

SECCION EMPRESA FAMILIAR

Presentación:

Tercera entrega del Boletín de la Sección de empresa familiar correspondiente a 2019. Su contenido se estructura en base al siguiente índice:

Índice:

I.- RESOLUCIONES TRIBUNAL SUPREMO-FISCAL.

1. TS. SENTENCIAS DE 5/4/2019, [ROJ 1370/2019 y 8/4/2019](#), [ROJ 1175/2019](#). ISD: verificación de si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su **principal fuente de renta** a efectos de la aplicación de la **reducción por transmisión de empresas en explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año**.
2. [TS. SENTENCIA DE 23/5/2019, ROJ 1676/2019](#). ISD: **período que debe tomarse en consideración** para verificar el **cumplimiento de los requisitos para la exención en IP** de cara al disfrute de la **reducción por transmisión de empresas en ISD** cuando dichos requisitos **no concurren personalmente en el causante sino en un descendiente**.
3. TS. SENTENCIAS DE 10/04/2019, [ROJ 1266/2019 y 31/05/2019](#), [ROJ 1805/2019](#). ISD: **el reconocimiento de la reducción por transmisión de empresas en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria impide la posterior comprobación por la inspección**

II.- RESOLUCIONES TRIBUNALES SUPERIORES- FISCAL.

1. [TSJ DE MADRID. SENTENCIA DE 4/6/2019, ROJ 4198/2019](#). ISD.: **Prueba del requisito** de que el rendimiento económico de la actividad fuera la **principal fuente de renta** del causante a efectos de la reducción por transmisión de empresas **tras rectificación de la autoliquidación del IRPF**.
2. [TSJ DE GALICIA. SENTENCIA DE 26/3/2019. ROJ 1312/2019](#). ISD: para la verificación de los **requisitos para la reducción por transmisión de empresas** hay que atender al **período comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento**, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF.
3. [TSJ ASTURIAS. SENTENCIA DE 25/3/2019. ROJ 777/2019](#). ISD: **Valoración de participaciones por el valor fijado para otra heredera**.

III.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y CONSULTAS DGT.

1. [TEAC. RESOLUCIÓN DE 11/7/2019, NÚMERO 00/01485/2016/00/00](#). ISD: alcance de la remisión que la Ley del ISD hace a la Ley del IP en materia de transmisión de participaciones en empresas familiares.
2. [TEAC. RESOLUCIÓN DE 18/6/2019, NÚMERO 00/02520/2016/00/00](#). ISD: Determinación del **período impositivo** que se ha de considerar a efectos del **cumplimiento de los requisitos** exigidos para la aplicación de la **reducción por transmisión de empresas en adquisiciones lucrativas *inter vivos***.
3. TEAC. RESOLUCIÓN DE 11/7/2019, Nº 0/01485/2016/00/00. ISD: **la reducción de participaciones en entidades en caso de activos no afectos, solo se aplica proporcionalmente a los afectos. Las inversiones financieras y la tesorería solo pueden considerarse afectas cuando sean necesarias para el ejercicio de la actividad.**
4. CONSULTA DGT V1517-19, DE 24/6/2019. ISD: Determinación de la **Administración competente para liquidar el tributo**, posibilidad de aplicar la normativa autonómica y en su caso la normativa de qué Comunidad Autónoma.
5. CONSULTA DGT V1483-19, DE 20/6/2019. IP, ISD e IRPF: se plantean cuatro cuestiones en relación con una **donación de participaciones sociales**.
6. CONSULTA DGT V1453-19, DE 18/6/2019. IVA e ISD: **Donación de participaciones de sociedad civil** por jubilación del **farmacéutico** titular del 75% de las participaciones a su hija.
7. CONSULTA DGT V1341-19, DE 10/6/2019. ISD: Posible aplicación de la **reducción por donación de participaciones de holding**.
8. CONSULTA DGT V1068-19, DE 20/5/2019. ISD: Aplicación de la **reducción por transmisión de empresas** a un negocio de **camping arrendado** a una sociedad limitada que lo explota.
9. CONSULTA V1021-19, DE 9/5/2019. ISD E IRPF. **Sustitución fideicomisaria con atribución de derechos de crédito del causante a los fiduciarios mientras subsista la fiducia. Renuncia a la herencia y aceptación de legado o a la inversa. Los planes de pensiones a percibir por beneficiarios por muerte del titular quedan sujetos al IRPF de los mismos.**
10. CONSULTA DGT V1176-19, DE 28/5/2019. ISD, IRPF e IVA: **régimen fiscal por las retribuciones que perciben de los albaceas contadores-partidores cuando son abogados.**
11. CONSULTA DGT V0229-19, DE 4/2/2019. ISD E IRPF. **Repercusiones de la renuncia pura y simple a la herencia prescrita: tributa como donación en el ISD, pero no en el IRPF.**
12. CONSULTA DGT V0312-19, DE 14/2/2019. ISD: **Las entregas de dinero de un "trust" realizadas por el constituyente ("settlor") a favor de los hijos (beneficiarios después del fallecimiento) constituyen donaciones del constituyente a los beneficiarios.**

IV.- RESOLUCIONES JUDICIALES Y ADMINISTRATIVAS CIVIL Y MERCANTIL.

1. SENTENCIA TS 18/7/2019 (ROJ 2506/2019). **SUCESIONES: la acreditación de la existencia de un testamento que no constaba indicado en el certificado de últimas voluntades justifica la procedencia del recurso de revisión.**
2. SENTENCIA TS 2/7/2019 (ROJ 2241/2019). **SUCESIONES: no cabe incluir en la causa de indignidad del art.756.7º en las sucesiones de personas con discapacidad el maltrato psicológico y emocional que sí es causa de desheredación.**

3. [RESOLUCIÓN DGRN DE 24/5/2019 \(BOE 24/5/2019\)](#). **DONACIONES:** no es admisible una donación con pacto de definición de legítima del Derecho Civil Balear entre otorgantes de nacionalidad francesa residentes en Baleares que solo es aplicable a españoles de vecindad civil balear. No tiene amparo en el Reglamento Europeo de Sucesiones 650/2012.
4. [RESOLUCIÓN DGRN DE 5/6/2019 \(BOE 24/6/2019\)](#). **SUCESIONES:** derecho de transmisión y sustitución fideicomisario ordenada en su testamento por el segundo causante (transmisario): los bienes que sus herederos reciben por derecho de transmisión del primer causante no quedan sujetos a la sustitución fideicomisaria.
5. [RESOLUCIÓN DGRN DE 23/5/2019 \(BOE 13/6/2019\)](#). **MERCANTIL, SOCIEDADES:** es posible con sujeción a determinados requisitos el establecer en los estatutos sociales un derecho de adquisición preferente en caso de embargo a un socio de embargo de sus participaciones sociales y que el precio sea el que resulte del último balance aprobado; también establece dicho supuesto subsidiariamente al derecho de adquisición preferente, como causa de exclusión, valorándose a tal efecto en el que resulte del último balance aprobado; y finalmente, es posible la suspensión del derecho de voto de las participaciones embargadas mientras se tramita el derecho de adquisición preferente o la exclusión.
6. [RESOLUCIÓN DGRN DE 19/7/2019 \(BOE 19/9/2019\)](#). **MERCANTIL, SOCIEDADES:** es admisible establecer en los estatutos sociales convocatorias de juntas a los socios de una SL mediante correo electrónico con confirmación de lectura cuya negativa surte los efectos de la comunicación.

V.- INFORME: REPERCUSIONES FISCALES DE LA CONFESIÓN DE PRIVATIVIDAD.

DESARROLLO DEL BOLETÍN.

I.- RESOLUCIONES TRIBUNAL SUPREMO-FISCAL.

- 1.- TS. SENTENCIAS DE 5/4/2019, [ROJ 1370/2019 y 8/4/2019](#), [ROJ 1175/2019](#). **ISD**: verificación de la concurrencia del **requisito de principal fuente de renta** a efectos de la aplicación de la **reducción por transmisión de empresas en explotaciones económicas cuyo rendimiento se produce avanzado el año**.

Estas dos Sentencias de idéntico contenido en cuanto a la doctrina que en ellas se recoge traen causa de los recursos de casación núms. 2313/2017 y 2173/2017, interpuestos contra la Sentencia de la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 5 de octubre de 2016, que había desestimado las reclamaciones formuladas contra Resoluciones del TEAR de Madrid de 25 de junio de 2014, que dieron la razón a la Comunidad de Madrid al negar el derecho de las recurrentes a la aplicación de la reducción en la base imponible del impuesto por la adquisición de varias fincas con actividad agrícola ubicadas en los municipios de Écija y Palma del Río. En este caso se trataba de la sucesión de una causante que falleció el 19 de julio de 2007, sin presentar declaración inicialmente por lo que no constaba que en ese ejercicio desarrollara actividad económica y que tras la documentación aportada en el trámite de alegaciones se constató por la Administración que a la fecha de fallecimiento los rendimientos de la actividad eran negativos. Las descendientes recurrentes, concretamente la hija y la nieta de la causante, alegaban que el hecho de que, justo en el momento del fallecimiento de la causante el rendimiento de la actividad fueses negativo, como lo era habitualmente en el primer semestre de cada año, no debía ser impedimento para la aplicación de la reducción. Los cultivos habituales de esta explotación agrícola eran trigo, maíz, girasol y algodón y el momento de su recolección los meses de julio a noviembre, razón por la cual la mayoría de los ingresos comenzaban a producirse en esos meses y terminaban en meses posteriores al mes de noviembre, de manera que en el primer semestre los resultados de la explotación siempre eran negativos.

La cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia era la siguiente:

“Determinar, a efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta, en cuanto requisito exigido para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2, c) LISD, cual es el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por tal actividad”.

En el Fundamento de Derecho Tercero de estas dos Sentencias, de la que han sido Ponentes, respectivamente, los Excmos. Sres. D. Ángel Agualló Avilés y D. Rafael Toledano Cantero, el Tribunal matiza la doctrina jurisprudencial mantenida hasta la fecha puesto que a su juicio aplicar la doctrina general en estos casos no se compadecería con la finalidad de la reducción del artículo 20.2, c) LISD, en la línea de lo declarado en su Sentencia de 16 de diciembre de 2013. Así, el Tribunal concluye que si bien en principio el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad económica --a

efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por la causante constituía su principal fuente de renta--, cuando concurren circunstancias excepcionales como (a) que se trate de explotaciones agrícolas cuyos cultivos, por su propia naturaleza, no pueden generar beneficios hasta el segundo semestre del año, y (b) además se ha acreditado suficientemente que en los ejercicios anteriores dicha actividad económica era la principal fuente de renta del causante, el año en que se han de tomar en consideración los rendimientos obtenidos por la actividad agrícola es el inmediatamente anterior al del fallecimiento del causante.

- 2.- [TS. SENTENCIA DE 23/5/2019, ROJ 1676/2019](#). ISD: **período que debe tomarse en consideración** para verificar el **cumplimiento de los requisitos para la exención en IP** de cara al disfrute de la **reducción por transmisión de empresas en ISD** cuando dichos requisitos **no concurren personalmente en el causante sino en un descendiente**.

En esta Sentencia, de la que ha sido Ponente el Excmo. Sr. D. Ángel Aguillo Avilés, el Tribunal se remite, dada la esencial identidad entre ambos asuntos, a lo resuelto en la precitada Sentencia de 5 de abril de 2019.

Tras reproducir la doctrina allí recogida el Tribunal da la correspondiente respuesta singularizada a la situación particular que este caso presentaba en los Fundamentos de Derecho Tercero y Cuarto. Recordemos que de acuerdo con la doctrina allí recogida el período que debe tomarse en consideración para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 4.Ocho.Dos, c) de la Ley del IP, para el disfrute de la reducción prevista en el artículo 20.2,c) de la Ley del ISD, cuando aquellos no concurren personalmente en el causante, pretendiéndose que el beneficio fiscal se aplique merced a la verificación de las condiciones en un descendiente, es —salvo supuestos excepcionales— el del año en que se produce el devengo del ISD; debiendo, en particular, acreditarse la cuantía de los ingresos, a los efectos de comprobar si la actividad económica desarrollada por el heredero constituía su principal fuente de renta, en el momento del fallecimiento del causante y hasta ese instante.

