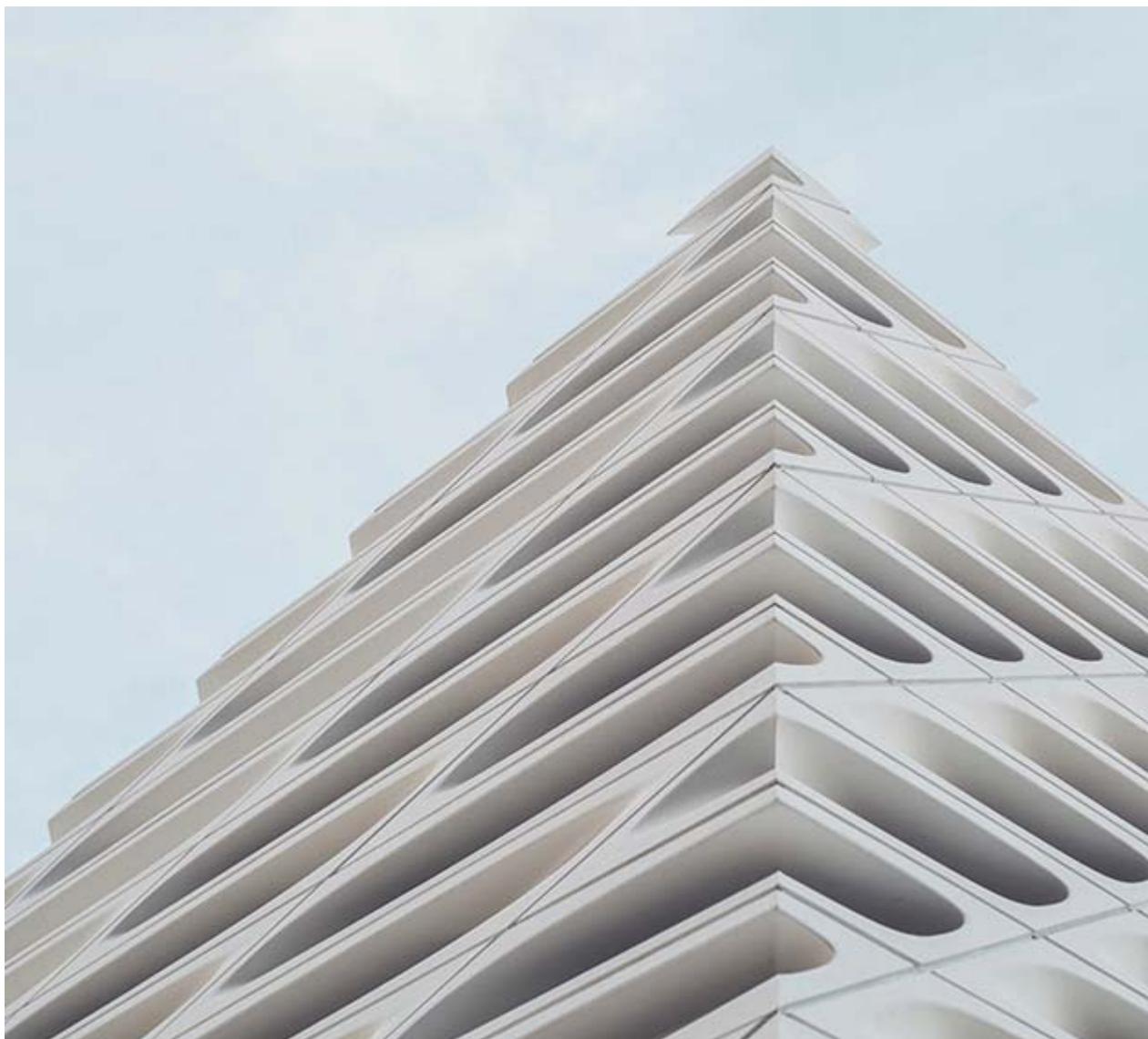


# Newsletter de Empresa Familiar



2º cuatrimestre de 2022 | 9 de septiembre de 2022



---

# Contenidos

## EL DECÁLOGO DE LA EMPRESA FAMILIAR

El testamento, un instrumento de planificación estratégica para la familia empresaria

## FAMILIA Y SUCESIONES

Desheredación por falta de relación con el causante

Validez de los pactos matrimoniales

Préstamo bancario para financiar la sociedad de uno de los cónyuges

Donación con prohibición de disponer

Necesidad de que los legitimarios consientan la partición de la herencia

## SOCIETARIO

Ejercicio de los derechos de socio en caso de copropiedad de participaciones sociales

Representación proporcional en consejo de sociedad limitada

Cese de administrador que antepone sus intereses como accionista

## TRIBUTARIO

Deducibilidad de los gastos incurridos por socios no administradores

Pago de derechos hereditarios

Límite en la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio

Exención en el IRPF por trabajado realizados en el extranjero



# EL DECÁLOGO DE LA EMPRESA FAMILIAR

## El testamento, un instrumento de planificación estratégica para la familia empresaria

Los datos sobre el número de testamentos otorgados en España en un año son poco alentadores. Solamente el 1,5% de la población española otorga testamento en un año. La realidad es que cuesta enfrentarse a la reflexión sobre el escenario del fallecimiento.

