



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

**PLANIFICACIÓN DE LA SUCESIÓN DE UNA SOCIEDAD LIMITADA,
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES
PATRIMONIALES ONEROSAS Y TRABAJO DURANTE PERMISO DE
PATERNIDAD**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Alumno: Francisco Prol Lucio

Tutora: Marta Cernadas Lázare

**GRADO EN DERECHO
CURSO ACADÉMICO 2021/2022**

ÍNDICE

| | |
|--|-----------|
| LISTADO DE ABREVIATURAS | 2 |
| RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES DE HECHO | 3 |
| INTRODUCCIÓN..... | 4 |
| I. HERENCIA Y DISPONIBILIDAD DE BIENES..... | 5 |
| 1. Preliminar | 5 |
| 2. Vecindad civil y Derecho aplicable | 5 |
| 3. La sucesión contractual | 6 |
| a. La sucesión contractual en el Derecho civil común y sus alternativas..... | 7 |
| b. La sucesión contractual en el Derecho civil de Galicia..... | 7 |
| 4. Requisitos especiales de la transmisión de participaciones | 9 |
| 5. El coste fiscal de la transmisión | 9 |
| a. Transmisión por medio de pacto sucesorio | 9 |
| b. Transmisión por medio de donación | 14 |
| II. REPARTO DE LA SOCIEDAD ENTRE LOS HIJOS DE DOÑA CARMEN..... | 15 |
| 1. Preliminar | 15 |
| 2. Las cuentas anuales, su depósito y las consecuencias derivadas del mismo..... | 15 |
| a. Características de la contabilidad y obligación para sociedades de capital..... | 15 |
| b. Consecuencias de la falta de depósito de las cuentas anuales | 17 |
| 3. El protocolo familiar | 20 |
| a. Formalización y publicidad | 20 |
| b. Eficacia, oponibilidad y coste..... | 21 |
| c. Aplicación al supuesto de hecho | 22 |
| 4. Escisión | 22 |
| a. Concepto y presupuestos | 22 |
| b. Coste | 26 |
| 5. Recapitulación | 29 |
| III. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ... | 30 |
| 1. Preliminar | 30 |
| 2. Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados ... | 30 |
| 3. Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas | 31 |
| a. Hecho imponible y sujeto pasivo..... | 31 |
| b. Base imponible. Supuesto específico: valoración de inmuebles | 31 |
| c. La reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio | 35 |
| 4. Cauce procesal y procedimental..... | 36 |
| IV. PERMISO DE PATERNIDAD | 38 |
| 1. Preliminar | 38 |
| 2. Análisis del permiso de paternidad en caso de pluriempleo previo | 40 |
| 3. Inicio de una nueva relación laboral durante el permiso..... | 42 |
| CONCLUSIONES..... | 43 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 46 |
| APÉNDICE JURISPRUDENCIAL..... | 49 |
| ANEXO I. RELACIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS | 51 |
| ANEXO II. EFICACIA DEL PROTOCOLO FAMILIAR SEGÚN LA MATERIA..... | 53 |

LISTADO DE ABREVIATURAS

| | |
|-------------------|---|
| Art(s). | Artículo(s) |
| ATRIGA | Axencia Tributaria de Galicia |
| CA (CCAA) | Comunidad(es) Autónoma(s) |
| CC | Código Civil |
| CdC | Código de Comercio |
| CE | Constitución Española |
| DGT | Dirección General de Tributos |
| ET | Estatuto de los Trabajadores |
| IRPF | Impuesto sobre la renta de las personas físicas |
| ICAC | Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas |
| ISD | Impuesto de Sucesiones y Donaciones |
| ITPAJD | Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados |
| IIVTNU | Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana |
| LDCG | Ley de Derecho Civil de Galicia |
| LGSS | Ley General de la Seguridad Social |
| LGT | Ley General Tributaria |
| LIRPF | Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| LIS | Ley del Impuesto sobre sociedades |
| LISD | Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| LJCA | Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa |
| LME | Ley sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles |
| LSC | Ley de sociedades de Capital |
| Pág(s). | Página(s) |
| RDGSJFP | Resolución de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública |
| RGGIT | Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos |
| RGTRVA | Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa |
| RITPAJD | Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados |
| RRM | Reglamento del Registro Mercantil |
| S.L.U. | Sociedad limitada unipersonal |
| STS | Sentencia del Tribunal Supremo |
| STSJ | Sentencia del Tribunal Superior de Justicia |
| TEAC | Tribunal Económico-Administrativo Central |
| TEAR | Tribunal Económico-Administrativo Regional |
| ITPO (TPO) | Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas |
| TRLITPAJD | Texto refundido de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados |

RESUMEN DE LOS ANTECEDENTES DE HECHO

Doña Carmen Luste Gondar, vecina de Combarro (Pontevedra, Galicia), de 75 años, es socia única de HORE GALICIA COSTA, S.L.U., sociedad mercantil titular del hotel “Galicia Costa Hospedajes”, de la cafetería-restaurante “Galicia Costa en tu Mesa”, situada en la planta baja del hotel; y del restaurante “*Loving Food*”, situado a cinco kilómetros del hotel.

Desde hace 10 años, Doña Carmen ha delegado toda la gestión de la sociedad en sus tres hijos, administradores de la sociedad desde 2012. Dada la mala relación entre ellos, en la práctica se han repartido la gestión de cada uno de los tres negocios de la sociedad: Doña Eva se ocupa de la gestión del hotel, Don Guillermo de la cafetería y Doña Aida del restaurante “*Loving Food*”, lo que determina que operen como si se tratase de tres entidades independientes. Esta difícil relación ha determinado que los hermanos se hayan negado a firmar las cuentas anuales de los últimos tres ejercicios cerrados (2018, 2019 y 2020), por lo que no se han depositado en el Registro Mercantil. Ante esta situación, Doña Carmen está valorando la posibilidad de repartir en herencia la sociedad entre sus hijos, si bien todavía no pretende disponer del resto de sus bienes. Para ello, quiere buscar una solución que evite los conflictos derivados de esta mala relación entre sus hijos.

La cafetería se encuentra abierta a cualquier cliente, pero, debido a su ubicación en una zona poco urbanizada, el 90% de su volumen de negocios se deriva de los clientes del propio hotel. Dado este vínculo entre ambos, el hotel y la cafetería comparten parte de su plantilla (el personal de limpieza es común y el recepcionista del hotel gestiona también las reservas de la cafetería-restaurante). Por el contrario, “*Loving Food*” es completamente independiente.

Por su parte, las dos hijas de Doña Carmen, Doña Eva y Doña Aida, se enfrentan a sendos problemas jurídicos. Por lo que respecta a Doña Eva, el 27 de julio de 2019, adquirió por un importe de 150.000€ un inmueble con la finalidad de acondicionarlo como su vivienda. En el momento de la compraventa, el inmueble consistía en una edificación independiente con jardín que, si bien por fuera tenía aspecto de terminada, por dentro estaba todavía en la primera fase de construcción: las paredes aún tenían los ladrillos a la vista, no había instalación eléctrica ni fontanería, entre otros elementos esenciales. Para financiar la compra, Doña Eva solicitó un préstamo hipotecario por un importe de 180.000€, para cuya concesión el inmueble fue valorado por un perito independiente que tasó su valor en 190.000€ y dejó constancia de que, tras su terminación, su valor podría aumentar hasta los 270.000€.

Doña Eva, al liquidar el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, declaró como base imponible el importe que había pagado al vendedor, 150.000€, resultando una cuota de 15.000€. No obstante, tras contestar un previo requerimiento para justificar el valor declarado, acaba de recibir una segunda notificación de la Axencia Tributaria de Galicia (en adelante, ATRIGA) en la que se le indica que la base imponible es de 300.000€. Consecuentemente, la ATRIGA adjuntó la correspondiente propuesta de liquidación provisional, en la que se incrementa la cuota a 30.000€. Para justificar este valor, la notificación incluye estimaciones basadas en fórmulas matemáticas y características objetivas del inmueble, tales como el número de plantas, la superficie construida, o su ubicación en un determinado término municipal. En esta valoración, la ATRIGA tomó como referencia el aspecto exterior del inmueble y no hizo ninguna referencia a que estuviese inacabado.

Por otro lado, en relación con el problema de Doña Aida, este trae causa en el metre del restaurante “*Loving Food*”, que el 1 de julio de 2021 inició el permiso de paternidad, con el cobro de la prestación correspondiente y el cese temporal en el ejercicio de sus funciones. No obstante, Doña Aida descubre que durante los meses de agosto y septiembre el empleado trabajó varios fines de semana como metre para un restaurante de la competencia.

INTRODUCCIÓN

La sucesión de los negocios familiares es una cuestión que genera grandes controversias. En la práctica, resulta frecuente que la titularidad de las sociedades se vaya fraccionando a medida que se producen los sucesivos relevos generacionales y ello puede suponer un obstáculo para la adecuada gestión empresarial, toda vez que los distintos socios pueden pretender implementar diferentes modelos de negocio o desarrollar acciones estratégicas dispares.

En este sentido, una de las cuestiones centrales del supuesto planteado son las dificultades generadas por el relevo generacional en la titularidad de las participaciones de la mercantil HORE GALICIA COSTA, S.L.U. Doña Carmen, socia única, quiere transmitir todas sus participaciones a sus hijos, quienes, en la actualidad, ya se ocupan de la gestión de la sociedad como administradores de la misma. No obstante, dada la tensa relación entre ellos, que ha entorpecido esta gestión en los últimos años, Doña Carmen pretende encontrar alguna solución que permita que la sucesión se produzca sin que la sociedad se vea avocada al fracaso por la incapacidad de sus hijos de dejar a un lado sus diferencias en beneficio de la sociedad.

Ante esta situación, se plantea la necesidad de evaluar distintos extremos. En primer lugar, resulta imprescindible constatar si, de acuerdo con la normativa aplicable, resulta posible que Doña Carmen reparta parte de su herencia en vida. Para ello, en el Capítulo I se analizarán las posibles soluciones ofrecidas por el Derecho Sucesorio, como la regulación que este contempla para los pactos sucesorios con desplazamiento de presente, coloquialmente conocidos como «herencias en vida». Además, desde una perspectiva mercantil, se valorarán las especialidades derivadas de que la transmisión lo sea de participaciones de una sociedad limitada unipersonal (en adelante, S.L.U.) y no de cualquier otro bien. Finalmente, con el objetivo de proporcionar una visión completa, este primer capítulo concluye con una referencia al coste fiscal de esta transmisión, dado que, en la práctica, es habitual que este sea determinante para la realización de muchas operaciones, ya sea por constituir un obstáculo o un incentivo.

Una vez abordada la cuestión sucesoria, en el Capítulo II se analizarán las distintas alternativas existentes para evitar que los conflictos intrafamiliares entre los hijos de Doña Carmen puedan determinar la paralización de la sociedad. Para ello, se evaluarán fundamentalmente dos soluciones: la adopción de un protocolo familiar y la escisión de la sociedad. La diferencia esencial entre estas opciones, en lo que a la sociedad se refiere, vendrá marcada por la conservación de la misma como una única entidad, garantizando la armonía en la gestión por medio de pactos parasociales; o su división en distintas sociedades, resolviendo de plano cualquier conflicto mediante la adjudicación a cada uno de los hijos de la parte de la sociedad correspondiente con el negocio que actualmente gestionan. En todo caso, con carácter previo será preciso valorar las consecuencias que la falta de depósito de las cuentas anuales de los tres últimos ejercicios podría tener en las operaciones proyectadas.

Finalmente, los Capítulos III y IV abordarán las cuestiones planteadas por Doña Eva y Doña Aida. Por un lado, en el Capítulo III se partirá de un análisis de la configuración general del impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas para determinar si el valor fijado por la Administración Tributaria es acorde a la normativa del impuesto y si en el procedimiento de comprobación se han seguido todas exigencias establecidas por la jurisprudencia para realizar dicha valoración. Además, se evaluará el cauce procesal y procedimental adecuado para la interposición de los eventuales recursos frente a la propuesta de liquidación recibida. Por último, en el Capítulo IV se realizará un estudio de la regulación del régimen de pluriempleo y de nacimiento y cuidado del menor. Con ello, se tratará de determinar la incidencia que tienen sobre el disfrute de los permisos y subsidios establecidos para los supuestos de nacimiento de un hijo aquellas situaciones en las que un trabajador presta sus servicios en virtud de distintas relaciones laborales.

I. HERENCIA Y DISPONIBILIDAD DE BIENES

1. Preliminar

Una de las cuestiones centrales del supuesto planteado es la posibilidad de que Doña Carmen transmita en vida la sociedad a sus hijos. Para ello, tomando como referencia la expresión “repartir en herencia”, se partirá de la hipótesis de que el objetivo de Doña Carmen es realizar una transmisión a título lucrativo.

En consecuencia, resulta necesario realizar un análisis del Derecho sucesorio en el ordenamiento jurídico español, con la finalidad de determinar la viabilidad de ese “reparto” de la herencia. En concreto, dada la finalidad de transmitir los bienes “en vida”, esto es, de realizar un acto de disposición en que se produzca el desplazamiento *inter vivos* de los bienes, debe evaluarse la posibilidad de que entre en juego la sucesión contractual, a través de un pacto sucesorio.

Ahora bien, el Derecho sucesorio es una de las materias que tradicionalmente se ha regulado en los derechos forales (BLASCO GASCÓ, 2021, págs. 28-29). Por tanto, es imprescindible partir de la premisa de que en el ordenamiento jurídico español coexisten múltiples sistemas de Derecho sucesorio, toda vez que, además del establecido por el Código Civil (en adelante, CC), existen derechos sucesorios particulares en las normativas civiles propias de distintas comunidades autónomas (en adelante, CCAA), entre las que se encuentra Galicia, desarrollados en uso de la competencia atribuida en el art. 149.1.8º de la Constitución Española (en adelante, CE) (CÁMARA LAPUENTE, 2013, pág. 30).

2. Vecindad civil y Derecho aplicable

La coexistencia de múltiples sistemas de Derecho sucesorio en el ordenamiento jurídico español determina que no sea posible aportar una solución al caso planteado sin previamente determinar si, en el supuesto concreto, resulta aplicable la legislación gallega, por ser la CA en la que reside Doña Carmen, o el Derecho común. Por tanto, el supuesto de hecho plantea un conflicto de leyes interno motivado por la concurrencia de diversas legislaciones civiles en el territorio español.

A fin de resolver este conflicto de leyes, es necesario acudir al art. 16 CC, en relación con el art. 9 CC: la ley personal del causante al tiempo de su fallecimiento, determinada por la nacionalidad, será la que rija la sucesión por causa de muerte (art. 9.1 y 9.8 CC); y, para los supuestos de conflictos de leyes internos, la ley personal será la determinada por la vecindad civil (art. 16 CC). Este criterio es confirmado por el art. 14 CC, que establece que “la sujeción al derecho civil común o al especial o foral se determinará por la vecindad civil”, así como por el apartado 1 del art. 4 de la Ley 2/2006, de 14 de junio, de Derecho civil de Galicia (en adelante, LDCG), que establece que “la sujeción al derecho civil de Galicia se determinará por la vecindad civil, con arreglo a lo dispuesto en el derecho civil común”¹.

Por tanto, para dilucidar si resulta aplicable el sistema sucesorio común o el gallego es necesario determinar la vecindad civil de Doña Carmen. A este respecto, debe partirse de la distinción entre varios criterios de atribución de la vecindad civil: el *ius sanguinis*, el *ius soli*, la adquisición por opción y la residencia (SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, 2021, pág. 174). En concreto, del art. 14 CC se extrae que, como regla general, la vecindad civil será la de los

¹ Como se aprecia, estos preceptos configuran la vecindad civil como un estado civil de la persona, en tanto condiciona el sometimiento a uno de los ordenamientos civiles vigentes, con la consiguiente influencia en el ejercicio de su capacidad jurídica. En todo caso, es necesario resaltar que el concepto no coincide con el de “vecindad administrativa”, que hace referencia al simple hecho de ser habitante de un municipio o vecino del mismo (SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, 2021, pág. 174.).

progenitores (*ius sanguinis*) y, en caso de que estos tuvieran distinta vecindad, será la de aquel cuya filiación se hubiera determinado antes. En defecto de esta, la vecindad civil será la del lugar de nacimiento (*ius soli*) y, en último caso, la de Derecho común. No obstante, esta regla general presenta dos excepciones: en primer lugar, si bien el matrimonio no altera la vecindad civil, cualquiera de los cónyuges no separados legalmente ni de hecho podrán optar por la vecindad civil del otro (art. 14.4 CC); y, en segundo lugar, se adquirirá la vecindad civil por residencia continuada durante dos años, siempre que se manifieste la voluntad en tal sentido, o por residencia continuada de diez años, sin declaración en contrario en dicho plazo (art. 14.5 CC).

Con relación al caso concreto, se ha de señalar que no existen suficientes datos para concluir de forma inequívoca la vecindad civil de Doña Carmen y sus hijos. No obstante, la información suministrada parece indicar que tanto ella, “vecina de Combarro”, como sus hijos, encargados de la gestión de una sociedad radicada en Galicia, han residido más de diez años en la CA, lo que determinaría la adquisición de la vecindad civil gallega siempre que no se hubieran manifestado en contrario.

No obstante, ante la inseguridad de la vecindad civil de los protagonistas del supuesto, y ante la diferente regulación de la sucesión contractual en CC y en la LDCG, se realizará también una breve contextualización de la materia en el ámbito del Derecho Civil común, toda vez que existe una diferencia sustancial: mientras que la sucesión contractual es admitida en el ámbito de la LDCG, esta está prohibida en el ámbito del CC.

3. La sucesión contractual

La sucesión contractual es aquella que es deferida en virtud de acuerdos negociales entre el causante y los instituidos, negocios jurídicos que son conocidos como contratos o pactos sucesorios (PEÑA LÓPEZ, 2021, pág. 184). Estos pactos sucesorios se definen por CÁMARA LAPUENTE, citado en PÉREZ VELÁZQUEZ (2021, pág. 184), como un negocio jurídico *mortis causa*, bilateral o plurilateral, en virtud del cual se ordena en todo o en parte el destino de la herencia, quedando la voluntad del ordenante (el futuro causante) vinculada a otra voluntad (el de las personas con las que realiza el pacto, los potenciales sucesores), sin que aquél pueda revocar unilateralmente la ordenación acordada. Este último inciso constituye la nota más trascendente de los pactos o contratos sucesorios: a diferencia de lo que sucede en el negocio testamentario, que es esencialmente revocable (art. 737 CC), no cabe la revocación o modificación del contenido del pacto sucesorio sino con la concurrencia del consentimiento de los sujetos que intervinieron en su celebración, dado que la voluntad del causante queda vinculada por la de estas otras personas (PEÑA LÓPEZ, 2021, pág. 184).

En la práctica, es habitual que estos pactos sucesorios vayan acompañados de un desplazamiento patrimonial *inter vivos*², esto es, de la entrega de bienes a las personas favorecidas por el pacto durante la vida del causante. Precisamente, este es el objetivo

² A este respecto, la jurisprudencia, con ocasión de determinar su sujeción de la ganancia al IRPF en atención a lo dispuesto en el artículo 33.3.b) LIRPF, ha debatido si este desplazamiento patrimonial permite la calificación de los pactos sucesorios como un negocio jurídico *inter vivos* o si, por el contrario, conservan la naturaleza *mortis causa*. En este sentido, cabe citar como ejemplo la STS de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:407), en relación con el pacto de apartamento, en la cual se sostiene su sujeción al ISD –y no al IRPF–. De este modo, se confirma la doctrina establecida por la Audiencia provincial de Pontevedra, en la que se señala que “es un negocio jurídico *inter vivos* de disposición, sin perjuicio de su vocación reguladora de una situación *post mortem*” y que, en consecuencia, si se otorga en escritura pública “implica la transmisión simultánea de la propiedad” (SAP Pontevedra de 11 de febrero de 2011 [ECLI:ES:APPO:2011:180]). En todo caso, la STSJ de Galicia de 22 de marzo de 2006 (ECLI:ES:TSJGAL:2006:2736) ha matizado que “no puede afirmarse sin más un carácter *inter vivos*”, pues pese a existir una adquisición *inter vivos*, esta “convive en parte con la naturaleza de un título sucesorio”.

pretendido por Doña Carmen en el supuesto planteado: no solo ordenar su sucesión para después de su fallecimiento, sino transmitir ya durante su vida parte de sus bienes a sus hijos.

a. La sucesión contractual en el Derecho civil común y sus alternativas

En el sistema sucesorio del Código Civil rige, con carácter general, un principio de prohibición no solo de la sucesión contractual, sino también de los pactos sucesorios en general, que son radicalmente nulos en Derecho Civil común (PEÑA LÓPEZ, 2021, pág. 184).

Así pues, esta vocación sucesoria no es mencionada en el art. 658 CC, que, al determinar los modos en que puede deferirse la sucesión, solo hace referencia a la voluntad del hombre manifestada en testamento y, en su defecto, a lo ordenado en la ley, sin contemplar la posibilidad de que se defiera mediante pacto o contrato (BLASCO GASCÓ, 2021, págs. 156-157). Esta prohibición se confirma en el párrafo segundo del art. 1271 CC, que establece que “sobre la herencia futura no se podrá, sin embargo, celebrar otros contratos que aquéllos cuyo objeto sea practicar entre vivos la división de un caudal y otras disposiciones particionales, conforme a lo dispuesto en el art. 1056”. Asimismo, la prohibición general se concreta en otros preceptos del Código Civil, tales como los arts. 816, 991 y 1674 (PEÑA LÓPEZ, 2021, pág. 185). En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, STS) de 3 de junio de 1902, citada en OLMEDO CASTAÑEDA (2019, pág. 473), señala que esta “no hace sino continuar con la tradición establecida tanto por la legislación romana como por las leyes de Castilla, que sancionaban por razones de pública moralidad este principio, declarando (...) que no era justo tratar sobre la herencia del que está vivo”³.

En todo caso, cabe destacar que existen ciertas excepciones a esta regla general, tales como la delegación de las facultades de ordenación de la sucesión por el causante (fiducia sucesoria), la promesa de mejorar, o la donación *propter nuptias* de bienes futuros hecha en capitulaciones matrimoniales antenuptiales, entre otras (BUSTO LAGO, 2015, pág. 408).

Ante esta prohibición, en el ámbito del CC la única posibilidad de transmisión lucrativa *inter vivos* de las participaciones sociales de Doña Carmen a sus hijos sería por medio de una donación, definida por el art. 618 CC como “*un acto de liberalidad por el cual una persona dispone gratuitamente de una cosa en favor de otra, que la acepta*”.

b. La sucesión contractual en el Derecho civil de Galicia

La prohibición general de la sucesión contractual existente en Derecho civil común no ha impedido que las CCAA, en uso de la competencia atribuida por el art. 149.1.8º CE, hayan desarrollado esta materia en el ámbito de sus respectivos Derechos Forales o Especiales. De este modo, los Derechos civiles propios de seis CCAA⁴ regulan “figuras paccionadas de naturaleza sucesoria” (BUSTO LAGO, 2020, pág. 17). Entre ellos, destaca el Derecho civil gallego, en el cual el legislador gallego, bajo la rúbrica “De los pactos sucesorios”, ha regulado la sucesión contractual en el Capítulo III del Título X de la LDCG.

El art. 209 LDCG enuncia dos tipos de pactos que son objeto de regulación típica: los de mejora y los de apartación⁵. Ambas modalidades de sucesión paccionada requieren la

³ A pesar de que esta cuestión no será analizada en el presente trabajo por ser ajena al objeto de estudio, cabe destacar que OLMEDO CASTAÑEDA señala que, pese a ser la postura mayoritaria, no existe una doctrina jurisprudencial clara en la que se aplique con rotundidad esta prohibición de los pactos sucesorios, e incluso se ha llegado a admitir la validez de ciertos pactos, como aquellos que no se refieren a la universalidad de una herencia, sino a bienes concretos y determinados, tal y como parece plantear las STS de 22 de julio de 1997 [ECLI:ES:TS:1997:5420] (OLMEDO CASTAÑEDA, 2019, pág. 473).

⁴ Aragón, Islas Baleares, Cataluña, Euskadi, Galicia y Navarra.