En base a esta doctrina el Tribunal confirma la sentencia de instancia y desestima el recurso de casación rechazando la aplicación al recurrente de la reducción en ISD “porque considera que el requisito de que la actividad empresarial o profesional constituya la principal fuente de renta del heredero recurrente debe concurrir en la fecha del fallecimiento del causante, es decir, en el momento del devengo del ISD, y que deben cuantificarse los ingresos percibidos por el actor de las empresas hasta esa fecha”. A juicio del Tribunal no se puede llegar a otra conclusión “porque ni se alegan ni, en cualquier caso, se aprecian, las circunstancias enunciadas en nuestra sentencia de 5 de abril de 2019, ni cualesquiera otras (no constituyen *numerus clausus*) que permitan excepcionar el criterio general, y porque, como denuncian tanto el letrado de la Comunidad de Madrid como el abogado del Estado, el debate que plantea el recurrente no es en puridad jurídico, sino de valoración de la prueba”.

- 3.- TS. SENTENCIAS DE 10/04/2019, [ROJ 1266/2019](#) y [31/05/2019](#), [ROJ 1805/2019](#). **ISD: el reconocimiento de la reducción por transmisión de empresas en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria impide la posterior comprobación por la inspección.**

Estas dos Sentencias traen causa de los recursos de casación núm. 1214/2018 y 1215/2018 interpuestos por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias, contra sendas Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de dicha Comunidad, ambas de 4 de diciembre. Han sido ponentes de las mismas los Excmos. Sres. D. Isaac Merino Jara y D. Ángel Aguallo Avilés.

Los causahabientes habían presentado el 28 de agosto de 2009 el correspondiente escrito relacionando los bienes y derechos dejados por la causante, manifestando que resultaba de aplicación la reducción por transmisión de empresas sobre las participaciones de la entidad Arcillas Refractarias, S.A. A raíz de la presentación de este escrito se inició un procedimiento de comprobación con concluyó el 10 de noviembre de 2009 con una liquidación provisional del Jefe de la Unidad de Gestión de los Servicios Tributarios del Principado de Asturias en la que se reconocía la procedencia de la aplicación de la reducción por las acciones en la precitada mercantil. Así las cosas, el 12 de septiembre en un caso y el 30 de octubre en el otro se iniciaron actuaciones de comprobación por parte de la inspección, que concluyeron con una liquidación definitiva adoptada en ambos casos el 9 de julio de 2014 por el Jefe de Área de Inspección, que denegaba la procedencia de la reducción por la transmisión de dichas acciones por cuestionarse el requisito del ejercicio efectivo de funciones de dirección en la entidad, ya que habiéndose identificado como administradora de la mercantil a la recurrente en el primer caso, la inspección consideró que era ajena a la gestión diaria y no realizaba funciones de dirección.

El Tribunal declara no haber lugar en ambos casos al recurso de casación interpuesto por la Letrada del Servicio Jurídico del Principado de Asturias y concluye en el Fundamento Jurídico Cuarto de ambos pronunciamientos que el reconocimiento de la reducción de la base imponible del ISD por transmisión de empresas “en una liquidación provisional acordada en un procedimiento de gestión tributaria iniciado mediante declaración, impide la posterior comprobación por los órganos de inspección tributaria en un procedimiento de comprobación e investigación, del cumplimiento de los requisitos legales exigidos para disfrutar de ese beneficio fiscal, cuando la Administración tributaria tiene desde el primer momento todos los datos relativos a los requisitos condicionantes del dicho beneficio fiscal y éste fue reconocido por ella, salvo que en dicho procedimiento de comprobación e investigación posterior se descubran nuevos hechos o circunstancias que resulten de actuaciones distintas de las realizadas y especificadas en la liquidación provisional mediante la que terminó el procedimiento iniciado mediante declaración”.

II.- RESOLUCIONES TRIBUNALES SUPERIORES- FISCAL.

1. [TSJ DE MADRID. SENTENCIA DE 4/6/2019, ROJ 4198/2019](#). ISD.: **Prueba del requisito** de que el rendimiento económico de la actividad fuera la **principal fuente de renta** del causante a efectos de la reducción por transmisión de empresas **tras rectificación de la autoliquidación del IRPF**.

En este caso la controversia entre la Administración y el recurrente se refiere al cumplimiento del requisito de que el rendimiento económico de la actividad empresarial haya constituido la principal fuente de renta del causante, representando al menos el 50% de sus ingresos. En la declaración inicial del IRPF del fallecido que presentaron en un primer momento los sucesores, los ingresos de la actividad empresarial no alcanzaban dicha proporción. Sin embargo, con posterioridad presentaron una rectificación de la declaración, que fue aceptada por acuerdo expreso de la AEAT, en la cual tales ingresos ya sí superaban el precitado porcentaje. La discrepancia entre la Administración y el recurrente versa sobre el valor probatorio de esta rectificación para la verificación del mencionado requisito.

Invocando la doctrina sentada en su Sentencia de 6 de mayo de 2019, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid da la razón al recurrente argumentando para ello lo siguiente en el Fundamento de Derecho segundo:

“El valor que tiene la rectificación de la declaración del IRPF del causante a efectos de dicho requisito ha sido examinado por esta Sección en otras ocasiones, por ejemplo, en las SS núm. 1025/2013, de 4 de octubre (rec. 314/2011), 151/2016, de 22 de febrero (rec. 943/2013), 1054/2016, de 17 de octubre (rec.996/2014), 584/2018, de 5 de julio (rec. 379/2016), y 826/2018, de 27 de noviembre (rec. 381/2016), concordantes con la STS 1244/2017, de 12 de julio (RC 2488/2016). En ellas hemos destacado la importancia de la intervención de la Administración tributaria en el procedimiento de rectificación regulado en los arts. 126 y siguientes del Reglamento de gestión e inspección. En tal procedimiento la Administración tributaria asume una posición activa, hallándose obligada a comprobar la procedencia de la rectificación, a cuyo fin "podrá examinar la documentación presentada y contrastarla con los datos y antecedentes que obren en su poder. También podrá realizar requerimientos al propio obligado en relación con la rectificación de su autoliquidación, incluidos los que se refieran a la justificación documental de operaciones financieras que tengan incidencia en la rectificación solicitada. Asimismo, podrá efectuar requerimientos a terceros para que aporten la información que se encuentren obligados a suministrar con carácter general o para que la ratifiquen mediante la presentación de los correspondientes justificantes", y, por último, solicitar los informes que se consideren necesarios (art. 127.1, 2 y 3).

Así pues, la rectificación de las declaraciones está sujeta a un régimen más riguroso que la presentación de declaraciones complementarias. En estas basta con la declaración unilateral del sujeto pasivo, mientras que en la rectificación se impone una actividad administrativa de comprobación y un acto final decisorio.

Existiendo una declaración firme de la Administración tributaria estatal favorable a la rectificación, no hay razones de peso para rechazarla en el ámbito del impuesto de sucesiones.”

- 2.- [TSJ DE GALICIA. SENTENCIA DE 26/3/2019. ROJ 1312/2019](#). ISD: para la verificación de los **requisitos para la reducción por transmisión de empresas** hay que atender al **período comprendido entre el primer día del año y la fecha del fallecimiento**, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del IRPF.

La Agencia Tributaria gallega había rechazado la aplicación en ISD de la reducción por transmisión de participaciones de la entidad Prorofer, S.L., por entender que hasta poco antes del fallecimiento del causante, la sociedad no había contado con local afecto al ejercicio de la actividad, gestionando el arrendamiento de inmuebles a través de dos comunidades de bienes y, respecto de los que era titular al 100%, mediante la sociedad administradora de fincas. Tampoco se había acreditado a juicio de la Administración tributaria gallega el ejercicio de funciones de dirección por la recurrente. En cambio, el recurrente consideraba que se cumplían todos los requisitos legales a la fecha del fallecimiento, planteando que respecto de los ejercicios anteriores, aunque se aceptase que la gestión se externalizó, seguirían observándose los presupuestos determinantes de su aplicación.

El Tribunal gallego estima el recurso y considera que se cumplen los requisitos para la aplicación de la reducción argumentando para ello en el Fundamento de Derecho Segundo lo siguiente:

“Pues bien, la solución a tal controversia no ha de trascender al caso de autos, y ello, porque los requisitos determinantes de la aplicación de la reducción han de cumplirse al momento del fallecimiento del causante, fecha de devengo del impuesto sobre sucesiones.

Aunque la doctrina administrativa tiende a considerar que la remisión normativa de la LISD a la LIP tiene un carácter amplio, entendemos que debe limitarse a su objetivo, cual es determinar las sociedades a las cuales es aplicable el beneficio fiscal.

Precisamente, desde esta óptica el Tribunal Supremo, ya en la sentencia de 16 de Diciembre de 2013, establecía respecto de las funciones y retribuciones percibidas por el sujeto pasivo por las labores de dirección ejercidas y su porcentaje sobre el resto de los rendimientos, que la LIP exigía que se atendiera el último período impositivo, que en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante. El TEAC aplica este criterio en la resolución de 15 de septiembre de 2016 (rec. 1701/2013/00/00).

En el caso enjuiciado sucede que desde el comienzo del ejercicio en el que acaece el fallecimiento del causante, la sociedad tenía un local afecto a la actividad de arrendamiento de inmuebles y una persona contratada a tiempo completo, dedicada exclusivamente a

gestionar los arrendamientos. No se acredita que tales afectaciones a la actividad que, por cierto, se mantienen en la actualidad, resulten innecesarias por razón de la dimensión de la actividad, volumen de ingresos o número de arrendatarios. Simplemente, se niega por razón de que siempre se externalizó la gestión de la actividad de arrendamientos (de los inmuebles de los que la sociedad era titular del 100%) hasta casi un mes antes del fallecimiento del causante, de modo que no se cumplen los 90 días de desarrollo de actividad económica en el ejercicio social que prevé la LIP, para descartar que estamos ante una entidad de mera tenencia de bienes. Pero siendo la fecha de devengo del impuesto sobre sucesiones el 13 de enero del 2012 (no el 31/12/2011), el ejercicio social y fiscal en el que deben cumplirse los requisitos exigidos por el artículo 27.2 LIRPF es el 2012 (concretamente, desde el 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento) y no el anterior, al que se refiere la Administración.

No puede la Administración justificar la utilización del ejercicio social 2011 por razón de que el fallecimiento del causante se produce antes del transcurso de 90 días en el año de su óbito, pues el impuesto se devenga en el 2012 y a este ejercicio social habría que estar, si bien en atención a que los requisitos han de cumplirse en la fecha de devengo, reduciendo aquel periodo a la parte proporcional que le correspondería al tiempo transcurrido desde el 1 de enero hasta la fecha de fallecimiento. Y como ya hemos adelantado, durante ese periodo no se advierte un cumplimiento meramente formal de tales requisitos, que se mantienen hasta la actualidad, según resulta de las nóminas e informe de vida laboral del empleado.

Igualmente, consta que hasta el momento del fallecimiento y con posterioridad, la actora percibió cantidades que superaron el 50% de sus retribuciones y rendimientos integrables en la base imponible general, por las efectivas labores de dirección conforme a lo manifestado por el representante de la administradora de fincas que relata las funciones que asumía y las que realizaba directamente la demandante, por sí o por medio del empleado contratado en diciembre de 2011. Fundamentalmente, la administradora de fincas asistía a las juntas de propietarios, buscaba nuevos inquilinos, publicitaba los inmuebles y colaboraba en la aportación de presupuestos de reparación, asumiendo la demandante las demás funciones. Entre estas se citan la asistencia a las Juntas Generales de la sociedad (folios 81 a 86 del expediente), venta de inmuebles, contratos de trabajo y firma de otros documentos (folios 88 a 113), aprobación de presupuestos, seguros, relaciones con bancos, proveedores y clientes, contabilidad y libros oficiales, cuentas anuales y su presentación, gestión de impagos, declaraciones fiscales.”3.- [TSJ Andalucía. Sentencia de 21/6/2018, ROJ 10354/2018](#). TPO y AJD: la liquidación del régimen de comunidad universal holandés queda sujeto y exento en TPO y no sujeto a AJD.

3.- [TSJ ASTURIAS. SENTENCIA DE 25/3/2019. ROJ 777/2019](#). **ISD: Valoración de participaciones por el valor fijado para otra heredera.**

La Sentencia trae causa del recurso contencioso-administrativo planteado por un heredero contra Resolución del TEAR de Asturias de 26 de enero de 2018 que había confirmado que el recurrente no tenía derecho a la aplicación de la reducción por transmisión de empresas.