Uno de los principales objetivos de la sucesión en el patrimonio empresarial es mantener el “sello” familiar y, para ello, es preciso: (i) preservar la integridad del patrimonio empresarial evitando su disgregación y (ii) mantener la unidad de dirección, es decir, mantener el control patrimonial y político dentro de la familia. A pesar de ello, los estudios confirman, año a año, que la falta de previsión de una sucesión ordenada es una de las principales causas de fragmentación del patrimonio familiar.

Se suele decir que el patrimonio empresarial es vulnerable, entre otros motivos, porque, junto al capital humano y económico, conviven las situaciones personales y emocionales de la familia titular. No debe olvidarse una premisa esencial: detrás de todo patrimonio y de toda sociedad hay personas (que lo crean, que lo gestionan, que lo reciben) y lo que les suceda a estas personas puede tener un impacto directo en su patrimonio.

En defecto de previsión expresa, será la ley, con mayor o menor acierto, la que establecerá los efectos patrimoniales de las situaciones inciertas que puedan acontecer en cada caso concreto; la ley determinará quiénes son los beneficiarios del patrimonio si se produce un fallecimiento, la persona que actuará como gestor y representante ante una enfermedad grave o un accidente o cómo se tendrán que solucionar las posibles situaciones de bloqueo en la toma de decisiones empresariales.

Ante el escenario de fallecimiento, el testamento es uno de los instrumentos de planificación estratégica para la continuidad de la empresa familiar, que ayuda a preservar el patrimonio empresarial, entre otras razones, por las siguientes:

- El testamento es expresión de la voluntad del empresario y puede contener todas las manifestaciones y cláusulas que el testador desee. No debería existir un modelo estándar, es un traje a medida.
- Trabajar en la preparación del testamento es un ejercicio de responsabilidad personal y empresarial.
- El testamento es el mejor vehículo para manifestar y dar a conocer la voluntad de una persona. La ley, que se aplicará en defecto de testamento, establece las reglas generales de distribución del patrimonio sin tener en cuenta la naturaleza de los bienes y derechos, el perfil de los herederos, las relaciones familiares o cualquier otra circunstancia específica del empresario y su patrimonio.
- El testamento puede incluir figuras especiales de preservación del patrimonio, como la sustitución fideicomisaria, la prohibición de disponer o la designación de albacea, así como determinadas condiciones para conseguir la unidad de dirección a favor de aquellos más capacitados y conocedores del negocio.



- El testamento permite proteger el patrimonio de los menores y personas con discapacidad, ordenando un sistema de administración patrimonial de los bienes y designando administrador a aquella persona de la confianza del testador o del núcleo consanguíneo que tome las decisiones alineadas con el resto de los familiares.
- El testamento es un instrumento idóneo para evitar las situaciones de titularidad indivisa entre los herederos, y, cuando no se pueden evitar, puede contener instrucciones para gestionar la indivisión e incluso establecer la obligación de venta del bien ante un eventual conflicto entre los beneficiarios.
- El testamento puede contener disposiciones en favor del cónyuge viudo o de la pareja supérstite para que disfruten de una autonomía patrimonial suficiente, pero sin ser titulares del patrimonio empresarial.
- El testamento permite realizar una previsión del coste fiscal de la herencia y, en su caso, adoptar decisiones que permitan minimizar el impacto fiscal para los beneficiarios.
- El testamento permite tramitar la herencia con mayor rapidez que la sucesión intestada, lo que también puede minorar la exposición a conflictos hereditarios.

El testamento se convierte en un instrumento de “planificación estratégica” que requiere ser bien trabajado y redactado con la suficiente claridad y precisión y que puede ser modificado por el testador cuantas veces lo considere necesario para adaptarlo a cada momento vital. Además, si la familia empresaria ya ha otorgado testamento, será muy recomendable revisar su contenido para verificar si hay que adaptarlo a nuevas circunstancias personales, patrimoniales o modificaciones del marco normativo aplicable.

