

Supuestos prácticos sobre retribución de socios y administradores

El impacto de sus retribuciones
en el IRPF, IP, IVA, IS, ITSGF e ISD



Antonio P. Martínez Alfonso

Laura Martínez Fernández

© Antonio P. Martínez Alfonso, 2024

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.laley.es>

Primera edición: Enero 2024

Depósito Legal: M-1565-2023

ISBN versión impresa: 978-84-9954-849-4

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-850-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Presentación	13
CAPÍTULO 1 La retribución de los administradores en el ámbito del derecho mercantil. El cumplimiento escrupuloso de la legislación aplicable. El encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la seguridad social	17
1. Introducción, antecedentes y controversias con relación a la retribución de los administradores y socios de las sociedades mercantiles . .	19
2. La retribución de los administradores en el ámbito del derecho mercantil	24
3. Algunas cláusulas y/o modificaciones estatutarias en relación con la retribución de los administradores tanto por las funciones propias del cargo, como por funciones gerenciales. Actas e información en la memoria.	35
4. El encuadramiento de los socios y administradores de sociedades mercantiles a los efectos de su cotización a la Seguridad Social	45
5. Selección de doctrina y jurisprudencia comentada aplicable.	52
6. Deberes de los administradores	68
CAPÍTULO 2 Análisis de la tributación en el IRPF, IVA e Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones y rentas obtenidas por los administradores y socios de sociedades mercantiles	77
1. Fiscalidad en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las retribuciones por la realización de funciones propias del cargo de administrador y gerenciales, así como por las labores, trabajos o funciones ordinarias y por su condición de socio	79

1.1.	Retribuciones por las funciones propias del cargo de Administrador/Administrador con funciones de dirección o gerencia. La relación jurídica que le vincula con la sociedad es única y tiene naturaleza mercantil (Doctrina del vínculo único, ver STS de 13/11/2008, Caso «Mahou» y STS, Sala Primera, de lo Civil, de 26/02/2018, y consultas de la DGT V2394-12, V1375-12, V0200-13, entre otras)	80
1.2.	Retribuciones por las funciones o tareas laborales ordinarias y propias de un trabajador. Relación laboral	82
1.3.	Retribuciones por el ejercicio de una actividad económica como empresario o profesional independiente que factura sus servicios a la empresa	87
1.4.	Retribuciones por su condición de socio, fundamentalmente dividendos, primas de asistencia a juntas, participaciones en los beneficios de cualquier tipo de entidad, y otras utilidades (se califican todas como rendimientos de capital mobiliario)	88
2.	Tratamiento de las retribuciones de los socios.	97
3.	Tratamiento de las retribuciones de socios y administradores en el impuesto sobre sociedades.	121
4.	Tratamiento de las retribuciones de los socios en el Impuesto sobre el Valor Añadido	126
5.	El administrador persona jurídica.	138
6.	Conclusiones	140

CAPÍTULO 3 Tratamiento contable de las retribuciones de socios y administradores, así como de otras operaciones realizadas con los mismos. Cuestiones relativas al registro contable y los efectos fiscales de los créditos y débitos por operaciones de préstamos o financiación en general de los socios/administradores a la sociedad o viceversa. Información sobre la retribución de los administradores y otras operaciones con partes vinculadas en la memoria de las cuentas anuales.		149
1.	Introducción	151
2.	La contabilización de las retribuciones de socios y administradores.	153
2.1.	La ventaja de los fundadores y promotores de las sociedades anónimas. Los bonos de disfrute o bonos del fundador	157
2.1.1.	Calificación fiscal en los socios fundadores personas físicas, de la retribución en forma bono/acciones de fundador o de disfrute	160
3.	Registro contable y los efectos fiscales de los créditos y débitos por operaciones de préstamos o financiación en general de los socios/administradores a la sociedad o viceversa	172

4.	Información en la memoria de las cuentas anuales acerca de la retribución de los administradores y otras operaciones con partes vinculadas	195
4.1.	Estructura y contenido	197
4.2.	Información y documentación de las operaciones entre partes vinculadas exigidas por las normas contables.	198
4.3.	La información exigida en la memoria de las cuentas anuales relativa a las operaciones con partes vinculadas	201
4.4.	Ejemplos relativos a la información y documentación contable de las operaciones vinculadas a ofrecer en la nota 9 de la memoria modelo pyme o abreviada y en la nota 23 del modelo normal	205
5.	Tratamiento contable y fiscal de las aportaciones de socios y propietarios que constituyen donaciones/aportaciones irrevocables de los mismos a las entidades en las que participan	211
5.1.	Condonaciones de deudas socio-entidad y entidad-socio . . .	223

CAPÍTULO 4	Las operaciones vinculadas en el marco de las operaciones socio-sociedad y administrador-sociedad.	231
1.	Casos prácticos	242
	SUPUESTO 1: Operación vinculada entre la sociedad y el socio contabilizada de distintas maneras	242
	SUPUESTO 2: Operación vinculada entre el socio y la sociedad contabilizada de distintas maneras	248
	SUPUESTO 3: Préstamos entre la sociedad y el socio persona física	254
	SUPUESTO 4: Préstamos entre el socio persona física y la sociedad	259
	SUPUESTO 5: Venta de mercaderías de la sociedad al socio	265
	SUPUESTO 6: Venta de mercaderías del socio a la sociedad	269
	SUPUESTO 7: Aplicación del ajuste secundario o de calificación (art. 18.11 lis) a otros casos de vinculación en el que no sea por relación socio-entidad o viceversa	273
	SUPUESTO 8: Registro contable y análisis de la retención/ingreso a cuenta a practicar en las operaciones vinculadas por aplicación del ajuste secundario o de calificación de rentas	276
	SUPUESTO 9: Las operaciones vinculadas en el IVA (art. 79.5 LIVA)	288

CAPÍTULO 5	Análisis de la tributación de las retribuciones de los socios profesionales por la realización de servicios prestados a las entidades en las que participan (art. 18.6 LIS)	293
1.	Introducción y consideraciones previas	295

2.	Calificación en el IRPF de la rentas obtenidas por los socios que prestan servicios profesionales a la sociedad en la que participan . . .	298
3.	La aplicación del régimen de operaciones vinculadas a la tributación de los servicios profesionales prestados por los socios a la sociedad en la que participan. Efectos en el impuesto sobre sociedades.	307
4.	Tratamiento de las retribuciones de los socios que prestan servicios profesionales en el Impuesto sobre el Valor Añadido.	320
5.	Casos prácticos prestación de servicios profesionales por socios	322
6.	La obligación de documentación y de declaración (modelo 232) de las operaciones vinculadas. Casos prácticos para el análisis de ambas obligaciones	360
6.1.	Introducción y aspectos fundamentales de las obligaciones de documentación y de declaración	360
6.2.	Análisis de las obligaciones de documentación	363
6.3.	Análisis de la obligación de declaración de las operaciones vinculadas	370
6.4.	Casos prácticos de obligaciones de documentación y declaración de las operaciones con personas o entidades vinculadas en la declaración informativa modelo 232	380

CAPÍTULO 6 El impuesto sobre el patrimonio y la exención del valor del valor de las empresas familiares. El cumplimiento de las condiciones para aplicar la exención del valor de las participaciones en entidades o en la sociedad holding. La exención de los bienes y derechos del patrimonio empresarial afectos a actividades económicas y profesionales ejercidas por empresarios individuales (autónomos). Las reducciones en el impuesto sobre sucesiones y donaciones por la transmisión de la empresa familiar		401
1.	Introducción y consideraciones previas acerca del impuesto sobre el patrimonio.	403
2.	El cumplimiento de las condiciones para aplicar la exención del valor de las participaciones en entidades	406
2.1.	Requisitos que debe cumplir la sociedad de la que se tienen las participaciones (entidad participada)	406
2.2.	Requisitos que tiene que cumplir la persona física titular de las participaciones, para que estén exentas en el IP	418
2.3.	Momento temporal de la valoración de las participaciones en el IP	436
3.	La exención de los bienes y derechos del patrimonio empresarial afectos a actividades económicas y profesionales ejercidas por empresarios individuales (autónomos).	437
4.	El acceso y el alcance o % de la exención en las sociedades holding.	449