⁵ No obstante, ello no prejuzga la existencia de otros pactos admisibles conforme a Derecho (art. 209 LDCG), con lo que se avalan los supuestos admitidos en el Derecho civil territorial común como excepción a la interdicción

conurrencia de dos requisitos cumulativos, uno referido a la capacidad y otro a la forma⁶. En cuanto a la capacidad, el art. 210 LDCG establece que todos los otorgantes del pacto deben ser mayores de edad con plena capacidad de obrar. En el caso analizado este requisito se cumple, dado que, de acuerdo con la información proporcionada, tanto Doña Carmen como sus hijos son mayores de edad y no se indica ninguna limitación a su capacidad. Por su parte, en cuanto a la forma, el art. 211 LDCG establece que los pactos sucesorios han de ser otorgados en escritura pública, exigencia que se configura como un requisito de forma *ad solemnitatem*, toda vez que su inobservancia se sanciona con la privación de efectos, reconducida a la categoría de nulidad de pleno derecho por la sentencia del Tribunal Superior de Justicia (en adelante, STSJ) Galicia de 29 de noviembre de 2011 (ECLI:ES:TSJGAL:2011:9274). Además, dicha escritura deberá hacerse constar en el Registro General de Actos de Última Voluntad, de acuerdo con el art. 3.a) del Anexo Segundo del Reglamento de la organización y régimen del Notariado, aprobado por Decreto de 2 de junio de 1944 (BUSTO LAGO, 2015, págs. 408-409).

A pesar de la identidad en cuanto a sus requisitos, se ha de señalar que cada una de estas modalidades de sucesión paccionada obedece a una finalidad distinta, resultante de la tradicional distinción entre los pactos de institución o *pacta de succedendo* y los renunciativos, abdicativos o *pacta de non succedendo* (OLMEDO CASTAÑEDA, 2019, pág. 451). Dentro de la primera categoría, los de institución, se encuentran los pactos de mejora, en virtud de los cuales se conviene la sucesión de bienes concretos en favor de los descendientes (art. 214 LDCG). Por el contrario, los pactos de apartación obedecen a la naturaleza de los abdicativos, en virtud de los cuales un legitimario y su linaje son excluidos de modo irrevocable de la condición de herederos forzosos en la sucesión del apartante, a cambio de la adjudicación de bienes concretos por este (art. 224 LDCG)⁷.

En ambos supuestos el pacto puede ir acompañado de la entrega simultánea de los bienes objeto del mismo. En el pacto de mejora, el art. 215 LDCG contempla expresamente que los pactos pueden suponer o no la entrega de presente de los bienes. Del mismo modo, en el pacto de apartación puede producirse una entrega inmediata, sin necesidad de esperar a la muerte del apartante, de modo que el apartado adquiriría todas las facultades y acciones inherentes al derecho que recibe, como puede ser la propiedad de un bien (SAP Pontevedra de 11 de febrero de 2011 [ECLI:ES:APPO:2011:180]).

Consecuentemente, Doña Carmen podría utilizar cualquiera de los dos pactos mencionados para la transmisión de las participaciones sociales a sus hijos. La elección de una u otra modalidad vendría condicionada únicamente por el posible interés de Doña Carmen de apartar a sus hijos, de modo que, en su momento, pudiera disponer libremente del resto de su herencia (al ser sus hijos, con la información suministrada, los únicos legitimarios, el resto de su herencia sería de libre disposición), o si, por el contrario, prefiere mantener su derecho a la legítima intacto.

general de estos pactos (arts. 826, 827 o 1341.II CC). Por el contrario, todos aquellos pactos no amparados en una disposición normativa, estatal o gallega, serían nulos conforme al art. 6.3 CC (BUSTO LAGO, 2015, pág. 408).

⁶ A estos requisitos habría que añadir la exigencia de que el otorgante del pacto ostente la vecindad civil gallega (BUSTO LAGO, 2020, pág. 20), cuestión ya tratada en el epígrafe 2 del capítulo I.

⁷ Los pactos de apartación incluyen un elemento subjetivo que los diferencia de los pactos de mejora, ya que, mientras estos últimos pueden ser en favor de cualquier descendiente (art. 214 LDC), los de apartación deben ser en favor de un legitimario. A este respecto, de acuerdo con el art. 238 LDCG, son legitimarios: “1.º [l]os hijos y descendientes de hijos premuertos, justamente desheredados o indignos. 2.º El cónyuge viudo no separado legalmente o de hecho”. Además, esta lista se completa con la referencia contenida en la Disposición Adicional 3ª LDCG a las parejas de hecho inscritas en el Registro Administrativo. En todo caso, a efectos del supuesto planteado, esta diferenciación resultaría irrelevante, ya que Doña Carmen plantea el reparto de la sociedad entre sus tres hijos, que son descendientes con condición de legitimarios y se desconoce si está casada.

4. Requisitos especiales de la transmisión de participaciones

El hecho de que la transmisión por sucesión lo sea de participaciones sociales requiere analizar las peculiaridades que presenta este tipo de operación, la cual se regula, junto al libro registro de socios, en el Capítulo III del Título IV de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC).

El art. 106.1 LSC establece que “la transmisión de las participaciones sociales (...) deberán constar en documento público”. A este respecto, señalan GARCÍA ENTERRÍA E IGLESIAS PRADA (2020, pág. 20.11) que se trata de un requisito *ad probationem* y no *ad solemnitatem*, de modo que esta forma no es esencial para el negocio jurídico, sino una forma de hacerlo valer en el tráfico, de modo que, concluido este, las partes pueden compelerse recíprocamente a cumplimentar la forma legalmente exigida (art. 1279 CC). Por tanto, el otorgamiento de la escritura pública es un requisito necesario para que la transmisión surta efectos frente a la sociedad y otros terceros (SAP Sevilla de 25 de febrero de 2005 [ECLI:ES:APSE:2005:746]), pero no para que surta efectos entre las partes, para lo que bastará el acuerdo verbal o en documento privado (SAP Huelva de 12 de febrero de 2003 [ECLI:ES:APH:2003:47A]). Esta limitación de eficacia frente a terceros determina que el adquirente no pueda hacer valer su condición de socio frente a la sociedad (SAP Oviedo de 2 de marzo de 2004 [ECLI:ES:APO:2004:745]; o SAP Coruña de 8 de febrero de 2007 [ECLI:ES:APC:2007:1122]), por lo que el transmitente conservaría sus facultades y derechos sociales hasta la elevación a público del pacto. Además, el adquirente solo podrá ejercer los derechos de socio frente a la sociedad desde que esta tenga conocimiento de la transmisión (art. 106.2 LSC), por lo que esta deberá comunicarse por el adquirente o por el transmitente a la sociedad, que la inscribirá en libro registro de socios del art. 104.1 LSC (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 773).

En todo caso, en el supuesto planteado, dado que se plantea la transmisión por medio de pacto sucesorio, esta constaría necesariamente en documento público (art. 211 LDCG), con lo que ya se verían colmados los requisitos de transmisión de las participaciones⁸.

5. El coste fiscal de la transmisión

Una vez evaluada la posible transmisión de bienes con carácter previo al fallecimiento de Doña Carmen desde una perspectiva jurídico-civil, resulta necesario completar dicho análisis desde una perspectiva fiscal, determinando el coste que tendría la operación. Para ello, se diferenciará entre el régimen de los pactos sucesorios y el de las donaciones.

a. Transmisión por medio de pacto sucesorio

Con carácter general, las transmisiones lucrativas por causa de muerte en las que el adquirente sea una persona física residente en España están sujetas al impuesto de sucesiones y donaciones (en adelante, ISD). Así, el art. 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto

⁸ El carácter unipersonal de la sociedad determina que, frente a la regla general, la transmisión se somete a un requisito adicional: su publicidad por medio de inscripción en el Registro Mercantil (art. 13 LSC). Esta cuestión se analizará con detalle en el capítulo II, con ocasión del estudio de las consecuencias de la falta de depósito de las cuentas anuales, en relación con el cierre registral.

Asimismo, cabe reseñar que el régimen de transmisión de participaciones sociales no es libre, sino que cuenta con las limitaciones establecidas en los estatutos sociales o, en su defecto, en el régimen supletorio de los arts. 107 y siguientes LSC –que dispone la libre transmisión a descendientes por entender que se mantiene el *intuitu personae* de la relación societaria–. Ahora bien, en el supuesto planteado el carácter unipersonal de la sociedad determina que, ante posibles limitaciones que pudieran suponer un obstáculo para la transmisión, Doña Carmen, como socia única, podría modificar los estatutos y facilitar la transmisión (arts. 15.1 y 160 LSC). No obstante, no debe ignorarse la existencia de estas cláusulas estatutarias o, en su caso, del régimen supletorio, dada la posibilidad de que, posteriormente, alguno de los hijos quiera transmitir sus participaciones.

sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) incluye dentro del hecho imponible del impuesto “la adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio” (ESCRIBANO, 2021, pág. 633). Por el contrario, estas transmisiones no están sujetas al impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, IRPF), toda vez que el art. 33.3.b) 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 (en adelante, LIRPF) excluye la presencia de una ganancia o pérdida patrimonial en los supuestos transmisiones lucrativas por causa de muerte del contribuyente (la denominada “plusvalía del muerto”). Ahora bien, pese a no someterse a gravamen esta alteración patrimonial, sí se produce una actualización de valor, lo que la excluye de tributación de manera definitiva⁹ (GARCÍA BERRO, 2021, pág. 218).

Así, el régimen general de las transmisiones patrimoniales por causa de muerte se caracterizaría por un gravamen en sede del adquirente a través del ISD, quedando el transmitente exonerado de toda tributación.

No obstante, la aplicación esta regulación, pese a ser clara en el caso de la sucesión testada e intestada, ha sido controvertida en el ámbito de la sucesión paccionada. Así, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) ha señalado reiteradamente que los pactos sucesorios, al implicar un desplazamiento patrimonial en vida, y no en el momento del fallecimiento, no se encuentran amparadas por la citada plusvalía del muerto, esto es, por la excepción de gravamen del art. 33.3.b) LIRPF (resoluciones de la DGT V2643-13, de 4 de septiembre; y V3558-13, de 9 de diciembre, entre otras). Frente a esta postura, la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (en adelante, TEAR) de Galicia de 15 de septiembre de 2014 estableció un cambio de criterio “con el fin de evitar a los interesados un peregrinaje por las distintas instancias revisoras para ver satisfechas sus pretensiones”, y acogió de este modo lo establecido por el TSJ de Galicia, que, en reiteradas ocasiones, había señalado que los pactos sucesorios deben recibir “el trato de lo sucesorio”, incluida la supresión de la plusvalía del muerto (SSTSJ Galicia de 16 de julio de 2012 [ECLI:ES:TSJGAL:2012:6650]; de 24 de septiembre de 2012 [ECLI:ES:TSJGAL:2012:7816]; de 23 de enero de 2013 [ECLI:ES:TSJGAL:2013:410], entre otras). Sin embargo, este cambio de criterio no impidió, en un primer momento, que la DGT siguiese negando la aplicación de esta regla (resoluciones de la DGT V2948-14, de 3 de noviembre; y V1543-15, de 22 de mayo), probablemente teniendo en cuenta que la AEAT había recurrido en casación esta cuestión (MARTORELL GARCÍA, 2021).

Finalmente, esta cuestión fue resuelta por la STS de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:407), en la que estableció la no sujeción al IRPF de la ganancia o pérdida patrimonial derivada del pacto de apartación, regla que la doctrina ha considerado extensible a la mejora con transmisión de bienes de presente (MARTORELL GARCÍA, 2021). Este criterio fue acogido por la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 2 de marzo de 2016, que unifica el criterio a aplicar por la administración tributaria.

En consecuencia, la transmisión de bienes por medio de un pacto sucesorio no tendría coste alguno para Doña Carmen desde una perspectiva fiscal, dada la aplicación del supuesto de no sujeción de la plusvalía del muerto (art. 33.3.b) LIRPF). Por el contrario, la adquisición sí estaría sujeta al ISD, cuyo sujeto pasivo serían los hijos de Doña Carmen (art. 5 LISD).

⁹ Esta actualización de valor se ve excepcionada, en el caso de contratos o pactos sucesorios con efectos de presente, si el beneficiario los transmitiese antes del transcurso de cinco años desde la celebración del pacto sucesorio o del fallecimiento del causante, pues en estos supuestos el adquirente se subrogaría en la posición de aquel, tanto en lo relativo al valor como a la fecha de adquisición de los bienes, siempre que dicho valor fuese inferior al resultante de la actualización (art. 36 LIRPF).

En cuanto a este gravamen por el ISD, debe tenerse en cuenta que se trata de un impuesto cedido a las CCAA, que tienen competencias normativas para establecer una regulación específica en cuanto a la cuantificación. En el caso de las sucesiones, la aplicación de esta normativa autonómica se determina, como regla general, por la residencia habitual del causante a fecha del devengo (arts. 32.1.a) y 28.1.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias). El devengo del impuesto, en los supuestos de adquisiciones por pactos o contratos sucesorios con entrega de bienes de presente, se produce en el momento en que se cause o celebre dicho pacto, de acuerdo con el art. 24 LISD, interpretado por la consulta vinculante de la DGT V2235-19, de 20 de agosto. En consecuencia, partiendo de que Doña Carmen es residente en Galicia¹⁰, resultará de aplicación la normativa gallega del impuesto.

Por consiguiente, resulta preciso acudir al Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado. En esta norma se establecen las reglas para la cuantificación de la deuda tributaria del ISD en el caso de residentes en Galicia. En particular, en el supuesto planteado resultarían de interés dos reglas especiales: la reducción subjetiva por parentesco (art. 6) y la reducción objetiva por la adquisición de participaciones en entidades (art. 8).

En primer lugar, en cuanto al supuesto de parentesco, se establece en el art. 6 una reducción en la base imponible en función del grado de parentesco que, en el caso de los hijos será de un millón de euros, incrementándose, si fueran menores de 21 años, en cien mil euros adicionales por cada año menos de dicha edad, hasta un máximo de un millón quinientos mil euros. En este último supuesto, también resultaría de aplicación una deducción del 99% del importe de la cuota, de acuerdo con el art. 11.

Esta reducción planteó, en un primer momento, la problemática de determinar si se aplica de manera independiente a cada transmisión, de modo que cada una disfrutaría de una reducción de un millón de euros; o si, por el contrario, se computan conjuntamente todas las realizadas, de modo que solo habría una reducción de hasta un millón de euros para el conjunto de transmisiones. A pesar de que inicialmente fue controvertido, desde la STSJ Galicia de 3 de marzo de 2020 (ECLI:ES:TSJGAL:2020:819), se venía reconociendo que “no se pueden acumular los pactos sucesorios para computar los límites de aplicación de las bonificaciones fiscales”, lo que en la práctica supone que “se pueden otorgar varios pactos sucesorios, y cada uno de ellos se beneficia de las reducciones (...) de forma independiente, no siendo posible acumularlas a efectos fiscales, a diferencia de lo que sucede con las donaciones” (este criterio ya había sido señalado en las resoluciones de la DGT V3087-13, de 17 de octubre; V2235-19 de 20 de agosto; o V1206-14, de 30 de abril). No obstante, con una finalidad antielusiva, este criterio jurisprudencial se ha visto matizado por la reciente Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, en la que el antiguo régimen de acumulación de donaciones establecido por el art. 30 LISD se amplía a los contratos y pactos sucesorios, de tal modo que, en la actualidad, los pactos sucesorios realizados dentro del plazo de tres años se considerarán como una única transmisión a efectos de liquidación del impuesto, regla que también resultaría aplicable a la sucesión por muerte del causante si el plazo entre esta y aquellos no excediese los cuatro años (MARTORELL GARCÍA, 2021).

¹⁰ Dado que se indica que es “vecina de Combarro”, se entiende que permanece en dicho territorio más de la mitad del periodo de cinco años inmediatos anteriores al devengo del impuesto, lo que constituye el criterio para determinar la residencia habitual a efectos de ISD, de acuerdo con el art. 28 de la Ley 22/2009.

Todo ello supone que los hijos de Doña Carmen podrían aplicar la citada reducción en caso de recibir las participaciones en virtud de un pacto sucesorio, pero con la salvedad de que se produciría la acumulación con otras transmisiones que se produjeran en los plazos señalados.

En segundo lugar, en cuanto a la adquisición de participaciones en entidades, el art. 8 del Decreto Legislativo 1/2011 establece una reducción del 99% del valor de adquisición de las participaciones¹¹, similar a la prevista en el art. 20 LISD. La aplicación de esta reducción se condiciona a una serie de circunstancias referidas a la sociedad, al transmitente y al adquirente.

Por lo que se refiere a la sociedad, esta debe tener su domicilio fiscal en Galicia, y mantenerse en dicho territorio durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto. A este respecto, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (en adelante, LIS), establece en su art. 8 que el domicilio fiscal será el del domicilio social, siempre que en este se centralice efectivamente la gestión administrativa y la dirección efectiva de sus negocios, o, en su defecto, al lugar en que se realice dicha gestión, salvo que este no pueda determinarse, en cuyo caso prevalecerá el lugar en que radique el mayor valor del inmovilizado. Así pues, pese a no indicarse expresamente en el supuesto de hecho, parece que el domicilio fiscal radicará en Galicia, ya sea en el hotel o en el restaurante, dado que la dirección y gestión efectiva probablemente se centralicen en los mismos y, en su caso, estos son los lugares que concentrarían el mayor valor del inmovilizado. Además, para la aplicación de la reducción es necesario que la entidad viniera ejerciendo efectivamente las actividades de su objeto social durante un periodo superior a los dos años anteriores al devengo del impuesto, requisito que parece concurrir en el supuesto planteado, ya que no se indica que se haya interrumpido la actividad en momento alguno.

En cuanto al adquirente, se exige que concorra alguno de los vínculos de parentesco establecidos en el citado art. 8, entre los que se encuentran los descendientes, con lo que este

¹¹ Esta reducción se contempla en el art. 7 para las transmisiones *mortis causa*. No obstante, el apartado sexto del art. 8 establece que, en el caso de pactos sucesorios, los requisitos serán los establecidos para la adquisición *inter vivos*. Este matiz introducido por el legislador gallego es de gran importancia, toda vez que la DGT, en las resoluciones vinculantes V1788-20, de 5 de junio; V1790-20, de 5 de junio; y V1792-20, de 5 de junio, ha señalado, en relación con el pacto sucesorio balear de finiquito de legítima –equiparable a la apartación gallega–, que, pese a estar sujeto al ISD como adquisición *mortis causa*, no resulta de aplicación la reducción por adquisición de participaciones, ni la regulada en el art. 20.2.c) LISD, equiparable a la del art. 7 del citado Decreto Legislativo 1/2011; ni la regulada en el art. 20.6 LISD, que establece una reducción análoga para el caso de transmisiones *inter vivos* (MARTORELL GARCÍA, 2021). En el supuesto de las transmisiones *inter vivos*, esta exclusión se justifica por la DGT por el hecho de que los pactos sucesorios son una modalidad de adquisición *mortis causa*, de modo que la aplicación de la reducción prevista para las transmisiones *inter vivos* podría suponer incurrir en analogía, vedada por el art. 14 LGT. Por su parte, la reducción para el caso de la transmisión *mortis causa* se excluye porque no se cumpliría el requisito de que la causa de la adquisición “sea una persona fallecida”. Este criterio ha sido ratificado en la resolución vinculante de la DGT V1132-21, de 28 de abril.

A pesar de que el TS todavía no se ha pronunciado al respecto, este criterio ha sido objeto de numerosas críticas por la doctrina. Así pues, MARTORELL GARCÍA (2021) ha calificado el argumento utilizado por la DGT, referido al término “persona fallecida”, como “pedestre”. Asimismo, DE JUAN CASADEVALL (2020) sostiene que la referencia a la persona fallecida debe interpretarse como una referencia al causante, al *de cuius*, pues de lo contrario la norma fiscal desfiguraría el pacto sucesorio. Además, sostiene que ello no supone una indebida extensión analógica (lo que incumpliría el art. 14 LGT), sino “una interpretación jurídica de la institución civil”, en aplicación del art. 12.2 LGT, al entender que el régimen sustantivo civil del pacto sucesorio es “inmune a la norma tributaria”; o una “interpretación teleológica que atiende a su espíritu y finalidad”. En este mismo sentido, FONT CORTÉS (2020, pág. 174) sostiene que, dada la finalidad de la norma, que no es otra que “aliviar el coste fiscal derivado de la transmisión entre generaciones de esta tipología concreta de empresas”, el criterio formulado por la DGT no solo es forzado, “sino que además alcanza precisamente la posición más alejada posible al espíritu de la norma”. El hecho de que el legislador gallego haya establecido expresamente la aplicación de los requisitos de la reducción prevista para las transmisiones *inter vivos*, en los que no se hace referencia a la “persona fallecida”, ha evitado que se produzca esta problemática en el ámbito del Derecho gallego.

requisito se cumpliría en el caso de los hijos de Doña Carmen. Además, estos deberían conservar las participaciones adquiridas durante los cinco años siguientes a la fecha de devengo del impuesto, salvo fallecimiento o transmisión en virtud de pacto sucesorio.

Por su parte, tanto el transmitente como el adquirente deberán cumplir los requisitos establecidos para la aplicación de la exención regulada en el art. 4.8 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre el patrimonio¹². El primero de estos requisitos es que la entidad no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio, mobiliario o inmobiliario, entendiéndose que esto sucede cuando durante más de 90 días del ejercicio social más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas. En el supuesto planteado, se cumple este requisito, ya que la mayor parte del patrimonio estaría constituido por los inmuebles, afectos a la actividad de hostelería. En segundo lugar, el art. 4.8 exige que la participación del sujeto pasivo en la entidad sea de al menos el 5%, o del 20% computando conjuntamente la de su grupo familiar (cónyuge, ascendiente, descendientes o colaterales de segundo grado). No obstante, esta regla se matiza a los efectos de la reducción por el citado art. 8, que extiende el cómputo a los parientes hasta el sexto grado, pero limita la aplicación de estos porcentajes a las empresas de reducida dimensión¹³, pues en otro caso será necesaria una participación mínima del 50%. En todo caso, con independencia de que se trate o no de una empresa de reducida dimensión, concurre esta circunstancia en el supuesto planteado, ya que Doña Carmen es socia única, titular de todas las participaciones; y sus hijos, conjuntamente, tendrían una participación del 100%.

El último de los requisitos es “que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal”. Además, se añade que, en caso de participación conjunta con alguno de los parientes anteriormente mencionados, “las funciones de dirección y las remuneraciones derivadas de la misma deberán de cumplirse al menos en una de las personas del grupo de parentesco, sin perjuicio de que todas ellas tengan derecho a la exención”. Este requisito se desarrolla en el 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; cuyo art. 5 establece que se considerarán funciones de dirección los cargos de “Presidente, Director general, Gerente, Administrador, Directores de Departamento, Consejeros y miembros del Consejo de Administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño (...) implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.”

Esta exigencia de que el sujeto pasivo ejerza la dirección efectiva de la entidad plantea la problemática de que, según los datos disponibles, Doña Carmen se habría desvinculado de la gestión de la sociedad desde hace diez años, delegada en sus hijos, administradores desde entonces. No obstante, esta cuestión ha sido matizada, para el caso de la exención estatal del art. 20.6 LISD (equiparable, en lo que a este requisito se refiere, a la prevista por la normativa gallega), en la STS de 26 de mayo de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2378). En esta sentencia, de unificación de la doctrina, el TS señala la necesidad de interpretar la norma de manera tendente a su finalidad que no es otra que beneficiar a los patrimonios empresariales con un carácter familiar por medio de la facilitación de su transmisión sin una eventual liquidación para el pago del ISD. Ante esta finalidad, en un supuesto muy similar al planteado, en el que la madre era

¹² En el caso del transmitente, estos requisitos deben verificarse durante el plazo mínimo de tenencia señalado, esto es, cinco años desde la fecha de devengo.

¹³ Tendrán consideración de entidades de reducida dimensión aquellas que, en el periodo impositivo inmediato anterior, tuvieran un importe neto de la cifra de negocios inferior a diez millones de euros (art. 101 LIS).

titular de todas las participaciones y los hijos eran quienes ejercían las funciones directivas, el TS señaló que “está claro que es el supuesto más típico de transmisión de empresa familiar a los hijos (...) de la causante, siendo para este caso, el que está pensado los beneficios fiscales que favorezcan dicha transmisión evitando así el cierre del negocio familiar”. Idéntico criterio fue adoptado por la STS de 14 de julio de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:3776) y aplicado posteriormente por la DGT en sus resoluciones vinculantes V2317-17, de 13 de septiembre; V2018-20, de 19 de junio; o V2325-20, de 7 de julio.