---

## Reflexiones

---

- ¿Tiene la familia empresaria conocimiento sobre la trascendencia de otorgar testamento?
- ¿Conoce qué ley se aplicaría a su herencia? ¿Se ha producido algún caso de desplazamiento a otro territorio del Estado español o al extranjero?
- ¿Conoce cuáles son los derechos legales sobre su patrimonio que la ley atribuye a sus descendientes? ¿pueden suponer un problema para preservar el patrimonio empresarial?
- ¿Cómo puede proteger al cónyuge viudo o la pareja supérstite?
- Si ya ha otorgado testamento, ¿ha cambiado su situación personal o familiar o la composición de su patrimonio desde entonces?



# FAMILIA Y SUCESIONES

## Desheredación por falta de relación con el causante

*La falta de relación con el causante, continuada e imputable al desheredado, podría aceptarse como una causa de privación de la legítima solamente si causa daños psicológicos al testador*

El Código Civil (“CC”), a diferencia de otras regulaciones forales, no contempla la falta de relación con el causante como una posible causa de privación de los derechos de legítima, si bien el Tribunal Supremo (“TS”), en una sentencia de 27 de junio de 2018, atendiendo a las especiales circunstancias del caso concreto, estimó que la ausencia de relación sí constituía una causa de maltrato psicológico al testador, que podía quedar amparada en la causa de desheredación recogida en el [art. 853.2 CC](#).

El TS ha tenido nuevamente la ocasión de pronunciarse sobre esta materia en la [STS de 24 de mayo de 2022, núm. 419/2022 \(ECLI: ES:TS:2022:2068\)](#), la cual resuelve el recurso de una heredera que defiende la validez de la cláusula de desheredación a las nietas que la causante había incluido en su testamento, invocando maltrato de obra y alegando la concurrencia de la causa del art. 853.2 CC.

En el caso de la sentencia, el TS resuelve que la falta de relación con las nietas y la causante no tiene la magnitud suficiente como para ser considerada causa de maltrato psicológico y desestima la cláusula de desheredación, en base a los siguientes argumentos:

- Solamente si la falta de relación continuada e imputable al desheredado se califica como causante de daños psicológicos al testador podría configurarse como una causa de privación de la legítima. La jurisprudencia del TS ha venido realizando una interpretación flexible del art. 853.2 CC, que admite como justa causa para desheredar a hijos y descendientes “*haber maltratado de obra o injuriado gravemente de palabra al padre o ascendiente*”, y, por ello, el maltrato psicológico reiterado se admite en la medida en que puede lesionar la salud mental de la víctima.
- Según los arts. 852 y ss. CC, solamente se puede privar al legitimario de su derecho por las causas tasadas y, si el legitimario niega la veracidad de la causa de desheredación, corresponde al heredero la carga de probar que sí concurre. En el caso planteado no queda acreditado que la falta de relación con el testador le hubiera provocado un menoscabo físico o psíquico.
- Dado que el legislador no contempla la falta de relación familiar y la indiferencia hacia el causante como una causa específica de desheredación, no puede ser admitida por vía de interpretación. En la práctica ello supondría que los legitimarios podrían verse privados de la legítima cuando hubieren perdido la relación con el causante, con independencia del origen y los motivos de esa situación y de la influencia que la misma hubiera provocado en la salud física o psicológica del causante.

Nuestro ordenamiento jurídico sigue protegiendo los derechos legitimarios y limitando las causas de privación de la legítima a las que están legalmente tasadas, si bien, dichas causas se deben interpretar con arreglo a la realidad social,



como ha establecido el TS. En todo caso, será siempre necesario verificar la legislación civil aplicable, puesto que las causas de desheredación podrán variar de una legislación a otra.

## Validez de los pactos matrimoniales

### *Son válidos y exigibles los pactos que celebran los cónyuges para regular sus relaciones personales y patrimoniales*

El Tribunal Supremo se pronuncia sobre un caso de divorcio en el que la excónyuge recurre la sentencia por la que se acuerda la reducción de la prestación compensatoria fijada a su favor en el convenio regulador de la separación.