5.	Casos prácticos para determinar el acceso (derecho) y el alcance o porcentaje de exención en el valor de las participaciones sociales en entidades	455
6.	La retribución de los administradores como elemento fundamental para tener derecho a la reducción de la base imponible en el impuesto sobre sucesiones y donaciones por transmisión de la empresa familiar	467
6.1.	Reducciones en las transmisiones <i>mortis causa</i>	468
6.1.1.	Reducciones de las comunidades autónomas por adquisiciones <i>mortis causa</i>	473
6.2.	Reducciones en las adquisiciones gratuitas e <i>inter vivos</i>	477
6.2.1.	Reducciones de las comunidades autónomas	481

CAPÍTULO 7	La responsabilidad mercantil y tributaria de los administradores sociales	489
1.	Introducción	491
2.	Cuestiones y conceptos generales en materia de responsabilidad en el ámbito tributario.	492
2.1.	Naturaleza de la responsabilidad	492
2.2.	Reglas generales de la responsabilidad tributaria	494
2.3.	Exigencia de las sanciones y conformidad o disconformidad con las mismas en sede del responsable.	496
2.4.	La adopción de medidas cautelares en el seno de un procedimiento de responsabilidad.	497
3.	La responsabilidad de los administradores sociales en el ámbito tributario.	497
3.1.	La responsabilidad solidaria (artículo 42 de la LGT)	498
3.2.	La responsabilidad subsidiaria (artículo 43 de la LGT)	504
4.	Procedimiento para la declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria	525
5.	La prescripción de la responsabilidad. Cómputo de los plazos de prescripción (dies a quo) (art. 67 LGT)	529
6.	Otros supuestos de responsabilidad en el ámbito tributario	532
7.	La responsabilidad de los administradores en el ámbito mercantil.	539
8.	Responsabilidad de los administradores en el ámbito laboral y de seguridad social.	547
9.	Responsabilidad de los administradores en el ámbito penal	547
10.	Casos prácticos recapitulativos de responsabilidad tributaria.	548

CAPÍTULO 8	Los administradores concursales y su responsabilidad por el ejercicio de su cargo	567
1.	Introducción	569
2.	De la Sección 1. ^a . Composición de la Administración Concursal.	570

2.1.	La aceptación del cargo	571
2.2.	La recusación del administrador concursal	572
2.3.	Auxiliares delegados (artículo 75 TRLC)	572
3.	De la sección segunda. Del ejercicio del cargo. Artículos 80 a 83 del TRLC	573
4.	De la sección tercera. De la retribución. Artículos 84 a 99 del TRLC	573
4.1.	Régimen jurídico de la retribución	573
4.2.	De la cuenta de garantía arancelaria	574
5.	De la sección cuarta. La responsabilidad de los administradores concursales. Artículos 94 a 99	574
5.1.	La responsabilidad disciplinaria del administrador concursal	575
5.2.	La responsabilidad civil del administrador concursal	580
5.3.	La responsabilidad penal del administrador concursal	589
5.4.	La responsabilidad tributaria del administrador concursal	593
6.	De la Sección Quinta. De la separación y revocación. Artículos 100 a 104 TRLC	598

5. CASOS PRÁCTICOS PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES POR SOCIOS

CASO PRÁCTICO 4: OPERACIONES VINCULADAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE SOCIOS PERSONAS FÍSICAS A SOCIEDADES QUE PRESTAN SERVICIOS PROFESIONALES.

PRIMERO: La mercantil NAMAR, SL, cuyos socios son al 50% un abogado y un economista, tiene el 90% de los ingresos de la entidad que proceden de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento mercantil, civil, contable, financiero etc., y el 10% restante del arrendamiento de dos locales comerciales. El total ingresos de la sociedad ha ascendido a 4.000.000 euros en 2X23.

La mercantil cuenta con tres administrativos, cuyos sueldos brutos en conjunto ascienden a 80.000 euros.

En la misma trabajan como empleados por cuenta ajena seis abogados y cuatro economistas que, en conjunto, suman unas retribuciones de 1.300.000 euros.

Los gastos generales de la entidad ascienden a 520.000 euros. Los ingresos por arrendamientos que obtiene la empresa no generan gasto alguno.

Los socios prestan sus servicios profesionales a la entidad con un contrato mercantil en el que la retribución se fija en función de la complejidad de los asuntos y de los resultados de la sociedad.

Determinar, cuál sería el importe por el que deben valorarse los servicios profesionales prestados por los socios si la empresa y los socios desean aplicar la regla de valoración del art. 18.6 de la LIS.

SOLUCIÓN:

La mercantil NAMAR SL, cumple los requisitos para aplicar el artículo 18.6 de la LIS, ya que:

- Más del 75% de sus ingresos proceden del desarrollo de actividades profesionales, en los términos señalados en el artículo 95 del Reglamento del IRPF.
- La entidad cuenta con medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad.

- Las retribuciones de los servicios profesionales prestados a la sociedad efectuadas por los socios profesionales constan especificadas por escrito en un contrato mercantil y están ligadas a los resultados de la sociedad.
- El resultado del ejercicio previo a la deducción de los socios profesionales asciende a:

Ingresos por servicios profesionales 4.000.000 – 400.000 = 3.600.000	3.600.000
Gastos (80.000 + 1.300.000 + 520.000)	1.900.000
Resultado previo a las retribuciones de los socios	1.700.000

Teniendo en cuenta lo anterior, las retribuciones de los socios profesionales para que sean consideradas ajustadas al valor de mercado, en los términos establecidos en el artículo 18.6 de la LIS, deberán cumplir las dos siguientes condiciones:

Primero: En conjunto, las retribuciones de los dos socios tienen que ascender, como mínimo a 1.275.000 euros (75% de 1.700.000).

Segundo: De manera individual, las retribuciones de cada uno de los socios no podrán ser inferior a 195.000 euros ($1,5 \times 1.300.000/10$), ya que en este supuesto existen 10 empleados que realizan funciones análogas a los socios.

PRECISIÓN: En la resolución de todos los supuestos basados en la aplicación del art. 18.6 de la LIS, por cuestión de simplificación y por tener poca materialidad, hemos calculado la retribución mínima a imputar a los socios sobre el resultado previo antes de las retribuciones de los mismos sin tener en cuenta el gasto por impuesto sobre beneficios, pero si se quiere afinar en el cálculo, es necesario tener en cuenta lo siguiente:

- 1.- El resultado previo al que hace referencia la norma, es un concepto contable, y por tanto es el resultado después de impuestos, es decir, el 75% se aplicará sobre el resultado después de descontar el gasto por impuesto sobre sociedades debidamente calculado.
- 2.- También hay que tener en cuenta que las retribuciones de los socios son un gasto fiscalmente deducible, por lo que para calcular el gasto por IS habrá que tenerlas en cuenta.

- 3.- Los gastos no deducibles deberían tenerse en cuenta (es decir deben sumarse) para determinar la base del resultado previo antes de impuestos, y en todo caso cualquier tipo de ajuste por diferencia permanente o temporaria debería considerarse para el cálculo del gasto por IS.
- 4.- No obstante, la no consideración de los gastos deducibles no generaría demasiados problemas porque hay que imputar a los socios una retribución mínima del 1,5 x salario medio de las personas empleadas con funciones análogas a los servicios que prestan los socios o de 5 veces el IPREM.

Todo lo señalado lo veremos a continuación en el caso CUARTO siguiente de este epígrafe.

SEGUNDO: La mercantil MARLAU, SL, cuyos socios son al 50% un abogado y un economista, el 100% de los ingresos de la entidad proceden de la prestación de servicios profesionales de asesoramiento mercantil, civil, contable, financiero etc. El total ingresos de la sociedad ha ascendido a 400.000 euros en 2X21.

La mercantil cuenta con 2 administrativos, cuyos sueldos brutos son de 21.000 euros y 25.000 euros respectivamente.

En la misma trabajan como empleados por cuenta ajena un abogado, con un trabajo en prácticas, con una retribución de 35.000 euros.

Los gastos generales de la entidad ascienden a 70.000 euros.

Los socios prestan sus servicios profesionales a la entidad con un contrato mercantil en el que la retribución se fija en función de la complejidad de los asuntos y de los resultados de la sociedad.

Determinar, cuál sería el importe por el que deben valorarse los servicios profesionales prestados por los socios si la empresa y los socios desean aplicar la regla de valoración del art. 18.6 de la LIS.