De esta Sentencia interesa el punto en el que se le da la razón al recurrente, que es concretamente en la cuestión relativa al error en la valoración de las participaciones. Según el Tribunal la circunstancia –no contradicha por la Administración demandada– de haberse admitido por ésta como valor de las participaciones al comprobar la liquidación de otro de los herederos, determina en aplicación del principio de unicidad administrativa (reconocido por nuestro Tribunal Supremo en Sentencias de 18 de junio de 2012 o de 21 de diciembre de 2015), que ese ha de ser el que ha de tomarse como adecuado a efectos de la base imponible del impuesto.

En cambio, el Tribunal desestima el recurso en lo que respecta a la pertinencia de la aplicación de la reducción por transmisión de empresas por considerar que no se había acreditado en la forma mínimamente exigible que por la entidad Rylfer Principado, S.L. se realizase una efectiva actividad económica mediante una ordenación de medios humanos y/o materiales sino que su constitución se llevó a efecto para recepcionar una finca valorada en 4.800.000 € para permutarla a los dos meses por dinero y edificación futura por igual importe y sin haber realizado transacción alguna en el mercado inmobiliario ni poner medios materiales para ello.

III.- DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y CONSULTAS DGT.

1. [TEAC. RESOLUCIÓN DE 11/7/2019, NÚMERO 00/01485/2016/00/00](#). ISD: alcance de la remisión que la Ley del ISD hace a la Ley del IP en materia de transmisión de participaciones en empresas familiares.

El criterio sentado por esta Resolución del TEAC, que tiene su origen en un recurso de alzada interpuesto contra Resolución del TEAR de Galicia de 5 de octubre de 2015. La cuestión controvertida era si el objetivo de esa remisión es únicamente determinar las sociedades a las cuales es aplicable el beneficio fiscal, como entendían los recurrentes, o por el contrario si se trata de una remisión que implica la extrapolación al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones de la limitación a la exención existente para el Impuesto sobre el Patrimonio, como sostenía la resolución impugnada y que por ello se hayan de considerar objeto de la exención sólo los bienes afectos. En el Fundamento de Derecho Tercero el Tribunal Central se inclina por la segunda tesis en base a la siguiente argumentación:

“Pues bien este Tribunal Central mantiene el criterio sostenido en resoluciones anteriores (RG 4016/2008, RG 4195/2008 o RG 3212/2008). La remisión que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en la transmisión de las participaciones en empresas familiares, determina que el importe del beneficio fiscal se vea limitado de acuerdo con el artículo 4. Ocho de la Ley Impuesto sobre el Patrimonio. Así esta exención se ha de calcular teniendo en cuenta el 95% (que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones) sobre el valor proporcional de las participaciones determinado en función de los activos de la entidad afectos a la actividad empresarial. Este criterio es confirmado por sentencia del

Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (Rec. cas. unificación doctrina 171/2014) considerando la Sala que:

"debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones el principio de proporcionalidad presente en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, la exención se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad, y atender al objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal, cual es favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación."

2. [TEAC. RESOLUCIÓN DE 18/6/2019, NÚMERO 00/02520/2016/00/00](#). ISD: Determinación del **período impositivo** que se ha de considerar a efectos del **cumplimiento de los requisitos** exigidos para la aplicación de la **reducción por transmisión de empresas en adquisiciones lucrativas *inter vivos***.

Esta Resolución del Tribunal Central tiene su origen en un recurso de alzada interpuesto contra Resolución del TEAR de Cataluña de 17 de septiembre de 2015. En su Fundamento de Derecho Quinto se recoge la siguiente doctrina:

"Este Tribunal Central aprecia por el contrario, que la fecha de devengo a considerar en el presente caso, es la de la donación por el Sr. Jx a su hija, y es ese momento cuando debe analizarse el cumplimiento de los requisitos. Así hemos de acudir a sentencia de fecha 16 de diciembre de 2013, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, Recurso de Casación nº 28/2010. En ella se analiza el momento temporal al que ha de referirse el requisito por el cual la persona del grupo familiar ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal, para el caso de adquisición lucrativa "mortis causa" (sucesiones) de participaciones en entidades, cuando la persona que se sitúa para cumplir el requisito es distinta del causante. Indicando el alto Tribunal:

"Sin embargo, el problema que se nos plantea en el presente recurso es otro y gira en cómo acomodar un impuesto instantáneo, como es el de sucesiones, con otros dos impuestos periódicos como son renta y patrimonio, a los que la propia Ley 29/1987 se remite para aplicar esta reducción en la determinación de su base liquidable. Hemos de precisar que no existe disposición normativa alguna que contemple esta disfunción o que indique cómo acompañar el devengo instantáneo que establece el artículo 24 de la Ley 29/1987 para sucesiones con devengos fijados al final de un periodo impositivo anual, como el establecido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 12 de la Ley 40/1998 (BOE de 10 de diciembre) (RCL1998, 2866) , texto aplicable al supuesto de autos, reproducido por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (RCL 2004, 622) (BOE de 10 de marzo), y la vigente Ley 35/2006, de 28 de noviembre (RCL 2006, 2123 Y RCL 2007, 458) (BOE de 29 de noviembre), o para el Impuesto sobre el Patrimonio por el artículo 29 de la Ley 19/1991."

La tarea que toca abordar es cómo se articula la concurrencia de las circunstancias exigidas para la reducción de la base liquidable, que tienen lugar a lo largo de un determinado periodo de generación, con el puntual y concreto momento del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Así siguiendo la citada Sentencia:

"(...) nuestras sentencias de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011, 1527) (casación 2124/06) y 26 de octubre de 2012 (RJ 2012, 10500) (casación 6745/09), nos pronunciamos sobre la fecha que debía servir para marcar el momento de la constatación de la reducción del artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones (RCL 1987, 2636). En ambos casos afirmamos que se debe estar a la fecha del devengo del Impuesto sobre Sucesiones para comprobar si concurren o no los requisitos para aplicarla."

Por tanto, lo que deberá acreditarse para el cumplimiento de la reducción es que en el momento de la donación y hasta ese instante se den los requisitos para la aplicación del beneficio fiscal.

Pues bien, entiende este Tribunal Central que, la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 16 de diciembre de 2013, aunque se refiere al caso de adquisiciones "mortis causa" es aplicable al caso de donaciones que en esta vía se está revisando, porque ambas son situaciones en las que existe laguna normativa y porque ni en la sucesión (cuando la persona en la que hay que analizar las rentas es distinta del causante), ni en la donación, la normativa del IRPF indica que se interrumpe el periodo impositivo de dicha persona o del donante ya que esta situación solo se produce en el causante, y sin embargo el criterio jurisprudencial expuesto es atender al momento del devengo.

Por lo tanto, el criterio de la reiterada Sentencia del Tribunal Supremo es perfectamente trasladable al caso que nos ocupa, donación de empresa, y por ello, se cumple el requisito de tener una persona contratada en el momento en que se produce la donación, lo que conlleva a que en el presente caso se cumpla el artículo 27.2 b de la Ley de IRPF, debiéndose estimar el presente recurso de alzada."

3. TEAC. RESOLUCIÓN DE 11/7/2019, Nº 0/01485/2016/00/00. ISD: **la reducción de participaciones en entidades en caso de activos no afectos, solo se aplica proporcionalmente a los afectos. Las inversiones financieras y la tesorería solo pueden considerarse afectas cuando sean necesarias para el ejercicio de la actividad.**

(...) "Es cuestión a analizar por tanto la remisión normativa que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones hace a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. En concreto la cuestión controvertida es si el objetivo de la remisión es únicamente determinar las sociedades a las cuales es aplicable el beneficio fiscal, como entienden los recurrentes, o por el contrario si se trata de una remisión que implica la extrapolación al ámbito del Impuesto sobre Sucesiones de la limitación a la exención existente para el Impuesto sobre el Patrimonio, como sostiene la resolución impugnada y que por ello se hayan de considerar objeto de la exención sólo los bienes afectos.

Pues bien este Tribunal Central mantiene el criterio sostenido en resoluciones anteriores (RG 4016/2008, RG 4195/2008 o RG 3212/2008). La remisión que la normativa reguladora del Impuesto sobre Sucesiones efectúa a la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio en la transmisión de las participaciones en empresas familiares, determina que el importe del beneficio fiscal se vea limitado de acuerdo con el artículo 4. Ocho de la Ley Impuesto sobre el Patrimonio. Así esta exención se ha de calcular teniendo en cuenta el 95% (que es el importe de la reducción que fija el artículo 20.2.c) de la Ley Impuesto sobre Sucesiones) sobre el valor proporcional de las participaciones determinado en función de los activos de la entidad afectos a la actividad empresarial. Este criterio es confirmado por sentencia del Tribunal Supremo de 16 de julio de 2015 (Rec. cas. unificación doctrina 171/2014) considerando la Sala que: "debe aplicarse en el Impuesto de Sucesiones el principio de proporcionalidad presente en el Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, la exención se reconoce a los bienes y derechos necesarios para el ejercicio de la actividad, y atender al objetivo perseguido por el legislador para atribuir el beneficio fiscal, cual es favorecer a los bienes y derechos que estén afectos a una actividad económica y la continuidad de dicha situación." (...)

"Por tanto en el presente caso los inmovilizados financieros, las inversiones financieras temporales y la tesorería procedente de las inversiones de las sociedades referidas en Antecedentes no pueden considerarse bienes afectos por establecerse así expresamente en el TRLIRPF, salvo acreditación expresa del importe requerido para tesorería o financiación que sea racionalmente necesario para el ejercicio de la actividad económica".(...)

"Así este Tribunal Central siguiendo la interpretación dada por el Tribunal Supremo al articulado alegado del TRLIS, ha de decir que este no es contradictorio con el art. 27.1.c) del TRLIRPF, sino que no es aplicable al presente caso porque su inciso final señala de una forma taxativa que: "...En ningún caso tendrán esta consideración los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros". Por todo ello por imposición taxativa del TRLIRF, no hemos de entrar a valorar si es de aplicación o no lo dispuesto en el Impuesto sobre Sociedades, sino que directamente por la categoría de activos del presente caso éstos no pueden considerarse bienes afectos en términos del artículo 27.1.c) del TRLIRPF". (...)

4. CONSULTA DGT V1517-19, DE 24/6/2019. ISD: Determinación de la **Administración competente para liquidar el tributo**, posibilidad de aplicar la normativa autonómica y en su caso la normativa de qué Comunidad Autónoma.

HECHOS: Los consultantes, residentes en Suiza, son herederos ab intestato de la causante, residente en Suiza en el momento del fallecimiento. Los consultantes son el cónyuge supérstite y las dos hijas del matrimonio.

Las hijas de la causante renuncia a la herencia a favor del padre.

La herencia se compone, entre otros, de bienes inmuebles y cuentas bancarias repartidos entre las Comunidades Autónomas de Galicia y de Valencia.

CUESTIÓN PLANTEADA:Cuál es la Administración tributaria competente para liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Si es posible aplicar la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones aprobada por las Comunidades Autónomas. En su caso, la normativa de qué Comunidad Autónoma.

CONCLUSIONES:

“Primera: En la adquisición “mortis causa”, la exacción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones corresponderá a la Administración General del Estado cuando el sujeto pasivo sea no residente.

Segunda: La normativa española que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es contraria a la normativa de la Unión Europea, en tanto en cuanto no respeta el principio de libertad de movimiento de capitales regulado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, que prohíbe todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.

Tercera: Conforme a la jurisprudencia del Tribunal Supremo y de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE sobre el alcance del principio de libertad de movimiento de capitales consagrado en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los efectos de la sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2014, resultan aplicables a los residentes en países no pertenecientes a la Unión.

Cuarta: En consecuencia, no ha de tenerse en cuenta la exclusión de los países terceros ajenos al EEE en relación con el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de la Ley 19/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto de Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, el régimen regulado en dicha disposición adicional resultará aplicable en relación con todos los no residentes, con independencia de que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo o en un país tercero.

Quinta: Los sujetos pasivos del impuesto podrán aplicar la normativa de la Comunidad Autónoma en donde se encuentre el mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España.

Sexta: La renuncia en favor de persona determinada se trata fiscalmente como dos operaciones (cada una de las cuales debe tributar por el impuesto correspondiente): la primera, como adquisición sucesoria del renunciante (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones); la segunda, como transmisión de éste a favor del beneficiario de su renuncia (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según sea lucrativa u onerosa).”