La *STS de 30 de mayo de 2022, núm. 428/2022 (ECLI:ES:TS:2022:2176)* estima el recurso haciendo hincapié en la validez de los pactos firmados por el matrimonio y declara que no procede la modificación de la cuantía de la pensión compensatoria prevista en el convenio regulador en atención a los siguientes argumentos:

- Actualmente está consagrado el principio de libre autonomía de la voluntad en el derecho de familia, de tal manera que los cónyuges tienen plena libertad para regular sus relaciones personales y patrimoniales, con la única limitación de no atentar a la ley imperativa ni al orden público y que los intereses de los menores queden protegidos. La jurisprudencia se ha adaptado a las exigencias de una nueva realidad social y ha evolucionado hacia la admisión de dichos pactos como legítimos y eficaces. Al amparo de dicho principio de autonomía de la voluntad, en el convenio regulador se acordaron, entre otras, las causas concretas de extinción de la pensión compensatoria, que deben ser respetadas, pues el convenio tiene carácter vinculante para las partes.
- Se está produciendo un profundo cambio de modelo social y matrimonial y la sociedad requiere un sistema con mayor margen de autonomía que potencie la facultad de autorregulación de los cónyuges. Dentro de este marco del principio de autonomía de la voluntad se encuentran los pactos que regulan la ruptura matrimonial. En el caso de la sentencia, el TS establece que los cónyuges pueden acordar el derecho a percibir la pensión compensatoria, fijar su duración, capitalizarla mediante una prestación única o periódica y prever las causas en que dejaría de devengarse.
- El contenido de dicho pacto es vinculante y por tanto deberá ser respetado. La sentencia del tribunal provincial no puede desconocer los términos de lo pactado, pues infringiría el principio del *art. 1255 CC*, que consagra el principio de autonomía de la voluntad de las partes. Los pactos son ley entre las partes y deben cumplirse a tenor de sus cláusulas.

Los pactos matrimoniales se configuran, por tanto, como un ejercicio de libertad y consenso entre los cónyuges, y existe una progresiva tendencia judicial a admitirlos como contratos cuyos pactos deben ser respetados.



## Préstamo bancario para financiar la sociedad de uno de los cónyuges

*La financiación de la empresa de uno de los cónyuges no es una carga del matrimonio y, por ello, el cónyuge beneficiado debe asumir la totalidad de la deuda*

Se trata de un matrimonio en régimen de separación de bienes que solicitó un préstamo bancario para la financiación de dos sociedades titularidad de uno de los cónyuges. Tras su divorcio y el impago de las cuotas del préstamo, el banco inició un procedimiento de reclamación de deuda y la mujer liquidó la totalidad del importe pendiente al banco. La mujer presentó demanda de reclamación a su excónyuge de la cantidad satisfecha alegando que la deuda debía ser asumida totalmente por él pues el préstamo se destinó íntegramente a financiar las sociedades mercantiles de las que era único socio y administrador. El marido solo reconoció deberle la mitad de la cantidad satisfecha al banco, alegando que los dos habían solicitado el préstamo, que el dinero se había empleado en empresas que eran la principal fuente de ingresos para la familia, y que con ello contribuía al sostenimiento de las cargas del matrimonio.

La mujer recurre ante el tribunal provincial y la *SAP A Coruña de 6 de abril de 2022, núm. 138/2022 (ECLI: ES: APC: 2022:892)* le da la razón, en atención a los siguientes argumentos:

- ▶ Que los cónyuges hubiesen solicitado conjuntamente el préstamo asumiendo responsabilidad solidaria frente a la entidad bancaria no supone que internamente rija el mismo principio, sino que habrá que analizar el carácter de la deuda contraída con el préstamo.
- ▶ La Audiencia califica el préstamo como la inversión de un dinero común en una actividad privativa y cita varias sentencias del Tribunal Supremo que establecen que la financiación de la actividad económica de una entidad mercantil titularidad exclusiva de uno de los cónyuges no puede considerarse una carga del matrimonio. En consecuencia, el titular del bien que resulta beneficiado debe devolver íntegramente el préstamo. Dado que la mujer no recibe ningún beneficio si las sociedades mercantiles tienen resultado positivo tampoco debe soportar el perjuicio.

## Donación con prohibición de disponer

*La prohibición de disponer incluida en la escritura de donación de nuda propiedad y usufructo afecta a la totalidad de los donatarios de dicha escritura*

La *Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública de 8 de junio de 2022 (BOE 6.7.22)* (“DGSJFP”) rechaza inscribir una escritura en virtud de la cual una persona transmite el derecho de usufructo sobre una finca rústica a su esposa y simultáneamente dona a sus dos hijos la nuda propiedad de dicha finca. La escritura contenía una prohibición de disponer a los donatarios por actos inter vivos durante la vida del donante y de su esposa (también donataria), salvo que mediara autorización expresa del donante y de su esposa. En caso de que la disposición se realizase a título oneroso los donatarios deberían entregar a su madre la mitad del precio que recibiesen.