SOLUCIÓN:

La mercantil MARLAU SL, cumple los requisitos para aplicar el artículo 18.6 de la LIS, ya que:

- Más del 75% de sus ingresos proceden del desarrollo de actividades profesionales, en los términos señalados en el artículo 95 del Reglamento del

IRPF, en este caso el 100% de sus ingresos procede del desarrollo de actividades profesionales.

- La entidad cuenta con medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad.
- Las retribuciones de los servicios profesionales prestados a la sociedad efectuadas por los socios profesionales constan especificadas por escrito en un contrato mercantil y están ligadas a los resultados de la sociedad.
- El resultado del ejercicio previo a la deducción de los socios profesionales asciende a:

Ingresos	400.000
Gastos (46.000 +35.000+ 70.000)	151.000
Resultado previo a las retribuciones de los socios	249.000

Teniendo en cuenta lo anterior, las retribuciones de los socios profesionales para que sean consideradas ajustadas al valor de mercado, en los términos establecidos en el artículo 18.6 de la LIS, deberán cumplir las dos siguientes condiciones:

Primero: En conjunto, las dos retribuciones de socios tienen que ascender, como mínimo a 186.750 euros (75% de 249.000).

Segundo: De manera individual, las retribuciones de cada uno de los socios no podrán ser inferior a 42.000 euros (cinco veces el IPREM, que en el ejercicio considerado es de 8.400 euros anuales), ya que en este supuesto NO existen empleados que realizan funciones análogas a los socios.

TERCERO: Una sociedad de servicios profesionales dedicada a la abogacía, cuyos ingresos provienen exclusivamente de dichos servicios, tiene tres socios profesionales que participan en un 33,3% del capital cada uno. El sueldo medio del personal asalariado con trabajos similares a dichos socios es de 30.000 euros. Los ingresos anuales son de 600.000 euros y los gastos (sin incluir la retribución de los socios por sus servicios) son de 450.000 euros.

Determinar cuál sería el importe por el que deben valorarse los servicios profesionales prestados por los socios si la empresa y los socios desean aplicar la regla de valoración del art. 18.6 de la LIS.

SOLUCIÓN:

En el presente caso, en la medida en que cada socio perciba al menos 45.000 euros (sueldo de trabajadores con funciones similares x 1,5) y además entre todos se imputen el 75% del Resultado previo, se considerará que sus retribuciones están valoradas a precios de mercado:

CONCEPTO	IMPORTE
Ingresos	600.000
Gastos (sin sueldos de socios profesionales)	450.000
Resultado previo	150.000
1,5 x sueldo trabajadores con trabajos similares	45.000
Importe mínimo socios (45.000 x 3)	135.000
Retribuciones socios / resultado previo ¹	90,00%

1. Esta retribución de 45.000 euros cumple con la normativa de operaciones vinculadas, ya que el sueldo de cada socio no es inferior 1,5 veces el sueldo medio del personal asalariado que desarrolla trabajos similares y las retribuciones totales de los socios profesionales superan el 75% del resultado previo.

NOTA: La retribución de los socios no tiene que estar ligada al porcentaje de participación en el capital de la empresa, sino que está ligada a la contribución efectuada por estos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables.

Partiendo de los datos anteriores, y con la modificación en los gastos que se expone, vamos a ver qué pasaría si en la empresa no hubiese trabajadores con trabajos similares a los de los socios y cada socio percibiese un sueldo igual a 5 veces el IPREM (es decir, 42.000 euros):

CONCEPTO	IMPORTE
Ingresos	600.000
Gastos (sin sueldos de socios profesionales)	400.000
Resultado previo	200.000
IPREM x 5	42.000
Importe mínimo socios (42.000 x 3)	126.000

CONCEPTO	IMPORTE
Retribuciones socios / resultado previo ¹ y ²	63,00%

1. 126.000 / 200.000. El porcentaje resultante no es suficiente para cumplir con la regla especial de que el total de retribuciones de los socios profesionales sea superior al 75% del resultado previo, por lo que la retribución no se considera realizada a precios de mercado.
2. En este caso, el sueldo de cada socio no debería ser inferior a 50.000 euros (200.000 x 75%) / 3. Es el sueldo mínimo que cumple la condición de que el total de retribuciones de los socios profesionales sea superior al 75% del resultado previo. $50.000 \times 3 = 150.000$.

Otras cuestiones a considerar:

1.- Suponiendo que los socios no cobraran por igual y que la distribución de sus retribuciones fuese de 70.000, 50.000 y 30.000 euros (por lo que la retribución total de los socios profesionales sería de 150.000 euros, importe que es igual al 75% del resultado previo), se consideraría que la retribución de los dos primeros socios cumple la normativa de operaciones vinculadas, pero no la del tercero, que quedaría por debajo de cinco veces el IPREM, y por tanto en un principio no podría considerarse que el valor convenido fuere el valor de mercado.

En cualquier caso, a pesar de no cumplir los requisitos anteriores, la retribución de 30.000 euros también podría considerarse como «de mercado» si la empresa o el socio acredita que es una cuantía similar a la que satisfacen otras empresas del sector a personas en condiciones similares.

Tenemos que recordar que el régimen especial de valoración de los servicios profesionales es una presunción a favor de éstos, pero que también es posible llegar a otros precios de mercado aplicando alguno de los métodos generales de valoración de las operaciones vinculadas.

2.- ¿Qué ocurre si los socios profesionales perciben otras retribuciones que no tienen relación con los servicios profesionales que estos prestan a la sociedad?

En algunos casos puede ocurrir que los socios profesionales perciban retribuciones de la empresa que no tengan relación con servicios profesionales, sino que deriven, por ejemplo, del desarrollo de funciones de gerencia y directivas (contratación de personal, decisiones referentes a inversiones y gastos, etc.) o por el cargo de administrador. En este caso, la regla de valoración especial no será aplicable a dichos servicios, que deberán valorarse en función de las reglas de valoración generales. Ver en este sentido la consulta V2159-11.

Pero por otra parte, también debemos señalar que la Dirección General de Tributos (DGT), considera que dentro de los servicios profesionales (rentas de actividades económicas o en su caso rendimientos del trabajo) prestados por el socio, también se incluyen las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de la actividad profesional (ver consultas V3890-15 y V3894-15, entre otras), sin embargo, las retribuciones que el socio perciba por el cargo de administrador deben declararse en todo caso como rentas del trabajo.

CUARTO: La sociedad AFINA CUENTAS SL, se dedica a prestar servicios de asesoramiento en materia de finanzas y control de costes a las empresas. El único socio propietario del 100% de las participaciones es PEPE, que es economista. La sociedad tiene un asalariado que ayuda en la redacción de los informes a PEPE, que también es economista y percibe 30.000€ brutos anuales.

Los ingresos de la sociedad provienen casi exclusivamente de dichos servicios, no obstante la empresa percibe ingresos por el alquiler de un despacho a otro profesional que le suponen al año 6.000€, y no hay gastos asociados a tales ingresos.

Los ingresos anuales derivados de la propia actividad profesional ascienden a 130.000€, y la totalidad de los gastos (sin incluir la retribución de PEPE como socio por sus servicios profesionales) ascienden a 60.000 euros.

Determinar cuál sería el importe por el que deben valorarse los servicios profesionales prestados por PEPE a la entidad, teniendo en cuenta que desea aplicar la regla de valoración del art.18.6 de la LIS, siempre que cumpla las condiciones que señala el referido apartado.

SOLUCIÓN:

Lo primero que tenemos que comprobar es que la sociedad cumple los requisitos para aplicar el artículo 18.6 de la LIS, ya que:

- Más del 75% de sus ingresos proceden del desarrollo de actividades profesionales, en los términos señalados en el artículo 95 del Reglamento del IRPF, en este caso el 95,59% (130.000/136.000) de sus ingresos procede del desarrollo de actividades profesionales.
- La entidad cuenta con medios materiales y personales para el desarrollo de la actividad.

- La retribución de los servicios profesionales prestados a la sociedad efectuadas por el único socio profesional consta especificada por escrito en un contrato mercantil y está ligada a los resultados de la sociedad. Además, no debe ser inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad (en nuestro caso $30.000 \times 1,5 = 45.000\text{€}$). En ausencia de estos últimos (que no es el caso), la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el Indicador Público de Renta de Efectos Múltiples.