En consecuencia, resulta claro que, pese al tenor literal de la norma, que exige que la persona que ejerza las funciones directivas sea titular de participaciones y se integre en el grupo familiar anteriormente descrito, el criterio adoptado por la jurisprudencia, con fundamento en una interpretación teleológica, es más flexible, admitiendo que sean los hijos quienes, pese a no ser socios de la sociedad, ejerzan las funciones directivas. En todo caso, sí sería necesario que se cumpliera en estos el requisito de que la remuneración por dichas funciones fuese al menos el 50% de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal¹⁴. Por tanto, siempre que se cumpliera este porcentaje de ingresos en alguno de los hijos de Doña Carmen, se verificaría este requisito.

Además, se establece en el citado art. 8 que el causante debe tener 65 o años o más, o encontrarse en situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez, requisito que concurre en el caso de Doña Carmen, de 75 años. Asimismo, en caso de que el causante viniese ejerciendo funciones de dirección, debería dejar de ejercerlas de percibir remuneraciones por tales funciones en el plazo de un año desde la transmisión. No obstante, parece que este requisito no resultaría de aplicación, ya que, como ya se ha analizado, consta que Doña Carmen no venía ejercitando estas funciones de dirección.

Así las cosas, en el supuesto planteado concurren todos los requisitos para aplicar la reducción del 99% del valor de adquisición, lo que, combinado con la reducción por parentesco y la exención de la ganancia patrimonial de Doña Carmen, supondría la posibilidad de transmitir las participaciones sociales prácticamente sin coste fiscal alguno.

b. Transmisión por medio de donación

En el supuesto de que, por carecer Doña Carmen de vecindad civil gallega, resultase de aplicación el Derecho Civil territorial común, la única posibilidad para la transmisión lucrativa *inter vivos* de las participaciones sociales sería la donación.

El coste fiscal de la donación sería, al igual que en el supuesto anterior, prácticamente nulo. Por un lado, en sede del adquirente (los hijos de Doña Carmen), resultaría de aplicación la reducción del art. 8 del Decreto Legislativo 1/2011, si Doña Carmen fuese residente habitual en Galicia; o, en otro caso, la reducción del art. 20.6 LISD, cuyos requisitos son, en lo esencial, idénticos a los ya analizados en el apartado anterior para la norma gallega (con la salvedad de que la reducción sería del 95% y no del 99%). Por otro lado, en sede del transmitente (Doña Carmen), pese a no resultar de aplicación el supuesto de no sujeción previsto para la «plusvalía del muerto» por el art. 33.3.b) LIRPF, sí entraría en juego el art. 33.3.c) LIRPF, que establece que no se reputará la existencia de ganancia o pérdida patrimonial en los supuestos de transmisiones lucrativas de empresas o participaciones que cumplan los requisitos del art. 20.6 LISD, que, como ya se ha adelantado, concurren en el supuesto planteado.

¹⁴ A este respecto, tal y como señala la resolución vinculante de la DGT V2325-20, de 7 de julio, se ha de reseñar que la gratuidad del cargo de administrador no implicaría automáticamente el incumplimiento del requisito, ya que podrían percibirse dichos ingresos por otra relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente las funciones directivas y la sociedad.

No obstante, pese a que, *a priori*, el coste fiscal sería prácticamente el mismo, hay un elemento diferenciador entre ambos supuestos: la actualización de valor. Como ya se ha indicado previamente, en los supuestos de transmisiones lucrativas por causa de muerte se produce una actualización definitiva del valor de los bienes, condicionada, para el caso de contratos sucesorios con efectos de presente, a que no se transmitan en el plazo de cinco años (art. 36.II LIRPF). Por el contrario, en el caso de transmisiones lucrativas *inter vivos* de participaciones, el donatario se subroga en la posición del donante en cuanto a los valores y fechas de adquisición de los bienes (art. 36.III LIRPF), lo que supone que, en una eventual transmisión posterior, a efectos de cuantificar una eventual ganancia patrimonial, se tomaría como valor de adquisición de las participaciones el que correspondía a Doña Carmen (y no el derivado de la transmisión), lo que, en la práctica, podría determinar una mayor tributación.

II. REPARTO DE LA SOCIEDAD ENTRE LOS HIJOS DE DOÑA CARMEN

1. Preliminar

Evaluada la posible transmisión sucesoria de las participaciones sociales desde una perspectiva civilista, es necesario ahora abordar la cuestión suscitada por la difícil relación existente entre los hermanos. Como se desprende del supuesto de hecho, a Doña Carmen le preocupa la mala relación entre sus hijos y desea adoptar alguna medida a fin de evitar que los conflictos entre ellos puedan suponer un obstáculo para el buen devenir de la sociedad. A este respecto, se evaluarán dos posibles alternativas, el protocolo familiar y la escisión, que se diferencian en su resultado último: la conservación de la sociedad como una única persona jurídica o la división de esta, respectivamente.

No obstante, con carácter previo, resulta imprescindible resolver el posible escollo derivado de la falta de depósito de las cuentas anuales de los tres últimos ejercicios cerrados. En este sentido, cabe analizar si dicha falta puede tener algún tipo de incidencia en la transmisión de las participaciones o en las opciones valoradas para resolver los conflictos entre los hermanos.

2. Las cuentas anuales, su depósito y las consecuencias derivadas del mismo

El estatuto del empresario recoge la llevanza de la contabilidad como una de las obligaciones básicas. El art. 25 del Código de Comercio (en adelante, CdC) dispone que “todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios”. Esta obligación incluye la de llevar “un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario”, documentos que constituyen un reflejo de la contabilidad del empresario y permiten conocer su estructura económica, de modo que a través de su análisis se logra una visión de su situación patrimonial, financiera y económica (AMAT, 2008, pág. 11).

Estas obligaciones, concretadas en el Título III del CdC, son obviamente aplicables, con ciertas especialidades, a las sociedades de capital, que, por razón de su forma, tendrán siempre carácter mercantil, cualquiera que sea su objeto (art. 2 LSC).

a. Características de la contabilidad y obligación para sociedades de capital

La obligación de todo empresario de llevar una contabilidad ordenada (art. 25 CdC), junto a la de formular cuentas anuales al cierre del ejercicio (art. 34 CdC), ha sido objeto de desarrollo para el supuesto específico de las sociedades de capital en el Título VII LSC bajo la rúbrica “*Las cuentas anuales*” (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 24.2).

Este título establece que las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y de los resultados de la sociedad (art. 254.2

LSC y art. 34.2 CdC). Asimismo, explica que las cuentas anuales están compuestas por una serie de documentos, que forman una unidad: balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio neto, estado de flujos de efectivo y memoria (art. 254.1 LSC y 34.1 CdC)¹⁵.

A pesar de que la obligación es común para todos los empresarios y, consecuentemente, para todas las sociedades de capital, si se atiende a la regulación contenida en la LSC se aprecia que la intensidad de la obligación no es uniforme para todo tipo de sociedad, sino que depende de sus dimensiones. Por ello, las sociedades que no superen unos umbrales –de activo, cifra de negocios o trabajadores– se ven sometidas un menor rigor, de modo que no tienen que redactar algunos de los documentos o pueden hacerlo de forma abreviada (arts. 257 y siguientes LSC).

No obstante, esta diferencia no afecta a la formulación y etapas de las cuentas anuales, que, en lo esencial, son comunes a todas las sociedades de capital. En concreto, las cuentas anuales de una sociedad como HORE GALICIA COSTA, S.L.U. seguirán una serie de fases, desde el cierre del ejercicio social hasta el depósito y publicidad de las mismas, en las que hay una intervención sucesiva de los administradores y de la junta general (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 24.9): formulación, aprobación y depósito¹⁶.

Por lo que se refiere a la formulación de las cuentas anuales, la Ley dispone que los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses¹⁷, contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación de resultado (art. 253.1 LSC)¹⁸. Por formulación se entiende la redacción, confección y aprobación de las cuentas anuales por el órgano de administración (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 7842). Esta exigencia de aprobación implica un acuerdo del órgano de administración, cuyos miembros deberán firmar las cuentas (art. 253.2 LSC), al considerarse que estas condensan los resultados de la gestión social por ellos realizada (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 24.9). No obstante, la firma no es propiamente un requisito de validez, toda vez que se contempla la posibilidad de que alguno de los administradores no las firme, en cuyo caso se deberá señalar en cada uno de los documentos que falte, indicando expresamente la causa de dicha ausencia¹⁹ (art. 253.2 LSC, *in fine*). Esta ausencia de firma podría deberse a la disconformidad con el contenido de las cuentas anuales, tal y como reconoce la RDGSJFP de 17 de diciembre de 2012 (BOE 32/2013, de 6 de febrero). Por tanto, la falta de firma de las cuentas anuales por los administradores no impide que estas sean aprobadas y depositadas, si bien será necesario indicar en todos los documentos la ausencia de dicha firma y su motivación.

Una vez formuladas las cuentas anuales por los administradores, estas deberán ser aprobadas por la junta general en el plazo de seis meses siguientes al cierre del ejercicio social

¹⁵ Aquellas entidades que cumplan los requisitos previstos en los arts. 257 y 258 LSC podrán formular balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria abreviadas. Además, en el caso de que pueda formularse balance en modelo abreviado, el art. 257.3 LSC establece que el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo no serán obligatorios.

¹⁶ En el caso de sociedades cotizadas existe un régimen específico, previsto en el Título XIV LSC.

¹⁷ Para el ejercicio 2020, en atención a la declaración del estado de alarma, este plazo, así como el de aprobación, auditoría y depósito de las cuentas, se extendió por el art. 40.3 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, que estableció diferentes plazos en función de si se hubieran o no formulado las cuentas en el momento de declaración del mismo.

¹⁸ La Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (en adelante, DGSJFP) ha admitido que los estatutos reduzcan los plazos de formulación (RDGSJFP de 21 de junio de 1983 [BOE 173/1983, de 21 de julio]).

¹⁹ En caso de que no se exprese la causa por la que no se han firmado, el titular del Registro Mercantil no practicará el depósito de las cuentas por concurrir un defecto en las mismas (RDGSJFP de 17 de diciembre de 2012 [BOE 32/2013, de 6 de febrero]). Esta circunstancia sería notificada al interesado, que podrá proceder a su subsanación en el plazo de cinco meses (art. 43, 62, 64 y 368.3 RRM).

(art. 160 y 272 LSC). En el caso concreto de las sociedades unipersonales, como HORE GALICIA COSTA, S.L.U, debe tenerse en cuenta que el socio único ejerce las competencias de la junta general (art. 15 LSC), con lo que sería a este órgano en este caso representado en Doña Carmen, al que correspondería la aprobación de las mismas.

Finalmente, dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores deberán depositarlas en el Registro Mercantil del domicilio social junto con la certificación del acuerdo de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado (art. 279 LSC)²⁰.

b. Consecuencias de la falta de depósito de las cuentas anuales

Una de las cuestiones jurídicas más relevantes que plantean las cuentas anuales es la relativa al régimen sancionador derivado de la falta de depósito, dado que, como apuntan GARCÍA DE ENTERRÍA E IGLESIAS PRADA, en la práctica existe un significativo grado de incumplimiento de esta obligación (2020, pág. 24.13). Estas consecuencias son las que, *a priori*, resultarían de aplicación a HORE GALICIA COSTA, S.L.U. como consecuencia de no haber cumplido la obligación de depositar las cuentas anuales de los últimos tres ejercicios.

La falta de depósito de las cuentas anuales puede dar lugar a un doble efecto: el cierre registral²¹ (art. 282 LSC) y la imposición de sanciones (art. 283 LSC). No obstante, también existen una serie de efectos colaterales, entre los que habría que destacar los siguientes (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 7905): (i) responsabilidad de los administradores por daños (art. 236 LSC) y, en caso de concurso, por deudas sociales; (ii) deterioro de la imagen y fiabilidad de la sociedad; y, (iii) dificultad (o incluso imposibilidad) para participar en licitaciones públicas, dada la exigencia de solvencia económica y financiera de los licitadores, acreditadas mediante las cuentas anuales depositadas (art. 74 de la Ley 9/2018, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público).

Por lo que se refiere al régimen sancionador, el art. 283 LSC establece multas pecuniarias de 1.200 a 60.000 euros, en atención a la dimensión de la sociedad, su activo y su cifra de ventas, cifra que se incrementa, en caso de sociedades o grupos con una facturación anual superior a seis millones de euros, hasta los 300.000 euros por cada año de retraso²². La graduación de este importe se realizará conforme a los criterios establecidos en la disposición adicional 11ª del Real Decreto-Ley 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que acoge los criterios que ya se habían señalado en la Comunicación técnica nº74 del Consejo General de Economistas REA-REAG, de julio de 2016. El sujeto pasivo de las sanciones es la propia sociedad, y no sus administradores, de modo que es esta la sancionada, sin perjuicio de que, en

²⁰ Debe destacarse que, en el momento del depósito, el registrador no realizará ninguna valoración material sobre las cuentas depositadas, sino meramente un control formal y externo, de modo que solo calificará si los documentos presentados son los exigidos por la ley (art. 280.1 LSC y art. 368 RRM), pero sin prejuzgar el contenido o veracidad de las cuentas depositadas (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 24.13).

²¹ A la falta de depósito se equipara, a efectos del cierre registral, el depósito calificado con defectos que no resulten subsanados (RRDGSJFP de 21 de noviembre de 2011 [BOE 34/2012, de 9 de febrero]; y de 20 de marzo de 2015 [BOE 91/2015, de 16 de abril]), como podría suceder en el supuesto de que no se exprese la causa por la que faltan las firmas de los administradores.

²² Estas sanciones son meramente administrativas, de modo que no guardan correspondencia con el fin de la obligación de depósito –esto es, dotar de publicidad a la información contable de la sociedad–, y por ello no existe una vinculación entre el cierre registral y el procedimiento sancionador (RDGSJFP de 22 de febrero del 2000 [BOE 71/2000, de 23 de marzo]).

vía de acción de responsabilidad, se pueda exigir el resarcimiento correspondiente a los administradores²³ (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 7911).

La imposición de la sanción, dado su carácter administrativo, requiere la instrucción del correspondiente procedimiento sancionador, en un plazo máximo de seis meses (sin perjuicio de la suspensión del procedimiento y las posibles ampliaciones de plazo), tramitado conforme a lo previsto en la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas. La competencia para la instrucción y resolución del procedimiento, iniciado de oficio o previa denuncia, corresponde al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC). Ahora bien, este requiere la previa colaboración del Registro Mercantil, que en el primer mes de cada año remitirá a la DGSJFP una relación alfabética de las sociedades que, en el año anterior, no hubieran cumplido la obligación de depósito, relación que la DGSJFP remitirá al ICAC en el segundo mes de cada año, de acuerdo con el art. 371 del Reglamento del Registro Mercantil (en adelante, RRM). La infracción prescribirá a los tres años, contados desde que haya transcurrido un mes desde la aprobación de las cuentas anuales que no hayan sido depositadas (art. 283.4 LSC).

No obstante, lo cierto es que en la práctica la imposición de sanciones por el ICAC en este ámbito ha sido escasa: en el 2020 se resolvieron 164 expedientes sancionadores por falta de depósito de cuentas anuales (ICAC, 2021, pág. 68), frente a las más de dos millones de compañías que podrían incumplir la normativa (BERGOS CIVIT, 2021). De hecho, el citado Real Decreto-Ley 2/2021, al completar el régimen sancionador del art. 283 LSC, muestra una pretensión de dar un impulso al régimen de imposición de sanciones ante la falta de depósito de las cuentas anuales (FONTES MIGALLÓN, 2021).

El segundo efecto de la falta de depósito es el «cierre registral», esto es, el cierre del Registro Mercantil para la inscripción de actos y documentos de la sociedad, transcurrido un año desde la fecha de cierre del ejercicio social (art. 282 LSC y 378 RRM)²⁴.

En relación con el supuesto planteado, debe tenerse en cuenta que entre los documentos cuya inscripción se ve impedida por el cierre registral se encuentran los protocolos familiares (RDGSJFP de 30 de septiembre de 2008 [RJ 2009\625]), a los que se hará referencia como una de las vías para coordinar la gestión social por los hijos de Doña Carmen (en todo caso, cabe destacar que la publicidad de estos pactos no es obligatoria, de acuerdo con los arts. 2 y 5 RD 171/2007). Del mismo modo, la eficacia de una eventual escisión, otra de las posibilidades que se valorará para solventar el problema de Doña Carmen, requiere la inscripción en el Registro Mercantil (art. 46 y art. 73 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles), que no sería posible ante una situación de cierre registral.

Por el contrario, en cuanto a la posible transmisión de las participaciones sociales a sus hijos, el art. 106 LSC establece que la transmisión deberá constar en documento público, pero

²³ A este respecto, la jurisprudencia ha reconocido la posibilidad de que se exija el resarcimiento de los daños causados a la sociedad por la falta de depósito, en virtud del art. 236.1 LSC. Ahora bien, esta falta de depósito no puede fundar la responsabilidad por impago de deudas ni constituye prueba directa de la concurrencia de la situación de pérdidas determinante de causa de disolución, tal y como ha apuntado recientemente el TS, cambiando el criterio anteriormente señalado (STS de 28 de mayo de 2020 [ECLI:ES:TS:2020:1453]). A pesar de ello, la falta de presentación supone una inversión de la carga de la prueba del déficit patrimonial o inactividad de la sociedad como causa de disolución, de modo que serían los administradores quienes deberían acreditar la ausencia de dichas situaciones, dada la imposibilidad de que un tercero conozca la situación económica de la sociedad ante la falta de depósito (STS de 29 de septiembre de 2021 [ECLI:ES:TS:2021:3524]).

²⁴ A pesar de no incidir en el supuesto planteado, cabe destacar que existen ciertos actos que se exceptúan a dicho cierre, tales como “los títulos relativos al cese o dimisión de administradores, gerentes, directores generales o liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la autoridad judicial o administrativa” (art. 282.2 LSC).

no se exige la inscripción registral, con lo que no se vería afectada por el cierre registral. En este sentido, debe tenerse en cuenta el criterio *numerus clausulus* que rige en el Registro Mercantil en cuanto a la materia inscribible: el objeto de la inscripción no es la constatación y protección sustantiva del tráfico jurídico en relación con las participaciones sociales, sino con la estructura y funcionamiento de las entidades, de modo que la titularidad de las participaciones fluye al margen del Registro Mercantil (RDGSJFP de 11 de octubre de 1999 [BOE 268/1999, de 9 de noviembre]). Además, no será válido el pacto estatutario que exija la inscripción de estas transmisiones (RDGSJFP de 28 de diciembre de 1990 [BOE 26/1991 de 30 de enero]).

Sin embargo, si bien la regla general en la transmisión de participaciones sociales es la no inscripción en el Registro Mercantil, esta se ve excepcionada en los supuestos de adquisición o pérdida del carácter unipersonal de la sociedad, así como el cambio de socio único, que “se hará constar en escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil” (art. 203.1 RRM). En consecuencia, teniendo en cuenta que la mercantil HORE GALICIA COSTA es una sociedad limitada unipersonal, si Doña Carmen transmitiese sus participaciones, ya sea a uno solo de sus hijos (cambio de socio único) o a todos ellos (pérdida de la unipersonalidad), sería necesaria la inscripción en el Registro Mercantil, que se ve imposibilitada por el cierre registral.

La reapertura de la hoja registral, enervando los efectos del cierre, se producirá en caso de que se depositen las cuentas de los ejercicios anteriores²⁵ o en los supuestos en que se acredite la falta de su aprobación (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 7909). En cuanto a este último inciso, es importante destacar que la falta de depósito de cuentas, cuando estas no han sido aprobadas, no determinará necesariamente el cierre registral, siempre que se acredite esta circunstancia por medio de certificación del órgano de administración con firmas legitimadas, en la que se deberá expresar la causa de la falta de aprobación, o mediante copia autorizada del acta notarial de junta general en la que conste la no aprobación de las cuentas (art. 378.5 RRM).

Esta última cuestión resulta de gran interés en el caso planteado, toda vez que, si bien HORE GALICIA COSTA, S.L.U. no ha depositado sus cuentas anuales, tampoco consta que las haya aprobado. A pesar de que se trata de un extremo que no se indica en el caso, en el que solo se hace referencia a la falta de firma que, como ya se ha indicado, no es impeditiva para la aprobación de las cuentas y su posterior depósito; la descripción del supuesto parece indicar que tampoco se han aprobado.

En consecuencia, en el supuesto de que no se hayan aprobado las cuentas, podría evitarse el cierre registral aportando alguno de los documentos anteriormente mencionados. En el caso de optar por la certificación del órgano de administración, esta no certificará un acuerdo social, sino un hecho: la falta de aprobación de las cuentas anuales de determinados ejercicios, y ello con independencia de que las cuentas hayan sido o no formuladas, de que se hayan celebrado o no las juntas y de la responsabilidad en que haya podido incurrir el administrador (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 7910). De acuerdo con la RDGSJFP de 13 de junio de 2012 (BOE 178/2012, de 26 de julio), en este certificado deberá indicarse la causa de la falta de aprobación, pero no es relevante cuál es esa causa, puesto que excede del ámbito de la calificación del registrador determinar si la causa expresada es o no suficiente. En este sentido, se ha levantado el cierre registral con certificaciones en las que se hacía constar como causa, sin mayor indicación, que el consejo de administración acordó aprobar la no formulación de las cuentas (RDGSJFP de 19 de julio de 2005) o que la junta acordó la no aprobación de las cuentas (RDGSJFP de 15 de julio de 2005 [BOE 219/2005, de 13 de septiembre]).

²⁵ En relación con este extremo, la DGSJFP ha entendido que, dado el carácter sancionador de la norma y la necesaria interpretación favorable a los afectados por ella, basta con presentar las cuentas anuales de los tres últimos ejercicios (RDGSJFP de 8 de febrero de 2010 [BOE 82/2010, de 5 de abril]).

En todo caso, el levantamiento del cierre que se podría obtener por este motivo es provisional, de modo que la falta de aprobación de las cuentas deberá acreditarse cada seis meses (RDGSJFP de 4 de julio de 2001 [BOE 200/2001, de 21 de agosto]). Además, excede del ámbito de la calificación del registrador la apreciación de la posible mala fe o ánimo fraudulento de la sociedad ante la prologada situación de falta de aprobación de las cuentas anuales (RDGSJFP de 3 de septiembre de 2001 [BOE 259/2001, de 29 de octubre]).

En definitiva, cabe distinguir dos situaciones distintas en función de si se han aprobado o no las cuentas anuales. En primer lugar, en el supuesto de que no se hayan aprobado las cuentas anuales, se podría aportar certificado de tal extremo y evitar así las consecuencias derivadas de la falta de depósito de las cuentas. Por su parte, en caso de haberse aprobado las cuentas anuales, no depositadas, ello daría lugar, entre otras consecuencias accesorias, al cierre registral, lo cual impide la inscripción en el Registro Mercantil de prácticamente todos los actos y documentos relacionados con la sociedad. En particular, en lo relativo al supuesto planteado, impediría la inscripción de un protocolo familiar, de la transmisión de participaciones –que supondría un cambio de socio único o la pérdida de la condición de sociedad unipersonal– y de la escisión; y daría lugar a la posible incoación de un procedimiento sancionador.

3. El protocolo familiar

Como se ha adelantado, una de las opciones a las que podría acudir Doña Carmen para tratar de minimizar los conflictos entre sus hijos por la futura gestión de la sociedad es la implementación de un protocolo familiar o *shareholders agreement*, en virtud del cual se establecerían normas relativas al funcionamiento de la sociedad y las relaciones entre los socios.