La esposa usufructuaria transmite su derecho de usufructo y el registrador suspende la inscripción en tanto no conste el consentimiento del donante o se acredite su fallecimiento. La DGSJFP da la razón al registrador recordando su doctrina de que las prohibiciones de disponer no son derechos reales sino restricciones impuestas a un titular sin atribución de un derecho a terceras personas. Por ello, no cabe su cancelación por renuncia y se debe respetar la voluntad del donante. En



este caso, la voluntad del donante fue prohibir la transmisión a todos los donatarios, no solo a los que adquirieron la nuda propiedad, sino también a los donatarios que adquirieron el derecho real de usufructo. El usufructo donado no podrá transmitirse salvo si el donante presta su consentimiento o bien se acredita su fallecimiento.

## Necesidad de que los legitimarios consientan la partición de la herencia

### *Los legitimarios deben intervenir en la partición hereditaria con el fin de preservar su legítima y defender sus derechos*

La *Resolución de la DGSJFP de 9 de junio de 2022 (BOE 6.7.22)* se pronuncia sobre la posible inscripción de una escritura de adjudicación de herencia sin la intervención expresa de los legitimarios.

Se trata de una herencia por el fallecimiento de la causante, en estado de viuda y con dos hijos, uno de ellos fallecido anteriormente y que dejó tres hijos. La causante había otorgado testamento disponiendo determinados bienes a favor de su hijo y del mayor de sus nietos y manifestando que su hijo premuerto había sido compensado a través de las donaciones efectuadas en vida a su favor. En este caso, los legitimarios de la causante eran el hijo sobreviviente y, por premoriencia de su otro hijo, los tres hijos de este, nietos de la testadora. El hijo de la causante requirió a los dos nietos restantes para que, conforme a lo previsto en el CC, se pronunciaran sobre la aceptación o la renuncia de la herencia, a lo que los dos nietos respondieron que ni aceptaban ni renunciaban, haciendo reserva legal de acciones.

La DGSJFP entiende que el hecho de que los dos nietos que no intervinieron en la partición hayan comparecido al requerimiento realizado por su tío no se puede interpretar en ningún caso como una aceptación del acto de partición con base en los siguientes argumentos:

- Las legítimas tienen preferencia sobre todo lo ordenado por el testador (*art. 814 CC*) y es nula toda renuncia o transacción sobre legítima futura (*art. 816 CC*), no pudiendo nadie aceptar ni repudiar hasta que se haya producido la muerte del causante (*art. 991 CC*). Para que la escritura pueda ser inscrita, es necesaria la intervención de todos los legitimarios.
- Aunque el testador manifieste que el legitimario ha sido satisfecho en sus derechos mediante una donación, es en el momento de la partición de la herencia cuando deberá verificarse que la legítima ha sido atendida con la intervención de los legitimarios para defender sus derechos.
- Si el testador no ha designado una persona para efectuar la liquidación y partición de la herencia, la comparecencia del legitimario es imprescindible para consentir las operaciones participaciones y confirmar que no resulta perjudicado. La voluntad del testador es la ley de la partición, pero no absoluta, pues debe respetar los derechos de los legitimarios.



# SOCIETARIO

## Ejercicio de los derechos de socio en caso de copropiedad de participaciones sociales

*El ejercicio de los derechos del socio es distinto según se trate de copropiedad hereditaria y copropiedad ordinaria*

La *Resolución de la DGSJFP de 23 de mayo de 2022 (BOE 16.05.22)* gira en torno al ejercicio de los derechos de los socios cuando la titularidad de las participaciones sociales corresponde en régimen de comunidad a varias personas; en concreto, analiza si es obligado el nombramiento de un representante para todos los copropietarios (*ex art. 126 LSC*).

El caso versa sobre el ejercicio de los derechos de socio cuando las participaciones sociales son titularidad de varias personas en régimen de comunidad ordinaria y, por ello, es obligatorio designar representante común en virtud del *art. 126 LSC*, o bien se puede admitir la asistencia y voto de todos los comuneros. En el caso del recurso, en el momento de celebración de Junta General el notario estimó la asistencia del 50% del capital social correspondiente a un determinado número de participaciones en comunidad atribuyéndose a los 6 hermanos que conformaban dicha comunidad, de forma independiente a cada uno de ellos, aproximadamente, el 8,334% del capital social. Sin embargo, después de la celebración de la referida Junta General, el notario tuvo conocimiento de una escritura de aceptación de herencia y, en la medida que dichos comuneros no habían designado a un representante, el notario entendió que debía rectificar el acta notarial considerando la inasistencia a la Junta General del referido 50% del capital social por no existir representante.