Por tanto vamos, a calcular dicha retribución del socio atendiendo a la literalidad de la norma, tal y como hemos señalado en la PRECISION final del caso del apartado PRIMERO.

Así, es necesario determinar el valor de la retribución del socio, teniendo en cuenta que la misma es deducible del IS y que el gasto por IS minorará el rendimiento neto contable que sirve de magnitud para aplicar el 75% como retribución del socio/socios. Y lo determinamos del siguiente modo:

$$I = \text{GASTO POR IS}$$

$$I = 25\% \times (130.000 - 60.000 - 75\% \text{ RNP})$$

RNP= Rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de los socios

$$130.000 - 60.000 - I = \text{RNP}$$

$$130.000 - 60.000 - 25\% \times (130.000 - 60.000 - 75\% \text{ RNP}) = \text{RNP}$$

$$130.000 - 60.000 - 17.500 + 0,1875 \text{ RNP} = \text{RNP}$$

$$52.500 = 0,8125 \text{ RNP}$$

$$\text{RNP} = 64.615,38$$

Puede comprobarse que $\text{RNP} = 130.000 - 60.000 - 5.384,62$ (gasto por IS) = 64.615,38.

75% s. RNP = 48.461,54 y esta cantidad es la que debe imputarse al socio en su IRPF como rendimiento de actividad económica (art 27.1.párrafo tercero LIRPF) por la valoración conforme a la regla del art. 18.6 de la LIS, en concepto de retribución por sus servicios profesionales prestados a la empresa.

Nótese que en el presente caso se cumple además que tal retribución (48.461,54€), no es inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad ($30.000 \times 1,5 = 45.000\text{€}$), por lo que bajo el supuesto de que el importe antes calculado fuera inferior a 45.000€, atendiendo al literal de la norma deberían valorarse tales servicios al menos por tal importe.

COMPROBACIÓN	
INGRESOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES	130.000,00
GASTOS DE LAS ACTIVIDADES PROFESIONALES EXCLUIDAS LAS RETRIBUCIONES DE LOS SOCIOS	- 60.000,00
75% DEL RDO NETO PREVIO A LA DEDUCCION DE LAS RETRIB. DE LOS SOCIOS	- 48.461,54
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	21.538,46
GASTO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (25%)	- 5.384,62
RESULTADO DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL PARA LA EMPRESA	16.153,84

Véase que la diferencia entre aplicar la ley en los términos precisos y literales, aplicando el 75% sobre el rendimiento neto antes de las retribuciones de los socios minorado en el gasto por IS, respecto de hacer una aplicación simple (en base a la cual planteamos y resolvemos los supuestos en este capítulo por simplificar los cálculos) en algunos casos puede ser significativa. Así, veamos como quedarían los cálculos sin entrar a plantear la ecuación antes expuesta:

CONCEPTO	IMPORTE
Ingresos de las actividades profesionales	130.000
Gastos (sin sueldos/retribuciones de los socios profesionales)	60.000
Resultado previo	70.000
Retribución a imputar a los socios 75% x 70.000	52.500
1,5 x sueldo trabajadores con trabajos similares	45.000
Se puede apreciar que en esta forma más simplista de cálculo, pero también mucho más fácil de entender la retribución a imputar es mayor y además no es inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad.	

NOTA PREVIA: Todo lo que se expone en este Capítulo resulta de aplicación al impuesto sobre las grandes fortunas, regulado en el artículo 3 de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias, ya que comparte el hecho imponible y demás elementos de configuración del tributo con el impuesto sobre el patrimonio.

1. INTRODUCCIÓN Y CONSIDERACIONES PREVIAS ACERCA DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

El impuesto sobre el patrimonio (en adelante IP), es un tributo de carácter directo, personal, objetivo e individual, cuyo objeto imponible es el gravamen del patrimonio neto de las personas físicas, con la finalidad principal de hacer tributar la capacidad económica adicional que supone la posesión de un patrimonio (es decir, se penaliza el ahorro cualquiera que sea la materialización del mismo, frente al consumo) contribuyendo asimismo al aumento de la recaudación tributaria, con el objeto de procurar e impulsar una mejor distribución de la renta y la riqueza.

Este impuesto actúa como complementario del IRPF y del impuesto sobre sucesiones y donaciones, cumpliendo también una importante función censal que a su vez sirve para el control de estos y otros impuestos.

Si bien inicialmente, gravaba fundamentalmente los patrimonios de cierta importancia, lo cierto es que en la actualidad las distintas comunidades autónomas en el ejercicio de sus competencias han ido bajando el mínimo exento de 700.000€ fijado por el estado. Así, ya hay comunidades autónomas como la de Aragón cuyo mínimo exento está en 400.000€, y otras como Cataluña, Extremadura y Comunidad Valenciana fijan el mismo en 500.000€, lo que hace que en estas comunidades autónomas se empieza a gravar patrimonios más modestos.

Lo primero que hay que tener en cuenta es que, aunque el Impuesto sobre el Patrimonio depende de cada CCAA, hay una serie de consideraciones a nivel estatal que afectan de manera única y uniforme a la hora de tener en cuenta la tributación por este impuesto.

Estas circunstancias vienen fundamentalmente determinadas por el mínimo exento estatal que está fijado en 700.000€, salvo que la comunidad autónoma en cuestión fije uno diferente, así como por los bienes y derechos que se encuentran exentos de tributación los cuales están regulados en el artículo 4 del impuesto.

Así, entre otras nos encontramos con una exención de 300.000 euros para la vivienda habitual del contribuyente, así como dos exenciones de vital importancia para la no tributación del patrimonio que compone la empresa familiar y que vienen dadas por la exención del valor de las participaciones en entidades o en la sociedad holding, así como la exención de los bienes y derechos del patrimonio empresarial afectos a actividades económicas y profesionales ejercidas por empresarios individuales (autónomos), las cuales van a ser objeto de análisis pormenorizado en este Capítulo.

También, tenemos que señalar, que existe obligación de presentar la declaración por este impuesto, para los sujetos pasivos cuya cuota tributaria resulte a ingresar o, no resultando a ingresar, si el valor de los bienes y derechos supera los 2 millones de euros.

La base liquidable del Impuesto (base imponible menos mínimo exento estatal o autonómico aprobado en su caso por la comunidad autónoma) será gravada a los tipos de la escala que haya sido aprobada por la Comunidad Autónoma correspondiente. En su defecto, será gravada por la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7

Base liquidable	Cuota	Resto Base liquidable	Tipo aplicable
Hasta euros	Euros	Hasta euros	Porcentaje
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	En adelante	3,5

Como se puede apreciar, el impuesto grava de forma progresiva, aunque con una tarifa no muy elevada, que va del 0,2% al 3,5%, el conjunto de los bienes y derechos con contenido económico minorado por las cargas y gravámenes que disminuyan su valor y las deudas y obligaciones por las que se deba responder.

Antes de proceder al análisis de las mencionadas exenciones, es necesario adelantarse que las mismas son la base y por tanto el primer pilar de la regulación del régimen de la empresa familiar, tal que si las participaciones en entidades o los bienes y derechos del empresario individual cumplen las condiciones para estar exentos en el referido impuesto, también podrán aplicarse a los mismos, las reducciones en la base imponible a las que hace referencia y remite la normativa del impuesto sobre sucesiones y donaciones en el artículo 20 apartados 2 y 6, e indirectamente a través de éste, el poder aplicar en caso de transmisión *inter vivos* la no sujeción de las ganancias patrimoniales previstas en el artículo 33.3.c)¹ en el IRPF.

Otra cuestión a considerar es que con carácter general, los bienes y derechos exentos no son objeto de declaración, no obstante, los activos y en su caso pasivos que componen el patrimonio de las empresas familiares, tanto por el valor de las participaciones en entidades como por los bienes y derechos del patrimonio empresarial afectos a actividades económicas y profesionales ejercidas por empresarios individuales (autónomos), deben identificarse, valorarse y declararse en la correspondiente autoliquidación del impuesto sobre el patrimonio, aunque no suman para obtener la base imponible y ello por su condición de bienes exentos.