5. CONSULTA DGT V1483-19, DE 20/6/2019. IP, ISD e IRPF: **donación de participaciones sociales.**

HECHOS: El consultante, persona física mayor de 65 años, es titular de una participación del 16,34 por ciento en una sociedad que tiene como objeto social la explotación de un establecimiento hotelero, y en la que ejerce las funciones de dirección, percibiendo por ello una remuneración que representa más del 50 por ciento de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

El consultante tiene previsto donar dichas participaciones sociales a su hija, la cual es ya titular de forma indirecta del 33,65 por ciento del capital social de la sociedad, a través de una sociedad holding de la que posee el cien por cien del capital. Una vez efectuada la donación, el consultante dejará de ejercer y percibir remuneraciones por el ejercicio de las funciones de dirección en la sociedad.

CUESTIÓN PLANTEADA: Se plantean cuatro cuestiones

- 1) Aplicación de la exención prevista en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio sobre las participaciones que el consultante ostenta actualmente en la sociedad.
- 2) Confirmación de si los requisitos para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones deben cumplirse en el ejercicio inmediato anterior o en el propio ejercicio en el que se realiza la donación.
- 3) Posible aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- 4) Posible aplicación al donante del beneficio fiscal previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN:

- 1) “(...) En cuanto a la exención de las participaciones en el Impuesto sobre Patrimonio, del texto del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

En primer lugar, en relación al requisito previsto en la letra a), esto es, si dicha entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o de que, por el contrario, realiza una actividad económica, en el supuesto planteado en el escrito de consulta se desprende la efectiva realización de una actividad económica. No obstante, la existencia de la misma o de la afectación de los elementos patrimoniales a su realización, por tratarse de una cuestión fáctica, deberá ser objeto de apreciación por la Administración tributaria gestora competente.

En relación con el cumplimiento del requisito previsto en la letra b), es decir, al porcentaje de participación superior al 5 por ciento por el sujeto pasivo, resulta acreditado, por cuanto el consultante manifiesta ser titular de un 16,34 por ciento.

En los mismos términos debemos manifestarnos en relación con el último de los requisitos para el acceso a la exención, este es el previsto en la letra c) referente al ejercicio de “funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.” Requisito que también se entiende cumplido en atención a las manifestaciones del consultante en su escrito.

Por lo que se refiere al ámbito o alcance objetivo de la exención, habrá que determinar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, ya que la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario es independiente de la consideración o no de la inversión o de las participaciones como activo afecto a la actividad de la sociedad. El artículo 4.Ocho.Dos de la LIP y el artículo 6.3 del 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 (BOE del 7 de noviembre de 2011) remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica. No existe, por tanto, pronunciamiento alguno sobre su efectiva afectación a la actividad económica, cuestión que queda reservada al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tratándose de participaciones en entidades y a diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el artículo 6.3 del Real Decreto 1704/1999, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, cuando esos elementos patrimoniales sean "necesarios" para la obtención de los respectivos rendimientos. Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria competente.”

2) “ (...) deben cumplirse los requisitos el día en que se perfeccione la donación, esto es, desde que el donante conozca la aceptación del donatario (artículo 623 del Código Civil, publicado por Real Decreto de 24 de julio de 1889).

No obstante lo anterior, como consecuencia de las remisiones que el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones hace al Impuesto sobre el Patrimonio y al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, deben conciliarse los distintos devengos de los tres impuestos.

En el caso del Impuesto sobre el Patrimonio, al tratarse de un impuesto instantáneo, debe analizarse el cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 4.Ocho.Dos de la LIP el día del devengo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y ello con independencia de los anteriores devengos del Impuesto sobre el Patrimonio.

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al tratarse de un impuesto periódico cuyo período impositivo no se interrumpe con ocasión de la donación -al contrario que en la transmisión “mortis causa”, en la que el devengo de ambos impuestos sería coincidente- habrá que estar al último período impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas anterior a la donación.”

3) “ (...) En el supuesto de transmisión lucrativa “inter vivos” de las participaciones sociales, en la medida en que las mismas gocen de la exención del artículo 4.Ocho.Dos de la LIP en los términos anteriormente expuestos, y dado que los consultantes manifiestan que se cumpla los requisitos recogidos en las letras a) y b) y que se cumplirá el de la letra c), podrá aplicarse la reducción prevista en el artículo 20.6 LISD.”

4) “(...) De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.”

6. CONSULTA DGT V1453-19, DE 18/6/2019. IVA e ISD: **Donación de participaciones de sociedad civil** por jubilación del **farmacéutico** titular del 75% de las participaciones a su hija.

HECHOS: a consultante persona física es titular del 75 por ciento de las participaciones de una Sociedad civil privada, carente de personalidad jurídica, que desarrolla la actividad de explotación de una oficina de farmacia. Con motivo de su jubilación va a transmitir, bien a título oneroso o gratuito, a su hija la nuda propiedad de dichas participaciones, conservando el derecho de usufructo vitalicio sobre la misma.

CUESTIÓN PLANTEADA: Se plantean tres cuestiones:

- Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de la transmisión de dichas participaciones.
- Aplicación de alguna reducción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en el caso de la donación a su hija.
- Sujeción al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el caso de la transmisión onerosa de dichas participaciones a su hija.

CONTESTACIÓN:

"(...) De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que las actividades empresariales o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido son realizadas por la sociedad civil y no por la consultante. De esta forma, no estará sujeta a dicho Impuesto la transmisión, onerosa o gratuita, de las participaciones objeto de consulta en la medida en que, según se deduce del escrito de consulta, la consultante no tiene la condición de empresaria o profesional y dichas participaciones no están afectas a patrimonio empresarial o profesional alguno."

"(...) para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD se deben cumplir los requisitos previstos en el precepto reproducido, entre ellos la exención en el Impuesto de Patrimonio de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 Ocho. Uno de la LIP. En el caso del escrito de consulta, no afectaría a la aplicación de la reducción el hecho de que el consultante donante desempeñase de forma habitual, personal y directa la actividad farmacéutica en situación de jubilación activa, aunque ese ejercicio de la actividad habrá de cesar en el momento de la donación conforme exige el artículo 20.6. En todo caso y dado que lo que se pretende transmitir es la nuda propiedad de la participación en la sociedad civil, conservando la donante el derecho de usufructo vitalicio sobre la misma, cabe mencionar que uno de los requisitos para aplicar la reducción es que el donante deje de ejercer las funciones de dirección y de percibir remuneraciones por ello desde el momento de la transmisión. Por lo tanto, es necesario que la madre deje de ejercer las funciones de dirección de la farmacia, con independencia de que conserve el derecho de usufructo."

"En la hipótesis de que se optara por una venta de la madre a la hija de la nuda propiedad de su participación en la sociedad civil (...)"

En este caso, al tratarse de la transmisión de la nuda propiedad de la participación en una sociedad civil, es decir, un ente sin personalidad jurídica, el patrimonio pertenece directamente a los socios, asociados, comuneros o partícipes, ya que el ente interpuesto, al carecer de personalidad jurídica, no tiene existencia jurídica plena. En este caso, la transmisión de una participación en el ente supone realmente la transmisión parcial del patrimonio del ente, cuya titularidad corresponde directamente a sus socios, asociados, comuneros o partícipes; es decir, en este supuesto, se transmiten directamente cuotas parciales de los bienes y derechos incluidos en el patrimonio del ente, pero que realmente forman parte del patrimonio de sus socios, asociados, comuneros o partícipes. Por ello, en este supuesto, no cabe hablar de transmisión de valores, sino de transmisión parcial de los

bienes y derechos integrantes del patrimonio del ente. En consecuencia, no resultará aplicable la exención regulada en el artículo 45.I.B).9 del Texto Refundido, debiendo tributar por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, salvo que tenga lugar la aplicación del apartado 5 del artículo 7, es decir, que se considere que la transmisión se realiza por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad, estando sujeta a IVA y no a ITPAJD.”

7. CONSULTA DGT V1341-19, DE 10/6/2019. ISD: Posible aplicación de la **reducción por donación de participaciones de holding**.

HECHOS: El consultante, persona física mayor de 65 años, es titular de una participación del 49,86 por ciento en una sociedad holding de un grupo de sociedades mercantiles cuya actividad principal consiste en la actividad de promoción inmobiliaria, y en la que no ejerce funciones de dirección no percibiendo, por tanto, remuneración por ello. Una parte de dichas participaciones proceden de una operación de canje de valores a la que fue aplicable el régimen especial previsto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El consultante tiene previsto donar la nuda o la plena propiedad de dichas participaciones sociales a sus dos hijos, los cuales poseen cada uno de ellos una participación del 0,07 por ciento en el capital de dicha sociedad. Además, uno de ellos es gerente y administrador de la sociedad percibiendo por ello rentas que superan el 50 por ciento de sus rentas del trabajo y de sus actividades empresariales o profesionales.

CUESTIÓN PLANTEADA: 1.) Aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.6 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

2.) Aplicación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.

3.) Posible aplicación al donante del beneficio fiscal previsto en el artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

CONTESTACIÓN:

1)(...) para aplicar la reducción prevista en el artículo 20.6 de la LISD se deben cumplir los requisitos previstos en el precepto reproducido, entre ellos la exención en el Impuesto de Patrimonio de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 Ocho. Dos de la LIP.

En cuanto a la exención de las participaciones en el Impuesto sobre Patrimonio, del texto del artículo 4. Ocho. Dos de la LIP se derivan dos cuestiones que hay que diferenciar: de un lado, el acceso a la exención, lo que exige el cumplimiento de las letras a), b) y c) esta última en sus tres primeros párrafos y, de otro, el ámbito o alcance objetivo de la exención, aspecto al que se refiere el último párrafo de la norma.

En lo referente al acceso a la exención, en el supuesto planteado en el escrito de consulta, para determinar si concurre el requisito previsto en la letra a), es decir, si dicha entidad tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario o de que, por el contrario, realiza una actividad económica, el precepto establece “a efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos” que no se computarán aquellos valores “que otorguen, al menos, el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales”, exigiéndose, además, que la entidad participada no esté comprendida en esa letra a) de la norma. Por lo tanto, las participaciones que la entidad holding tiene en su activo no se computarán como valores no afectos, a efectos de determinar si la entidad tiene como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, siempre que estas participaciones otorguen al menos el cinco por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, se disponga de los medios materiales y personales necesarios y la entidad participada no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

En relación con el cumplimiento del requisito previsto en la letra c) del artículo 4.Ocho. Dos de la LIP, relativo al ejercicio efectivo de funciones de dirección, se entenderá cumplido en el grupo de parentesco en la medida en que el hijo desarrolla estas funciones, siempre y cuando perciba remuneraciones en el nivel exigido por la ley. De conformidad con el artículo 4.1 del 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, los requisitos referidos a la naturaleza empresarial de la actividad, los porcentajes de participación individual o de grupo de parentesco así como el desempeño de funciones directivas remuneradas con el nivel exigido por la Ley han de predicarse o imputarse a la concreta actividad de que se trate, es decir, respecto de aquella cuya exención en el impuesto patrimonial se pretende. Por lo tanto, en el presente caso, para valorar el cumplimiento del desempeño de funciones directivas remuneradas deberán computarse todas aquellas remuneraciones derivadas del ejercicio de dichas funciones en la entidad cuyas participaciones pretenden quedar exentas, en este caso la sociedad holding, con independencia de la calificación del rendimiento percibido.

Por lo que se refiere al ámbito o alcance objetivo de la exención, habrá que determinar cuáles son los activos afectos a la actividad empresarial, ya que la calificación de la actividad de la entidad como de gestión o no de un patrimonio mobiliario o inmobiliario es independiente de la consideración o no de la inversión o de las participaciones como activo afecto a la actividad de la sociedad. El artículo 4. Ocho. Dos de la LIP y el artículo 6.3 del RD 1704/1999 remiten pura y simplemente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para determinar si un elemento está o no afecto a una actividad económica. No existe, por tanto, pronunciamiento alguno sobre su efectiva afectación a la actividad económica, cuestión que queda reservada al I.R.P.F. Tratándose de participaciones en entidades y a

diferencia de lo que sucede en el ámbito de la actividad ejercida por persona física, según el artículo 6.3 del Real Decreto, pueden estar afectos los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros, afectación que se entenderá existente, conforme señala hoy el artículo 29.1.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuando esos elementos patrimoniales sean "necesarios" para la obtención de los respectivos rendimientos. Ahora bien, la apreciación puntual de esa necesidad es cuestión que escapa a las facultades interpretativas de esta Dirección General. Será preciso sopesar la adecuación y proporcionalidad de los elementos de que se trate al resto de los activos de la entidad, el tipo de actividad que esta desarrolla, el volumen de operaciones y demás parámetros económicos y financieros de la entidad, circunstancias respecto a las que este Centro Directivo no puede pronunciarse y que deberán ser valoradas, en su caso, en las actuaciones de comprobación e inspección de la Administración Tributaria.