El art. 2 del Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares, define estos acuerdos como “aquel conjunto de pactos suscritos por los socios entre sí o con terceros con los que guardan vínculos familiares que afectan una sociedad no cotizada, en la que tengan un interés común en orden a lograr un modelo de comunicación y consenso en la toma de decisiones para regular las relaciones entre familia, propiedad y empresa que afectan a la entidad”. No obstante, este concepto no abarca la tipología completa de protocolos existentes en la práctica (CAMISÓN ZORNOZA y RÍOS NAVARRO, 2016, pág. 31). De hecho, el RD 171/2007 no recoge una regulación sustantiva del protocolo familiar, ni convierte en una institución reglada, sino que se limita a establecer un concepto a los efectos de su inscripción mercantil (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2019, pág. 183)

En este sentido, la doctrina jurídica ha abogado por un concepto más amplio, al entender por protocolo familiar todo documento de inspiración constituyente en virtud del cual la familia propietaria de un grupo suscribe un acuerdo marco con una serie de pactos que establecen las líneas maestras de la misión, estrategia, gestión, organización y cultura de la empresa, con la finalidad de asegurar la supervivencia de la empresa y su conservación bajo control familiar, en el ámbito de un contexto de armonía y consenso familiares (CAMISÓN ZORNOZA y RÍOS NAVARRO, 2016, pág. 31). De esta definición se deduce la caracterización de los protocolos familiares como un negocio jurídico “de contenido múltiple y heterogéneo, jurídico y metajurídico”, cuyo objetivo es regular el paso del liderazgo del fundador a las siguientes generaciones, con garantía de la unidad de dirección y de la prevención de conflictos (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2019, págs. 183-185).

a. Formalización y publicidad

El protocolo familiar se rige por el principio de libertad de forma propio del Derecho Privado español, si bien en la práctica es habitual su formalización por escrito, sin ser precisa escritura pública. Ahora bien, JUÁREZ GONZÁLEZ aconseja la inclusión de este tipo de pactos en escritura pública, dado que esta añade los valores propios de dicha forma documental, tales

como la veracidad, fehaciencia, oponibilidad, presunción de legalidad o control de capacidad y legalidad por el notario, entre otros (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2019, págs. 186-198).

Por lo que se refiere a la publicidad del protocolo, regulada en el Real Decreto 171/2007, debe partirse de la premisa de su voluntariedad. Así, el art. 2.3 establece que “la publicidad del protocolo tiene siempre carácter voluntario para la sociedad”. El responsable de decidir sobre dicha publicación será el órgano de administración, en atención al interés social (art. 3). En todo caso, este deberá recabar el consentimiento expreso de todos los afectados cuyos datos sean incluidos en el protocolo, a los efectos de la normativa de protección de datos personales (DÍAZ GÓMEZ y DÍAZ GÓMEZ, 2011, pág. 110).

En caso de optar por la publicidad del protocolo, esta se puede articular por medio de la publicación del mismo en el sitio web de la sociedad (art. 4); mediante la mera constancia en la hoja abierta de la sociedad de la existencia de un protocolo, sin detallar su contenido, pero sí su accesibilidad a través de la web de la sociedad –publicidad por noticia– (art. 5); mediante la inclusión de una copia total o parcial del documento público en que conste el protocolo entre la documentación de las cuentas anuales a depositar en el RM –publicidad por depósito– (art. 6); o por medio de la inscripción de determinados acuerdos sociales adoptados en ejecución del mismo –publicidad por inscripción– (art. 7). En todo caso, es necesario recordar que, como ya se ha analizado previamente, la DGSJFP, en su resolución de 30 de septiembre de 2008 (RJ 2009\625), ha apuntado que el cierre registral impide la publicidad del protocolo por medio de inscripción en el RM (DÍAZ GÓMEZ y DÍAZ GÓMEZ, 2011, págs. 111-112).

b. Eficacia, oponibilidad y coste

El carácter múltiple y heterogéneo del protocolo familiar determina que puedan formar parte del mismo cláusulas de distinta naturaleza, cuyo valor jurídico diferirá en función de su contenido (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2019, pág. 186). A este respecto, la doctrina ha diferenciado tres tipos de pactos: (i) los pactos con fuerza moral, metajurídicos, no exigibles jurídicamente o “pactos entre caballeros”; (ii) los pactos con fuerza contractual simple o jurídicos internos; y, (iii) los pactos con fuerza frente a terceros (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2019, págs. 186-190; SÁNCHEZ-CRESPO CASANOVA, 2009, págs. 91-93; FERNÁNDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, 2002, págs. 92-93; DÍAZ GÓMEZ y DÍAZ GÓMEZ, 2011, pág. 105)²⁶.

Los primeros, con un carácter indicativo no vinculante, comportan valores o directrices de conducta que no generan derechos y que incluso pueden carecer absolutamente de valor jurídico (por ejemplo, por ser contrarios a la libertad de testar o a la libertad contractual). Por su parte, los segundos, con efectos puramente obligatorios, vinculan a los firmantes, que pueden exigir su cumplimiento y la responsabilidad derivada de la falta del mismo (art. 1124 CC), pero no son oponibles frente a terceros. Finalmente, los terceros, oponibles *erga omnes*, incluyen cláusulas que deben ser objeto de desarrollo o ejecución a través de otros documentos que sí se inscribirán en el RM. En este sentido, estos últimos tienen una eficacia jurídica diferida, pendiente de su trasposición a otros documentos. Así pues, su valor quedaría condicionado a esta trasposición, de modo que, al igual que sucede con los pactos parasociales, en tanto no se incorporen a los estatutos, su mera infracción no bastaría, por sí sola, para la anulación de un acuerdo social (STS 6 de marzo de 2009 [ECLI:ES:TS:2009:941]).

El cumplimiento de estos pactos puede garantizarse por medio de distintas vías, tales como cláusulas penales, especialmente si están contenidas en protocolo familiar publicado (art. 114.2.a) RRM); o a través de remedios estatutarios, como “la configuración de la obligación de cumplir el protocolo familiar como una prestación accesoria, de modo que su incumplimiento

²⁶ En el Anexo II se aporta un cuadro resumen de la eficacia del protocolo familiar según la materia de que se trate.

se sancione con la exclusión del socio incumplidor” (RDGSJFP de 26 de junio de 2018 [BOE 166/2018, de 10 de julio]).

En todo caso, con independencia de su contenido, la eficacia del protocolo estará sometida a los mismos filtros de legalidad y validez de todo pacto, esto es, a la aplicación del art. 1255 CC (STS 23 de octubre de 2012 [ECLI:ES:TS:2012:6729]). Además, estos pactos no pueden suponer una “vinculación permanente, real o personal, (...) proscrita en nuestro derecho civil”, ya que “uno de los principios esenciales del derecho civil codificado (...) es la libertad de los bienes y de las personas, en contraposición de los derechos de vinculación vigentes en el Antiguo régimen” (STS 20 de febrero de 2020 [ECLI:ES:TS:2020:507]).

Por lo que se refiere a su coste, la formalización de un protocolo familiar no contiene hechos imponderables, ni en la imposición directa ni en la indirecta. Así pues, su coste sería el del asesoramiento utilizado para su redacción y el notarial, derivado, en su caso, del otorgamiento de la escritura pública, que, al tratarse de un documento sin cuantía, sería previsible y reducido (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2019, págs. 198-199).

c. Aplicación al supuesto de hecho

El análisis previo pone de manifiesto que el protocolo familiar podría ser una herramienta útil para ordenar la sucesión de la sociedad, al permitir alcanzar acuerdos entre los hijos de Doña Carmen que faciliten una adecuada gestión social pese a los problemas en sus relaciones particulares. El bajo coste del protocolo, así como sus escasos requisitos formales, determinan que se trate de una vía sencilla para ordenar esta sucesión.

No obstante, la elaboración del protocolo se enfrentaría a un problema inevitable, ya que es preciso los hijos de Doña Carmen dejen a un lado sus conflictos para alcanzar un acuerdo sobre la gestión de la sociedad. Esta cuestión se presenta compleja, dado que los hijos no han logrado alcanzar dicho acuerdo ni para la aprobación de las cuentas anuales, que constituyen un documento que, pese a su relevancia, no deja de ser un reflejo de la situación de la empresa, por lo que resultaría menos controvertido que el protocolo planteado. En este sentido, CAMISÓN ZORNOZA y RÍOS NAVARRO (2016, pág. 46) indican que en supuestos en los que existen disfuncionalidades familiares el protocolo familiar “no solo no es aconsejable, sino que incluso puede ser contraproducente”. Así pues, consideran que los conflictos emocionales convierten la posibilidad de que los familiares puedan debatir constructivamente sobre un futuro común en una auténtica utopía. En este caso, recomiendan la previa intervención de un mediador familiar, que ayude a estabilizarles y resolver las disfuncionalidades existentes, pues el protocolo “es un instrumento para aprovechar la concordia, la armonía y la paz preexistentes”, a fin de establecer las bases para resolver los futuros conflictos, pero de no existir estas circunstancias, “primero deberían crearse para luego aprovecharse”.

4. Escisión

La segunda opción para evitar los conflictos entre los hijos de Doña Carmen tras la transmisión de la sociedad es la escisión de la misma, de modo que a cada uno de los hijos se le atribuyan las participaciones que se correspondan con la sociedad resultante que realice la actividad que hasta el momento venía gestionando. Así pues, HORE GALICIA COSTA podría escindirse en tres sociedades, una para la gestión del hotel, una para la cafetería-restaurant y otra para el restaurante *Loving Food*, atribuyendo la totalidad de las participaciones de cada una a Doña Eva, Don Guillermo y Doña Aida, respectivamente.

a. Concepto y presupuestos

La escisión es definida por ALONSO ESPINOSA (1999, pág. 11) como “una modificación societaria estructural que implica la división del patrimonio de una sociedad de forma que una

parte de ese patrimonio pueda servir para constituir una o varias nuevas sociedades, o tenga lugar su absorción por otra u otras sociedades preexistentes (...)", de modo que se produzca una "sucesión universal o 'transmisión en bloque' de las relaciones jurídicas atribuidas a las diferentes sociedades beneficiarias". Su función es el reparto o disgregación patrimonial en procesos de reestructuración empresarial, ya sea con un objetivo de desconcentración –por ejemplo, en búsqueda de una mayor especialización o para separar el riesgo de las distintas actividades realizadas–; o de concentración y unificación, en el ámbito de un grupo (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 26.16). Asimismo, ALONSO ESPINOSA (1999, pág. 10) añade entre sus funciones la de "servir de técnica de solución de conflictos intrasocietarios alternativo a la disolución y liquidación, la separación o la exclusión de socios" que es, precisamente, la que cumpliría en el caso de HORE GALICIA COSTA.

Esta operación de reestructuración se encuentra regulada, desde una perspectiva mercantil, en el Título III de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (en adelante, LME). El art. 68 de la citada norma distingue tres tipos de escisión, definidos en los artículos siguientes. En primer lugar, la escisión total supone la extinción de la sociedad escindida, de modo que su patrimonio se divide en dos o más partes que son transmitidas en bloque a otras tantas sociedades beneficiarias, preexistentes o de nueva creación. En segundo lugar, la escisión parcial implica que la sociedad escindida no se extingue, sino que simplemente transmite en bloque una o varias partes de su patrimonio, constitutivas cada una de una unidad económica, a una o más sociedades beneficiarias, existentes o de previa creación. En estos dos primeros supuestos, los socios recibirán acciones o participaciones de la sociedad beneficiaria en proporción a las que tenían en la escindida. En último lugar, la segregación es equiparable a la escisión parcial, con el matiz de que las acciones o participaciones de las sociedades beneficiarias se atribuyen a la sociedad escindida o segregada, en lugar de a sus socios (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 26.16)²⁷.

En el supuesto de hecho planteado, dada la finalidad de dividir la sociedad de cara a su transmisión a los hijos de Doña Carmen, podría optarse por una escisión total o parcial, pero no resultaría conveniente una segregación, dado que esta no permitiría la separación total de las sociedades entre los hijos.

Desde una perspectiva mercantil, la escisión total se diferencia de la parcial por la extinción de la sociedad escindida en la total, extinción que no se produce en la parcial. No obstante, existe otro elemento diferenciador, ya que, si bien en ambas se exige una transmisión en bloque del patrimonio escindido, en la escisión parcial el legislador exige que la parte del patrimonio que se divida forme una "unidad económica" (art. 70.2 LME), requisito no establecido de forma expresa en el caso de la escisión total.

Pese a esta diferencia en el tenor de la Ley, GARCÍA DE ENTERRÍA E IGLESIAS PRADA consideran que esta circunstancia debe reputarse exigible también en las escisiones totales, dado que así lo impone no solo "la propia caracterización económica de la operación, que postula que la parte escindida tenga una cierta autonomía económica, sino (...) también razones de coherencia del propio sistema legal, considerando la unidad conceptual de la figura" (2020, pág. 26.17)²⁸. Sin embargo, esta postura doctrinal no ha sido confirmada jurisprudencialmente.

²⁷ Todos los supuestos tienen como nota común la transmisión en bloque por una sociedad de todo o parte de su patrimonio a cambio de acciones o participaciones en el capital de las sociedades beneficiarias. Esta nota es la que diferencia esta operación de la cesión global de activo y pasivo, cuya contraprestación será necesariamente distinta de acciones o participaciones de la cesionaria (GARCÍA DE ENTERRÍA e IGLESIAS PRADA, 2020, pág. 26.16).

²⁸ En todo caso, cabe reseñar que esta posición doctrinal no es unánime. Así, ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA (2016, págs. 262-270), pese a compartir parte de la argumentación favorable a su aplicación a las escisiones totales, sostiene que este requisito constituye una anomalía en la legislación comparada, al no ser impuesto por las

En este sentido, la STS 22 de diciembre de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:5561), señala que “la ‘escisión parcial’, frente a la escisión por antonomasia que ha de denominarse ‘escisión total’, constituye, por tanto, una figura peculiar con carácter híbrido”, que consiste en “una transmisión con un objeto muy concreto, (...), una ‘unidad económica’”. Además, añade el TS que “tratándose de una transmisión, resulta lógico que el régimen jurídico de la escisión parcial se centre en el bien o derecho que se traspaasa o traslada y no tanto en ‘la sustitución de un sujeto por otro que pasaría a ocupar su misma posición’”. De todo ello parece deducirse que en el supuesto de escisión total no resultaría exigible este requisito, a diferencia de lo que sucede en la escisión parcial.

En consecuencia, desde esta perspectiva estrictamente mercantil, si se siguiese el criterio jurisprudencial señalado, la escisión total presentaría una ventaja respecto a la parcial, toda vez que no sería necesario acreditar que lo transmitido a cada una de las nuevas sociedades constituye una unidad económica, requisito que sí se exige en la parcial.

En todo caso, dado el planteamiento doctrinal y la posibilidad de que se pretenda optar por una escisión parcial (por ejemplo, por mantener la denominación actual de la sociedad y su posición en el mercado, que puede tener relevancia en cuanto a relaciones de confianza), resulta conveniente evaluar si lo que se transmitiría a las nuevas sociedades constituye una unidad económica. A estos efectos, es necesario partir de la premisa de que el objetivo de Doña Carmen es dividir entre sus hijos el hotel, la cafetería-restaurante y el restaurante *Loving Food*. Así, lo que sería objeto de transmisión y que, por tanto, debería constituir esta unidad económica, serían todos los elementos afectos a cada una de estas actividades.

El concepto de unidad económica ha sido objeto de discusión por doctrina y jurisprudencia. Así, la doctrina lo ha identificado en ocasiones con el concepto de “rama de actividad”, definida en el art. 76.4 LIS como “el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios”²⁹ (MARINA GARCÍA TUÑÓN, 2009, pág. 413). No obstante, no resulta claro que pueda realizarse tal identificación de ambos conceptos, ya que la legislación mercantil no coincide en todos los aspectos de las operaciones de reestructuración con la legislación fiscal, siendo esta más restrictiva (ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, 2016, pág. 264). Por su parte, la jurisprudencia ha reconocido la dificultad de precisar “qué debe entenderse por ‘unidad económica’, pues no necesariamente tendría que tener previamente, vida propia, ni tener porque coincidir con una empresa, unidad productiva, establecimiento o negocio, de modo que podría ser meramente funcional” (STS de 3 de enero de 2013 [ECLI:ES:TS:2013:433]).

Ahora bien, lo cierto es que el análisis de la jurisprudencia que aborda la cuestión pone de manifiesto que, si bien se reconoce que el concepto de unidad económica es más amplio, este siempre se plantea en relación con la aplicación del régimen fiscal, que hace referencia a la rama de actividad, lo que lleva al análisis conjunto de ambos conceptos. De hecho, ENRÍQUEZ BARBÉ (2020, pág. 380) señala que precisamente la aplicación del régimen especial del IS es el

directivas comunitarias, y solo parece resultar de aplicación a las escisiones parciales y a la parte que se escinde o segrega, pero no a la parte que permanece en la sociedad escindida. Ello se debe a que resulta difícil establecer una aplicación analógica a la escisión total, pues no parece existir laguna legal alguna, al reiterar la LME una diferencia que ya había sido establecida previamente por el art. 253 del antiguo texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, en el que tan solo se exigía el requisito de unidad económica en caso de escisión parcial. Sin embargo, ello reduciría la diferencia a una cuestión meramente “dogmática o de coherencia del sistema”, pues, si la finalidad del requisito fuera la protección de terceros y una mayor facilidad en la identificación de las masas patrimoniales de cada sociedad, carecería de sentido negar su aplicación a la escisión total.

²⁹ En el siguiente epígrafe se analizará la incidencia que, a efectos fiscales, tiene este concepto.

riesgo real en la mayoría de las modificaciones estructurales, dado el elevado coste fiscal que podría tener la operación en caso contrario, lo que lleva a que, en la práctica, esta sea la cuestión en la que se centre el debate en la mayoría de las ocasiones. Es más, el autor apunta que la carga fiscal que supondría la realización de estas operaciones en ausencia de este régimen fiscal imposibilitaría en la práctica su realización (ENRÍQUEZ BARBÉ, 2020, pág. 385).

Así las cosas, pese a no ser conceptos idénticos, el análisis del concepto de unidad económica resulta, en gran medida, inseparable del de rama de actividad. Este último ha sido definido por el TS con arreglo a los siguientes requisitos (SSTS de 17 de marzo de 2016 [ECLI:ES:TS:2016:1137]; o de 22 de diciembre de 2016 [ECLI:ES:TS:2016:5561]³⁰):

(a) un conjunto de bienes y, en ocasiones, también de personas, (b) propios de la sociedad aportante, que, (c) tratándose de los elementos patrimoniales, pertenezcan tanto al activo como al pasivo; (d) formando el conjunto una unidad económica coherente, autónoma e independiente de otras, (e) capaz de funcionar por sus propios medios (f) La rama de actividad debe existir al tiempo de realizarse la aportación, sin que sea suficiente una suma de elementos patrimoniales con potencialidad para constituir en el futuro una unidad económica autónoma. Finalmente, (g) la sociedad destinataria debe desarrollar una actividad empresarial en la explotación de los elementos recibidos en la aportación

En el supuesto de hecho planteado, parece claro que el restaurante *Loving Food* constituye por sí mismo una unidad económica y una rama de actividad, ya que se indica que es “un restaurante completamente independiente, que no comparte personal con el hotel y cuya clientela tampoco se vincula a los demás establecimientos de la sociedad”. De este modo, el restaurante constituye un conjunto de bienes y de personas (el inmueble, todos sus elementos patrimoniales y su personal) propios de la sociedad escindida capaz de funcionar por sus propios medios, con lo que sería posible la escisión del mismo respecto al hotel y al otro restaurante. De hecho, la resolución vinculante de la DGT V2146-18, de 18 de julio, reconoce el cumplimiento de este requisito en un supuesto idéntico al planteado, en el que, entre otras operaciones, la explotación de un restaurante en un inmueble independiente con personal propio se escindiría de la explotación de un establecimiento hotelero y spa.

Por el contrario, determinar si la cafetería-restaurante puede considerarse una unidad económica o rama de actividad autónoma e independiente del hotel supone una mayor problemática, puesto que, pese a estar abierta a cualquier cliente, se indica que el 90% de sus ingresos proceden de clientes del propio hotel, que reservan el servicio de cafetería y restaurante junto al alojamiento, y, además, comparten parte de su personal.

A este respecto, con la información disponible, resulta difícil determinar con precisión si se podría considerar que el hotel y la cafetería-restaurante constituyen ramas de actividad independientes. Tal y como señala la DGT en su resolución vinculante V0429-15, de 4 de febrero, se trata de “una cuestión de hecho que deberá probarse por cualquier medio válido en

³⁰ Estas sentencias acogen el criterio establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en las sentencias de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen* (asunto C-43/00); de 13 de octubre de 1992, *Commerz Credit Bank AG* (asunto C-50/91); y de 13 de diciembre de 1991, *Muwi Bouwgroep* (asunto C-164/90). En todo caso, pese a la existencia de estos criterios, el análisis de la jurisprudencia pone de manifiesto que la cuestión es ciertamente muy casuística, dada la necesidad de considerar las particularidades de cada supuesto. Por ejemplo, se ha considerado unidad económica y rama de actividad a un conjunto de inmuebles destinados al alquiler de una sociedad dedicada a la construcción de toda clase de obras (STS de 26 de mayo de 2016 [ECLI:ES:TS:2016:2363]), o el negocio internacional de una empresa industrial (STS de 3 de enero de 2013 [ECLI:ES:TS:2013:433]); pero no una participación mayoritaria en tres sociedades, al considerar que esta, pese a permitir la dirección, gestión y control de las filiales, no constituye en sí misma un conjunto de medios personales y materiales constitutivos de una organización empresarial (STS de 5 de mayo de 2010 [ECLI:ES:TS:2010:2714]).

Derecho”. Por tanto, debería acreditarse la concurrencia de una gestión y organización diferenciada, para lo que podría incidirse en el hecho de que, pese a compartir algunos recursos, la gestión actual de ambos negocios es realizada de modo completamente independiente por Doña Eva, responsable del hotel; y Don Guillermo, gestor de la cafetería-restaurante.

Por su parte, el hecho de que hasta el momento se haya compartido parte del personal no resultaría obstáculo para que se consideren ramas de actividad independientes, dado que no resulta necesaria la transmisión de todos los elementos personales afectos a la actividad, de modo que el personal podría continuar al servicio del hotel, mientras que el restaurante contraría nuevos empleados, o viceversa. En este sentido, la resolución vinculante de la DGT V0079-00, de 4 de septiembre, apunta que el hecho de que algún elemento total o parcialmente afecto a la actividad no se transmita no altera el concepto de rama de actividad, “siempre que dicho elemento no sea esencial ni relevante para el desarrollo de dicha explotación, de manera que la actividad se desarrolle en condiciones económicas equivalentes antes y después de la transmisión”. Así pues, parece claro que el personal de limpieza o el recepcionista no serían “esenciales” para la actividad de la cafetería-restaurante, ya que esta podría seguir desarrollando su actividad en condiciones equivalentes. Además, esta problemática se vería solventada si simplemente se redujese la jornada de este personal en la sociedad escindida y se completase esta con la parte que corresponda al trabajo en la nueva sociedad, de modo que los elementos personales seguirían parcialmente afectos a cada una de las actividades.

Un razonamiento similar podría seguirse para el hecho de que ambos establecimientos estén ubicados en el mismo inmueble, toda vez que una simple división de propiedad horizontal permitiría diferenciar claramente la parte correspondiente a cada actividad. Esta idea se vería reforzada, por ejemplo, si la cafetería-restaurante tuviese un acceso diferenciado e independiente desde la calle, sin resultar necesario entrar a través del hotel.

No obstante, lo cierto es que no dejaría esto de ser una cuestión fáctica, cuyo resultado dependería de lo que se lograra acreditar. En consecuencia, partiendo de que el tenor literal de la LME no exige este requisito para la escisión total, lo que parece haber sido confirmado, aunque sea de manera indirecta, por la jurisprudencia, sería preferible optar por esta alternativa, dado que esta teóricamente no comportaría el riesgo de que no se logre acreditar este extremo.

b. Coste

La escisión, ya sea total o parcial, tiene un doble efecto: la transmisión de bienes o derechos entre sociedades y la alteración de la cartera de participaciones o acciones de los socios. Desde un punto de vista tributario, ello plantea la posible sujeción de la operación a distintas figuras tributarias, tanto para el socio como para la sociedad³¹.

Por lo que se refiere a la sociedad, la transmisión de activos podría dar lugar al devengo del hecho imponible del impuesto sobre el valor añadido o impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, ITPO), en tanto transmisión onerosa; del impuesto sobre actos jurídicos documentados y operaciones societarias; del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana (en adelante, IIVTNU) y del IS, en tanto generadora de una renta por la diferencia entre el valor de adquisición y transmisión de los activos (ENRÍQUEZ BARBÉ, 2020, págs. 379-380).