1. Art. 33.3.c) de la LIRPF:

3. Se estimará que no existe ganancia o pérdida patrimonial en los siguientes supuestos:

(...)

c) Con ocasión de las transmisiones lucrativas de empresas o participaciones a las que se refiere el apartado 6 del artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Los elementos patrimoniales que se afecten por el contribuyente a la actividad económica con posterioridad a su adquisición deberán haber estado afectos ininterrumpidamente durante, al menos, los cinco años anteriores a la fecha de la transmisión.

Asimismo, aprovechamos para insistir en la importancia de la correcta fijación de la retribución de los miembros de los órganos de administración de las sociedades, al ser éste un requisito necesario e imprescindible para poder aplicar los beneficios fiscales en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) por parte de los socios de las sociedades de carácter familiar. Nos referidos al cumpliendo determinados requisitos, y entre ellos, el que los socios u otras personas comprendidas dentro del grado de parentesco que establece la norma realicen funciones de dirección efectiva por las que perciban dichas retribuciones. Siendo así estos socios pueden tener derecho a la exención total o parcial del valor de las participaciones en el capital o fondos propios de las empresas, en el impuesto sobre el patrimonio, y sus herederos o donatarios en el impuesto sobre sucesiones y donaciones.

2. EL CUMPLIMIENTO DE LAS CONDICIONES PARA APLICAR LA EXENCIÓN DEL VALOR DE LAS PARTICIPACIONES EN ENTIDADES

La Ley del IP fija en el artículo 4.Ocho, apartado Dos, las condiciones que deben cumplirse tanto por las entidades respecto de las cuales las personas físicas poseen las participaciones, como las condiciones que deben cumplir las referidas personas físicas como tenedores de tales participaciones.

Para que resulte de aplicación la exención tanto de la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, han de cumplirse, a la fecha del devengo del impuesto (31 de diciembre), los siguientes requisitos y condiciones:

2.1. Requisitos que debe cumplir la sociedad de la que se tienen las participaciones (entidad participada)

1.º- Que la entidad, sea o no societaria, realice una actividad económica y no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se entenderá que una entidad gestiona un patrimonio mobiliario o inmobiliario y que, por lo tanto, no realiza una actividad económica cuando concurren, durante más de 90 días del ejercicio social, cualquiera de las siguientes condiciones:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o
- Que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Según lo anterior, la exención puede abarcar, no solamente a las empresas con forma societaria, sino a cualquier otra entidad que cumpla los requisitos exigidos, siempre que no se trate de aquéllas que no son sujetos pasivos del IS, y que por tanto tributen en régimen de atribución de rentas tales como comunidades de bienes, herencias yacentes etc., contempladas en el artículo 35.4 de la LGT, ya que en estos casos no van a dar derecho a la exención el valor de las participaciones en las mismas, sino el valor de los bienes y derechos afectos a la actividad, siempre y cuando los partícipes cumplan con los requisitos exigidos a los empresarios o profesionales individuales, y en particular que desarrollen la actividad económica de forma personal, habitual y directa.

Sin embargo y desde 1-1-2016 (ver art. 7 LIS) las sociedades civiles que tengan su residencia en territorio español, ostenten personalidad jurídica propia distinta de la de sus socios² y tengan objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del IS, debiendo tributar por dicho impuesto, por lo que la DGT entiende que podrá aplicarse en su caso (es decir, cumpliendo el resto de los requisitos) la posible exención del valor de tales participaciones en sociedades civiles en el IP.

Sobre la posibilidad de que empresas constituidas en el extranjero puedan tener acceso a la exención en el IP de su propietario, y dado que la norma no hace referencia alguna a la nacionalidad o residencia de las empresas para considerarlas exentas, entendemos que la misma también es aplicable, claro está, siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos, por la normativa española para poder tener derecho a la exención.

Sin embargo, no parece posible que las personas no residentes puedan acceder a estas exenciones, puesto que al tributar en España por obligación real (únicamente por las rentas obtenidas en nuestro país y por el patrimonio existente en nuestro territorio), no pueden cumplirse con carácter general respecto al total de sus rentas mundiales, por parte de estos contribuyentes, las condiciones de obtención de rentas o rendi-

2. Respecto a la personalidad jurídica propia de dichas sociedades, se considera que la tienen cuando hayan solicitado el NIF a la Administración tributaria a través de la correspondiente declaración censal. En este sentido se pronuncian algunas contestaciones a consultas tributarias, tales como la V2859-16; V2680-16.

En lo referente al objeto mercantil, se considera que es así cuando realicen una actividad económica de fabricación, producción, comercialización, prestación de servicios, etc., en un sector no excluido del ámbito mercantil, quedando excluidas las entidades que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, forestales, y mineras, ya que las mismas no tienen carácter mercantil según el propio código de comercio, así como las de carácter profesional, que también son ajenas al campo mercantil, cuyas actividades están reguladas en la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales.

mientos, que es uno de los requisitos para la exención. Ver en este sentido consulta no vinculante 1400-2000 de 18-07-2000.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella, se estará a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es decir, el propio artículo del IP remite a la LIRPF para determinar si existe actividad económica (art. 27 LIRPF) o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella (art. 29.1 LIRPF).

Tanto el valor del activo como el de los elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas será el que se deduzca de la contabilidad, siempre que ésta refleje fielmente la verdadera situación patrimonial de la sociedad.

Con relación al concepto de actividad económica en el ámbito del arrendamiento de inmuebles y dado que el IP remite a la LIRPF para determinar si existe actividad económica (art. 27 LIRPF), la DGT en consulta V3319-20³, señala que el requisito de contar con una «persona empleada con contrato laboral y a jornada completa», no se cumple si hay pluriempleo.

Asimismo se plantea por parte del titular de unas participaciones en una sociedad dedicada al alquiler de locales industriales, que pretende externalizar la gestión de la actividad en el titular de las participaciones o en un despacho de abogados, si esta actividad de arrendamientos, que ejercería sin empleados, pero subcontratada la gestión de los mismos a terceros, puede ser calificada como económica a efectos de la exención en el IP (V 5120-16).

La contestación es la siguiente: El arrendamiento de inmuebles supone actividad económica en el IS aunque se subcontrate la gestión del arrendamiento de los mismos a terceros, pero no da lugar a la exención en el IP, si no hay persona empleada a jornada completa.

3. La consultante es administradora y titular del 100 por cien de las participaciones de una sociedad limitada. Dicha sociedad tiene un patrimonio constituido fundamentalmente por inmuebles, siendo la actividad principal el arrendamiento de inmuebles.

Para la gestión del arrendamiento, la entidad dispone de un empleado por cuenta ajena, con contrato laboral y a jornada completa. No obstante, este empleado ya dispone de otro contrato laboral a jornada completa con otro empleador para el desarrollo de una actividad completamente diferente. Se trata de una situación de pluriempleo, es decir, mantiene dos contratos laborales a jornada completa al mismo tiempo.

Cuestión planteada: Si a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las participaciones en la entidad de las que la consultante es titular, se entiende cumplido el requisito de que la entidad realiza una actividad económica.

El fundamento de esta consulta lo encontramos en que la ley del IP (art. 4.ocho. 2.a), al regular la exención prevista para la plena propiedad, la nuda propiedad y el derecho de usufructo vitalicio sobre las participaciones en entidades, que como ya hemos señalado, remite a la LIRPF para determinar si existe actividad económica (LIRPF art. 27.2) o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a ella (art. 29.1 LIRPF).

Por tanto, con independencia de la calificación de la actividad en el ámbito de otras figuras tributarias, por lo que respecta a la exención en el IP, la externalización de la gestión de la actividad por el titular de las participaciones o por un despacho profesional no cumple, en sus estrictos términos, la norma referida ya que no dispone de un empleado a jornada completa, y por tanto, impide la calificación como actividad económica a efectos de la exención en el IP. Sin embargo a los efectos del IS esta sociedad no tendría la consideración de patrimonial puesto que así lo ha señalado la DGT en múltiples consultas (V2115-15, V1329-16 y V1330-16 entre otras).

2.º- A efectos de determinar la parte del activo que está constituida por valores o elementos patrimoniales no afectos, no se computarán los valores siguientes:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por 100 de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en esta letra (participaciones en entidades que posee la entidad que debe cumplir las condiciones para tener derecho a la exención del valor de la misma)⁴.