A este respecto, cabe indicar que la consultante manifiesta que el cien por cien de los activos de la entidad se encuentran afectos a la actividad empresarial, circunstancia que deberá acreditar en su momento ante la Administración tributaria gestora del tributo, sin que, como se ha dicho, corresponda ser valorada por esta Dirección General."

2) "(...)El supuesto planteado en el escrito de consulta es una transmisión lucrativa "intervivos" consistente en la donación de valores, sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Por lo tanto, conforme a los preceptos transcritos, la posible aplicación del artículo 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores únicamente podría tener lugar a efectos de determinar el punto de conexión en esta donación.

El punto de conexión en la donación de valores, en su condición de bienes muebles, estará determinado, en principio, por el territorio donde el donatario tenga su residencia habitual a la fecha del devengo (artículo 32.2.c) de la Ley 22/2009). Ahora bien, siendo esta la regla general aplicable en la donación de valores, el precepto establece una excepción, aplicable en el caso de que se transmitan a título gratuito los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores –actualmente, artículo 314 del TRLMV– (artículo 32.2.b) de la Ley 22/2009).

A este respecto, la referencia al artículo 314 del TRLMV no debe entenderse referida al precepto en su conjunto, sino a lo dispuesto en su apartado 2, que establece determinados supuestos en los que la transmisión de valores tributará en el impuesto al que estén sujetas –ITPAJD o IVA– como transmisiones onerosas de bienes inmuebles. Entender lo contrario llevaría a interpretar que todas las transmisiones de valores deberían tributar como transmisión de bienes inmuebles, pues el apartado 1 del artículo 314 se refiere a la transmisión de valores en general («1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta...»).

De acuerdo con la premisa anterior, cabe afirmar que la donación de valores tendrá la consideración de donación de bienes inmuebles solamente en el caso de que se cumpla lo

dispuesto en el referido apartado 2 del artículo 314 del TRLMV. Es decir, cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que se trate de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.
- Que la donación se realice en el mercado secundario.
- Que, mediante tal donación de valores se haya pretendido eludir el pago de los tributos que habrían gravado la donación de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.

De estos tres requisitos, los dos primeros son fácilmente comprobables, dado su carácter objetivo. El tercero, por el contrario, exige la prueba de que el obligado tributario haya pretendido eludir el pago del impuesto correspondiente, cuestión de hecho que deberá ser comprobada por la Administración tributaria, que es la que tiene la carga de la prueba.

No obstante, el precepto establece también determinados supuestos en los que se invierte la carga de la prueba (letras a), b) y c) del artículo 314.2 del TRLMV). En estos casos, la Administración tributaria solo tendrá que comprobar que se da alguno de los tres supuestos de hecho; en caso afirmativo, se presumirá el ánimo de elusión y, en consecuencia, se tratará la operación como donación de bienes inmuebles, salvo, lógicamente, que el obligado tributario pruebe que no actuó con ánimo elusorio, ya que se trata de una presunción “iuris tantum”.

3) “(...) De acuerdo con la dicción literal del reproducido artículo 33.3.c) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debe considerarse que este artículo resulta aplicable a las transmisiones “...a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987...”; es decir, tal y como ha señalado este Centro Directivo en la consulta V0480-12, de 5 de marzo, se refiere a los requisitos de aplicabilidad del apartado 6 del artículo 20 de la citada Ley 29/1987.

Por tanto, en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en este último artículo, con independencia de que el donatario aplique o no la referida reducción, se estimará la inexistencia de ganancia o pérdida patrimonial para el donante como consecuencia de su transmisión, siendo irrelevantes a dichos efectos los requisitos que establezca la normativa autonómica.

Por otra parte, en relación con los efectos que pudiera tener la donación proyectada en la aplicación del régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea regulado en el capítulo VII del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre) aplicado por el consultante, debe precisarse que la aplicación del referido régimen especial implicó que la persona física aportante no integró renta alguna en la base imponible de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia del canje de valores, y las acciones o participaciones recibidas como

consecuencia de dicho canje han conservado a efectos fiscales los valores y fechas de adquisición que tenían las acciones o participaciones aportadas.”

8. CONSULTA DGT V1068-19, DE 20/5/2019. ISD: Aplicación de la **reducción por transmisión de empresas** a un negocio de **camping arrendado** a una sociedad limitada que lo explota.

HECHOS: Las consultantes, la mujer y dos hijas del causante, fallecido recientemente, son herederas del mismo. Entre los bienes del causante, en régimen de sociedad de gananciales, hay un negocio de camping arrendado a una sociedad limitada que lo explota, y del que el causante y su esposa ostentan el 50 por 100 de las participaciones, poseyendo sus cinco hijos el otro 50 por 100. Los cónyuges, cuyos bienes se encuentran afectos a la actividad, llevan la actividad de arrendamiento de negocio de acuerdo con el código de comercio, para ello no cuentan con personal específico, sino que la gestión administrativa la realiza la sociedad limitada que tiene arrendado el negocio. Dos de los miembros del grupo familiar desarrollan labores de dirección de la sociedad limitada por las que obtienen la totalidad de sus ingresos como rendimientos del trabajo personal, sin que tengan ninguna otra fuente de ingresos.

CUESTIÓN PLANTEADA: Si se pueden aplicar la reducción del 95 por 100 de la base imponible regulada en el artículo 20.2.c) del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN: “(...) Desde esta perspectiva, y dado que el acceso a la reducción en las adquisiciones "mortis causa" presupone que los bienes y derechos afectos al negocio profesional estén exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio conforme al artículo 4.Octavo.Uno de su ley reguladora y esta exención, a su vez, exigiría que el titular del negocio-causante hubiese ejercido la actividad de forma "habitual, personal y directa", resulta evidente que, sin con anterioridad al fallecimiento, se ha producido una transferencia en la gestión del negocio -mediante la constitución de un usufructo, cesión del derecho de explotación, arrendamiento del negocio u otro procedimiento que se arbitre- no podrá cumplirse ya en la persona y en el momento de su fallecimiento (que es el del devengo del impuesto sucesorio) el requisito citado, los bienes y derechos correspondientes no podrán gozar de exención en el impuesto patrimonial y, consecuentemente, tampoco procederá la reducción que se pretende en el impuesto sucesorio, como sucede en el caso planteado en el que el negocio del camping se encuentra arrendado a una sociedad limitada, aunque el causante poseyera parte de las participaciones de dicha sociedad.

Respecto a la transmisión de las participaciones, los consultantes forman un grupo de parentesco en el que se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 4.Octavo.Dos de la Ley 19/1991 y, consiguientemente, las participaciones que se transmiten vía mortis causa estarían exentas en dicho impuesto, por lo que gozarán de la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.”

9. CONSULTA V1021-19, DE 9/5/2019. **ISD E IRPF. Sustitución fideicomisaria con atribución de derechos de crédito del causante a los fiduciarios mientras subsista la fiducia. Renuncia a la herencia y aceptación de legado o a la inversa. Los planes de pensiones a percibir por beneficiarios por muerte del titular quedan sujetos al IRPF de los mismos.**

"HECHOS: La madre de los consultantes falleció recientemente. En el testamento otorgado les lega una serie de inmuebles con obligación de conservarlos y al fallecimiento de estos pasarán a los descendientes directos de la testadora, con obligación de ser designados por los consultantes. Para conservar dichos bienes uno de los consultantes recibirá una cantidad anual con cargo a un derecho de crédito que ostentaba la causante por la venta a plazos de una oficina de farmacia. También recibirá el 50 por 100 del derecho de crédito que ostentaba la causante, del cual se detraerá la cantidad anual que se le va a entregar. El otro consultante recibirá por legado unos inmuebles, la otra parte del derecho de crédito, en forma de renta vitalicia, y un plan de pensiones.

CUESTIÓN:

Tributación de los planes de pensiones.

Si el derecho de crédito pendiente de cobro forma parte de la base imponible del ISD.

Si deben incluir dicho derecho de cobro en la autoliquidación de la renta de la causante.

Tratamiento de la renta vitalicia que van a recibir los fiduciarios.

Tributación de los fideicomisarios y de los fiduciarios en el ISD".

CONTESTACIÓN:

(...) " **CONCLUSIONES:**

Primera: Los herederos deberán presentar el IRPF del último ejercicio de la causante.

Segunda: Los planes de pensiones tributarán en el IRPF del beneficiario del mismo en el periodo en que las prestaciones sean exigibles por su perceptor.

Tercera: Los consultantes, herederos y legatarios al mismo tiempo, podrán renunciar a la herencia y aceptar el legado, o renunciar al mismo y aceptar la herencia. La base imponible del ISD de los consultantes estará compuesta por el valor real de todos los bienes y derechos que reciban, incluidos los derechos de crédito de la causante.

Cuarta: Los consultantes respecto de los bienes dejados en legado con la obligación de conservarlos tributarán por los mismos como si los recibieran en usufructo.

Quinta: Los fideicomisarios tributarán en el momento que se produzca el fallecimiento de los fiduciarios. Heredarán directamente de la primera causante".

10. CONSULTA DGT V1176-19, DE 28/5/2019. ISD, IRPF e IVA: **régimen fiscal por las retribuciones que perciben de los albaceas contadores-partidores cuando son abogados.**

"HECHOS: En el testamento de una fallecida de la que ha sido nombrado único heredero el consultante, se nombran albaceas, comisarios, contadores-partidores a dos abogados, quienes se han limitado a redactar el cuaderno particional.

CUESTIÓN: Al haberse fijado para estos albaceas, comisarios, contadores-partidores una retribución del 5 por 100 del haber hereditario líquido, se pregunta sobre su tratamiento en el IRPF y en el IVA.

CONTESTACIÓN:

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En primer lugar, se hace necesario señalar que la presente contestación se limita —en lo que se refiere a este impuesto— a analizar los aspectos relacionados con la tributación que afecta al consultante desde su posible condición de obligado a retener, no procediéndose a abordar aquellos aspectos respecto a los que no se cumple la legitimación activa —condición de obligado tributario respecto a la cuestión planteada: posible consideración como rendimientos del trabajo de las retribuciones a percibir por los albaceas, comisarios, contadores-partidores designados en el testamento— que exige el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del día 18) para la formulación de consultas tributarias escritas.

Y, después de hacer referencia al art. 99 de la LIRF, concluye:

"De acuerdo con lo expuesto, en el presente caso al ser satisfechas las retribuciones a los albaceas, comisarios, contadores-partidores por una persona física en un ámbito particular (es decir, no empresarial ni profesional) y residente en territorio español, no procederá la práctica de retenciones sobre las mismas".

IVA.

La DGT, después de reseñar los arts. 4.1., 5 y 11.1 de la LIVA, concluye:

"Es criterio reiterado de este Centro Directivo (sirva, por todas, la contestación dada a la consulta V1471-14, de fecha 4 de junio de 2014) que el desempeño de la función de albacea efectuada mediante contraprestación tiene la consideración de una prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo el albacea repercutir en todo caso la cuota correspondiente sobre el destinatario de la operación".

11. CONSULTA DGT V0229-19, DE 4/2/2019. ISD E IRPF. Repercusiones de la renuncia pura y simple a la herencia prescrita: tributa como donación en el ISD, pero no en el IRPF.

Primera: La repudiación de la herencia es una acción voluntaria y libre por la que el llamado a suceder renuncia a su derecho sobre la herencia, es irrevocable, no puede hacerse en parte, a plazo, ni condicionalmente, debe hacerse ante notario en instrumento público y sus efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

Segunda: La regla contenida en el apartado 3 del artículo 28 de la LISD («La repudiación o renuncia hecha después de prescrito el impuesto correspondiente a la herencia o legado se reputará a efectos fiscales como donación») solo produce en el ISD el efecto de gravar la adquisición lucrativa del beneficiario de la repudiación, pero sin que ello signifique que se presuma que el repudiante haya adquirido previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación. Con esta regla se finge que el beneficiario de la repudiación recibe la porción hereditaria repudiada por donación del repudiante, acto que se produce en el momento de dicha repudiación, pero no puede extender sus efectos más allá de sus términos estrictos. En concreto, no puede interpretarse como efecto de dicha regla que el repudiante adquirió previamente la porción hereditaria objeto de la repudiación, ni desde el punto de vista civil, ni desde el punto de vista fiscal. Y ello porque tanto la aceptación como la repudiación de la herencia tienen efectos “ex tunc”, esto es, que se retrotraen al momento del fallecimiento del causante, lo que significa que tales bienes no pudieron pertenecer en ningún momento al repudiante.