³¹ El régimen tributario de las operaciones de escisión en España se ha visto notablemente influenciado por la normativa comunitaria en la materia, en particular por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro; y la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En cuanto a la posible sujeción al impuesto sobre el valor añadido, el art. 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido, incluye dentro del hecho imponible del impuesto “las entregas de bienes (...) realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional (...)”, entregas dentro de las que se incluyen “las transmisiones (...) de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial (...), incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto”. Dada esta definición, *a priori*, la transmisión de bienes que integran el patrimonio empresarial supone la realización del hecho imponible. No obstante, el art. 7 establece que no estarán sujetas al impuesto las transmisiones de bienes que “constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma del transmitente”.

A este respecto, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea³² ha señalado que esta regla comprende “la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencia”. En este mismo sentido, la resolución vinculante de la DGT V0536-18, de 26 de febrero, ha señalado que entrará en juego el supuesto de no sujeción siempre que el conjunto de elementos transmitidos (medios materiales y/o humanos) sea suficiente para el desarrollo de una actividad económica autónoma, que es lo que sucede en el caso planteado.

En cuanto al impuesto de transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, ITPAJD), las operaciones de reestructuración no tributan en ninguna de sus formas, al declararse no sujetas en la modalidad de operaciones societarias (art. 19.2 TRLITPAJD) y exentas en las de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados (art. 45.B.10 TRLITPAJD).

Por lo que se refiere al IIVTNU, que podría gravar el incremento de valor de los terrenos transmitidos (art. 104 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo), la disposición adicional segunda LIS establece que no se devengará este impuesto cuando la operación reúna los requisitos para la aplicación del régimen especial de escisiones del IS, al que se hará referencia a continuación.

Por último, en el ámbito del IS, el Capítulo VII del Título V de la LIS establece un régimen especial para las operaciones de reestructuración, cuya finalidad es evitar que la fiscalidad suponga un obstáculo o un estímulo para estas operaciones. De este modo, se trata de garantizar la neutralidad fiscal, de tal suerte que estas operaciones respondan exclusivamente a motivos de racionalidad o rentabilidad económica, no condicionada por su coste tributario, pero tampoco incentivada por un beneficio fiscal (PÉREZ ROYO, 2021, pág. 520). Con esta finalidad, el art. 77 LIS establece que, de cumplirse los requisitos establecidos, no se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de la operación de escisión, lo que puede suponer un gran ahorro fiscal respecto a la regla general, que determinaría el gravamen de la renta generada por la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal (art. 17.4.d) LIS). Ahora bien, como contrapartida, no se producirá una actualización del valor de estos elementos patrimoniales, que se valorarán en sede de las sociedades beneficiarias por el mismo valor fiscal que tenían para la sociedad escindida (art. 79 LIS), lo que resulta coherente con la idea de neutralidad, ya que no supone evitar un gravamen, sino su diferimiento, manteniendo su posible tributación futura (ENRÍQUEZ BARBÉ, 2020, pág. 381).

³² Entre otras, en la sentencia de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sarl* (asunto C-497/01), que determinó la reforma del art. 7 para adaptarlo al criterio fijado en la propia sentencia.

Para que este régimen de neutralidad resulte de aplicación, es necesario que la escisión se incluya en alguno de los supuestos definidos en el art. 76.2 LIS, entre los que, en el supuesto de HORE GALICIA COSTA, podrían resultar de aplicación los siguientes:

a) Una entidad divide en dos o más partes la totalidad de su patrimonio social y los transmite en bloque a dos o más entidades ya existentes o nuevas, como consecuencia de su disolución sin liquidación, mediante la atribución a sus socios, con arreglo a una norma proporcional, de valores representativos del capital social de las entidades adquirentes de la aportación y, en su caso, de una compensación en dinero que no exceda del 10 por ciento del valor nominal o, a falta de valor nominal, de un valor equivalente al nominal de dichos valores deducido de su contabilidad.

b) Una entidad segrega una o varias partes de su patrimonio social que formen ramas de actividad y las transmite en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, manteniendo en su patrimonio al menos una rama de actividad en la entidad transmitente, o bien participaciones en el capital de otras entidades que le confieran la mayoría del capital social de estas, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de la entidad adquirente, que deberán atribuirse a sus socios en proporción a sus respectivas participaciones, reduciendo el capital social y reservas en la cuantía necesaria, y, en su caso, una compensación en dinero en los términos de la letra anterior.

A los efectos del caso planteado, el supuesto del apartado *a)*, referido a una escisión total, se vería cumplido en todo caso, dado que se disolvería la sociedad actual y se constituirían tres nuevas, atribuyendo a Doña Carmen, la sociedad única, la totalidad de los valores de las mismas (se cumpliría el requisito de proporcionalidad). Por su parte, el apartado *b)*, aplicable en caso de escisión parcial, también se cumpliría, ya que solo incluye como requisito adicional el hecho de que los elementos transmitidos constituyan una “rama de actividad”, cuestión ya analizada en el epígrafe anterior.

No obstante, en ambas hipótesis debería verificarse un requisito adicional, previsto por el art. 89 LIS, y es que la operación no tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal, esto es, la mera finalidad de obtener una ventaja fiscal, sino que se efectúe por “motivos económicos válidos”. Al igual que sucedía en la delimitación del concepto de rama de actividad, la concreción de qué constituye un motivo económico válido es una cuestión altamente casuística³³. Por ello, resulta necesario determinar si en el supuesto de HORE GALICIA COSTA concurre este requisito.

A este respecto, GARRIDO DE PALMA (2020, pág. 171) apunta como motivo económico válido el de “dividir el patrimonio social entre los socios, debido a discrepancias acerca del logro de los fines sociales o bien por convenir su separación como medio de independizar lo que antes constituía un solo patrimonio empresarial (así, caso de patrimonios familiares que se reparten los miembros de la familia del fundador)”. En este mismo sentido, la resolución vinculante de la DGT V2099-19, de 9 de agosto, ha considerado como motivo válido “[la] previsión de una futura sucesión de los hijos de los actuales socios, poder planear mejor dicha sucesión, al no estar los dos negocios confundidos en una sola sociedad”, tomando en consideración “que unos hijos colaboran en una actividad, y otros hijos en la otra actividad”. Asimismo, la resolución vinculante de la DGT V3429-13, de 25 de noviembre, ha aceptado como motivo “simplificar la sucesión futura y facilitar el relevo generacional, evitando conflictos entre los hijos, y que cada sociedad beneficiaria sea dirigida de forma diferenciada

³³ A este respecto, cabe destacar las resoluciones vinculantes de la DGT V1094-02, de 16 de julio; V0094-03, de 13 de octubre; V1877-04, de 7 de octubre; V2046-04, de 3 de diciembre; o V2930-16, de 23 de junio; entre otras.

para lograr una gestión y toma de decisiones más dinámicas, sin diferencias de criterio y posibles conflictos”.

Así las cosas, parece claro que el criterio de la DGT es favorable a admitir como motivo económico válido todo aquel referido a facilitar la gestión de la sociedad ante desavenencias de los socios o de cara a un relevo generacional. En consecuencia, dado que la finalidad de la escisión planteada no sería otra que evitar los conflictos entre los futuros socios (los hijos de Doña Carmen) en la gestión de la sociedad tras el relevo generacional, resulta claro que puede considerarse que existen motivos económicos válidos para la operación, por lo que resultaría aplicable el régimen especial de neutralidad señalado. De este modo, las plusvalías latentes de la sociedad escindida no se someterían a gravamen como consecuencia de la operación, que no tendría coste fiscal alguno.

Por lo que se refiere a los socios, estos sufren una alteración en la composición de su patrimonio, derivada de la amortización de las participaciones en la sociedad escindida a cambio de recibir las de las nuevas sociedades. En consecuencia, existe una ganancia (o pérdida) patrimonial por la diferencia entre el valor de mercado de las participaciones recibidas y el valor de adquisición de las entregadas que deberá integrarse en la base imponible del IRPF, en el caso de personas físicas (art. 37.1.d) LIRPF); o del IS, en el caso de personas jurídicas (art. 17.2 LIS). No obstante, de resultar de aplicación del régimen especial del Capítulo VII del Título VII de la LIS, no se integrará dicha renta en la base imponible del contribuyente residente en territorio español o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea (arts. 37.3 LIRPF y 81 LIS), si bien, como contrapartida, tampoco se producirá la actualización del valor de las participaciones (art. 79 LIS). Por tanto, Doña Carmen no tendría que integrar en su base imponible del IRPF renta alguna por la operación de escisión.

En definitiva, todo ello pone de manifiesto que la aplicación del régimen de neutralidad y diferimiento del Capítulo VII del Título VII de la LIS implica que la operación de escisión no tendría coste fiscal alguno a efectos de IRPF, IS, ITPAJD e IIVTNU.

5. Recapitulación

Del análisis previo se desprende claramente que la opción más adecuada para el reparto de la sociedad entre los hijos de Doña Carmen es la escisión total. Si se optase por esta alternativa, la escisión sería viable desde un punto de vista mercantil y podría beneficiarse del régimen fiscal de neutralidad sin necesidad de acreditar la existencia de unidades económicas o ramas de actividad diferenciadas, al menos en atención al tenor literal de la LME y la LIS y al criterio jurisprudencial reseñado. De este modo, se podría transmitir a cada uno de los hijos la actividad que actualmente gestionan a través de nuevas sociedades unipersonales, en las que, en su caso, sería posible mantener el nombre comercial de los respectivos establecimientos.

Frente a ello, el protocolo familiar no parece una solución adecuada, ya que, de acuerdo con la doctrina citada, este tipo de pactos no resultan aconsejables en aquellos supuestos en los que existen previamente conflictos entre los socios, puesto que estos impedirían en modo alguno alcanzar los acuerdos necesarios para que el contenido del protocolo tenga verdadera virtualidad práctica.

En todo caso, si se optase por una escisión parcial (o si, por cambio legal o criterio jurisprudencial, se estableciese este requisito para las escisiones totales), sí se plantearía el riesgo de que no se apreciase la existencia de una rama de actividad en el caso de la cafetería-restaurante, lo que impediría la aplicación del régimen fiscal descrito, probablemente ocasionando un elevado coste fiscal por el gravamen de las plusvalías latentes. Por ello, en este supuesto sería recomendable realizar una consulta vinculante a la DGT, con la finalidad de asegurar con carácter previo que se puede considerar que se verifica este requisito.

En el supuesto de que la respuesta fuese desfavorable, podría optarse por la escisión del restaurante *Loving Food* respecto al hotel y la cafetería-restaurante, atribuyendo posteriormente en la sucesión la totalidad de las participaciones sociales de la sociedad que adquiriera el restaurante a Doña Aida y las de la otra sociedad, por partes iguales, a Doña Eva y Don Guillermo. Esta solución podría completarse con un protocolo familiar entre estos últimos, toda vez que, dado que entre ellos sí parece existir una mejor relación (al menos, a nivel profesional, ya que comparten parte de su personal y un mismo inmueble), podría resultar más sencillo alcanzar acuerdos que faciliten la gestión social.

III. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO DE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

1. Preliminar

El supuesto de hecho plantea una cuestión relativa a la liquidación del ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (en adelante, TPO), con ocasión de la cuantificación de la deuda tributaria devengada por la transmisión de un inmueble.

Para el análisis de esta temática, se partirá de una caracterización general del ITPAJD, que permitirá luego profundizar en su modalidad de TPO, que es la que resulta de aplicación. No obstante, no se realizará un estudio pormenorizado del tributo, sino solo de aquellos aspectos relevantes para la valoración un inmueble a los efectos del impuesto y, en consecuencia, en la determinación de la posibilidad de que Doña Eva recurra la propuesta de liquidación recibida.

2. Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados

El ITPAJD se encuentra regulado, a nivel estatal, por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), desarrollado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (en adelante, RITPAJD). No obstante, esta no es la única normativa que se debe considerar en el análisis del ITPAJD, ya que, en el marco del sistema de financiación de las CCAA establecido en los arts. 156 y 157 CE y en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas; el tributo se configura como cedido de régimen común y de normativa autónoma en el caso del País Vasco y Navarra.

En el caso de las CCAA de régimen común, en el que se centrará el análisis por ubicarse territorialmente el caso planteado en Galicia, el art. 33 de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias; prevé la cesión del rendimiento del ITPAJD producido en el territorio de las CCAA en cuanto a una serie de hechos imposables, a lo que el art. 49 añade la cesión de competencias normativas en materia de tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota, y aspectos de gestión y liquidación relativos al impuesto.

En uso de estas competencias normativas, en el caso de Galicia, se ha regulado el tributo por medio del Decreto Legislativo 1/2011, de 29 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, que dedica el Capítulo IV del Título II al ITPAJD.

El ITPAJD se define en el art. 1 TRLITPAJD como “un tributo de naturaleza indirecta que (...) gravará: 1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas. 2.º Las operaciones societarias. 3.º Los actos jurídicos documentados”. Como se aprecia, la definición del impuesto pone de manifiesto una de sus principales características: el gravamen de hechos imposables

heterogéneos, agrupados por la propia Ley en tres modalidades diferenciadas (ALCALDE BARRERO, 2021, pág. 26)³⁴.

3. Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas

a. Hecho imponible y sujeto pasivo

El TRLITPAJD establece un hecho imponible amplio para el ITPO, comprensivo de supuestos dispares entre sí. A efectos de facilitar la aplicación del mismo, la doctrina diferencia entre el denominado hecho imponible por naturaleza, referido al contenido del art. 7.1; y el hecho imponible por equiparación, regulado en los números 2, 3 y 4 del art. 7³⁵ (ALCALDE BARRERO, 2021, págs. 77-78).

El supuesto planteado, constituido por la compraventa de un inmueble, se incluye dentro del primer apartado del hecho imponible por naturaleza, regulado en la letra *a*) del art. 7.1, ya que este señala que están sujetas “las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”³⁶.

En esta modalidad y hecho imponible (transmisiones onerosas *inter vivos*), el sujeto pasivo del impuesto, obligado al pago a título de contribuyente, es aquel que adquiere los bienes transmitidos, de conformidad con la letra *a*) del art. 8. Así pues, en el supuesto planteado, Doña Eva, como adquirente de un inmueble que ha sido objeto de una transmisión onerosa *inter vivos* –una compraventa–, es la obligada al pago del ITPO a título de contribuyente.

b. Base imponible. Supuesto específico: valoración de inmuebles

La regulación de la base imponible del ITPO presenta un planteamiento dual, debido a que el mismo cuenta con varias reglas para su determinación³⁷. Por un lado, existe una regla

³⁴ Esta característica ha sido apuntada por el TS, quien en las SSTs de 22 de noviembre de 1989 y de 11 de octubre de 1993, citadas en FRANCIS LEFEBVRE (2020, pág. 6500), señala que, pese a regularse en un único texto normativo y estar sometidos a ciertas normas comunes, realmente se trata de tres impuestos distintos, al ser diferentes el carácter y finalidad de cada una de las modalidades del tributo. No obstante, ello no ha impedido la aplicación de las normas de una modalidad a otras, sin considerarse ello una aplicación analógica (STS de 21 de mayo de 1998 [ECLI:ES:TS:1998:3308]).

³⁵ El denominado hecho imponible por equiparación incluye una serie de hechos imponibles que, o bien son pactos o contratos ya incluidos en el apartado 7.1 que simplemente se mencionan de manera expresa, o bien son operaciones que, en el fondo, no difieren de las reguladas en el art. 7.1, pero que no tienen la apariencia de transmisiones (ALCALDE BARRERO, 2021, pág. 78).

³⁶ Siguiendo a ALCALDE BARRERO (2021, págs. 79-80), de esta definición se pueden extraer varias notas características de este hecho imponible. En primer lugar, la transmisión, puesto que es necesario que exista una verdadera transmisión, atendiendo a las normas del Derecho civil y a la posible existencia de una condición suspensiva, que determina la no liquidación del impuesto, toda vez que excluye la presencia de una transmisión en tanto no se verifique dicha condición. En cuanto a este extremo, la jurisprudencia ha confirmado de manera inequívoca que la transmisión exige la concurrencia de título y modo (*traditio*), dada la aplicación imperativa de la doctrina del título y modo (STS de 17 de junio de 1994 [ECLI:ES:TS:1994:21876]), sin que pueda equipararse, por tanto, al solo título, como lo sería la compraventa (STSJ Madrid de 30 de diciembre de 2009 [ECLI:ES:TSJM:2009:17004]). En segundo lugar, tiene que tratarse de una transmisión “onerosa”, esto es, debe existir una contraprestación, ya que, en caso contrario, esta estaría sujeta al ISD. De igual modo, es preciso que se trate de un acto *inter vivos*. Por último, los bienes o derechos transmitidos deben tener contenido patrimonial.

³⁷ La Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, ha introducido modificaciones relevantes en la regulación de la base imponible de esta figura. No obstante, dado que el supuesto planteado se refiere a una transmisión efectuada en 2019, se analizará la regulación previa a tal modificación, toda vez que esta sería la aplicable al caso concreto. En este sentido, el art. 11.2 LGT: “salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin período impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo período impositivo se inicie desde ese momento”. Así pues, puesto que el impuesto se devenga en el momento de la transmisión (art. 49 TRLITAJD), esto es, en 2019, la reforma operada por la Ley 11/2021 no resultaría de aplicación al supuesto planteado. Por tanto, todas las referencias se realizarán al contenido del texto refundido previo a tal modificación. No obstante,

general, recogida en el art. 10.1 TRLITPAJD y desarrollada en los arts. 37, 38 y 40 RITPAJD; y, por otro lado, una serie de reglas especiales, previstas en los arts. 10.2, 13.3, 14 y 17.1 TRLITPAJD y en los arts. 41 a 50 RITPAJD. Estas reglas especiales no alteran la regla general, sino que se refieren a supuestos concretos, tales como la constitución de ciertos derechos reales.

La regla general establecida en el art. 10.1 TRLITPAJD, aplicable al supuesto que nos ocupa, esto es, a la transmisión de un bien inmueble, dispone que “la base imponible estará constituida por el valor real del bien transmitido (...)”. En consecuencia, la determinación del concepto de «valor real» será *conditio sine qua non* para la correcta liquidación del impuesto, pues este constituye la base imponible del tributo, sin que el valor declarado por las partes pueda considerarse vinculante para la Administración Tributaria, salvo que se haya determinado este utilizando los valores publicados por la propia Administración actuante, tal y como se desprende de la consulta vinculante de la DGT V1219-19, de 30 de mayo.

La determinación del valor real resulta particularmente compleja en la práctica. Por ello, no debe extrañar que el TS haya definido qué debe entenderse por valor real. En este sentido, la STS de 7 de mayo de 1991 [ECLI:ES:TS:1991:17245], en su Fundamento Jurídico 3º, señala que se trata de “un concepto jurídico indeterminado (...) para cuya determinación habrá que acudir al sentido usual (...), y por ‘real’ ha de entenderse lo existente, lo verdadero, lo no ilusorio, no imaginario, ni ficticio y no de mera apariencia”. Por tanto, el valor real será “la estimación económica o precio verdadero, no ilusorio, meramente aparente ni imaginario de una cosa, que vendrá determinado por su oferta al público en un mercado libre”.

En su argumentación, el TS, pese a reconocer que no existe un valor real entendido como un “carácter o predicado ontológico de las cosas”, ha asimilado el valor real al valor normal de mercado (entre otras, SSTS de 29 de mayo de 2009 [ECLI:ES:TS:2009:5495]; de 9 de abril de 2012 [ECLI:ES:TS:2012:2286]; o de 10 de abril de 2014 [ECLI:ES:TS:2014:1634]). De hecho, en ocasiones, el alto Tribunal ha definido el mismo en los términos establecidos por la Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. En esta norma, se establece como valor de mercado “[el] precio al que podría venderse el inmueble, mediante contrato privado entre un vendedor voluntario y un comprador independiente en la fecha de la tasación en el supuesto de que el bien se hubiere ofrecido públicamente en el mercado, que las condiciones del mercado permitieren disponer del mismo de manera ordenada y que se dispusiere de un plazo normal, habida cuenta de la naturaleza del inmueble, para negociar la venta”.

Ahora bien, en otras ocasiones, el TS ha señalado que no se debe amparar ese valor real en definición legal alguna, y que, en todo caso, debe ofrecer “un cierto margen legítimo”. Así, la STS de 23 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2186) señala que no se trata de “un guarismo exacto, único y necesario”, imposible de alcanzar, sino de “una franja admisible entre un máximo y un mínimo”. No obstante, lo que sí está claro es que es un valor que solo puede ser alcanzado en atención a las particulares circunstancias del caso concreto, al apreciar las características concretas del bien, que resultan “irreducibles al empleo de tablas, coeficientes o estimaciones globales”.

Como se aprecia, esta definición pone de manifiesto que el valor real no tiene por qué identificarse necesariamente con el precio pactado por las partes, tal y como señala la resolución del Organismo Jurídico Administrativo de Álava de 28 de febrero de 2003 (EDD 2003/270888), toda vez que el precio pactado es un elemento extrínseco a la cosa transmitida, cuya concreción

posteriormente se analizará también la incidencia que esta modificación legislativa tendría en el caso planteado, ya que, precisamente, la reforma trata de resolver la problemática que, hasta la fecha, venían provocando casos como este.

“queda supeditada a diversas circunstancias externas operantes en el momento de la enajenación que pueden determinar una cualificación pecuniaria diferente de la que se habría alcanzado en otra coyuntura”. Por su parte, el valor real debe basarse en las propias características del bien, siendo intrínseco al mismo.

En cuanto al método empleado para determinar cuál es el valor real, la Administración Tributaria puede aplicar los medios de comprobación previstos en el art. 57.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT). En el caso de bienes inmuebles, de acuerdo con ALCALDE BARRERO (2021, pág. 417 y ss.), los medios habitualmente utilizados son la estimación por referencia a los valores que figuren en los registros oficiales de carácter fiscal; el dictamen de peritos de la Administración; o el valor asignado para la tasación de las fincas hipotecadas en cumplimiento de lo previsto por la legislación hipotecaria.

En el supuesto planteado, se señala que la ATRIGA determinó el valor real por medio de “estimaciones basadas en fórmulas matemáticas y características objetivas del inmueble, tales como el número de plantas del inmueble, la superficie construida, o su ubicación en un determinado término municipal, entre otras”. De ello cabe deducir que el método empleado por la Administración fue, o bien la estimación por referencia a valores que figuran en registros oficiales de carácter fiscal³⁸, o bien un dictamen de un perito de la administración. En todo caso, aun cuando se tratase de un dictamen pericial, este se habría basado en estimaciones con base en valores que figuran en registros oficiales, dada la citada referencia del supuesto de hecho a estimaciones basadas en las características objetivas del inmueble.

En todo caso, se trataría de métodos que no parten de una valoración pormenorizada del inmueble, sino de estimaciones por medio de fórmulas que, por su naturaleza estadística, son incapaces de reflejar las particularidades de cada supuesto concreto. Por ello, no es de extrañar que en la práctica se haya debatido la posibilidad de impugnar el método empleado por la Administración cuando se basa en estimaciones. En este sentido, cabe apuntar el cambio de criterio del TS, quien tradicionalmente negó la posibilidad de plantear la improcedencia del método, al considerarlo “tan válido como cualquier otro técnico y objetivo de valorar” –si bien sí había exigido que tanto su elección como el resultado alcanzado fueran adecuadamente justificados por la Administración– (STS de 6 de abril de 2017 [ECLI:ES:TS:2017:1358]). Frente a ello, la reciente STS de 23 de mayo de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:2186) ha supuesto un cambio en este criterio jurisprudencial³⁹, al considerar que este método “no es idóneo ni adecuado”, salvo que se complemente con una comprobación directa por parte de la Administración del inmueble en cuestión. Así, esta sentencia señala que este medio de comprobación supone la incorporación de “datos o magnitudes genéricas, presuntivas y, por ende, meramente hipotéticas”, que “pueden conducir a una verdadera ficción”, toda vez que el transcurso del tiempo podría determinar que los valores asignados queden obsoletos o se desvíen de la evolución de los precios reales en el mercado inmobiliario. En consecuencia, la

³⁸ A estos efectos, debe tenerse en cuenta que el propio artículo 57.1 LGT establece que esta estimación podrá basarse en la aplicación de coeficientes multiplicadores a los valores que figuren en el registro oficial, que en el caso de bienes inmuebles será el catastro inmobiliario. Además, en el caso particular de Galicia se ha establecido la posibilidad de basar la estimación no solo en el catastro, sino también en otros registros que se aprueben o publiquen por orden de la Consellería de Economía y Hacienda (ALCALDE BARRERO, 2021, págs. 417-419). En la actualidad, estos registros se regulan por la Orden de 28 de diciembre de 2015 por la que se regulan los medios de comprobación del valor de los bienes inmuebles a utilizar, de los previstos en el artículo 57 LGT, en el ámbito de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, así como la normativa técnica general.