4. Este apartado hace referencia a las sociedades holding, pudiéndose crear varios niveles en la sociedad «holding» de forma escalonada, tal que la actividad económica sea desarrollada por la filial situada en el último escalón, lo que permite rebajar el porcentaje de participación exigida en la tenencia del capital de las empresas que realmente desarrollan una actividad económica cuando se posean a través de otra o de otras varias sociedades.

En relación a los valores o elementos patrimoniales no afectos hacemos las siguientes PRECISIONES:

1.- Las participaciones en una SICAV nunca están exentas. La exención sobre las participaciones no se entiende aplicable a los préstamos participativos (STS de 30-3-2021).

2.- En el caso de sociedades de capital riesgo (SCR), se consideran afectos los valores incluidos en el coeficiente obligatorio de inversión en una SCR, por considerarse activos «necesarios» para el ejercicio de la actividad de la SCR. El resto deberá cumplir los requisitos de participación del 5% y que se mantengan con el fin de dirigir y gestionar la participación con la correspondiente organización de medios materiales y personales. V0631-19, V0478-18, V3108-18.

3.- El artículo 17 de la Ley 22/2014, prevé que las SCR no tienen que cumplir el requisito del coeficiente obligatorio de inversión durante los tres primeros años a partir de su inscripción en el correspondiente registro de la CNMV. Conforme a ello, entiende la DGT que durante los tres primeros años de una sociedad de capital-riesgo las participaciones de las que sea titular no se entenderán poseídas para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias, debiendo cumplir el requisito de la participación mínima del 5%. V0322-20.

4.- El activo financiero de una sociedad destinado a la financiación en condiciones de mercado de sociedades del grupo para la adquisición de activos afectos a las actividades económicas de éstas se considera activo afecto. V2473-17.

Así por ejemplo, supongamos una persona que tiene un 1% de la empresa A, que se dedica a la fabricación de muebles de cocina, y acuerda con otros cuatro socios de dicha empresa, que tienen cada uno de ellos otro 1% del capital de la misma, constituir una nueva empresa H, cuyo patrimonio estará constituido por las aportaciones del 1% de A, cuya propiedad correspondía a cada uno de sus socios, recibiendo cada uno de ellos a cambio de dicha aportación no dineraria el 20% de las acciones de B.

Dado que A es una empresa industrial, H no tendría la calificación de entidad patrimonial, porque tiene al menos el 5% de los derechos de voto de A y sus acciones se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, disponiendo de la correspondiente organización de medios materiales y personales.

Véase, que la normativa no exige la dirección y gestión de las empresas participadas, sino la dirección y gestión de la participación, por lo que para el cumplimiento de la exigencia de disponer de la correspondiente organización de medios para realizar esta función basta con la simple existencia de un Administrador único, administradores solidarios o Mancomunados, o bien si se desea, un Consejo de Administración de la matriz.

Por tanto, la persona que poseía directamente el 1% de la sociedad industrial A, que no podía beneficiarse de la exención del IP, porque no poseía el porcentaje suficiente para hacerlo, puede conseguir su exención al constituir la sociedad B en la que posee el 20% de su capital, siempre, claro está, que ésta y las personas que sean titulares de las acciones cumplan con todos los demás requisitos que se exigen en la normativa del IP.

5.- Lo relativo a la afectación o no a la actividad de los activos financieros (tesorería, plazos fijos, depósitos financieros, obligaciones, bonos, fondos de inversión, productos estructurados, etc.), siempre ha sido objeto de controversia y de conflictividad con la administración. En este sentido, el TS mediante sentencia de 10-1-2022, aclara que los Activos financieros se consideran en el impuesto sobre el patrimonio y por tanto en el ISD afectos siempre que la entidad pueda acreditar el requisito de la afección o adscripción a los fines empresariales y actividad que realiza. En particular, las necesidades de capitalización, solvencia, liquidez o acceso al crédito, entre otros, no se oponen, por sí mismas, a esa idea de afectación. Nos encontramos ante un asunto que se centra en la valoración de la prueba como elemento nuclear, y que en todo caso, será el contribuyente el que deberá probar dicha afección. Tenemos que recordar que en el IP y por tanto en el ISD, con carácter general el dinero líquido que figura en el balance de las participadas y de la propia holding en su caso, no está afecto salvo el necesario para determinar el Capital Circulante o fondo de maniobra de la empresa o se pueda justificar un plan de inversiones que se ha acometido en el tiempo. Ver en este sentido las consultas V 0177-09 y V 0174-19.

En idéntico sentido se manifiesta el Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares en Sentencia de 3 de marzo de 2022, y el Tribunal Económico-Administrativo Central mediante resolución de 28 de febrero de 2023.

Veamos algunos ejemplos que nos pueden ayudar a intentar demostrar que al menos una parte de la tesorería o determinados activos financieros forman parte del capital circulante de la empresa y por tanto resultan necesarios para atender el ciclo de explotación de la empresa.

El TEAC precisa que solo cuando el saldo medio existente en la cuenta bancaria supere las necesidades de circulante (mostramos a continuación en el siguiente cuadro los principales ratios de circulante de la empresa y los valores medios aceptados por la mayoría de autores en materia de análisis de estados financieros) , se puede hablar de la existencia de una tesorería ociosa o no necesaria para dicha actividad y por tanto, excluible a efectos del cálculo del beneficio fiscal (Resolución TEAC de 12-3-2015).

nerado únicamente en los casos de fuerza mayor o culpa exclusiva del perjudicado»¹— en los que el ejercicio del derecho a la tutela judicial efectiva se ve condicionado por el estudio de expedientes interminables, relativos a ejercicios sociales anteriores.

La Ley General Tributaria (en adelante LGT) regula, como más adelante analizaremos, la figura de los responsables tributarios tanto subsidiarios como solidarios, entre los que incluye como posibles responsables de las deudas y sanciones tributarias a los administradores de hecho o de derecho de una sociedad. Los supuestos de responsabilidad únicamente pueden establecerse por ley, y ello en virtud del art. 8 letra c) de la LGT.

2. CUESTIONES Y CONCEPTOS GENERALES EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

2.1. Naturaleza de la responsabilidad

El régimen de la responsabilidad tributaria presenta una regulación dual, pues se configura a partir de normas tanto substantivas como procedimentales. Así, en los artículos 41 a 43 de la LGT se regulan los aspectos propios de esta institución (reglas generales y supuestos de responsabilidad), mientras que los artículos 174 a 176 de la misma se regulan las cuestiones procedimentales. No obstante, la materia de la prescripción para declarar y exigir el pago al responsable está regulado en los artículos 66 a 69 de la LGT.

También señalar que no todos los supuestos de responsabilidad tributaria están regulados en la LGT, ya que podemos encontrar otros supuestos de responsabilidad regulados en normas tributarias específicas.

En cuanto a la naturaleza de la responsabilidad tributaria, el Tribunal Supremo en dos sentencias de fecha 17/06/2020, aclara que con carácter general no tiene carácter sancionador. Sin embargo, en relación con el supuesto de responsabilidad contemplado en el artículo 43.1.a) de la LGT, mediante sentencia de 5 de junio de 2023, dictada por la Sección 2.ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en respuesta al recurso de casación 4293/2021, en el que se planteaba el Tribunal lo siguiente:

«Determinar si, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) LGT, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía sanción a la deudora principal, puede conservarse la

1. Definición diccionario panhispánico del español jurídico. – Real Academia Española.

declaración de responsabilidad respecto de la deuda tributaria o debe anularse íntegramente la derivación de la misma, que se extendía a deuda y a sanción, por haber decaído su presupuesto habilitante».

Resuelve y aclara que : *«La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, cuando con ocasión de la impugnación de un acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la Ley General Tributaria, se declare la disconformidad a derecho de la resolución por la que se imponía una sanción a la deudora principal, debe anularse íntegramente la derivación de responsabilidad, que se extendía a deuda y sanción, por haber decaído el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad tributaria».*

Esta sentencia breve, clara y precisa, atribuye a este supuesto de responsabilidad tributaria naturaleza sancionadora, por lo que le resultan de aplicación las reglas, exigencias, garantías y principios del derecho sancionador, es decir, es un supuesto de responsabilidad directamente vinculado a la comisión de la infracción por el deudor principal (sociedad), sin la cual, la responsabilidad misma no puede subsistir.