Tercera: En el Impuesto sobre el Patrimonio, el repudiante no debe incluir los bienes correspondientes a la porción hereditaria repudiada, pues en ningún momento entraron en su patrimonio, sino que entraron directamente en el patrimonio del beneficiario de la repudiación con efectos desde la muerte del causante de la sucesión.

Cuarta: En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el repudiante no debe declarar por la repudiación ninguna ganancia o pérdida patrimonial por la porción hereditaria repudiada, ya que al no haberse integrado en su patrimonio, no se produjo alteración patrimonial alguna”.

12. CONSULTA DGT V0312-19, DE 14/2/2019. DONACIONES: Las entregas de dinero de un "trust" realizadas por el constituyente ("settlor") a favor de los hijos (beneficiarios después del fallecimiento) constituyen donaciones del constituyente a los beneficiarios.

HECHOS: En 2009, el padre de la consultante acordó la constitución de un "trust" (revocable) de acuerdo con las leyes de las Islas Vírgenes Británicas. Las partes en el "trust" fueron las siguientes: el constituyente del "trust" ("settlor"), no residente fiscal en España y titular de las acciones en una compañía residente en las Islas Vírgenes Británicas, que fueron objeto de aportación al "trust"; los gestores o fiduciarios del "trust" ("trustees"), sobre los que no se aporta información en el escrito de consulta y los beneficiarios del "trust", que son en vida del "settlor", el propio "settlor" o sus descendientes directos (sus hijos), según indicaciones del "settlor" y transcurridos seis meses desde su fallecimiento, sus

tres hijos, entre los que se encuentra la consultante (residente fiscal en España). Por lo tanto, el "settlor" es el único que está facultado (hasta su fallecimiento) para acordar el reparto de los bienes del "trust", careciendo la consultante y el resto de descendientes de poder de disposición sobre el activo del "trust".

El padre tiene intención de donar una suma de dinero a sus hijas, entre las que se encuentra la consultante. Los fondos para realizar la donación proceden del "trust".

CUESTIÓN: Tributación de la donación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

CONTESTACIÓN:

(...) **"CONCLUSIONES:**

Primera: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español, a falta del reconocimiento de la figura del "trust", en principio, se tiene por no constituido, por lo que no surten efectos las relaciones jurídicas reguladas por el mismo. Por tanto, las aportaciones de bienes al "trust" constituido por el padre del consultante no tienen, en principio, efectos. En consecuencia, las transmisiones de bienes y derechos de la persona que constituyó el "trust" –o de los rendimientos producidos por tales bienes y derechos– ordenados por el gestor del "trust" (trustee) a favor de los beneficiarios, a efectos del ordenamiento jurídico tributario español, se consideran transmisiones directas del grantor al beneficiario.

Segunda: A efectos fiscales del ordenamiento jurídico tributario español y de acuerdo con la conclusión anterior, en caso de que con posterioridad a la aportación de bienes al "trust", se formalice la donación de todo o parte de los bienes o derechos aportados o de los rendimientos producidos por tales bienes o derechos en un documento al efecto en el que los beneficiarios acepten la donación, se entenderá producida una transmisión inter vivos directamente del "grantor o settlor" a aquellos beneficiarios que hayan aceptado la donación, pues tal transmisión no se entendió producida con la aportación de los bienes al "trust".

Tercera: Por lo tanto, en el caso planteado, el otorgamiento por el padre de la consultante de una escritura pública para formalizar una donación de dinero a favor de sus hijas como beneficiarias del "trust" constituido por aquel conforma el hecho imponible regulado en la letra b) del artículo 3.1 de la LISD, ya que constituye una adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e "intervivos", siendo sujetos pasivos del impuesto la consultante y su hermana.

Cuarta: Por último, cabe indicar que, dado que la legislación por la que se rige en cada caso un "trust" puede ser de muy diversa índole y que los acuerdos que los regulan pueden ser complejos y de distinta naturaleza, las conclusiones anteriores quedan condicionadas a la valoración de las cuestiones de hecho que realicen los órganos de Inspección y Gestión de

la Administración Tributaria y a las reglas de interpretación y calificación de la Ley General Tributaria".

IV.- RESOLUCIONES JUDICIALES/ADMINISTRATIVAS CIVIL Y MERCANTIL:.

- 1. SENTENCIA TS 18/7/2019 (ROJ 2506/2019). SUCESIONES. La acreditación de la existencia de un testamento que no constaba indicado en el certificado de últimas voluntades justifica la procedencia del recurso de revisión.**

(...) "PRIMERO .- Antecedentes.

Son hechos no controvertidos los siguientes:

1.- Con fecha 3 de mayo de 2018 recayó sentencia de apelación núm. 181/2018 dictada por la Audiencia Provincial de Lugo, Sección 1 .ª, en el recurso núm. 414/2017 procedente de los autos de procedimiento ordinario 1194/2015, que fueron seguidos ante el Juzgado de Primera Instancia núm. 3 de Lugo; siendo a día de hoy firme. En la referida sentencia, se acordó la revocación de la resolución recurrida y, en su lugar, se estima íntegramente la demanda y en consecuencia se declara la nulidad del testamento abierto otorgado por D. Carlos Ramón el día 16 de julio de 1998, recobrando su fuerza el testamento anteriormente otorgado (de 8 de febrero de 1980).

2.- Para dictar la sentencia de apelación el tribunal, como se desprende de la simple lectura de la resolución que se impugna, tuvo especialmente en cuenta la supuesta existencia de un único testamento anterior (fechado en 1980) a aquel cuya nulidad se instó en el procedimiento que dejamos referido.

3.- Con posterioridad, el 11 de junio de 2018, Dña. Camino solicitó certificado del Registro de Actos de Última Voluntad, y este expidió el 22 de junio de 2018 un certificado en el que se expresa que D. Carlos Ramón había otorgado un testamento en 1987".

(...) "CUARTO .- Documentos decisivos o relevantes.

Pretende la parte demandada que el testamento recobrado de 1987 no es relevante en orden a lo decidido por la Audiencia Provincial de Lugo Sección Primera en sentencia de 3 de mayo de 2018 (PO 1194/2015, Rec. 414/2017).

Consta el siguiente fallo de dicha sentencia:

"Se revoca la resolución recurrida y, en su lugar, se estima íntegramente la demanda y en consecuencia se declara la nulidad del testamento abierto otorgado por D. Carlos Ramón el día 16 de julio de 1998, recobrando su fuerza el testamento anteriormente otorgado (de 8 de febrero de 1980), con imposición de las costas de primera instancia a la parte demandada en virtud de lo dispuesto en el art. 394 LEC ".

A la vista de lo expuesto debemos concluir que independientemente de la causa de nulidad del testamento (por incapacidad o dolo), lo relevante es que en la sentencia de apelación se establece que el único testamento válido es el de 1980, cuando consta que hay uno posterior de 1987, por lo que la relevancia es manifiesta, máxime cuando en el de 1987 se atribuía a Dña. Camino un legado, que no se le asignaba en el testamento de 1980 (sentencia 1312/2007, de 20 de diciembre) .

QUINTO .- Documentos recobrados.

No cabe duda de que es un "documento recobrado", pues la demandante de revisión acudió en su día al Registro de Actos de Ultima Voluntad, ente en el que no se le informó del testamento de 1987, indicándole que solo existía constancia del de 1980 junto con el anulado; siendo en 2018, cuando ante una nueva petición se obtiene la información, por lo que la demandante nunca pecó de indolencia, sino que fue víctima de un error administrativo, por lo que concurrió fuerza mayor". (...)

2. SENTENCIA TS 2/7/2019 (ROJ 2241/2019). **SUCESIONES: no cabe incluir en la causa de indignidad del art.756.7º en las sucesiones de personas con discapacidad el maltrato psicológico y emocional que sí es causa de desheredación.**

(...) "2.- La interrogante que plantea la parte recurrente y que también se planteó el tribunal de apelación, es si lo decidido por el Tribunal Supremo para la desheredación (sentencias n.º 258/2014, de 3 de junio , y n.º 59/2015, de 30 de enero de 2015) respecto a la interpretación del maltrato de obra, incluyendo en él el maltrato psicológico o emocional, es susceptible de ser trasladado a la causa 7.ª del art. 756 CC , incluyendo en "las atenciones debidas" obligaciones personales de cuidado, seguimiento y relación emocional y no solo las patrimoniales de los arts. 142 y 146 CC .

Según las citadas sentencias, en el supuesto en ellas analizado de deheredación, tal interpretación flexible se apoya en la realidad social, el signo cultural y los valores del momento en que se aplica.

3.- La sentencia recurrida no desconoce la doctrina de la sala, pero entiende que lo mantenido por ella para el maltrato de obra como causa de desheredación, integrando en él el maltrato psicológico y emocional, no puede trasladarse a la causa de incapacidad para suceder por indignidad que es objeto de debate.

La realidad social, cultural y los valores del momento no son otros que los que contempla la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, sobre protección patrimonial de personas con discapacidad, esto es, en respuesta a una demanda social de los valores del momento respecto de estas personas.

Por tanto, para acudir a la interpretación flexible de esta concreta causa no se pueden utilizar los motivos que proporcionaron la del maltrato de obra a efectos de desheredación.

Tal argumento se refuerza porque el art. 756 CC ha sido reformado por la Ley de Jurisdicción Voluntaria (Ley 15/2015), y en su Exposición de Motivos afirma que "se introduce, por considerarse necesario su adaptación a la nueva realidad social y desarrollo legislativo en el ámbito penal, una nueva regulación de las causas de indignidad para suceder".

Si la reforma tiene incidencia en el abandono, hubiese sido ocasión propicia a los valores del momento incluir en las "atenciones debidas" (art. 756. 7.ª CC) obligaciones de contenido personal.

Nada de esto se hizo y como sostiene la sentencia recurrida ese maltrato psicológico o emocional no puede considerarse como una negación de alimentos, que es en lo que se concreta las atenciones debidas.

Que no cabe confundir una y otra atención se colige del art. 853 CC , que contempla la negación de alimentos y el maltrato de obra, en el que jurisprudencialmente se integraría el emocional o psicológico, como causas diferentes de deheredación en sus n.º 1.º y 2.º". (...)

3. [RESOLUCIÓN DGRN DE 24/5/2019 \(BOE 24/5/2019\)](#). **DONACIONES: no es admisible una donación con pacto de definición de legítima del Derecho Civil Balear entre otorgantes de nacionalidad francesa residentes en Baleares que solo es aplicable a españoles de vecindad civil balear. No tiene amparo en el Reglamento Europeo de Sucesiones 650/2012.**

(...) "1. La cuestión sobre la que ha de decidirse se refiere a si es posible la inscripción de donación con pacto de definición otorgada entre ciudadanos franceses residentes habitualmente en Mallorca. El artículo 50 de la Compilación balear, prevé que esta normativa se aplica exclusivamente respecto de la futura sucesión de ciudadanos (españoles) de vecindad civil balear (mallorquina), conforme a su costumbre histórica (artículo.1 de la Compilación, apartado 3, regla cuarta)". (...)

(...) "14. Analizada la hermenéutica del instrumento europeo, se está ya en disposición de analizar si el pacto con transmisión de bienes y efecto de definición supera el filtro de la validez formal.

Obsérvese que los otorgantes son de nacionalidad francesa conduciendo las demás conexiones previstas en el artículo 27 a la ley española.

En cuanto nacionales franceses, los otorgantes podrían en principio celebrar un pacto sucesorio, conforme a su ley nacional.

15. En Francia (según informa <https://e-justice.europa.eu>) el pacto sucesorio (también denominado «pacto sobre sucesión futura») se admite desde enero de 2007. En virtud de él, el presunto heredero (el hijo) puede renunciar por anticipado a la totalidad o parte de su herencia en beneficio de una o varias personas, independientemente de que estas tengan o no la calidad de herederos (hermanos o hermanas o sus descendientes).

La renuncia ha de realizarse mediante escritura pública y ser recibida por dos notarios. En el pacto deben designarse asimismo los beneficiarios de la herencia (requisitos de forma que de no cumplirse, conforme a la ley francesa, determina la validez del pacto).

Por todo ello, a priori, el pacto no responde a la ley de la nacionalidad de la donante.

16. Conforme a la ley española –a la que conducen las restantes conexiones–, debe analizarse, previamente, si existe una norma interna de conflicto aplicable al supuesto (artículo 36.3 del Reglamento).

Y la respuesta es negativa, en cuanto la norma del artículo 9, párrafo 8, apartado 2, del Código Civil, regirá solo en el ámbito de los conflictos internos, entre distintas unidades territoriales y sin elemento internacional.

En este ámbito internacional, en el que se desenvuelve el supuesto planteado, será de aplicación el artículo 36.3 del Reglamento, que, como se ha indicado, a falta de norma de conflicto, toma como referencia a la unidad territorial con la que el testador las personas cuya sucesión sea objeto de un pacto sucesorio hubieran tenido un vínculo más estrecho.

Vínculo que referido al momento del otorgamiento del pacto queda reflejado en la residencia habitual en la unidad territorial.

Por lo tanto, a esa unidad debe venir referida la validez formal de la unidad territorial.

17. El análisis de la normativa balear, como señala la registradora, en base a la tradición y a sus antecedentes históricos exige la cualidad de balear mallorquín para su celebración.

Esta consideración, como lo es, por ejemplo en el Derecho vasco la vecindad civil local vizcaína o de los términos municipales de Aramaio y Llodio y sus descendientes, en relación a la troncalidad (artículo 68 de la Ley 5/2015, de 25 de junio, de Derecho Civil Vasco) actualizados –según interpretación constitucional del artículo 149.1.8.ª de la Constitución– pero fundados en su tradición jurídica, nada tiene que ver con la conexión «vecindad civil» que es relevante, como se ha indicado, para la determinación de ciertos supuestos mixtos, en la confluencia del conflicto entre dos unidades territoriales en una sucesión internacional.

18. En el supuesto analizado, no existe norma estatal interregional aplicable sino que será directamente el Derecho de la unidad territorial designada la que resuelva la cuestión. Es decir, no supone un problema jurídico de Derecho conflictual sino de Derecho material balear. Y conforme a éste, no es posible la celebración del pacto cuestionado cuando el disponente, futuro causante no sea mallorquín.

19. Por otra parte, en la escritura calificada se indica que el disponente no ha otorgado «professio iuris» en favor de su ley nacional.

La «professio iuris» se limita en el Reglamento a la elección entre cualquiera de las leyes nacionales del causante en el momento de la elección o en el momento del fallecimiento.

Y conforme al artículo 22.2 del Reglamento la elección deberá hacerse expresamente en forma de disposición mortis causa, o habrá de resultar de los términos de una disposición de este tipo.

Podría haberse entendido –sino se negare por la donante en relación a la ley francesa, sin más declaración– que, al realizar el pacto, la disponente hizo una «professio iuris» no expresa a favor de la ley española, para el caso de ésta fuera adquirida por ella en el futuro en cualquier momento antes de su muerte (artículo 22.2). Obsérvese, en efecto que, las específicas disposiciones del artículo 50 de la Compilación balear en relación a las legítimas, –en Mallorca– podrían hacer posible la elección no expresa de ley.

Mas esta elección conduciría a la ley española, nunca a una concreta ley foral, de suerte que obtenida la nacionalidad en un momento posterior por la donante o disponente, las legítimas se ajustarían a la legislación sucesoria interna que correspondiera aplicar, ya sea la balear, si fuera al obtener la nacionalidad su elección, ya otra, aplicable en tal momento, a cuyo sistema legitimario debería adaptarse en tal caso (de ser válida su celebración) la donación realizada.

20. Por ello, dado que no es posible elección en disposición «mortis causa» –sino es condicionada en los términos expresados–, de una de las siete normativas sucesorias que contempla el Derecho español, la unidad cuya legislación resulte aplicable vendrá necesariamente establecida por la ley española a la apertura de la sucesión.

De la misma forma, las disposiciones patrimoniales realizadas en una disposición mortis causa, válida, material y formalmente, se adaptarán en su contenido a la ley que finalmente regula la sucesión (considerando 50)".(...)

4. [RESOLUCIÓN DGRN DE 5/6/2019 \(BOE 24/6/2019\)](#). **SUCESIONES: derecho de transmisión y sustitución fideicomisario ordenada en su testamento por el segundo causante (transmisario): los bienes que sus herederos reciben por derecho de transmisión del primer causante no quedan sujetos a la sustitución fideicomisaria.**

(...) "1. Debe decidirse en este expediente si es o no inscribible una escritura de aceptación, partición y adjudicación de herencias respecto de la cual son relevantes los hechos siguientes:

- Los cónyuges don J. T. H. y doña M. E. C. M. fallecieron los días 14 de marzo de 2011 y 6 de enero de 2015, respectivamente.
- Uno de los hijos y herederos, don J. M. T. C., falleció el día 21 de julio de 2015, sin aceptar ni repudiar la herencia de sus padres fallecidos anteriormente, si bien había otorgado testamento en el cual ordenó determinada sustitución fideicomisaria.

La registradora suspende la inscripción solicitada por no resultar referencia alguna ni sujeción a la limitación –sustitución fideicomisaria– impuesta por el causante (el transmitente en este caso) don J. M. T. C. en su testamento.

El recurrente alega, en síntesis, que, si no llegan los bienes concretos que proceden del causante originario a confundirse con los del transmitente, y se trata sólo de un derecho «in abstracto» –como todo derecho hereditario sólo deferido– que se transmite por ley, debe concluirse que una vez se ejerce aceptando hay una única sucesión de aquel causante a los transmisarios, por lo que el fideicomiso que el transmitente impuso respecto de sus bienes no se extiende a los bienes que procedan de otra sucesión distinta".

(...) "3. Como claramente se deduce de lo expuesto, este Centro Directivo no se aparta de la sentencia dictada por el Pleno de Sala Primera del Tribunal Supremo el 11 de septiembre de 2013, y lo único que pone de manifiesto en las últimas Resoluciones citadas en los «Vistos» de la presente es que la obligada protección de los legitimarios exige entender que, a efectos de determinar el importe de la legítima, el «ius delationis» también se computa en la herencia del transmitente, en los términos antes expresados; esto es, que resulta imprescindible combinar los efectos del derecho de transmisión con la coexistencia de legitimarios –no herederos– como interesados en la herencia del denominado transmitente a los efectos de exigir –o no– su intervención en las operaciones de aceptación y partición de herencia.

No obstante, no es esa la cuestión que se suscita en el presente recurso, pues según la calificación impugnada lo que se exige es la referencia y sujeción (de los herederos transmisarios y respecto de la herencia de los primeros causantes) a la limitación (sustitución fideicomisaria) impuesta por el causante transmitente en su testamento. Y, por incidir directamente en la suerte de este recurso lo que seguidamente se expone, no está de más precisar que en la sucesión «iure transmissionis» no hay propiamente una sucesión en el «ius delationis», sino una transmisión de este derecho –la delación, que no la vocación– a los herederos transmisarios, de modo que aquél cambia de titular y el transmisario ejerce su propia delación sucediendo directamente al primer causante, pues cuando el transmisario acepta la herencia del transmitente y ejercita el «ius delationis» en ella integrado, sucede directamente al causante de la herencia (herencias de los primeros causantes, abuelos de los transmisarios en el presente caso); pero –y eso es el dato esencial– lo hace al heredero transmitente fallecido en otra sucesión diferente a la del primer causante (primeros causantes en este caso)".

5. [RESOLUCIÓN DGRN DE 23/5/2019 \(BOE 13/6/2019\)](#). **MERCANTIL, SOCIEDADES:** es posible con sujeción a determinados requisitos el establecer en los estatutos sociales un derecho de adquisición preferente en caso de embargo a un socio de embargo de sus participaciones sociales y que el precio sea el que resulte del último balance aprobado; también establece dicho supuesto subsidiariamente al derecho de adquisición preferente, como causa de exclusión, valorándose a tal efecto en el que resulte del último balance aprobado; y finalmente, es posible la suspensión del derecho de voto de las participaciones embargadas mientras se tramita el derecho de adquisición preferente o la exclusión.

(...) "1. Mediante la escritura objeto de la calificación impugnada se elevan a público los acuerdos adoptados por unanimidad en junta universal de una sociedad de responsabilidad limitada, por los que se modifican los estatutos sociales, de modo que se dispone que, notificado a la sociedad el inicio o apertura de un procedimiento administrativo o judicial de embargo de las participaciones sociales frente a cualquiera de los socios de la sociedad que tuviera como objeto la inmovilización de las mismas que pudiera desembocar en un procedimiento de ejecución forzosa, la sociedad, a través del órgano de administración, podrá adquirir la totalidad de las participaciones embargadas, debiendo ejercitar el derecho en un plazo máximo de tres meses a contar desde la notificación a la sociedad del procedimiento de embargo; y si la sociedad no ejercita este derecho, todos los socios podrán adquirir las participaciones embargadas, en el plazo máximo de veinte días. Además, se dispone que, en todos los casos anteriores, «el precio de la transmisión se corresponderá con el valor razonable de las participaciones, entendiéndose por valor razonable el valor contable que resulte del último balance aprobado por la Junta». Se añade también que «en tanto las participaciones sociales afectadas por el embargo no sean transmitidas en los términos previstos en los presentes estatutos, conferirán a su titular el ejercicio de sus derechos económicos y políticos, a excepción del ejercicio del voto en acuerdos que tengan por objeto decisiones que requieran de una mayoría reforzada según lo establecido en la Ley y en los presentes estatutos, detrayéndose su participación del cómputo de votos a los efectos de quórum y mayorías establecidas». Y, por último, se establece que será causa de exclusión de la sociedad -que deberá ser acordada por la junta general- el inicio de un procedimiento administrativo o judicial que acuerde el embargo de las participaciones de cualquier socio, ya sea de forma total o parcial, debiendo proceder la sociedad «a amortizar las participaciones sociales del socio afectado por la exclusión, cuya valoración a efectos de su contraprestación corresponderá con el valor razonable de las participaciones afectadas, entendiéndose por valor razonable el valor contable que resulte del último balance aprobado por la Junta»". (...)

"2. En relación con el derecho de adquisición preferente en caso de inicio o apertura de un procedimiento administrativo o judicial de embargo de las participaciones sociales, esta Dirección General se ha pronunciado recientemente para una cláusula idéntica en la Resolución de 9 de mayo de 2019, según la cual debe tenerse en cuenta que, respecto del régimen de transmisión de participaciones sociales en caso de procedimiento administrativo o judicial de embargo, el artículo 109 de la Ley de Sociedades de Capital establece la suspensión del remate y de la adjudicación de las participaciones sociales embargadas y el derecho de los socios y, en su defecto -sólo si los estatutos le atribuyen en su favor el derecho de adquisición preferente-, de la sociedad, a subrogarse en lugar del rematante o, en su caso, del acreedor, mediante la aceptación expresa de todas las condiciones de la subasta y la consignación íntegra del importe del remate o, en su caso, de la adjudicación al acreedor y de todos los gastos causados. Pero este régimen legal no impide que, con base en el principio de autonomía de la voluntad (cfr. artículo 28 de la Ley de Sociedades de Capital), puedan prevenirse en los estatutos sociales sistemas alternativos como los establecidos en los estatutos objeto de la calificación impugnada, que, en caso de inicio de un procedimiento de embargo -en una fase anterior a la suspensión del remate o

adjudicación a que se refiere el citado artículo 109 de la Ley de Sociedades de Capital atribuye a la sociedad y a los socios el derecho de adquirir tales participaciones por su valor razonable (con la correlativa obligación del socio de transmitir las -cfr. artículo 188.3 del Reglamento de Registro Mercantil-), con la previsión añadida de que, en defecto de ejercicio de tal derecho de adquisición, pueda la junta general adoptar el acuerdo de excluir al socio afectado por el inicio de ese procedimiento de embargo de las participaciones, con la consiguiente amortización de las participaciones del socio afectado por la exclusión". (...)

"3. Respecto de la forma de valoración de las participaciones del socio excluido deben recordarse las consideraciones de este Centro Directivo en la citada Resolución de 9 de mayo de 2019.

En relación con el régimen de transmisión voluntaria de participaciones sociales por acto «inter vivos», a título oneroso o gratuito, esta Dirección General, en Resolución de 15 de noviembre de 2016, admitió -en vía de principios- la inscripción de la disposición estatutaria por la que se atribuía a los socios un derecho de adquisición preferente que habría de ejercitarse por el valor razonable de las participaciones de cuya transmisión se tratara, que sería el valor contable resultante del último balance aprobado por la junta (o el precio comunicado a la sociedad por el socio comprador si fuera inferior a ese valor contable)". (...)