³⁹ Este cambio de criterio fue posteriormente ratificado por la STS de 5 de junio de 2018 [ECLI:ES:TS:2018:2180] y es el que ha motivado la modificación introducida por la Ley 11/2021, analizada en el siguiente epígrafe, que trata de poner fin a la litigiosidad que ha suscitado la determinación del valor real.

aplicación de este método “no dota a la Administración de una presunción reforzada de veracidad y acierto de los valores incluidos en los coeficientes”. Por ello, el TS apunta que la discordancia entre el valor real resultante de la aplicación de este método y el valor declarado, por sí sola, no es justificación suficiente para el inicio de la comprobación, sino que deben expresarse motivadamente otras razones que fundamenten tal discordancia.

Además, en cuanto a los informes periciales, el TS ha tenido ocasión de pronunciarse sobre los requisitos que deben reunir cuando sirven de base para la comprobación de valores. Así, ha indicado que estos informes deben estar fundados, expresando los criterios, datos o elementos de juicio considerados; y, en todo caso, debe justificarse debidamente el inicio de la comprobación, dado que esta motivación constituye “una garantía tributaria ineludible”. En este sentido, apunta que la obligación impuesta por el art. 121 LGT de concretar los elementos motivadores de la elevación de la base no puede entenderse cumplida “si se guarda silencio o si se consignan meras generalizaciones sobre los criterios de valoración (...) mediante fórmulas repetitivas que podrían servir y de hecho sirven, para cualquier bien” (STS de 3 de diciembre de 1999 [ECLI:ES:TS:1999:7729]). Todo ello pone de manifiesto la necesidad de una valoración individualizada, para la que “resulta preciso que se haya realizado la visita correspondiente para la comprobación de la concurrencia y la evaluación” de las circunstancias en las que se basa la valoración (STS de 23 de marzo de 2012 [ECLI:ES:TS:2012:3009]). Así, entiende el TS que, con carácter general, no existe una motivación suficiente si no se ha realizado una visita al inmueble, ya que las circunstancias que deben ser consideradas y evaluadas no pueden apreciarse sin esta inspección ocular o comprobación *in situ* (STS de 26 de noviembre de 2015 [ECLI:ES:TS:2015:5162]).

De forma coherente, el TEAC, en su resolución de 24 de noviembre de 2004, señaló que no existe motivación suficiente en aquellos supuestos en los que el informe pericial carece de la más mínima individualización, cuando no se reseñan las características reales del bien o cuando se utilizan módulos unitarios por metro cuadrado de superficie construida. Esta idea se ve reforzada por las resoluciones del TEAC de 9 de julio de 1997 y de 12 de mayo de 1998, que establecen que la determinación del valor por medio de estas operaciones no respeta el mandato de la ley “cuando a la cifra o módulo se añade un texto estereotipado omnivalente a modo de motivación” ya que, si bien “la apariencia puede ser, ciertamente, de motivación, (...) la realidad es su elusión por medio de formulismo”.

En definitiva, la doctrina jurisprudencial y administrativa citada confirma que los únicos medios válidos para comprobar la base imponible del ITPO son los que permitan conocer el valor real del inmueble en atención a su realidad física particular, generalmente por medio de una valoración *in situ*.

En el supuesto que nos ocupa, resulta evidente que la valoración realizada por la ATRIGA en la propuesta de liquidación provisional no cumple los presupuestos exigidos por la jurisprudencia, dado que la Administración se basó en un valor básico correspondiente al municipio en que radica el inmueble y aplicó coeficientes sobre la base de características objetivas del mismo, pero sin tener en cuenta su estado real. Así, la Administración se limita a una aplicación automática de los medios de comprobación de valor legalmente establecidos, pero sin atender al caso concreto o realizar una valoración individualizada, ni proceder a la inspección ocular del inmueble. De haber realizado esta inspección, rápidamente se habría puesto de manifiesto que las estimaciones realizadas no eran las adecuadas, ya que, en el momento de la compraventa, se encontraba todavía inacabada la construcción, lo que indubitativamente afecta al valor real del inmueble.

Frente a ello, sí podría ser representativo de ese valor real el determinado en el informe pericial que acompañó a la hipoteca, debido a que en este se tienen en cuenta las características

reales del inmueble tras la inspección ocular del mismo, pues considera el hecho de que este se encuentre en fase de construcción (e incluso realiza una estimación del valor real una vez finalizada la misma). Este valor es más próximo al concepto de valor real establecido para la liquidación del impuesto y también al declarado por Doña Eva, con lo que podría considerarse que no es necesario realizar regularización alguna. En este punto, como ya se adelantó, no debe olvidarse que el valor real no es una cifra exacta, sino que debe configurarse con un cierto margen, con lo que, pese a ser el valor declarado inferior al resultante de la tasación pericial, ello no supondría necesariamente que no sea el valor real, al ser próximo a dicho valor.

En consecuencia, Doña Eva sí tendría fundamentos jurídicos y fácticos para recurrir la valoración realizada por la Administración, tanto por el método de valoración seleccionado como por la forma en que este se ha aplicado, que no permite determinar el valor real.

c. La reforma operada por la Ley 11/2021, de 9 de julio

La Ley 11/2021, de 9 de julio, en su exposición de motivos, pone de manifiesto la voluntad del legislador de poner fin a la litigiosidad generada por la inconcreción del concepto de valor real, así como por la mencionada doctrina jurisprudencial del TS, que limita la aplicación del método de comprobación por estimación y exige una comprobación *in situ*, con visita al inmueble para tener la necesaria determinación del valor real. Por ello, con el fin de otorgar mayor seguridad jurídica, esta ley ha añadido en el art. 10.2 TRLITPAJD una regla de valoración especial para bienes inmuebles, constituida por el denominado valor de referencia, fijado conforme a la normativa reguladora del catastro⁴⁰, que será el utilizado para determinar la base imponible salvo que el valor declarado por los interesados o la contraprestación pactada fuesen superiores, en cuyo caso se tomará el mayor de todos ellos. En caso de no existir valor de referencia, la base imponible sería el mayor entre el valor declarado, la contraprestación pactada o el precio de mercado.

Este cambio legislativo tiene un doble efecto. Por un lado, si el valor declarado es igual o superior al de referencia, no podrá iniciarse una comprobación de valores. Y, por otra parte, si el valor declarado fuese inferior al de referencia, la Administración podrá considerar el valor de referencia como base imponible sin que ello constituya comprobación de valores. En la práctica, ello supone que la base imponible será un valor determinado *ex ante* por la Administración, salvo que el declarado fuese superior (PÉREZ-LLORCA, 2021). Además, se configura este valor de referencia como pretendidamente objetivo, al partir de los precios comunicados por los fedatarios públicos (JUÁREZ GONZÁLEZ, 2021). Sin embargo, a pesar de que este nuevo valor de referencia pretende configurarse como un dato objetivo, al calcularse el mismo sobre la base de datos estadísticos, no cabe concluir que necesariamente se vaya a tener en consideración la diversidad de los inmuebles, como señala ÁLVAREZ MERINO (2021).

Consecuentemente, el cambio normativo implica que la impugnación del valor de referencia solo podrá realizarse en aquellos supuestos en que se recurra la liquidación realizada por la Administración Tributaria, cuando el contribuyente considere que la determinación de dicho valor de referencia ha perjudicado sus intereses legítimos. En tales supuestos, la Dirección General del Catastro deberá emitir un informe preceptivo y vinculante que ratifique o corrija este valor (art. 10.4 TRLITPAJD).

⁴⁰ Pese a esta referencia a la normativa catastral, es importante destacar que el valor de referencia no es el valor catastral. El valor de referencia se define en la Disposición Adicional 3ª del Real Decreto Ley 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, al disponer que “la Dirección General del Catastro determinará de forma objetiva y con el límite del valor de mercado, *a partir de* los datos obrantes en el Catastro, el valor de referencia, resultante del análisis de los precios comunicados por los fedatarios públicos en las compraventas inmobiliarias efectuadas” [énfasis añadido].

La aplicación de esta nueva regulación supondría un cambio radical en el supuesto planteado, dado que la notificación recibida por Doña Eva con la propuesta de liquidación tomaría como base imponible el valor de referencia, sin que ello supusiese una comprobación de valor, ya que, tal y como se ha señalado, si el valor de referencia es superior al declarado por las partes, prevalecería aquel. Ante esta situación, la única posibilidad que tendría Doña Eva sería la impugnación del propio valor de referencia. Por lo que, en este caso, la fundamentación del recurso ya no se basaría en la improcedencia del método aplicado, como sucedía con el anterior marco normativo, sino en la incorrecta aplicación del mismo, argumentando que el valor de referencia determinado por la Dirección General del Catastro, fundado en datos estadísticos, reflejaría un valor superior al de mercado, limitativo del valor de referencia.

En definitiva, ante este nuevo marco normativo, el planteamiento del recurso debería tratar de demostrar que el valor de referencia es superior al de mercado, a cuyo efecto podría fundarse en la valoración pericial realizada en el marco de la hipoteca, toda vez que el valor determinado por la misma sería representativo de ese valor de mercado.

4. Cauce procesal y procedimental

En el supuesto práctico analizado no se especifica cuál es el procedimiento seguido por la Administración Tributaria, aunque la información proporcionada en el mismo permite concluir que se trata de un procedimiento de comprobación de valores⁴¹, incluido entre los procedimientos de gestión⁴². Este tiene la finalidad de comprobar el valor declarado por el obligado tributario, con el objetivo de determinar si dicho valor se corresponde con lo establecido en la normativa del tributo en cuestión, sin que se haya reducido la deuda tributaria (arts. 57.1 y 134.1 LGT), que es precisamente lo que persigue la ATRIGA en el caso planteado. Debe tenerse en cuenta que los elementos de cuantificación de la deuda tributaria en el ITPO se basan en magnitudes económicas, lo que lleva a que la mayor parte de las controversias se refieran más a aspectos económicos que a los hechos en sí mismos (ESEVERRI MARTÍNEZ et al., 2020, pág. 618).

Este procedimiento, cuya duración máxima será de seis meses (art. 104 LGT), se puede iniciar por medio de una comunicación de la Administración actuante o de la notificación conjunta de las propuestas de liquidación y valoración, en caso de que la Administración ya cuente con datos suficientes (art. 134.1.II LGT). En el caso planteado, el procedimiento se inició por medio de un requerimiento, esto es, mediante una comunicación al obligado tributario para que aporte la documentación justificativa del valor declarado⁴³.

Una vez iniciado el procedimiento, la Administración podrá utilizar cuantos datos se encuentren en su poder para determinar el valor conforme a la normativa del impuesto, para lo que puede demandar la colaboración del obligado (art. 134.2 LGT). Tras realizar esta la valoración, si el resultado es diferente al declarado por el obligado, se notificará tanto la pertinente propuesta de regularización como la propuesta de valoración debidamente motivada, en la cual se expresarán los medios y criterios utilizados, la normativa aplicada y el detalle de

⁴¹ De hecho, en un supuesto muy similar, el TS ha señalado que este procedimiento es una de las principales medidas con las que cuenta la Administración para “luchar contra el fraude fiscal en el sector inmobiliario”, al no aceptar como válidos los valores declarados (STS de 7 de diciembre de 2011 [ECLI:ES:TS:2011:8407]).

⁴² Nuevamente, se explicará la normativa aplicable al supuesto planteado, esto es, previa a la reforma operada por la Ley 11/2021, ya que, como ya se ha adelantado, este cambio normativo determina que lo que sería objeto de impugnación sería el valor de referencia. Ello implica ciertas especialidades en el procedimiento, como la necesidad, en vía administrativa, de recabar un informe vinculante de la Dirección General del Catastro (art. 10 TRLITPAJD).

⁴³ Cabría la posibilidad de que el procedimiento se inicie como un incidente dentro de otro procedimiento principal, de carácter más amplio (art. 159.1 RRGIT), pero dada la información disponible no parece esta la situación.

su aplicación, en los términos del art. 160.3 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante, RGGIT) (RUIZ GARIJO y RAMOS PRIETO, 2020, pág. 490). Con la propuesta de regularización y de valoración se abrirá un plazo de diez días de alegaciones con la finalidad de que el interesado pueda alegar cuanto convenga a su derecho. Precisamente, esta es la fase en la que se encuentra Doña Eva, que, tras haber contestado a un primer requerimiento, ha recibido una propuesta de liquidación provisional, en la que se indica la valoración realizada por la Administración y la regularización correspondiente, ante la que podría formular las alegaciones que estime pertinentes, con base en la fundamentación jurídico-fáctica apuntada en el epígrafe anterior.

Las alegaciones formuladas por Doña Eva serían resueltas por la Administración actuante, que podrá aceptar las alegaciones, de modo que no se practicaría regularización alguna; o desestimarlas, en cuyo caso se practicaría la liquidación que regularizase la situación tributaria. En ambos casos, ello pondría fin al procedimiento (ALCALDE BARRERO, 2021, pág. 426). En el supuesto de que, pese a las alegaciones formuladas, la Administración practicase liquidación por la que se elevase la base imponible, Doña Eva tendría dos alternativas para impugnar la comprobación de valores, en función del motivo de tal impugnación. Así, si no estuviese de acuerdo con el valor comprobado por la Administración, pero estimase que la motivación es suficiente, podría optar por solicitar una tasación pericial contradictoria. Por el contrario, si estimase que la notificación no contiene expresión suficiente de la motivación tomada en consideración para elevar los valores declarados podría optar por denunciar dicha omisión en un recurso de reposición o en una reclamación económico-administrativa (ALCALDE BARRERO, 2021, pág. 427). En ambos supuestos, el plazo de interposición sería de un mes, a contar desde el día siguiente al de la notificación del acto (arts. 223 LGT y 47 TRLITPAJD)

Así las cosas, si optase por la tasación pericial contradictoria, serían necesarios dos informes periciales: uno por un perito de la Administración, que, en su caso, será el utilizado en el procedimiento de comprobación; y otro por un perito designado por el obligado tributario (ALCALDE BARRERO, 2021, págs. 432-433). Si la diferencia entre ambos fuese igual o inferior a 120.000 € y al 10% de la tasación practicada por el designado por el obligado, esta última servirá de base para la liquidación. En caso contrario, se designará un tercer perito cuya valoración servirá de base para la liquidación, con los límites del valor declarado y el valor comprobado inicialmente por la Administración⁴⁴.

Por su parte, el recurso potestativo de reposición, como paso previo a la reclamación económico-administrativa, será resuelto por el propio órgano que dictó el acto. Esta atribución competencial es criticada por la doctrina, al considerarse un medio poco efectivo que solo genera dilación en la solución del problema, dado que no se suele modificar la resolución (GARCÍA CALVENTE, 2020, pág. 628). El procedimiento está regulado en el Título III del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (en adelante, RGTRVA).

Como último paso en vía administrativa, procedería la interposición de una reclamación económico-administrativa, que, ya se plantee de manera directa o tras el recurso de reposición, sería resuelta en única instancia por el TEAR de Galicia (art. 229 LGT y 28 RGTRVA). El procedimiento de la reclamación se regula en el los arts. 226 y ss. LGT y en el Título IV

⁴⁴ Tanto los requisitos para la designación del tercer perito como el resto de cuestiones procedimentales se regulan en los arts. 135 LGT, 121 TRLITPAJD y 161 y 162 RGGIT.

RGTRVA. La resolución del TEAR pondría fin a la vía administrativa, ya que, al no superar la base imponible objeto de la reclamación la cuantía de 1.800.000 €, no cabría el recurso de alzada (arts. 35 y 36 RGTRVA).

Una vez agotada la vía administrativa⁴⁵, Doña Eva podría acudir a la fase judicial por medio de la interposición de un recurso contencioso-administrativo (art. 249 LGT), para lo que dispondría de un plazo de dos meses si la resolución fuera expresa, o seis meses en caso de que se tratase de un acto presunto, de acuerdo con el art. 46.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (en adelante, LJCA). La competencia para resolver el recurso correspondería, en única instancia, a la Sala de lo Contencioso-administrativo del TSJ de Galicia, al ser el acto recurrido una resolución dictada por el TEAR de Galicia que pone fin a la vía económico-administrativa (art. 10.1.d) LJCA). Finalmente, en caso de concurrir alguno de los presupuestos establecidos para su interposición – fundamentalmente, interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia–, podría interponerse un recurso de casación ante la sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo (arts. 86 y ss. LJCA).

IV. PERMISO DE PATERNIDAD

1. Preliminar

El supuesto de hecho plantea la problemática del disfrute del permiso de paternidad⁴⁶ en aquellos casos en los que el trabajador presta sus servicios en varias empresas. En consecuencia, es necesario abordar dos cuestiones: el pluriempleo y el permiso de paternidad.

En primer lugar, en cuanto al supuesto de prestación de servicios para dos empresas, es necesario diferenciar el concepto de pluriempleo y pluriactividad. A este respecto, el Real Decreto 84/1996, de 26 de enero, por el que se aprueba el Reglamento General sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, define en su art. 8 ambos conceptos como la situación en la que una persona ejerce simultáneamente “distintas actividades o la misma actividad pero en condiciones o en formas diversas que diere lugar a su inclusión en diferentes Regímenes del sistema de la Seguridad Social o en el mismo Régimen por cuenta de más de una persona”. El primero de los supuestos planteados sería el de pluriactividad, definida como “la situación del trabajador por cuenta propia y/o ajena cuyas actividades den lugar a su alta obligatoria en dos o más Regímenes distintos del sistema de la Seguridad Social”. Por su parte, el segundo supuesto sería el de pluriempleo, referido a “la situación del trabajador por cuenta ajena que preste sus servicios profesionales a dos o más empresas distintas y en actividades que den lugar a su alta en un mismo Régimen de la Seguridad Social”⁴⁷.

En relación con estas situaciones de pluriempleo, cabe destacar, con carácter general, varias cuestiones previas. En primer lugar, a diferencia de la pluriactividad, el pluriempleo

⁴⁵ Es importante resaltar que no cabe la posibilidad de acceder a la vía judicial sin haberse agotado previamente la vía administrativa (STS de 16 de abril de 2012 [ECLI:ES:TS:2012:2257]).

⁴⁶ Dado que el supuesto de hecho hace referencia al trabajador en masculino, se analizará el régimen aplicable al progenitor distinto de la madre biológica. No obstante, cabe destacar que, desde la aprobación del Real Decreto-Ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres en el empleo y la ocupación, los supuestos de maternidad y paternidad se han unificado en una única figura, denominada “Nacimiento y cuidado de menor”, que equipara la duración de ambos permisos de forma progresiva, hasta su concurrencia a partir del 1 de enero de 2021, si bien siguen existiendo ciertas diferencias (MONEREO PÉREZ et al., 2021, págs. 563-564).

⁴⁷ A pesar de esta definición, el TS ha considerado también supuestos de pluriempleo aquellos en los que se prestan servicios profesionales a una única empresa en virtud de dos vínculos contractuales, por ejemplo, con distinta temporalidad y objeto (STS de 15 de octubre de 2013 [ECLI:ES:TS:2013:6522]).

afecta únicamente a trabajadores por cuenta ajena, de tal suerte que no puede darse en el régimen especial de trabajadores autónomos, sino solo cuando las altas son en el mismo régimen (TORTUERO PLAZA, 2011, pág. 42). Asimismo, la duración máxima de la jornada ordinaria de trabajo, establecida en cuarenta horas semanales de trabajo efectivo de promedio en cómputo anual por el art. 34.1.II del Estatuto de los Trabajadores (en adelante, ET), así como el descanso mínimo de doce horas (art. 34.3 ET), se proyectan sobre cada contrato (y no sobre el trabajador). En consecuencia, sobre la base de la libertad de trabajo (art. 35 CE), podrían superarse estos límites en los supuestos de pluriempleo (por ejemplo, prestando servicios en dos relaciones laborales distintas a jornada completa), dado que no se trata de un derecho-deber, sino de un derecho del trabajador, que tiene libertad para configurar sus periodos de no trabajo (NOGUEIRA GUASTAVINO, 2021, págs. 9-10)⁴⁸. Por último, también se establece un tope máximo para la cotización, con reglas de prorrateo entre las empresas⁴⁹, así como el deber de comunicar la situación de pluriempleo, tanto por el empresario como por el trabajador (art. 7.4 RD 84/1996), cuyo incumplimiento constituye infracción leve *ex art.* 24.1 de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el orden social (Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto).

En segundo lugar, en cuanto al nacimiento y cuidado del menor, se configura este como una causa suspensiva de la relación laboral que, en el supuesto planteado del progenitor distinto a la madre biológica, tiene, como regla general, una duración de dieciséis semanas. De este periodo de descanso, serán obligatorias las seis semanas inmediatamente siguientes al parto, que, según el art. 48 ET, “habrán de disfrutarse a jornada completa, para el cumplimiento de los deberes de cuidado previstos en el art. 68 del Código Civil”. Frente a ello, las diez semanas posteriores podrán disfrutarse “en régimen de jornada completa o de jornada parcial”, distribuyéndose a voluntad de los progenitores. Además, cabe destacar que, desde la aprobación del Real Decreto-Ley 6/2019, no cabe la cesión del derecho al otro progenitor.

Esta suspensión del contrato de trabajo por nacimiento y cuidado del menor se acompaña, durante los periodos de descanso que por esta situación se disfrute, del “subsidio por nacimiento y cuidado de menor” regulado en los arts. 177 y siguientes de la Ley General de la Seguridad Social (en adelante, LGSS), para aquellos trabajadores que, cumpliendo las condiciones del derecho a las prestaciones (art. 165 LGSS) acrediten los periodos mínimos de cotización del art. 178 LGSS⁵⁰. Esta prestación económica consistirá en un subsidio equivalente al 100 por ciento de la base reguladora correspondiente (art. 179 LGSS).

⁴⁸ A este respecto, debe destacarse que, tal y como señala la STS de 15 de octubre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:6522), esto se exceptúa en caso de que ambos contratos hayan sido celebrados con único empleador, pues en tal supuesto sí se aplicarían los límites. Esta doctrina ha sido confirmada, en lo que a las relaciones con un mismo empleador se refiere, por la STJUE de 17 de marzo de 2021 (asunto C-585/2019). No obstante, los argumentos esgrimidos por el TJUE han suscitado entre los autores el debate sobre si, en caso de relaciones laborales con distintos empleadores, resultaría de aplicación el mismo criterio que para los supuestos de un solo empleador, esto es, que el descanso inter jornadas y la limitación de jornadas se proyecten sobre el trabajador, con independencia del número de empleadores (NOGUEIRA GUASTAVINO, 2021, págs. 8-9).

Ahora bien, en cuanto a este extremo, cabe destacar la discrepancia de dos de los magistrados de la citada STS de 15 de octubre de 2013, que en un voto particular manifiestan que la jornada laboral máxima afecta a un único vínculo contractual, no a dos o más, con independencia de que ambos sean con el mismo empleador. No obstante, tal y como señala la STS de 1 de junio de 2012 [ECLI:ES:TS:2012:4655] este pluriempleo sin límite plantearía la problemática de “consagrar la desmembración de múltiples jornadas parciales para un mismo empresario bajo la cobertura de contrataciones separadas, eludiendo así aquellos límites sobre el tiempo de trabajo”, esto es, la posible utilización fraudulenta de este régimen para eludir la norma imperativa sobre la jornada.

⁴⁹ Estos topes se fijan, para el ejercicio 2021, por la Orden PCM/1353/2021, de 2 de diciembre, por la que se desarrollan las normas legales de cotización a la Seguridad Social, desempleo, protección por cese de actividad, Fondo de Garantía Salarial y Formación Profesional para el ejercicio 2021.

⁵⁰ En el caso de trabajadoras incluidas en el Régimen General que no reúnan el periodo mínimo de cotización, se contempla una prestación subsidiaria en los artículos 181 y siguientes LGSS.