El criterio señalado, se confirma por el propio tribunal creando doctrina jurisprudencial, a través de la Sentencia de 2 de octubre de 2023, dictada por la Sección 2.ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo, en respuesta al recurso de casación 8791/2021, cuya doctrina que se fija es:

«1.- La responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora.

2. Tal naturaleza sancionadora no impide que el legislador, dentro de los límites constitucionales, pueda modular el régimen de inexecutividad de los actos sancionadores, incluidos los basados en la aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT, sin que una norma con rango de ley que niegue la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación —la parte derivada que proviene de deuda estricta— sea contraria a la Constitución.

3. El inciso del artículo 212.3.b), segundo párrafo, in fine, de la LGT, que impide la suspensión automática de la deuda tributaria objeto de derivación, es compatible con el principio constitucional de igualdad, en los términos expuestos».

Por otra parte, lo anteriormente expuesto, resulta también de aplicación a otros casos claramente sancionadores como es el del artículo 42.1.a) de la LGT, cuya infracción es cometida por la sociedad; y si esa infracción es nula, el presupuesto de hecho de la responsabilidad, esto es, lo que habilita a la Administración tributaria a exigir la deuda y la sanción al responsable, decae automáticamente. Así lo ha confirmado también el TS en su sentencia 142/2023 de 07/02/2023 al recurso 109/2021, en la que reafirma de forma expresa su jurisprudencia conforme a la

cual la responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la LGT posee naturaleza sancionadora, pero sin que se pueda aplicar la suspensión automática a la parte de la deuda tributaria objeto de derivación.

2.2. Reglas generales de la responsabilidad tributaria

Salvo que se diga expresamente, la responsabilidad es siempre subsidiaria. Así, tenemos que:

SI EL TEXTO LEGAL	TIPO DE RESPONSABILIDAD
Señala de forma expresa que la responsabilidad es solidaria	Solidaria
Señala de forma expresa que la responsabilidad es subsidiaria	Subsidiaria
No señala de forma expresa el tipo de responsabilidad	Subsidiaria

El alcance de la responsabilidad es distinto para cada supuesto legal en que se pueda ver involucrado el responsable, y supondrá que la deuda tributaria y en su caso sanciones sea exigida en período voluntario al mismo. Al responsable siempre se le otorga un plazo voluntario de ingreso (art. 62.2 de la LGT), y si no ingresa en período voluntario se le exigen recargos e intereses del período ejecutivo (con carácter general 20% de R. apremio).

Se entiende por alcance de la responsabilidad el importe del conjunto de deudas y sanciones del deudor principal que puede ser objeto de derivación de responsabilidad (residenciado), en el responsable en concreto.

La regla general es que la responsabilidad no alcanza a las sanciones, salvo que la ley lo indique expresamente. Así, tenemos que:

Si el texto legal para un determinado sup. de responsabilidad	Inclusión de las sanciones
Señala de forma expresa que se incluye la sanción	SÍ
Señala de forma expresa que no se incluye la sanción	NO
No dice nada	NO

Las incidencias que puedan surgir en el procedimiento (tal como aplazamiento, fraccionamiento y suspensión, procedimiento de premio, embargos, etc.), no se comunican entre los responsables, ya que suponen procedimientos individuales y distintos para cada uno de ellos.

La garantía otorgada por el deudor principal suspende la ejecución de la deuda para todos los responsables, incluso los responsables solidarios. Cuando se declara la responsabilidad, los responsables se verán obligados a pagar y en caso de recurso, podrán suspender la ejecución de la deuda de forma automática con aportación de alguna de las garantías siguientes: depósito de dinero o valores públicos, aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución. También, con carácter rogado, podrán aportar otras garantías que se estimen suficientes, generalmente inmobiliarias.

Aunque en materia de suspensión la administración venía exigiendo garantías por la deuda derivada a cada uno de los declarados responsables (según resolución del TEAC de 06-10-10), el Tribunal Supremo en dos sentencias de 25 de noviembre de 2022 y de 23 de diciembre de 2022, han fijado doctrina sobre la improcedencia de exigir el alcance de la responsabilidad a los responsables tributarios cuando el deudor principal ha pagado o garantizado suficientemente la deuda tributaria. Por tanto, cuando el deudor principal ha logrado garantizar la deuda que se le reclama mediante la aportación de garantías que han sido consideradas suficientes por la Administración, no puede exigir a éstos (a los responsables) garantías adicionales.

Por otra parte, los responsables pueden proceder al pago o garantizar la deuda de forma mancomunada, de manera que no se multipliquen las garantías por cada uno de los responsables declarados. Ello sin perjuicio de que como ya hemos señalado, cada responsable tiene su procedimiento que es independiente de los demás.

El ingreso de la deuda efectuado por uno de ellos sí extiende, en cambio, sus efectos a los demás y al deudor principal (ver Resolución del TEAC de 08-10-08). También la anulación de las liquidaciones derivadas, aunque en este caso la anulación no afectará a aquellos para los que hubieran adquirido firmeza.

La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de la obligación tributaria determinará que estos queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa, como es el caso de la responsabilidad mancomunada de los comuneros o partícipes de una comunidad de bienes, de

forma que cada participe o comunero responde de las deudas de la comunidad en proporción a su % de participación en la misma.

Los responsables tienen derecho a exigir del deudor principal las cantidades satisfechas por ellos. También lo pueden exigir al resto de los responsables, si estos no han pagado nada.

Esta exigencia debe realizarse mediante un procedimiento civil no tributario.

2.3. Exigencia de las sanciones y conformidad o disconformidad con las mismas en sede del responsable

La parte del alcance que se corresponda con las sanciones impuestas al deudor principal podrá ser automáticamente suspendida sin necesidad de prestar garantía, al igual que sucede con las referidas sanciones en sede del mismo (art. 212.3 LGT). El único supuesto en el que no rige este criterio es en los casos de responsabilidad del art. 42.2, en que se deriva una cantidad global que no puede calificarse como sanción ni como deuda.

En el caso de sanciones reguladas en los artículos 191 a 197 de la LGT, en el trámite de audiencia del procedimiento tendente a la declaración de la responsabilidad hay que ofrecer al presunto responsable la posibilidad de prestar conformidad a la sanción. Si se presta, se le derivará en el 70% de su importe; en caso contrario, por el 100%, salvo que el sujeto infractor (deudor principal) haya ejercido este mismo derecho. Es decir, si el deudor principal obtuvo y mantiene la reducción por conformidad, en ningún caso se exigirán al responsable las sanciones por su importe íntegro sino la ya reducida por el importe del 70%.

Se perderá la reducción por conformidad si se impugna la declaración de responsabilidad, tanto en cuanto al alcance como al presupuesto de hecho en base al cual se deriva, como si se recurren las liquidaciones practicadas en sede del deudor. Este criterio no se aplica en el caso del art. 42.2 de la LGT.

Asimismo, el responsable tiene derecho, igualmente, a la reducción por pronto pago del 40%, que perderá si recurre la derivación o no paga en plazo la derivación reducida. Esta reducción no se aplicará a la ya citada responsabilidad del art. 42.2 de la LGT.

La conformidad se debe prestar en el trámite de audiencia y ha de ser expresa.

A los efectos de aplicación de la reducción del 40%, se equipara al pago, el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda con garantía mediante aval bancario

o seguro de caución, o sin garantía cuando ésta no resulte exigible, por razón de la cuantía (actualmente para deudas cuyo importe global no supere los 50.000 euros).

2.4. La adopción de medidas cautelares en el seno de un procedimiento de responsabilidad

El artículo 41.5. de la LGT permite la adopción de medidas cautelares en el seno de un procedimiento de declaración y exigencia de responsabilidad tributaria.

Dichas medidas podrán ser adoptadas en cualquier momento con anterioridad a la declaración de responsabilidad. Por tanto, podrán adoptarse con la comunicación de inicio de actuaciones de derivación, o en el trámite de audiencia.

Estas medidas cautelares se rigen por el artículo 81 de la LGT, y tienen por objeto garantizar el buen fin de la deuda derivada al responsable, por lo que para la adopción de las mismas, la administración tendrá que motivar de manera fundada, tanto las circunstancias de riesgo recaudatorio, que deben ser valoradas en el presunto responsable, como la participación activa del mismo como causante o colaborador (arts. 42.1.a, 42.1.c y 42.2 de la LGT) en la infracción tributaria o en la acción determinada.