La Dirección General, aunque acaba desestimando el recurso por cuestiones formales derivadas de la discrepancia entre el certificado presentado al Registro Mercantil y la diligencia notarial, recuerda que en cuanto al ejercicio de los derechos de los socios en caso de copropiedad se debe distinguir entre: (i) aquellos casos en los que la copropiedad es voluntaria, en los cuales debe imperar la fórmula de “*unificación subjetiva*”, esto es, la representación por parte de uno de los copropietarios en interés a la buena marcha de la vida societaria; y (ii) aquellos casos en los que las participaciones están integradas en una herencia indivisa, pues forman parte de un patrimonio sujeto a un régimen de titularidad colectiva que se proyecta sobre la masa patrimonial en su conjunto y no sobre cada uno de los bienes que la componen, de manera que es la comunidad hereditaria y no cada coheredero la que ostenta la condición de socio y el ejercicio de los derechos correspondientes deberá realizarse por quien se halle facultado para representar transitoriamente a la comunidad hereditaria como socio.

En todo caso, la resolución recuerda que es doctrina reiterada que, si los comuneros asisten todos ellos a la junta y, de forma unánime, se admiten entre sí como socios, su porcentaje debe ser tenido en cuenta para determinar el *quorum* de asistencia.



## Representación proporcional en consejo de sociedad limitada

### *La Dirección General acepta inscribir en una SL un derecho estatutario de representación proporcional en consejo*

La Resolución de la DGSJFP de 28.3.22 (BOE 19.4.22) acepta inscribir una cláusula que prevé la representación proporcional en una sociedad limitada, tomando como base el texto de la regulación de la representación proporcional prevista para la sociedad anónima en el art. 243 LSC.

A nuestro juicio, esta resolución facilitará la inscripción de cláusulas estatutarias en sociedades limitadas en las que los socios quieren trasladar los pactos alcanzados entre ellos en relación con el reparto de puestos en el consejo de administración. Ello es una cuestión objeto de negociación y pacto en prácticamente todos los contratos de socios o pactos parasociales y que las partes en muchas ocasiones tienen interés en reflejar también en los estatutos sociales.

La DGSJFP, tras repasar diversas resoluciones anteriores, hace hincapié en la STS de 6 de marzo de 2009, núm.138/2009 (ECLI:ES:TS:2009:941), cuya postura comparte, que aceptó en una SL un derecho estatutario de representación proporcional, razonando, en síntesis, que (a) el silencio de la [derogada] LSRL no implica prohibición del sistema de nombramiento por representación proporcional, (b) dicho sistema no priva a la junta general de su competencia exclusiva para el nombramiento de administradores ni es contrario al principio de igualdad de derechos atribuibles a las participaciones, (c) a pesar de que el art. 191 RRM no lo admite, ello no es determinante por el principio de jerarquía normativa, (d) la regulación de la sociedad limitada está inspirada en las ideas de flexibilidad y de protección de la minoría, y (e) los socios pactaron el derecho de representación proporcional como la mejor solución para evitar los conflictos entre ellos.

La DGSJFP considera que, en las relaciones entre los socios de una sociedad limitada, se admite con amplitud la autonomía de la voluntad siempre que –como en este caso– “no se contravengan normas imperativas ni los principios configuradores del tipo social elegido”. Por ello, no estaría justificado rechazar la disposición estatutaria y obligar a los socios a utilizar otros remedios sustitutivos (basados, por ejemplo, en la posible desigualdad de derechos de voto entre los socios o el voto plural). Además, desde el momento en que la representación proporcional se admite en el art. 13.2 de la Ley 44/2015 de Sociedades Laborales y Participadas para tutelar los intereses de los socios no trabajadores, ha de admitirse también en la sociedad limitada porque los intereses de sus minoritarios son igual de dignos de tutela.

## Cese de administrador que antepone sus intereses como accionista

### *El cese no supone abuso de mayoría pues el administrador entró en conflicto con los deberes de su cargo al buscar la adquisición de sus acciones para abandonar la sociedad*

La SAP de Madrid (secc.28ª) de 18 de marzo de 2022, núm. 173/2022 (ECLI: APM:2022:3787) se ocupa de una impugnación en la que se alega el carácter abusivo de dos acuerdos. Se trata de una sociedad anónima cuyo capital se reparte entre tres socios, a su vez, miembros del consejo de administración de la sociedad. Se acuerda el cese de los consejeros y la modificación del órgano de administración que pasa a constituirse por dos administradores



mancomunados quedando excluido el tercer socio.