2. Análisis del permiso de paternidad en caso de pluriempleo previo

En los supuestos de pluriempleo, se plantea la problemática de conjugar el régimen del nacimiento y cuidado del menor cuando el trabajador presta sus servicios a dos o más empresas distintas. Esa cuestión se regula en el Real Decreto 295/2009, de 6 de marzo, por el que se regulan las prestaciones económicas del sistema de la Seguridad Social por maternidad, paternidad, riesgo durante el embarazo y riesgo durante la lactancia natural, cuyos arts. 3.6 y 23.4 establecen, respectivamente para el caso de maternidad y paternidad⁵¹, que en los supuestos de pluriempleo el disfrute de los descansos y prestaciones se realizará en cada uno de los empleos “de forma independiente e ininterrumpida”. La prestación se calculará en atención a las bases de cotización de cada uno de los empleos, con el límite del tope máximo establecido a efectos de cotización.

Ambos preceptos ponen de manifiesto que, tanto en el caso de paternidad como en el de maternidad, el trabajador puede disfrutar de los descansos y permisos por nacimiento y cuidado del menor de forma independiente, según la normativa aplicable a cada caso (ALARTE MAYORDOMO, 2010, págs. 344-345). En consecuencia, tomando en consideración el régimen general del permiso ya analizado (art. 48 ET), parece claro que el trabajador tendrá que disfrutar obligatoriamente del permiso y la correspondiente prestación de forma ininterrumpida en ambos empleos durante las seis semanas inmediatas al nacimiento. Por el contrario, transcurrido este plazo, las diez semanas restantes podrían disfrutarse de forma distinta en relación con cada uno de los vínculos contractuales, toda vez que se establece que el disfrute se efectuará en cada empleo “de forma independiente” (arts. 3 y 23 RD 295/2009). Así, en cada una de las relaciones laborales las diez semanas restantes podrían distribuirse a voluntad de cada uno de los progenitores en periodos semanales a jornada completa o parcial –previo acuerdo con la empresa– (art. 48.4 ET y disposición adicional segunda RD 295/2009), eso sí, siempre “de forma ininterrumpida”. Por otra parte, transcurridas las seis semanas obligatorias, cabe la reincorporación voluntaria del trabajador, dando lugar a la extinción del subsidio correspondiente (arts. 8 y 26 RD 295/2009, para maternidad y paternidad, respectivamente), sin que ello impida seguir percibiéndolo en la parte correspondiente al otro empleo.

A este respecto, debe tenerse en cuenta que el trabajo por cuenta propia o ajena por parte de la madre biológica beneficiaria se contempla como causa de denegación, anulación o suspensión del subsidio (art. 11); y el abono de salarios o retribuciones correspondientes al mismo periodo es incompatible con el subsidio por paternidad (art. 23.9). No obstante, en ambos preceptos se establece que ello se entenderá sin perjuicio de los supuestos de pluriempleo y pluriactividad, de modo que, dada la independencia en el disfrute del descanso y subsidio en cada empleo en estos supuestos, cabría afirmar la compatibilidad, transcurridas las seis semanas obligatorias, entre la suspensión de uno de los vínculos contractuales, con el correspondiente subsidio, y la prestación de los servicios correspondientes al otro vínculo contractual⁵².

⁵¹ A pesar de que, en la actualidad, ambos conceptos se han refundido en el de “nacimiento y cuidado del menor”, el Real Decreto 295/2009 sigue haciendo referencia de forma diferenciada a maternidad y paternidad. En todo caso, la regulación para ambos supuestos no presenta diferencias en lo que al supuesto planteado se refiere, con lo que este cambio no afectaría a la aplicación de la norma.

⁵² En este sentido, pese a ser previa a esta regulación, cabe destacar el criterio establecido por la STSJ Comunidad Valenciana de 25 de abril de 2006 (ECLI:ES:TSJCV:2006:2115), que, en un supuesto de pluriempleo a tiempo parcial en dos empresas distintas previo a un permiso por adopción –equiparable, a los efectos, al nacimiento y cuidado del menor–, reconoce la posibilidad de disfrute del permiso y la prestación correspondiente en relación con uno de los vínculos laborales, mientras se sigue trabajando en virtud del otro vínculo. FRANCIS LEFEBVRE (2021, pág. 3006) interpreta de esta sentencia que en los supuestos de pluriempleo la trabajadora podría compatibilizar el subsidio de nacimiento y cuidado del menor correspondiente a su trabajo a jornada completa con

En contra de esta interpretación, el art. 180 LGSS establece la posible pérdida de la prestación en aquellos supuestos en que el beneficiario “trabajara por cuenta propia o ajena durante los correspondientes períodos de descanso”. No obstante, cabría entender que este inciso no impide la aplicación del régimen del RD 295/2009, toda vez que esta norma concreta en beneficio del trabajador el régimen general para un supuesto específico, como es el de pluriempleo y pluriactividad⁵³. Frente a este criterio, podría interpretarse que la LGSS, de 2015, derogaría lo establecido en la norma reglamentaria, tanto por aplicación de los principios *lex posterior derogat priori* y *lex superior derogat inferiori*, ya que la Disposición derogatoria única de la LGSS establece que “quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social”. Sin embargo, ya la antigua LGSS, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio, tanto en la redacción aprobada por la Ley 42/1994, de 30 de diciembre, como en la aprobada por la Ley Orgánica 3/2007, de 22 de marzo, ambas previas al citado RD 295/2009, se contemplaba como causa de denegación, suspensión o anulación de la prestación el trabajo por cuenta propia o ajena durante los periodos de descanso (utilizando literalmente los mismos términos que la LGSS), y ello no habría impedido la aprobación y aplicación del RD 295/2009, en uso de la habilitación de la disposición final tercera de la Ley Orgánica 3/2007. Además, cabría destacar que el art. 180 no impone una pérdida automática del derecho, sino que indica que este “podrá ser denegado, anulado o suspendido”, lo que pone de manifiesto la posibilidad de analizar el supuesto concreto, que sería el especificado en la norma reglamentaria⁵⁴.

Así las cosas, sin haberse planteado la cuestión ante el TS⁵⁵, cabría entender que el Reglamento no contradice lo establecido en la Ley, sino que lo desarrolla, de tal modo que establece una excepción a la regla general en atención a los criterios establecidos por la norma habilitante, entre los que destaca la protección de la maternidad (art. 14 Ley Orgánica 3/2007).

En consecuencia, debe entenderse que, en un supuesto de pluriempleo previo al nacimiento del menor, el disfrute del permiso será de forma independiente en cada uno de los empleos. Si bien ambos deberán respetarse las seis semanas de descanso obligatorio a jornada completa, transcurrido este plazo, el descanso se disfrutaría en cada empleo de forma independiente, pudiendo configurarse de forma distinta en cada uno de los empleos, siempre que se respeten los límites legales.

la realización de un trabajo a tiempo parcial, una vez transcurridas las seis primeras semanas de descanso obligatorio.

Esta posibilidad de trabajo simultáneo a la prestación de maternidad también es sostenida por MARTÍNEZ LLANOS (2010, pág. 4-6), que explica que el tratamiento independiente en cada uno de los empleos determina por ejemplo, que el inicio –y, en consecuencia, la conclusión– del periodo de suspensión sea en distinta fecha.

⁵³ A este respecto, la ya citada STSJ Comunidad Valenciana de 25 de abril de 2006 (ECLI:ES:TSJCV:2006:2115) señala, en relación con la posibilidad de disfrute de la maternidad a tiempo parcial, que “la prohibición de compatibilizar la prestación con el trabajo no es absoluta”. Esta conclusión podría aplicarse también al supuesto en cuestión, toda vez que la norma reglamentaria excepcionaría esa prohibición para el supuesto de pluriempleo, de manera análoga a lo interpretado por el TSJ en relación con el disfrute del descanso a tiempo parcial.

⁵⁴ Así, por ejemplo, la STSJ Castilla y León de 23 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TSJCL:2019:2406), sostiene la compatibilidad de la excepción establecida en el RD 295/2009 para los supuestos de pluriempleo y pluriactividad con la regla general del art. 180 LGSS.

⁵⁵ Si bien no se ha planteado este supuesto específico ante el TS, sí se ha planteado un supuesto análogo en caso de nacimiento de un nuevo hijo durante una excedencia por cuidado de un hijo previo. A este respecto, la STS de 2 de febrero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:708) admite la percepción de la prestación correspondiente al trabajo en excedencia (situación asimilada al alta), pese a haber iniciado una nueva actividad durante la excedencia, “en la medida que el nuevo trabajo resulta compatible con el cuidado del menor”, compatibilidad que no se reduce a supuestos de “desempeño ocasional de trabajos de poca duración o a tiempo parcial con escasa dedicación horaria”, sino a todos aquellos en que se logre acreditar la compatibilidad.

3. Inicio de una nueva relación laboral durante el permiso

El inicio de una nueva relación laboral durante el disfrute del permiso de nacimiento y cuidado del menor parece incompatible con la percepción de la prestación correspondiente. Ello se debe a que, como ya se ha adelantado, el art. 180 LGSS establece la posibilidad de denegar, anular o suspender el derecho al subsidio en aquellos supuestos en los que el beneficiario “trabajara por cuenta propia o ajena durante los correspondientes periodos de descanso”. A pesar de que los arts. 11 y 28 RD 295/2009 establecen una excepción para los supuestos de pluriempleo, esta no podría aplicarse, dado que esta parece referirse a aquellos supuestos en los que esta situación es previa al nacimiento. Esta interpretación se desprende del hecho de que la norma contempla el disfrute de los descansos y prestaciones en cada uno de los empleos, disfrute que no existiría en el nuevo empleo, puesto que, en el momento de darse la situación protegida, que es el nacimiento, no existía esta relación laboral.

Si bien es cierto que esta nueva relación laboral determinaría la pérdida del derecho a la prestación, ello no implicaría necesariamente la pérdida del permiso en tanto causa suspensiva de la relación laboral. De hecho, el art. 180 LGSS hace referencia solo al derecho al subsidio, no al permiso. A pesar de que esta cuestión no ha sido resuelta expresamente por la jurisprudencia, esta sí se ha pronunciado sobre los supuestos de incapacidad temporal (también previstos como causa suspensiva), para los que ha señalado que no resultan incompatibles con un nuevo trabajo, siempre que este sea compatible con la incapacidad temporal y no se aprecie un propósito fraudulento ni se limite la eficacia de los tratamientos prescritos (SSTSJ Asturias de 31 de octubre de 2002 [ECLI:ES:TSJAS:2002:4974]; Baleares de 16 de febrero de 2012 [ECLI:ES:TSJBAL:2012:248]; Cataluña de 29 de mayo de 2017 [ECLI:ES:TSJCAT:2017:4407]; y Asturias de 30 de marzo de 2021 [ECLI:ES:TSJAS:2021:932]). Esta interpretación para los supuestos de incapacidad temporal podría extenderse también al nacimiento y cuidado del menor, de modo que sería posible iniciar una nueva relación laboral siempre que esta no resulte incompatible con la fundamentación de la causa suspensiva, que, de acuerdo con el art. 48 ET, es “asegurar la protección de la salud” en el caso de la madre y “el cumplimiento de los deberes de cuidado previstos en el art. 68 del Código Civil” en el caso del otro progenitor. En consecuencia, siempre que no se pusiese en riesgo el cumplimiento de los estos objetivos, podría entenderse que la nueva relación laboral, pese a ser incompatible con el subsidio (art. 180 LGSS), no resultaría incompatible con la suspensión de la relación laboral.

Sin embargo, pese a poder alcanzarse esta conclusión, el supuesto de hecho plantea una nota adicional, ya que el empleado inicia una nueva relación laboral con una empresa competidora. Tal y como se relata en el caso, el metre del restaurante *Loving Food* presta sus servicios bajo la misma categoría profesional a “un restaurante de la competencia”. Ello plantea la posibilidad de que esta nueva relación laboral suponga un incumplimiento contractual suficiente para fundamentar un despido disciplinario, articulado por medio del concepto de transgresión de la buena fe contractual, contemplado en el art. 54 ET.

La transgresión de la buena fe contractual, consistente en “una actuación contraria a los deberes de conducta en la ejecución de la prestación de trabajo”, es un concepto jurídico indeterminado que exige una individualización en cada caso (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 470). Entre la elevada casuística subsumible bajo este concepto, la jurisprudencia ha incluido la concurrencia desleal, de modo que se ha declarado ilícita la concurrencia del trabajador con su empresa, con independencia de que exista o no un pacto de no competencia, siempre que incida en un mismo mercado y clientela potencial (STSJ Cataluña de 25 de septiembre de 2008 [ECLI:ES:TSJCAT:2008:10184]). Además, esta identidad de objeto productivo –mismo mercado y público– debe ir acompañada de un perjuicio efectivo, que se puede acreditar por

“la posibilidad de que los conocimientos y experiencia adquiridos por el trabajador en la empresa (...) sean aplicados” en otro negocio, “exista o no perjuicio económico real” (STSJ Madrid de 20 de junio de 2011 [ECLI:ES:TSJM:2011:8020]).

Esta prohibición de concurrencia ha sido aplicada por la jurisprudencia también a los supuestos de suspensión del contrato de trabajo o ausencias por descanso, tales como vacaciones, excedencias, incapacidades temporales o situaciones de reserva (FRANCIS LEFEBVRE, 2021, pág. 568)⁵⁶. Dado que el nacimiento y cuidado del menor es un supuesto similar a los anteriores, el criterio jurisprudencial podría extenderse también a estos casos⁵⁷.

Así las cosas, en el supuesto de hecho resulta claro que existe una concurrencia de las nuevas relaciones laborales del trabajador con su vínculo contractual con el restaurante *Loving Food*, ya que se indica que este presta sus servicios para “un restaurante de la competencia”. De esta expresión se puede deducir que existe «identidad de objeto productivo», puesto que estaría trabajando para un establecimiento del mismo mercado y dirigido a la misma clientela. Del mismo modo, puede entenderse que existen perjuicios efectivos, puesto que es posible que el trabajador aplique su experiencia en el restaurante a otro negocio. A este respecto, sería necesario un análisis pormenorizado de las funciones ejercidas por el trabajador, pero, con la información suministrada, en la que se indica que es el «metre», puede concluirse que sí existe este perjuicio. Debe tenerse en cuenta que el metre es una de las principales figuras visibles de un restaurante, el jefe del mismo de cara al público y el que puede desarrollar una relación de confianza más próxima con la clientela, con lo que trabajar para otro establecimiento supondría claramente un acto de competencia desleal, en el que se estarían aprovechando estas relaciones generadas en un restaurante para beneficiar a otro de la competencia.

En consecuencia, pese a que de forma abstracta sí cabría la posibilidad de iniciar una nueva relación laboral, en el supuesto concreto el hecho de que esta sea con un establecimiento de la competencia podría considerarse un incumplimiento que justificaría un posible despido del trabajador. En todo caso, el inicio de esta nueva relación laboral, con independencia de que suponga una trasgresión de la buena fe contractual, supondría la pérdida del subsidio.

CONCLUSIONES

I. La posible disposición *inter vivos* de la herencia de Doña Carmen se ve condicionada por su vecindad civil. En caso de tener vecindad civil gallega –lo que, de acuerdo con la información suministrada, parece lo más probable–, podría transmitir bienes concretos de su herencia a sus hijos en virtud de un pacto sucesorio, ya sea de mejora o de apartación. Ambos pactos, debidamente formalizados en escritura pública, podrían ir acompañados de la entrega presente de las participaciones sociales, con lo que quedarían colmadas las expectativas de Doña Carmen. Por el contrario, si no resultase de aplicación la normativa gallega, Doña Carmen no podría transmitir parte de su herencia en virtud de un pacto sucesorio, dada la interdicción general de la sucesión paccionada en el ámbito del Derecho Civil común. Ante esta situación, la única posibilidad de transmisión lucrativa *inter vivos* de las participaciones sociales sería por medio de una donación.

En el plano fiscal, ambas opciones –pacto sucesorio o donación– serían idénticas, toda vez que, con independencia de que se aplique la normativa gallega o estatal del ISD –lo cual se determinará en función de la residencia habitual de Doña Carmen–, en sede del adquirente se

⁵⁶ Por ejemplo, la STSJ de Madrid de 3 de marzo de 2021 (ECLI:ES:TSJM:2021:2257) ha considerado procedente un despido disciplinario por la promoción de un competidor en redes sociales durante una incapacidad temporal

⁵⁷ De hecho, sí existen sentencias que aplican esta misma regla a los supuestos de excedencia por nacimiento y cuidado del menor, como la STSJ de Cantabria de 12 de julio de 2006 (ECLI:ES:TSJCANT:2006:1066).

aplicaría una reducción en la base imponible del 99% –95% en la normativa estatal–; y, en sede del transmitente, la eventual ganancia patrimonial no estaría sujeta al IRPF (arts. 33.3 LIRPF).

II. Una de las opciones para resolver la situación provocada por la mala relación entre los hijos de Doña Carmen es la adopción de un protocolo familiar. Dada su configuración como un pacto de contenido múltiple y heterogéneo, que puede regular prácticamente cualquier extremo de la relación entre los socios, este podría ser una herramienta útil para establecer los criterios rectores de la gestión de la sociedad, mediante reglas que garanticen su continuidad pese a las desavenencias entre los hijos. Además, se trataría de una opción que, desde una perspectiva fiscal, no tendría coste alguno, al no implicar su celebración hecho imponible alguno. No obstante, la principal ventaja de este pacto, evitar los conflictos, constituye su principal inconveniente, toda vez que la existencia de una mala relación dificultaría enormemente que los hermanos puedan acordar el contenido del protocolo. Así, la adopción del protocolo implicaría una predisposición de los hermanos a negociar y ceder en sus pretensiones, hasta el punto de alcanzar un acuerdo que no solo evite los conflictos futuros, sino que también satisfaga sus expectativas actuales, cuestión que no parece sencilla dada su relación actual.

III. Otra alternativa para evitar las disfuncionalidades en la gestión de la sociedad sería su escisión, bien sea total o parcial. En el supuesto de escisión total, aunque es debatido, no se exige que los elementos patrimoniales transmitidos constituyan una unidad económica o una rama de actividad, cuestión que podría resultar difícil de acreditar para el hotel y la cafetería-restaurante. En consecuencia, la escisión total sería posible y daría lugar a la disolución de la sociedad actual y la transmisión de cada uno de los tres negocios a nuevas sociedades, lo que permitiría su transmisión independiente a cada uno de los hijos de Doña Carmen. Además, todo ello se realizaría sin coste fiscal alguno, tanto en sede de la sociedad como de los socios, al resultar de aplicación el régimen especial de escisiones de la LIS. Por el contrario, en caso de optar por una escisión parcial, en la que subsistiría la sociedad escindida y se transmitirían solo dos de los negocios a nuevas sociedades, sí sería necesario acreditar que cada uno de estos negocios constituye una unidad económica y rama de actividad independientes, lo cual, pese a resultar sencillo en el caso del restaurante *Loving Food*, sería más difícil de acreditar en el caso de los otros dos negocios. En caso de que se lograra acreditar, lo que constituye una cuestión fundamentalmente fáctica, el resultado sería similar al de la escisión total, dado que la operación tampoco tendría coste fiscal alguno, con la única diferencia que supondría la subsistencia de la sociedad escindida. No obstante, en caso de que no se lograra acreditar este extremo, no resultaría de aplicación el régimen fiscal de neutralidad establecido por la LIS, lo que implicaría el gravamen de todas las plusvalías latentes, con un coste fiscal presumiblemente elevado.

IV. La falta de depósito de las cuentas anuales tiene como principales consecuencias el cierre registral, que impide la inscripción en el Registro Mercantil de la práctica totalidad de documentos relacionados con la sociedad, y la posible imposición de sanciones por el ICAC. No obstante, en aquellos supuestos en que la falta de depósito vaya precedida de la falta de aprobación –e incluso de formulación– de las cuentas, podrán evitarse estas consecuencias por medio de una certificación de tal extremo por los órganos sociales. En todo caso, debe advertirse que la falta de firma de las cuentas por los administradores no impide que estas sean aprobadas y depositadas, si bien sería necesario indicar en todos los documentos dicha ausencia y su causa.

En el supuesto planteado, si no se hubiesen aprobado las cuentas anuales no depositadas, se produciría el cierre registral, por lo que Doña Carmen no podría transmitir sus participaciones a sus hijos, ya que, al suponer esto la pérdida de la unipersonalidad de la sociedad, la inscripción es un requisito ineludible. Por el contrario, en caso de no haber sido aprobadas, podría evitarse el cierre registral en virtud de la certificación descrita, lo que permitiría la inscripción de esta pérdida de la unipersonalidad y, en consecuencia, la transmisión de las participaciones

V. La propuesta de liquidación recibida por Doña Eva, en la que se modifica la base imponible del ITPO, no solo es recurrible, sino que existen fundamentos jurídicos y fácticos para ello. Teniendo en cuenta la legislación aplicable, previa a la reforma operada por la Ley 11/2021, resulta claro que el método para la determinación del valor real empleado no es adecuado –ya sea una estimación basada en módulos, tales como la ubicación o la superficie, o un dictamen pericial no fundado en una inspección *in situ*–, dado que no permite tener en cuenta las características específicas del inmueble (entre ellas, su estado en fase de construcción), ni supone una motivación suficiente para revisar el valor declarado por el contribuyente. Frente a ello, la valoración pericial realizada en la tasación hipotecaria, que sí se realizó sobre la base de una inspección ocular, sí podría considerarse representativa del valor real, y dado que esta es próxima al valor declarado por el contribuyente, no procedería regularización alguna.

VI. Las notificaciones recibidas por Doña Eva forman parte de un procedimiento de comprobación de valores, incluido dentro de los procedimientos de gestión. Tras haber recibido una primera propuesta de valoración, podrá formular las alegaciones que estime convenientes. Ante estas alegaciones, la Administración actuante podrá estimarlas, sin practicar regularización alguna, o desestimarlas, dando lugar a la regularización correspondiente.

En este último supuesto, si Doña Eva considerase suficientemente motivada la valoración de la Administración, pero no estuviese conforme con ella, podría solicitar una tasación pericial contradictoria. En este caso, para la determinación de la base, se compararían la valoración efectuada por un perito de la Administración y la de un perito designado por la obligada tributaria, tomando como valor real esta última, salvo que la diferencia entre ambos superase los límites legales. De superarse estos límites, se acudiría a un tercer perito, cuya valoración sería utilizada para determinar la base imponible, dentro del umbral establecido por la valoración del perito del obligado y la inicialmente realizada por la Administración.

Por el contrario, si considerase que la valoración no está debidamente motivada, podría optar por un recurso de reposición, de carácter potestativo, resuelto por el mismo órgano que practicase la liquidación; o por una reclamación económico-administrativa, que sería resuelta en única instancia por el TEAR de Galicia. Finalmente, una vez agotada esta vía administrativa, Doña Eva podría acudir a la fase judicial, por medio de un recurso contencioso-administrativo, que sería resuelto por la sala de lo contencioso-administrativo del TSJ de Galicia.

VII. A pesar de que no existe jurisprudencia sobre el supuesto específico de inicio de un vínculo laboral durante el permiso por nacimiento y cuidado del menor, el TS ha señalado respecto a situaciones equiparables –al menos, a estos efectos– que es posible iniciar una nueva relación laboral durante la suspensión de otra, siempre que ello no resulte contrario a la fundamentación de la causa suspensiva que la motiva. En consecuencia, podría iniciarse una nueva relación laboral si ello no implica incumplir los objetivos de la suspensión por nacimiento y cuidado del menor. Ahora bien, dado el tenor literal del art. 180 LGSS, esta nueva relación laboral resultaría incompatible con la percepción del subsidio correspondiente. En todo caso, en el supuesto planteado hay un elemento adicional, ya que el hecho de que el metre trabaje para un competidor podría suponer una trasgresión de la buena fe contractual por concurrencia desleal, lo que comportaría un incumplimiento sancionable con un despido disciplinario.

VIII. En los supuestos de pluriempleo previo al nacimiento del menor se establece la independencia en el disfrute de los descansos y prestaciones en cada uno de los empleos, de modo que en cada una de estas relaciones laborales el permiso se registrará de forma independiente. Así, en ambos casos deberán respetarse las seis semanas obligatorias, que se disfrutarán de manera inmediata al parto y a jornada completa, pero, transcurridas estas seis semanas, las diez restantes podrían disfrutarse, dentro de las opciones ofrecidas por la ley, de forma distinta en relación con cada uno de los vínculos contractuales.

BIBLIOGRAFÍA

- ALARTE MAYORDOMO, C.M. *Pluriempleo y pluriactividad en el sector privado español* [tesis doctoral]. Murcia: Universidad de Murcia, 2010. Disponible en: <https://digitum.um.es/digitum/bitstream/10201/24929/1/TCMAM.pdf> [última consulta: 16 febrero 2022]
- ALCALDE BARRERO, O. *Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. Comentarios y casos prácticos*. Madrid: Ediciones CEF, 2021.
- ALONSO ESPINOSA, F.J. Fusión y escisión de sociedades. En: *Anales del Derecho*. 1999, N°17, págs. 9-26.
- ÁLVAREZ ROYO-VILLANOVA, S. *La sucesión universal en las modificaciones estructurales de las sociedades de capital*. Madrid: Dykinson, 2017.
- *La sucesión universal en las modificaciones estructurales de las sociedades de capital* [tesis doctoral]. Granada: Universidad de Granada, 2017. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10481/48465> [última consulta: 16 febrero 2022]
- AMAT, O. *Análisis de balances: claves para elaborar un análisis de las cuentas anuales*. Barcelona: Profit, 2008.
- BLASCO GASCÓ, F.P. *Instituciones de Derecho civil: Derecho de sucesiones*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2021
- BERGOS CIVIT, G. “Multas a partir de 2021 por no depositar las Cuentas Anuales”. En: *Manubens*. [en línea]. Disponible en: <https://www.manubens.com/georgina-bergos-civit/multas-a-partir-2021-por-el-no-deposito-de-las-cuentas-anuales/> [última consulta: 16 febrero 2022].
- BUSTO LAGO, J.M. “Derecho de sucesiones II: La sucesión paccionada”. En: BUSTO LAGO, J.M.; ÁLVAREZ LATA, N. y PEÑA LÓPEZ, F. *Curso de Derecho Civil de Galicia*. Barcelona: Atelier, 2015, págs. 407-425.
- “Aproximaciones al pacto sucesorio de apartación en el Derecho civil propio de Galicia como instrumento de ordenación sucesoria del patrimonio familiar”. En: *RJIB. Revista Jurídica de Les Illes Balears*. 2020, N°18, págs. 15-60.
- CÁMARA LAPUENTE, S. “La sucesión y el derecho sucesorio”. En: PÉREZ ÁLVAREZ, M.Á. (coord.) *Curso de derecho Civil V. Derecho de sucesiones*. Madrid: Colex, 2013, págs. 27-60.
- CAMISÓN ZORNOZA, C. y RÍOS NAVARRO, A. *El protocolo familiar: metodologías y recomendaciones para su desarrollo e implantación*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016.
- DE JUAN CASADEVALL, J. Pactos sucesorios y beneficios fiscales de la empresa familiar. En: *Revista Quincena Fiscal*. 2020, N°19/20, págs. 17-30.
- DÍAZ GÓMEZ, M.A. y DÍAZ GÓMEZ, E. “Reflexiones sobre el Real Decreto Español 171/2007, de 9 de febrero, por el que se regula la publicidad de los protocolos familiares en las sociedades mercantiles”. En: *Pecunia*. 2011, N°12 (enero-junio), págs. 91-118.
- ENRÍQUEZ BARBÉ, J.J. “Fiscalidad de las modificaciones estructurales”. En: NIETO CAROL, U (coord.) *Estudios de Derecho de Sociedades. Colegio Notarial de Valencia. Diez años de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, págs. 379-386.
- ESCRIBANO, F. “El impuesto sobre sucesiones y donaciones”. En: PÉREZ ROYO, F. (coord.) *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos, 2021, págs. 619-669.
- ESVERRI MARTÍNEZ, E. et al. *Manual práctico de derecho tributario: parte general*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020

- FERNÁNDEZ-TRESGUERRES GARCÍA, A. “Protocolo familiar: un instrumento para la autorregulación de la sociedad familiar”. En: *Revista de Derecho de Sociedades*. 2002, Nº19, págs. 89-113.
- FONT CORTÉS, M. “Incentivos fiscales a la empresa familiar: a propósito de la reciente doctrina de la Dirección General de Tributos sobre su aplicación a los pactos sucesorios de la Compilación Civil balear”. En: *RJIB. Revista jurídica de les Illes Balears*. 2020, Nº19, págs. 161-181.
- FRANCIS LEFEBVRE. *Memento Sociedades Mercantiles*. Madrid: Francis Lefebvre, 2021.
- *Memento Práctico Francis Lefebvre Transmisiones (ITP y AJD)*. Madrid: Francis Lefebvre, 2020.
 - *Memento práctico Francis Lefebvre salario y nómina*. Madrid: Francis Lefebvre, 2021.
- GARCÍA BERRO, F. “El impuesto sobre la renta de las personas físicas (II)”. En: PÉREZ ROYO, F. *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos, 2021, págs. 123-264
- GARCÍA CALVENTE, Y. “Revisión en materia tributaria”. En: MERINO JARA, I. (director). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2020, págs. 620-650.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, J. e IGLESIAS PRADA. J.L. “Las sociedades de capital. Las acciones y las participaciones sociales. Las obligaciones (I)”. En: MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. y ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. (coord.) *Lecciones de derecho mercantil. Volumen I* [en línea]. Cizur Menor (Navarra): Civitas-Thomson Reuters, 2020, págs. 20.1-20.14. Disponible en: <http://sfx.bugalicia.org/aco?sid=III:innopac&pid=id=8413086426> [última consulta: 16 febrero 2022]
- “Las cuentas anuales de las sociedades de capital”. En: MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. y ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. (coord.) *Lecciones de derecho mercantil. Volumen I*. Cizur Menor (Navarra): Civitas-Thomson Reuters, 2020, págs. 24.1-24.16. Disponible en: <http://sfx.bugalicia.org/aco?sid=III:innopac&pid=id=8413086426> [última consulta: 16 febrero 2022]
 - “Las modificaciones estructurales de las sociedades”. En: MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A. y ROJO FERNÁNDEZ-RÍO, A. (coord.) *Lecciones de derecho mercantil. Volumen I*. Cizur Menor (Navarra): Civitas-Thomson Reuters, 2020, págs. 26.1-26.22. Disponible en: <http://sfx.bugalicia.org/aco?sid=III:innopac&pid=id=8413086426> [última consulta: 16 febrero 2022]
- GARRIDO DE PALMA, V. “Aspectos notariales resaltables de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles”. En: NIETO CAROL, U. (coord.) *Estudios de derecho de sociedades. Colegio Notarial de Valencia. Diez años de la Ley de Modificaciones Estructurales de las Sociedades Mercantiles*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2020, págs. 145-219.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. “El protocolo familiar: valor y eficacia jurídica, coordinación del protocolo familiar con los estatutos sociales y con la organización jurídica personal de sus miembros”. En: SECCIÓN DE EMPRESA FAMILIAR DE ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *El protocolo familiar: Consejos prácticos para su elaboración*. Madrid: Villena Artes Gráficas, 2019, págs. 183-200.
- MARINA GARCÍA TUÑÓN, A.L. “Escisión parcial: concepto y requisitos”. En: RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. et al. *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles. Volumen II*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi, 2009, págs. 413-472.

- MARTÍNEZ LLANOS, N. “La prestación de maternidad en supuestos de pluriempleo y pluriactividad”. En: *Información Laboral. Legislación y convenios colectivos*. 2010, N°2, págs. 2-7.
- MONEREO PÉREZ, J.L. et al. *Manual de Derecho del Trabajo*. Granada: Editorial Comares, 2021.
- NOGUEIRA GUSTAVINO, M. “El descanso diario mínimo de 11 horas en cada periodo de 24 horas al que obliga el Derecho de la UE es por trabajador y no por contrato de trabajo cuando se celebran varios contratos con el mismo empresario”. En: *Revista de Jurisprudencia Laboral*, 2021, N°4.
- OLMEDO CASTAÑEDA, F.J. “Prohibición de los pactos sucesorios en el Derecho común: cuestionamiento de su *ratio legis*. Propuesta para su admisibilidad”. En: *Anuario de Derecho Civil*. 2019, vol. 72, N°2, págs. 447-484
- PEÑA LÓPEZ, F. “El testamento”. En: BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R. (coord.) *Manual de Derecho Civil. Sucesiones*. Madrid: Bercal, 2021, págs. 137-186.
- PÉREZ ROYO, I. “Impuesto sobre sociedades (II): los regímenes especiales”. En: PÉREZ ROYO, F. (coord.) *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Madrid: Tecnos, 2021, págs. 505-544.
- PÉREZ VELÁZQUEZ, J.P. “La sucesión legal. La sucesión contractual. Las sucesiones excepcionales”. En: PÉREZ VELÁZQUEZ, J.P. y PIZARRO MORENO, E. (coord.). *Derecho de sucesiones*. Valencia: Tiranto lo blanch, 2021, págs. 163-190
- RUIZ GARIJO, M. y RAMOS PRIETO, J. “La gestión tributaria”. En: MERINO JARA, I. (director). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Madrid: Tecnos, 2020, págs. 464-497.
- SÁNCHEZ-CALERO ARRIBAS, B. “La nacionalidad y la vecindad civil”. En: SÁNCHEZ CALERO, F.J. (coord.) *Curso de Derecho civil I: parte general y Derecho de la persona*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2021, págs.161-178.
- SÁNCHEZ-CRESPO CASANOVA, A.J. *El protocolo familiar. Una aproximación práctica a su preparación y ejecución*. Madrid: Sánchez-Crespo Abogados y Consultores, 2009.

Otras fuentes

- ÁLVAREZ MERINO, U. “El valor de referencia en la Ley antifraude 11/2021. ¿Una subida encubierta e impuestos?”. En: *Hay Derecho*. [en línea]. Disponible en: <https://www.hayderecho.com/2021/09/15/el-valor-de-referencia-en-la-ley-antifraude-11-2021-una-subida-encubierta-de-impuestos/> [última consulta: 16 febrero 2022].
- FONTES MIGALLÓN, I. “Nuevo impulso al régimen sancionador por falta de depósito de cuentas anuales en el Reglamento de la Ley de Auditoría de Cuentas”. En: *Gómez-Acebo & Pombo*. [en línea]. Disponible en: <https://www.ga-p.com/publicaciones/nuevo-impulso-al-regimen-sancionador-por-falta-de-deposito-de-cuentas-anuales-en-el-reglamento-de-la-ley-de-auditoria-de-cuentas/> [última consulta: 16 febrero 2022].
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS DE ESPAÑA. *Memoria Anual 2020. Memoria de actividades* [en línea]. Madrid: Solana e hijos, A.G., 2021. Disponible en: <https://www.icac.gob.es/sites/default/files/2021-04/MEMORIA%202020%20ES%20accesible.pdf> [última consulta: 16 febrero 2022].
- JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. “Informe fiscal julio 2021. Sustitución en el ISD e ITP del valor real por el valor de mercado y de referencia”. En: *Notarios y registradores*. [en línea]. Disponible en: <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/informes-mensuales-fiscal/julio-2021-sustitucion-en-isd-e-itp-del-valor-real-por-el-valor-de-mercado-y-de-referencia/#terceraparte> [última consulta: 16 febrero 2022].

- MARTORELL GARCÍA, V. “La mejora y apartación gallegas en la práctica: incidencia de la Ley 11/2021”. En: *Notarios y Registradores* [en línea]. Disponible en: <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/fiscal/articulos-fiscal/la-mejora-y-apartacion-gallegas-en-la-practica-incidencia-ley-antifraude/#n34> [última consulta: 16 febrero 2022].
- PÉREZ-LLORCA. “Nota Jurídica. Novedades tributarias introducidas por la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal”. En: *Pérez-Llorca*. [en línea]. Disponible en: <https://www.perezllorca.com/wp-content/uploads/2021/07/nota-juridica-novedades-tributarias-introducidas-por-la-ley-11-2021-9-julio-medidas-de-prevencion-y-lucha-contra-fraude-fiscal.pdf> [última consulta: 16 febrero 2022].
- TORTUERO PLAZA, J.L. *La construcción jurisprudencial de la responsabilidad empresarial en materia de prestaciones de la Seguridad Social*. [en línea]. Madrid: Ministerio de Empleo y Seguridad Social, 2011. Disponible en: <https://www.seg-social.es/wps/wcm/connect/wss/4af059dc-2be3-4dc0-ad4a-d886040680e6/23.Jurisprudencia+responsabilidad+empresarial+.+Investigaci%C3%B3n.pdf?MOD=AJPERES> [última consulta: 16 febrero 2022].

APÉNDICE JURISPRUDENCIAL

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

- STJUE de 13 de diciembre de 1991, *Muwi Bouwgroep* (asunto C-164/90)
- STJUE de 13 de octubre de 1992, *Commerz Credit Bank AG* (asunto C-50/91)
- STJUE de 15 de enero de 2002, *Andersen og Jensen* (asunto C-43/00)
- STJUE de 27 de noviembre de 2003, *Zita Modes Sarl* (asunto C-497/01)
- STJUE de 17 de marzo de 2021, *Academia de Studii Economice din Bucuresti* (asunto C-585/2019)

Sentencias del Tribunal Supremo

- STS de 3 de junio de 1902 (no consta ECLI)
- STS de 22 de noviembre de 1989 (no consta ECLI)
- STS de 11 de octubre de 1993 (no consta ECLI)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 17 de junio de 1994 (ECLI:ES:TS:1994:21876)
- STS (Sala de lo Civil) núm. 718/1997, de 22 de julio (ECLI:ES:TS:1997:5240)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 21 de mayo de 1998 (ECLI:ES:TS:1998:3308)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 3 de diciembre de 1999 (ECLI:ES:TS:1999:7729)
- STS (Sala de lo Civil) núm. 138/2009, de 6 de marzo (ECLI:ES:TS:2009:941)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 29 de mayo de 2009 (ECLI:ES:TS:2009:5495)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 5 de mayo de 2010 (ECLI:ES:TS:2010:2714)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 7 de diciembre de 2011 (ECLI:ES:TS:2011:8407)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 29 de marzo de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:3009)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 9 de abril de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:2286)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 16 de abril de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:2257)
- STS (Sala de lo Social) de 1 de junio de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:4655)
- STS (Sala de lo Civil) núm. 616/2012, de 23 de octubre (ECLI:ES:TS:2012:6729)
- STS (Sala de lo Civil) núm. 796/2012, de 3 de enero de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:433)
- STS (Sala de lo Social) de 15 de octubre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:6522)
- STS (Sala de lo Contencioso) de 10 de abril de 2014 (ECLI:ES:TS:2014:1634)
- STS (Sala de lo Social) de 2 de febrero de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:708)

STS (Sala de lo Contencioso) 26 de noviembre de 2015 (ECLI:ES:TS:2015:5162)
STS (Sala de lo Contencioso) de 9 de febrero de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:407)
STS (Sala de lo Contencioso) de 17 de marzo de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:1137)
STS (Sala de lo Contencioso) de 26 de mayo de 2016 (ECLI:ES:TS:2016:2363)
STS (Sala de lo Contencioso) núm. 1198/2016, de 26 de mayo (ECLI:ES:TS:2016:2378)
STS (Sala de lo Contencioso) núm. 1776/2016, de 14 de julio (ECLI:ES:TS:2016:3776)
STS (Sala de lo Contencioso) núm. 2749/2016, de 22 de diciembre (ECLI:ES:TS:2016:5561)
STS (Sala de lo Contencioso) núm. 639/2017, 6 de abril (ECLI:ES:TS:2017:1358)
STS (Sala de lo Contencioso) núm. 843/2018, 23 de mayo (ECLI:ES:TS:2018:2186)
STS (Sala de lo Contencioso) núm. 943/2018, 5 de junio (ECLI:ES:TS:2018:2180)
STS (Sala de lo Civil) núm. 120/2020, de 20 de febrero (ECLI:ES:TS:2020:507)
STS (Sala de lo Civil) núm. 202/2020, de 28 de mayo (ECLI:ES:TS:2020:1453)
STS (Sala de lo Civil) núm. 652/2021, de 29 de septiembre (ECLI:ES:TS:2021:3524)

Sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia

STSJ Asturias (Sala de lo Social) núm. 3118/2002, de 31 de octubre (ECLI:ES:TSJAS:2002:4974)
STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso) núm. 382/2006, de 22 de marzo (ECLI:ES:TSJGAL:2006:2736)
STSJ Comunidad Valenciana (Sala de lo Social) núm. 1323/2006, de 25 de abril (ECLI:ES:TSJCV:2006:2115)
STSJ Cataluña (Sala de lo Social) núm. 7011/2008, de 25 de septiembre (ECLI:ES:TSJCAT:2008:10184)
STSJ Madrid (Sala de lo Contencioso) núm. 2013/2009, de 30 de diciembre (ECLI:ES:TSJM:2009:17004)
STSJ Madrid (Sala de lo Social) núm. 448/2011, de 20 de junio (ECLI:ES:TSJM:2011:8020)
STSJ de Galicia (Sala de lo Civil y Penal) núm. 40/2011, de 29 de noviembre (ECLI:ES:TSJGAL:2011:9274)
STSJ Baleares (Sala de lo Social) núm. 56/2012, de 16 de febrero (ECLI:ES:TSJBAL:2012:248)
STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso) núm. 508/2012, de 16 de julio (ECLI:ES:TSJGAL:2012:6650)
STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso) núm. 549/2012, de 24 de septiembre de 2012 (ECLI:ES:TSJGAL:2012:7816)
STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso) núm. 12/2013, de 23 de enero (ECLI:ES:TSJGAL:2013:410)
STSJ Cataluña (Sala de lo Social) núm. 3460/2017, de 29 de mayo (ECLI:ES:TSJCAT:2017:4407)
STSJ Castilla y León (Sala de lo Social) de 23 de mayo de 2019 (ECLI:ES:TSJCL:2019:2406)
STSJ Galicia (Sala de lo Contencioso) núm. 129/2020, de 3 de marzo (ECLI:ES:TSJGAL:2020:819)
STSJ Asturias (Sala de lo Social) núm. 721/2021, de 30 de marzo (ECLI:ES:TSJAS:2021:932)

Sentencias de las Audiencias Provinciales

SAP Huelva 47/2003, de 12 de febrero (ECLI:ES:APH:2003:47A)
SAP Oviedo 81/2004, de 2 de marzo (ECLI:ES:APO:2004:745)
SAP Sevilla 98/2005, de 25 de febrero (ECLI:ES:APSE:2005:746)
SAP Coruña 51/2007, de 8 de febrero (ECLI:ES:APC:2007:1122)
SAP Pontevedra 79/2011, de 11 de febrero (ECLI:ES:APPO:2011:180)

ANEXO I. RELACIÓN DE RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Impuesto de sucesiones y donaciones

Aplicación de la excepción de gravamen del art. 33.3.b) LIRPF a los pactos sucesorios

(En contra)

RDGT V2643-13, de 4 de septiembre

RDGT V3558-13, de 9 de diciembre

RDGT V2948-14, de 3 de noviembre

RDGT V1543-15, de 22 de mayo

(A favor [criterio actual])

RTEAR de Galicia de 15 de septiembre de 2014

RTEAC de 2 de marzo de 2016

Devengo del impuesto en pactos sucesorios

RDGT V2235-19, de 20 de agosto

Acumulación de transmisiones por pacto sucesorio a efectos de aplicar la reducción por parentesco

RDGT V3087-13, de 17 de octubre

RDGT V1206-14, de 30 de abril

Reducción por adquisición de participaciones en entidades

RDGT V2317-17, de 13 de septiembre

RDGT V2018-20, de 19 de junio

RDGT V2325-20, de 7 de julio

Reducción por adquisición de participaciones en entidades en el pacto sucesorio balear de finiquito de legítima

RDGT V1788-20, de 5 de junio

RDGT V1790-20, de 5 de junio

RDGT V1792-20, de 5 de junio

RDGT V1132-21, de 28 de abril

Cuentas anuales: formulación y depósito

RDGSJFP de 21 de junio de 1983 (BOE 173/1983, de 21 de julio)

RDGSJFP de 28 de diciembre de 1990 (BOE 26/1991 de 30 de enero)

RDGSJFP de 11 de octubre de 1999 (BOE 268/1999, de 9 de noviembre)

RDGSJFP de 22 de febrero del 2000 (BOE 71/2000, de 23 de marzo)

RDGSJFP de 4 de julio de 2001 (BOE 200/2001, de 21 de agosto)

RDGSJFP de 3 de septiembre de 2001 (BOE 259/2001, de 29 de octubre)

RDGSJFP de 15 de julio de 2005 (BOE 219/2005, de 13 de septiembre)

RDGSJFP de 19 de julio de 2005 (no consta BOE)

RDGSJFP de 30 de septiembre de 2008 (RJ 2009\625)

RDGSJFP de 8 de febrero de 2010 (BOE 82/2010, de 5 de abril)

RDGSJFP de 21 de noviembre de 2011 (BOE 34/2012, de 9 de febrero)

RDGSJFP de 13 de junio de 2012 (BOE 178/2012, de 26 de julio)

RDGSJFP de 17 de diciembre de 2012 (BOE 32/2013, de 6 de febrero)

RDGSJFP de 20 de marzo de 2015 (BOE 91/2015, de 16 de abril)

Protocolo familiar

RDGSJFP de 26 de junio de 2018 (BOE 166/2018, de 10 de julio)

Régimen de escisiones

Rama de actividad

RDGT V0079-00, de 4 de septiembre

RDGT V0429-15, de 4 de febrero

RDGT V0536-18, de 26 de febrero

RDGT V2146-18, de 18 de julio

Motivo económico válido

RDGT V1094-02, de 16 de julio

RDGT V0094-03, de 13 de octubre

RDGT V1877-04, de 7 de octubre

RDGT V2046-04, de 3 de diciembre

RDGT V3429-13, de 25 de noviembre

RDGT V2930-16, de 23 de junio

RDGT V2099-19, de 9 de agosto

Impuesto de transmisiones patrimoniales onerosas: valor real

RTEAC de 9 de julio de 1997

RTEAC de 12 de mayo de 1998

RTEAC de 24 de noviembre de 2004

RDGT V1219-19, de 30 de mayo

ANEXO II. EFICACIA DEL PROTOCOLO FAMILIAR SEGÚN LA MATERIA

| Materia | Contenido | Eficacia |
|---------------|---|--|
| Meta jurídica | Entre otras: política y acción del grupo familiar respecto de la empresa o empresas; historia, presente y proyección de futuro del grupo familiar y las empresas vinculadas al mismo, conductas a respetar por los miembros del grupo familiar en su vida personal que se consideran beneficiosas para el grupo familiar y las empresas, incorporación de los miembros del grupo familiar a la empresa. | Carácter indicativo no vinculante. |
| | Pactos que “imponen” a los miembros del grupo familiar actuaciones jurídicas personales: ordenación sucesoria, régimen económico matrimonial u otras. Carácter meramente orientativo. | Carácter indicativo no vinculante, carecen absolutamente de valor jurídico por ser contrarios a la libertad de testar (salvo pactos sucesorios admitidos) y a la libertad contractual. |
| Jurídica | Interna: pactos relativos a la participación del grupo familiar en la empresa (por ejemplo: de sindicación, de transmisión y adquisición de participaciones, de rescate, de arrastre, de acompañamiento y otros) y pactos relativos a la propia estructura orgánica del grupo familiar (básicamente Consejo y Asamblea de Familia) | Carácter jurídico de eficacia inmediata susceptible de garantizarse por cláusulas penales u otras garantías |
| | Externa: con relación a los estatutos de la sociedad o sociedades participadas, fundamentalmente en cinco aspectos: (i) Órganos de la sociedad, tanto respecto al órgano de administración y junta, especialmente en lo concerniente a mayorías reforzadas estatutarias, (ii) regulación de la adquisición y transmisión de participaciones, derechos de adquisición preferente, rescate, acompañamiento y arrastre, (iii) la propia configuración del capital social y de los derechos y obligaciones de los socios o accionistas, básicamente acciones o participaciones sin voto, (iv) mediación y arbitraje societario (v) política de dividendos, y (vi) la propia configuración de la observancia del protocolo familiar como prestación accesoria. | Carácter jurídico de eficacia diferida pendiente de transposición a los estatutos sociales. Su ejecución puede garantizarse por cláusulas penales u otras garantías |

Cuadro resumen del valor y eficacia del protocolo familiar según la materia. Extraído de JUÁREZ GONZÁLEZ, J.M. El protocolo familiar: valor y eficacia jurídica, coordinación del protocolo familiar con los estatutos sociales y con la organización jurídica personal de sus miembros. En: SECCIÓN DE EMPRESA FAMILIAR DE ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES. *El protocolo familiar: Consejos prácticos para su elaboración*. Madrid: Villena Artes Gráficas, 2019, págs. 189-190.