3. LA RESPONSABILIDAD DE LOS ADMINISTRADORES SOCIALES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

La LGT, en su artículo 41, establece que podrán declararse responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. Por esta razón, y atendiendo asimismo a lo dispuesto en el artículo 1.911 del Código Civil, cabe la posibilidad de que los administradores deban responder frente la Agencia Tributaria y/u otras Administraciones públicas con su patrimonio personal de deudas contraídas por la sociedad en la que fueran administradores.

Con carácter general, los administradores sociales responderán frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siempre y cuando haya intervenido dolo o culpa. La culpabilidad se presumirá, salvo prueba en contrario, cuando el acto sea contrario a la ley o a los estatutos sociales.

La responsabilidad de los administradores se extiende igualmente a los administradores de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho

tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

Cuando no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona, cualquiera que sea su denominación, que tenga atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad.

La persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica deberá reunir los requisitos legales establecidos para los administradores, estará sometida a los mismos deberes y responderá solidariamente con la persona jurídica administrador.

La responsabilidad de los administradores por los actos u omisiones dañosos realizados durante el ejercicio del cargo no se extingue en el momento de su cese ya que estos siguen respondiendo durante cuatro años a partir del momento en que cesaron del cargo (art. 949 C de C). De hecho, los administradores asumen la responsabilidad por las deudas sociales en caso de cierre de facto de la sociedad, sin liquidarla en la forma legalmente establecida (SAP Madrid 1-04-2016).

Además, deber tener presente, que en ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general.

3.1. La responsabilidad solidaria (artículo 42 de la LGT)

Con carácter general, los supuestos específicos de responsabilidad que contempla la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, la **LGT**), en su art. 42, con relación a las acciones u omisiones de administradores de sociedades, constituyen supuestos de responsabilidad subsidiaria, sin perjuicio de que puedan ser declarados responsables solidarios, en su condición de causantes o colaboradores en la comisión de infracciones tributarias o en la ocultación de bienes o derechos susceptibles de embargo. Así, el artículo 42 de la LGT dispone:

«Artículo 42. Responsables solidarios

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.

b) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.

c) Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.

2. También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades:

a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.

c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.

d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

4. El procedimiento para declarar y exigir la responsabilidad solidaria será el previsto en el artículo 175 de esta ley».

Antes de entrar a analizar los supuestos de responsabilidad de uno u otro tipo, señalamos que es de gran importancia diferenciar entre lo que supone la responsabilidad solidaria de la subsidiaria. La principal diferencia entre el responsable solidario y el subsidiario reside en que mientras que para el primero cabe la posibilidad de exigir el cobro de la deuda en cualquier momento, con independencia de si esta deuda ha sido reclamada o no al deudor principal, en caso del responsable subsidiario es necesario que haya sido intentado el cobro al deudor principal y a otros posibles responsables solidarios; en su caso, y una vez declarados fallidos estos, es cuando la administración podría dirigirse para exigir su cobro a los responsables subsidiarios. Es decir, el responsable solidario está al mismo nivel que le deudor principal, mientras que el responsable subsidiario está por debajo de estos y para reclamar la deuda al mismo es necesario haber agotado las acciones de cobro frente al deudor principal y los responsables solidarios.

Con todo ello, si acudimos al propio artículo 42 de la LGT, y en particular al apartado 1 del mismo, atendiendo a la literalidad de la norma, los casos de responsabilidad solidaria deben ser entendidos de forma que nos encontramos ante una responsabilidad que es imputable a las personas o entidades, sean o no administradores del deudor principal, cuya conducta sea activa —bien como causantes o bien como colaboradores— en la realización de la infracción o de la acción señalada en la norma.

SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SOLIDARIA RECOGIDOS EN EL ARTÍCULO 42 DE LA LGT.

— **La responsabilidad de los causantes o colaboradores. Artículo 42, apartado 1.a) de la LGT.**

Como advertíamos, este supuesto de responsabilidad se encuentra regulado en el apartado 1.a) del artículo 42 de la LGT, y prevé la responsabilidad solidaria de quienes sean causantes o colaboren activamente en la comisión de una infracción tributaria por parte del deudor principal.

A diferencia de los supuestos de responsabilidad subsidiaria, en los que la responsabilidad se encuentra ligada a la concurrencia de presupuestos de hecho objetivos, la responsabilidad prevista en este precepto es de naturaleza subjetiva, siendo esencial que concurra una conducta activa ilícita dolosa por parte del administrador y/o socio. Por tanto, todo ello implica que lo que realmente determina que un administrador pueda ser declarado responsable solidario y no subsidiario, es ese componente doloso en su actuación, ya que la actuación culposa o negligente solo puede dar lugar a responsabilidad subsidiaria. En consecuencia, y a diferencia de

los supuestos de responsabilidad subsidiaria, la carga de la prueba para declarar la responsabilidad solidaria por colaboración activa en la comisión de infracciones del deudor principal recae en la Administración.

La responsabilidad solidaria por ser causante o colaborador en la comisión de una infracción tributaria alcanza tanto a la deuda principal como a las sanciones, ya que lo que en el presente caso abre la vía a la declaración de responsabilidad solidaria no es otra cosa que la participación activa y dolosa en la mencionada comisión de una infracción tributaria.

— **Los Partícipes o cotitulares de las entidades del artículo 35.4 LGT. Artículo 42. Apartado 1.b) de la LGT.**

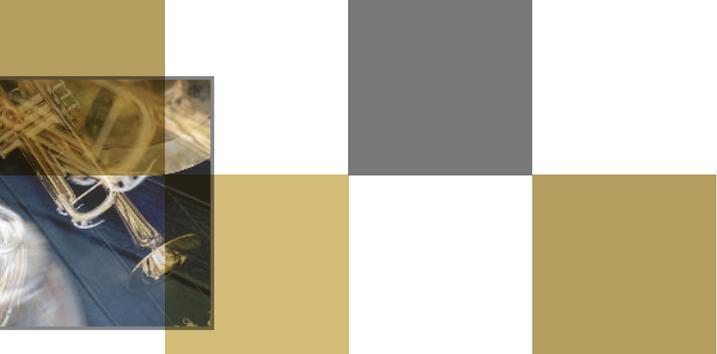
La Responsabilidad es mancomunada, es decir en proporción a su participación en la comunidad de bienes.

Alcance de la responsabilidad: el partícipe o cotitular «gestor» responderá por la letra a) anterior, con sanción y el resto de partícipes, si no se puede probar la colaboración activa por esta letra b), sin sanción. Es decir, el resto de los partícipes son responsables de las deudas tributarias solo por su porcentaje de participación en la comunidad de bienes.

— **Los Sucesores (de hecho o de derecho, porque han realizado un negocio jurídico) por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias pendientes del anterior titular. Artículo 42. Apartado 1.c).**

Para determinar el alcance de esta responsabilidad, debemos acudir al art. 175 de la LGT (procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria): «1. El procedimiento para exigir la responsabilidad solidaria, según los casos, será el siguiente:

- a) Cuando la responsabilidad haya sido declarada y notificada al responsable en cualquier momento anterior al vencimiento del período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, bastará con requerirle el pago una vez transcurrido dicho período.
- b) En los demás casos, una vez transcurrido el período voluntario de pago original de la deuda que se deriva, el órgano competente dictará acto de declaración de responsabilidad que se notificará al responsable.



El régimen jurídico y tributario de socios y administradores de sociedades mercantiles se sitúa en la intersección de diferentes normativas y obligaciones legales y, por ello, exige un análisis transversal. En este sentido, La retribución de los socios y administradores de sociedades resulta ser una materia no exenta de controversias en el ámbito tributario, tanto en la imposición directa como en la indirecta, sujeta, además a modificaciones normativas y a nuevos criterios de la administración y los órganos jurisdiccionales.

En este libro, el autor pretende arrojar luz sobre estas cuestiones desde planteamientos muy prácticos y casuísticos, abordando al mismo tiempo otras aristas de la materia, como las relativas a los ámbitos mercantil-contable, concursal e incluso a las cuestiones relativas a pensiones y cotizaciones de la Seguridad Social, sin olvidar los efectos de la responsabilidad inherente a los administradores de sociedades y socios profesionales.

ISBN: 978-84-9954-849-4



ER-0280/2005



GA-2005/0100