"4. Por último, debe decidirse si es o no inscribible la cláusula estatutaria por la cual se previene que, mientras las participaciones sociales afectadas por el embargo no sean transmitidas en la forma establecida en los mismos estatutos -anteriormente expuesta-, tales participaciones no conferirán a su titular el «ejercicio del voto en acuerdos que tengan por objeto decisiones que requieran de una mayoría reforzada según lo establecido en la Ley y en los presentes estatutos, detrayéndose su participación del cómputo de votos a los efectos de quórum y mayorías establecidas».

Es cierto que, como expresa la registradora en su calificación, la Ley de Sociedades de Capital no contempla expresamente esta limitación en el ejercicio del derecho de voto, a diferencia de otros supuestos que cita. Pero tal circunstancia no autoriza para concluir que con tales previsiones legales expresas se cercena el margen de autonomía de la voluntad de los socios para prevenir la suspensión del ejercicio del derecho de voto en otros supuestos en los que, según la valoración de todos aquellos al instrumentar por unanimidad la cláusula debatida, existe un interés en dicha suspensión.

Si se tiene en cuenta la flexibilidad del régimen jurídico de la sociedad de responsabilidad limitada, con admisión expresa de creación de privilegios respecto del derecho de voto (cfr. artículos 96 -«a contrario sensu»- y 188.1 de la Ley de Sociedades de Capital, con posibilidad incluso de crear participaciones sin voto -artículos 98 y siguientes de la misma ley-), debe admitirse también que los socios configuren estatutariamente dicha prohibición de ejercicio del sufragio, más allá de los supuestos de conflicto de intereses expresamente contemplados en el artículo 190 de dicha ley. No puede haber obstáculo, pues, para que en esos concretos supuestos los estatutos prevean que en la formación del acuerdo social no cuente el socio cuyas participaciones se hallan en trance de transmisión por estar afectadas

por el inicio de un procedimiento de embargo, al modo que la misma Ley de Sociedades de Capital prevé expresamente para otros supuestos (cfr. la Resolución de esta Dirección General de 16 de mayo de 1989)". (...)

6. [RESOLUCIÓN DGNR DE 19/7/2019 \(BOE 19/9/2019\)](#). **MERCANTIL, SOCIEDADES: es admisible establecer en los estatutos sociales convocatorias de juntas a los socios de una SL mediante correo electrónico con confirmación de lectura cuya negativa surte los efectos de la comunicación.**

(...) "1. En este expediente debe determinarse si es o no inscribible la disposición de los estatutos de una sociedad de responsabilidad limitada según la cual las juntas generales deberán ser convocadas «(...) por medio de cualquier procedimiento de comunicación, individual y escrita, incluyendo medios electrónicos, realizada tanto por el servicio postal universal como por un operador distinto, que asegure la recepción del anuncio por todos los socios en el domicilio designado al efecto o que conste en la documentación de la sociedad (considerándose como tal el que figure en el Libro Registro de Socios, y a falta de él, el domicilio que conste en el documento o título de adquisición de la condición de socio) o en la dirección de correo electrónico facilitada por cada socio y que conste asimismo en el Libro Registro de Socios (con confirmación de lectura teniendo en cuenta que la negativa de confirmación a la petición de lectura del envío del correo de convocatoria producirá los efectos de la misma siempre que no hubiera sido devuelto por el sistema)...».

La registradora fundamenta su negativa a la inscripción de dicha cláusula en que, a su juicio, no puede admitirse el sistema de convocatoria de junta por correo electrónico sin exigir la confirmación de lectura establecido en dicha disposición de los estatutos".(...)

"En el presente caso, la forma de convocatoria se concreta, entre otras, en la realizada por medio de cualquier procedimiento de comunicación, individual y escrita, por medios electrónicos que asegure la recepción del anuncio por todos los socios en la dirección de correo electrónico facilitada por cada socio y que conste asimismo en el Libro Registro de Socios, con confirmación de lectura.

De la interpretación teleológica y sistemática del artículo 173 de la Ley de Sociedades de Capital (cfr. artículo 11 quater de la misma ley), atendiendo además a la realidad social sobre la utilización de las comunicaciones por vía telemática (artículos 3.1 del Código Civil y 231-59 del Anteproyecto de Ley del Código Mercantil, objeto de informe en el Consejo de Ministros de 30 de mayo de 2014) y al principio de autonomía de la voluntad que respecto de tal extremo se reconoce por la ley (cfr. artículo 28), resulta la admisibilidad de la cláusula estatutaria debatida. Indudablemente, el sistema previsto permite asegurar razonablemente la recepción del anuncio por el socio. Respecto de la prueba de esa recepción, que en el estado actual de los envíos telemáticos puede fácilmente obtenerse (por ejemplo, mediante los sistemas de la denominada «confirmación de entrega», etc.), la concreta disposición estatutaria objeto de la calificación impugnada incluye la confirmación de lectura. Y esta conclusión no puede quedar empañada por el hecho de que se disponga adicionalmente «que la negativa de confirmación a la petición de lectura del envío del correo de convocatoria producirá los efectos de la misma siempre que no hubiera sido devuelto por el sistema», pues interpretada esta disposición en el sentido más adecuado

para que produzca efecto (artículo 1284 del Código Civil) únicamente puede entenderse como una vía para que, acreditada en la forma pactada la remisión y recepción de la comunicación telemática, prevalezca tal procedimiento sobre la actitud obstruccionista del socio que se niegue a dicha confirmación de lectura, de suerte que en tal caso incumbirá a dicho socio la prueba de la eventual falta de convocatoria". (...)

V.- INFORME: REPERCUSIONES FISCALES DE LA CONFESIÓN DE PRIVATIVIDAD.

1.- REFERENCIA A LA CONFESIÓN DE PRIVATIVIDAD EN EL ÁMBITO CIVIL Y REGISTRAL.

La confesión de privatividad está prevista en el art. 1324 del CC en sede de régimen económico matrimonial primario y, por tanto, es aplicable cualquiera que sea el concreto régimen económico del matrimonio. Sin embargo, se proyecta fundamentalmente en el caso de casados en gananciales; su trasunto registral lo encontramos en el art. 95 del RH.

Tiene una enorme funcionalidad pues enerva entre cónyuges la presunción de ganancialidad del art. 1364 del CC y evita respecto de inmuebles, para obtener su constancia registral con tal carácter, acudir a la prueba diabólica de la privatividad de un bien adquirido por uno de los cónyuges al que le corresponde tal naturaleza privativa por resultar de la normativa sustantiva del CC vigente la sociedad conyugal en los términos que resultan de dicho art. 95 del RH (prueba documental pública en los términos que desde antiguo mantiene la DGRN).

Empero, la eficacia de dicha confesión tiene una eficacia jurídica limitada, constreñida a los propios cónyuges, de tal forma que no hace prueba ni contra los legitimarios de Derecho Común ni contra los acreedores. La resolución de la DGRN de 8 de octubre de 2014, invocando jurisprudencia reiterada del TS, la considera no estrictamente un negocio jurídico en sí mismo, sino un medio de prueba judicial y extrajudicial de un negocio jurídico para acabar concluyendo que es un negocio de fijación de la verdadera naturaleza de un bien.

2.- LA POSICIÓN DE LA DGT: PUEDE CONSTITUIR UNA NUEVA TRANSMISIÓN EN TPO O ISD E IRPF.

La cuestión ha sido abordada muy esporádicamente en el ámbito tributario. Es de destacar la consulta de la DGT V1574-13, de 10 de mayo de 2013 que en un supuesto de adquisición inicial de un inmueble en escritura por uno de los cónyuges con declaración del adquirente que una tercera parte del dinero era privativa de su cónyuge y que pretende posteriormente rectificar la misma mediante escritura complementaria compareciendo ambos cónyuges y haciendo constar formalmente la confesión de privatividad y solicitando se inscriba una tercera parte indivisa del inmueble adquirido con carácter privativo del cónyuge no otorgante de la escritura inicial.

Pues bien, la DGT considera que dicha adquisición era ganancial por aplicación de los arts. 1.355, 1358 y 1361 del CC, olvidando el art. 1354 que es precisamente el aplicable al caso y, consecuente con dicha premisa, considera que la confesión ulterior de privatividad es una nueva transmisión onerosa o gratuita según medie o no contraprestación con sus secuelas en TPO o ISD e IRPF del cónyuge inicial titular.

Prescindiendo de los desdichados avatares de la escrituración en el caso concreto que ponen de manifiesto una muy deficiente actuación del notario autorizante, lo cierto es que la consulta pone de manifiesta un evidente riesgo fiscal en las confesiones de privatividad y la necesidad de delimitar en cada caso sus repercusiones fiscales.

3.- CUÁNDO ES Y CUÁNDO NO ES FISCALMENTE NEUTRAL LA CONFESIÓN DE PRIVATIVIDAD?

3.1.- La confesión de privatividad es neutral fiscalmente cuando es un negocio de fijación de la realidad y es un negocio traslativo en otro caso.

El criterio decisivo para determinar si la confesión de privatividad es fiscalmente neutral o no depende de si la misma responde a una realidad o hecho objetivable susceptible de ser demostrado ante la administración tributaria o no. Es decir: de cumplir la confesión de privatividad su función típica de negocio de fijación de acuerdo a las normas civiles sustantivas y se pueda justificar ante la administración, estamos ante un negocio de fijación sin repercusiones fiscales; por el contrario, si mediante la confesión de privatividad se alteran titularidades patrimoniales que no se ajustan a las normas civiles, estamos ante una transmisión subyacente que debe tributar tanto en la imposición indirecta como en la directa de los cónyuges.

3.2.- La importancia de la justificación de la causa de la confesión de privatividad

De lo dicho se desprende el carácter constitutivo de poder justificar ante la administración tributaria la causa de la confesión de privatividad. Al respecto no es preciso la prueba documental pública que exige el art. 95 del RH, basta con demostrar la aplicación de fondos de origen privativo en la adquisición y que dicha adquisición con numerario privativo determina la adquisición también privativa de acuerdo a las reglas del CC.

Por tanto, aunque en principio registralmente no sea relevante, es muy aconsejable fiscalmente que en la propia escritura de adquisición se consignen las pruebas de la naturaleza privativa de la misma (básicamente el origen privativo de los fondos aplicados con su trazabilidad).

3.3.- Relevancia del momento para realizarla.

Y también es esencial la ocasión para realizarla, siendo el momento idóneo el de la propia adquisición debiendo comparecer ambos cónyuges y haciéndose constar en unidad de acto la confesión.

No obstante, tampoco entiendo debe haber problema cuanto en la adquisición comparece uno solo de los cónyuges haciendo constar que adquiere con carácter privativo, lo que ratificará su cónyuge mediante la correspondiente confesión posteriormente.

Mayores complicaciones traen otros supuestos de confesión sobrevenida a la adquisición, al respecto distinguiremos:

.- Adquisición inicial por uno de los cónyuges sin expresar si adquiere con carácter ganancial o privativo: ello determinará en principio una adquisición presuntivamente ganancial que puede enervarse por la confesión de privatividad. Si la confesión ulterior está fundada en principio la misma debe prevalecer civil, registral y fiscalmente.

.- Adquisición inicial por uno de los cónyuges expresando que adquiere para su sociedad de gananciales: la confesión de privatividad posterior del otro cónyuge y el asentimiento del cónyuge adquirente a la misma conlleva una acción contraria a los propios actos con el consiguiente riesgo que la administración considere la misma una transmisión ulterior.

.- Adquisición inicial por ambos cónyuges para su sociedad de gananciales y rectificación posterior por los mismos mediante confesión de privatividad: los riesgos que se considere un negocio dispositivo posterior, aunque no lo fuera en realidad, son obvios.

4.- RÉGIMEN FISCAL DE LA CONFESIÓN DE PRIVATIVIDAD CUANDO ES UN NEGOCIO TRASLATIVO.

Estaremos ante una transmisión con todas sus secuelas impositivas:

.- Realiza un hecho imponible sujeto a TPO o al Impuesto de Donaciones, según medie o no contraprestación.

.- Implica una alteración patrimonial en el IRPF del cónyuge respecto a la participación ganancial de la que queda desposeído.

.- E incluso, de referirse a inmuebles urbanos, se devenga la plusvalía municipal (IIVTNU).

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.