Los acuerdos adoptados traen causa en un enfrentamiento previo entre los tres socios y en su falta de acuerdo para que el tercer socio se separase de la sociedad con la venta de su paquete accionarial. Este considera que los acuerdos impugnados lesionan el interés social en beneficio de los otros dos socios al haberse impuesto de forma abusiva con la única finalidad de excluir al minoritario y sin responder a una necesidad razonable de la sociedad. El juzgado estima la demanda y anula los acuerdos impugnados. La Audiencia analiza pormenorizadamente la situación de conflicto generada en el seno de la sociedad y revoca la sentencia de primera instancia. Concluye que el acuerdo de cese del administrador no resulta lesivo y ni siquiera requiere justificación. Señala que lo relevante en el caso es que el administrador que muestra su voluntad de abandonar la sociedad e intenta que el resto de los socios adquieran su participación utiliza su cargo al servicio de sus intereses particulares, entrando en conflicto los deberes del cargo con el interés social. En esta situación de conflicto intrasocietario *“lo que se consagraría no es un abuso de la mayoría, sino la dictadura de la minoría”*.

## TRIBUTARIO

### Deducibilidad de los gastos incurridos por socios no administradores

*Es deducible el gasto por la retribución satisfecha a un socio mayoritario que no es administrador, por los servicios prestados a la sociedad*

La percepción de rendimientos del trabajo por socios de empresas es una situación frecuente en casos de sociedades de pequeño tamaño en las que el socio presta servicios claramente alejados de las funciones de administración de la entidad. La Dirección General de Tributos ha venido a admitir estas retribuciones de forma reiterada.

Aún en estas circunstancias, el Tribunal Supremo ha tenido que pronunciarse en dos sentencias: la [\*STS de 6 de julio de 2022, núm. 950/2022 \(ECLI: ES: TS: 2022:3077\)\*](#) y la [\*STS de 11 de julio de 2022, núm. 961/2022 \(ECLI:ES:TS:2022:2851\)\*](#). Ambas sentencias tratan del mismo contribuyente, pero corresponden a períodos impositivos distintos, supuesto en que la Administración había denegado la deducibilidad de estas retribuciones, criterio que, además, había sido confirmado por el Tribunal Superior de Justicia (“TSJ”) de Castilla y León, sala de Burgos.

El argumento que había dado la Administración, y aceptado el TSJ, se basaba en que, no existiendo ajenidad, en tanto que el trabajador era socio mayoritario, el gasto no podía ser deducible. Llegados a este punto, el propio TSJ ofrecía dos alternativas de calificación para negar la deducibilidad: la retribución de fondos propios o la liberalidad.

El TS no acepta este razonamiento. En síntesis, considera que si el socio no es administrador (en caso de que lo fuese sería necesario cumplir escrupulosamente con los requisitos establecidos por la normativa mercantil para poder deducir las



cantidades percibidas como administrador), la deducibilidad del gasto requerirá acreditar la correspondiente inscripción contable, su imputación con arreglo a devengo y su justificación documental. En el caso de las sentencias, se acepta que los servicios se han realizado y que, si se cumplen el resto de los requisitos, se acepta la deducibilidad del gasto. Para el TS, debe primar la prestación del servicio y su relación con la actividad empresarial sobre la condición del sujeto prestador de dicho servicio.

## Pago de derechos hereditarios

### *Se califica como donación la cantidad entregada por los herederos al hijo del testador sobrevenido en pago de sus derechos hereditarios*

La contestación de la Dirección General de Tributos V0807-22, de 13 de abril de 2022 analiza el caso de una persona que dejó en testamento todos sus bienes a su esposa. Posteriormente, la esposa falleció, en estado de viuda y sin hijos, dejando como herederos a sus hermanos, los cuales presentaron las correspondientes liquidaciones por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”). En el año 2020 se reconoció que el difunto marido tenía un hijo biológico y en febrero de 2022, mediante acto de conciliación, los hermanos llegaron a un acuerdo con el hijo extramatrimonial por el que le entregaban una cantidad de dinero a cambio de los derechos hereditarios que pudieran corresponderle.

La DGT dispone que el art. 12.d) del Reglamento del ISD considera hecho imponible del impuesto “el desistimiento, el allanamiento en juicio o arbitraje en favor de la otra parte, realizados con ánimo de liberalidad, así como la transacción de la que resulte una renuncia, un desistimiento o un allanamiento realizados con el mismo ánimo”. En el caso planteado se llegó a un acuerdo con el hijo sobrevenido para pagarle una cantidad de dinero por los derechos hereditarios que pudieran corresponderle. Por tanto, la DGT sostiene que la cantidad entregada se considera una donación, en la que el sujeto pasivo será el hijo sobrevenido, que deberá tributar en concepto de donación por el ISD. Al donante, el pagador de los derechos hereditarios, no le correspondería ninguna tributación.

## Límite en la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio

### *La vivienda habitual no tiene la consideración de bien improductivo a los efectos del cálculo del límite de tributación del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*

La contestación de la Dirección General de Tributos V0875-22, de 25 de abril de 2022 es relevante a efectos de la aplicación de la regla relativa al límite conjunto de tributación del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”) y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”).

En concreto, esta regla establece un límite de tributación en el IP derivado de la fórmula general según la cual la cuota íntegra del IP juntamente con la del IRPF no puede exceder del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF. Recordemos que, respecto a la aplicación de este límite, el artículo 31. Uno. b de la Ley del IP establece expresamente que no se debe tener en cuenta la parte de la cuota del IP que se corresponda con elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

En este punto se puede plantear la duda sobre el tratamiento que debe darse a la vivienda habitual —en la parte que no se encuentra exenta— dado que, como es sabido, la vivienda habitual no genera rentas gravadas en el IRPF (se encuentra excluida de la imputación de rentas inmobiliarias y, naturalmente, tampoco genera rendimientos de capital inmobiliario).



En esta contestación la DGT resuelve que, cuando la norma hace referencia a elementos improductivos-, “*está pensando en objetos de arte, antigüedades, joyas o suelo no edificado que, en principio, por su propia naturaleza, no son susceptibles de producir rendimientos gravados en el IRPF*”. Respecto a la consideración como bien improductivo de la vivienda habitual afirma que “*los inmuebles son elementos patrimoniales que por su naturaleza son susceptibles de generar rendimientos, con independencia de que en el caso concreto de la vivienda habitual la Ley del IRPF la excluya de la generación de rentas inmobiliarias imputadas. En consecuencia, la vivienda habitual en el importe no exento del impuesto debe computarse como parte de la base imponible del Impuesto sobre el Patrimonio a los efectos de la letra b) del artículo 31. Uno de la LIP*”.

En conclusión, según la DGT, la vivienda habitual no tiene la consideración de bien improductivo y ello con independencia de que quede excluida del régimen de generación de rentas inmobiliarias en el IRPF.

## Exención en el IRPF por trabajos realizados en el extranjero

### *El Tribunal Supremo confirma su aplicación a administradores y miembros del Consejo de Administración*

La Administración tributaria ha venido considerando que la exención en el IRPF por trabajos realizados en el extranjero prevista en el *art. 7.p) de la Ley del IRPF* solo resultaba aplicable por los trabajadores por cuenta ajena, en situación de dependencia laboral, y negaba su aplicación en el caso de administradores y consejeros delegados, alegando que el vínculo que les une con la entidad española es mercantil y no laboral, independientemente de la naturaleza de los trabajos desarrollados.

La STSJ de Cataluña de 4 de noviembre de 2021 y la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (“TEAR”) de Cataluña de 26 de abril de 2022, obtenidas bajo la dirección letrada de CUATRECASAS, fueron favorables a la aplicación del régimen de exención a los rendimientos de administradores y miembros del Consejo de Administración y pusieron de manifiesto que el criterio administrativo era cuanto menos discutible. Pues bien, la *STS núm. 790/2022, de 20 de junio de 2022 (ECLI:ES:TS:2022:2485)* ha confirmado nuestra interpretación y desestima las pretensiones de la Administración tributaria. A tal efecto el alto tribunal afirma que “*no puede, por principio, rechazarse que los rendimientos percibidos por los administradores y miembros del consejo de administración pueden acogerse a la exención controvertida. Eso es lo que ha sucedido en esta ocasión, puesto que se llega a esa conclusión sin entablarse, propiamente hablando, un debate sobre qué clase de trabajos son los realizados en el extranjero*”.

A raíz de la sentencia del TS, se zanja la polémica sobre si los administradores y miembros del consejo de administración pueden aplicar la indicada exención, si bien deberán analizar con detalle si los trabajos realizados en el extranjero son en beneficio de la entidad no residente y cumplen con los requisitos exigidos. En los casos que resolvió el TEAR y el TSJ de Cataluña se logró probar que el desplazamiento no se produjo con la finalidad de realizar meras tareas de supervisión asociadas a la condición de socio de la entidad residente en la que presta servicios el administrador o consejero, sino que la entidad no residente obtuvo una ventaja o utilidad derivada del desplazamiento.

Así pues, los administradores y miembros del consejo de administración deben analizar (i) si cumplen los requisitos exigidos para beneficiarse de la aplicación de la exención en las futuras autoliquidaciones del IRPF y (ii) si, en su caso, es posible impugnar las autoliquidaciones presentadas de años anteriores con la finalidad de obtener una devolución de ingresos indebidos.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.



©2022 CUATRECASAS | Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas..