



EL DERECHO AL TESTAMENTO DIGITAL

EL CUMPLIMIENTO DEL PROTOCOLO FAMILIAR
MEDIANTE PRESTACIÓN ACCESORIA

LOS ACUERDOS EN PREVISIÓN DE RUPTURA
MATRIMONIAL

ESTRUCTURAS FIDUCIARIAS: DERECHO CIVIL VS.
DERECHO TRIBUTARIO. A PROPÓSITO DE LA
RESOLUCIÓN DE LA DGRN DE 13 DE JUNIO DE 2018

PRÓRROGA, APLAZAMIENTO Y SUSPENSIÓN EN EL
IMPUESTO SOBRE SUCESIONES

Editorial

En el presente número tratamos algunas de las cuestiones más novedosas que afectan a la empresa familiar, a las que ofrecemos respuesta desde la óptica más práctica posible.

Desde el ámbito fiscal, se analiza en detalle la posibilidad de solicitar una prórroga o aplazamiento en el pago del impuesto de sucesiones, así como la suspensión de su liquidación en el caso de herencias litigiosas en tanto no quede resuelto el contencioso.

Traemos igualmente a colación la reciente postura de la Dirección General de los Registros y del Notariado, que admite los efectos directos de la fiducia. Su importancia en materia tributaria es relevante habida cuenta de que la calificación de los hechos sometidos a imposición debe realizarse en función de su verdadera naturaleza jurídica.

En materia civil, abordamos dos soluciones preventivas de la conflictividad familiar futura. De una parte, los denominados acuerdos prematrimoniales y su engarce con las pretensiones debatidas en una posterior crisis conyugal. De otra, la reciente doctrina sobre la posibilidad de interacción entre el protocolo familiar y los estatutos societarios, y, en especial, que el cumplimiento de determinadas previsiones del protocolo puedan constituir una obligación accesoria de la condición de socio.

Finalmente, comentamos en detalle la novedosa regulación del denominado testamento digital: quién puede acceder a los contenidos que el fallecido tuviere en servicios de la sociedad de la información y las personas con capacidad decisoria para mantener o eliminar su perfil personal.

Visto el interés por los temas indicados, esperamos que nuestras reflexiones os sean de la mayor utilidad.



Eduardo Trigo y Sierra

Empresa Familiar y Clientes Privados

El derecho al testamento digital

El derecho al testamento digital es uno de los nuevos derechos digitales reconocidos en la recientemente aprobada Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales, que en el momento de escribir este artículo se haya pendiente de publicación en el BOE. En este trabajo se explica el contenido de ese derecho y quiénes son las personas legitimadas para su ejercicio. En esencia, el derecho al testamento digital consiste en el acceso a los contenidos que el fallecido tuviera en redes digitales y otros servicios de la sociedad de la información, así como la posibilidad de mantener o eliminar el perfil personal del fallecido en esos servicios. El nuevo derecho será objeto de desarrollo mediante un real decreto en el que se concretarán los aspectos prácticos de su ejercicio.

Agustín González. Mercantil. Madrid

OBJETO DE LA LEY DE PROTECCIÓN DE DATOS PERSONALES Y GARANTÍA DE LOS DERECHOS DIGITALES

La Ley de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales tiene dos objetivos: por un lado, adaptar el ordenamiento jurídico español al Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos (“el Reglamento UE”), y, por otro lado, garantizar los derechos digitales de la ciudadanía, lo que se lleva a cabo, según reza el artículo 1 de la Ley, “conforme al mandato establecido en el art. 18.4 de la Constitución”.

Como es sabido, el Reglamento UE es de aplicación directa en los Estados miembros, no obstante, la necesidad de adaptar las legislaciones nacionales a las disposiciones contenidas en dicho Reglamento hace necesario introducir modificaciones en esas legislaciones, que es precisamente lo que ha hecho el legislador español.

No es el objeto de este artículo dilucidar la amplia, variada y controvertida problemática jurídica que trae causa de la forma en la que el legislador español ha decidido llevar a cabo ese ejercicio de adaptación de la normativa española sobre protección de datos de las personas físicas, ni la no menos importante problemática que suscita el contenido de la reforma. A buen seguro que esos dos espec-

tos —forma y contenido— darán lugar a detallados estudios y numerosos debates sobre la necesidad y el alcance de la reforma.

Por el contrario, centraremos nuestra atención en el nuevo catálogo de “derechos digitales” que se regulan en el Título X de la Ley y que, bajo la rúbrica de “Garantía de los derechos digitales”, comprende los artículos 79 a 97, ambos inclusive.

EL NUEVO CATÁLOGO DE DERECHOS DIGITALES

Cuando el Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos Personales se publicó en el *Boletín Oficial de las Cortes Generales*¹ no incluía el actual Título X de la Ley. Por lo tanto, al arrancar su tramitación, no se contemplaba la posibilidad de regular el bloque de derechos digitales que hoy reconoce la norma.

Serán las enmiendas introducidas en el Congreso por el Grupo Parlamentario Socialista² las que incorporen la primera redacción de este contenido que, más adelante, asumieron todos los Grupos Parlamentarios al votar a favor y por unanimidad su definitiva inclusión en la Ley. También es fruto de esas enmiendas la modificación de la denominación del Proyecto de Ley,

que pasará a llamarse Proyecto de Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y Garantía de los Derechos Digitales.

Esta forma de introducir en el Proyecto una materia tan sensible como los “derechos digitales”, cuyo origen identifica la propia norma con el desarrollo del artículo 18.4 CE, es sumamente discutible y lastra su génesis. Como mínimo, digamos que hubiera sido deseable que este contenido se hubiera traído al Proyecto de Ley de otra forma, con mayor transparencia, menor improvisación, con participación de los agentes interesados mediante la apertura de un proceso de consulta pública y con la intervención de los órganos consultivos del Estado. Es probable que, tras un proceso de esas características, el tenor de la “carta de los derechos digitales” fuera más robusta y rigurosa, e incluso tuviera mejor factura técnica de la que ahora contiene la Ley.

En cualquier caso, desde la aprobación de la Ley, los ciudadanos españoles cuentan con 17 nuevos derechos digitales, a saber: (1) derecho a la neutralidad de Internet, (2) derecho de acceso universal a Internet, (3) derecho a la seguridad digital, (4) derecho a la educación digital, (5) derecho de los menores en Internet, (6) derecho de rectificación en Internet, (7) derecho a la actualización de informaciones en medios de comunicación digitales, (8) derecho a la intimidad y uso de dispositivos en el ámbito laboral, (9) derecho a la desconexión digital en el ámbito laboral, (10) derecho a la intimidad frente al uso de dispositivos de videovigi-

1.- *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. Serie A: Proyectos de Ley. Núm. 13-1, de 24 de noviembre de 2017.

2.- *Boletín Oficial de las Cortes Generales*. Congreso de los Diputados. Serie A: Proyectos de Ley. Núm. 13-2, de 18 de abril de 2018.

lancia y de grabación de sonidos en el lugar de trabajo, (11) derecho a la intimidad ante la utilización de sistemas de geolocalización en el ámbito laboral, (12) derechos digitales en la negociación colectiva, (13) protección de datos de los menores en Internet, (14) derecho al olvido en búsquedas de Internet, (15) derecho al olvido en servicios de redes sociales y servicios equivalentes, (16) derecho a la portabilidad en servicios de redes sociales y servicios equivalentes y (17) derecho al testamento digital.

El catálogo de derechos digitales recogido en la Ley no está exento de críticas por varios motivos: por la falta de debate sobre su configuración, por el carácter innecesario de alguno de ellos al estar contenidos en otras normas específicas, porque ya forman parte integrante del derecho fundamental definido en la Constitución, por la falta de una tipificación más precisa que permita el ejercicio efectivo del derecho en cuestión o porque el lugar más adecuado para su regulación hubiera sido una ley específica sobre el entorno digital. Sea como fuere, lo cierto es que la legislación española se ha convertido en pionera en el panorama internacional al regular este catálogo de derechos digitales de los que podrán beneficiarse los ciudadanos.

DERECHO AL TESTAMENTO DIGITAL

Como se ha anticipado más arriba, uno de los nuevos derechos digitales es el denominado derecho al testamento digital, del que se ocupa

el artículo 96 de la Ley, y por el que se entiende el “acceso a contenidos gestionados por prestadores de servicios de la sociedad de la información sobre personas fallecidas” (art. 96.1).

Los legitimados para el ejercicio de este derecho se describen de forma muy amplia y generosa, ya que se dice que podrán hacer uso de él “Las personas vinculadas al fallecido por razones familiares o de hecho, así como sus herederos” (art. 96.1 a). Nada se dice, en cambio, sobre los posibles conflictos que pudieran surgir entre los legitimados con motivo del ejercicio del derecho, aspecto que bien pudiera ser objeto de futuro desarrollo mediante real decreto, según prevé el apartado 3 del mismo artículo 96. El mismo derecho podrá ser ejercido por el albacea testamentario siguiendo las instrucciones que le hubiere dado el fallecido (art. 96.1 b).

En el caso de que el fallecido sea un menor de edad o una persona con discapacidad, también estará legitimado para el ejercicio de este derecho el Ministerio Fiscal.

Por lo que se refiere al contenido del derecho, ha de tenerse en cuenta que tiene un doble alcance. Por un lado, este derecho permite el acceso a los contenidos (textos, imágenes, vídeos, fotografías, obras musicales, películas, libros, etc.) que el fallecido tuviere en servicios de la sociedad de la información (v. gr., redes sociales, blogs, servicios de contenidos digitales *online*, etc.), a fin de que los legitimados

puedan impartir instrucciones a los prestadores de servicios de la sociedad de la información sobre la utilización, destino o supresión de los citados contenidos (art. 96.1). Por otro lado, las mismas personas podrán decidir sobre el mantenimiento o eliminación del perfil personal del fallecido (art. 96.2).

Frente a este principio general, conforme con el cual las personas legitimadas antes indicadas pueden ejercer el derecho de acceso a los contenidos, impartir instrucciones sobre ellos y decidir sobre el perfil del fallecido, la norma contempla una excepción para el caso de que el causante hubiese prohibido expresamente que esas personas ejerciten el citado derecho o que una ley establezca dicha prohibición.

Es seguro que el ejercicio de un nuevo derecho concebido en los términos que se acaban de explicar suscitará muchas dudas, de ahí que el propio legislador contemple la necesidad de aprobar un real decreto en el que se desarrolle su contenido, con el objetivo de

establecer los requisitos y condiciones para acreditar la validez y vigencia de los mandatos y las instrucciones impartidos por el fallecido al albacea o por los legitimados a los prestadores de servicios de la sociedad de la información y, en su caso, el registro de tales mandatos e instrucciones.

CONSIDERACIONES FINALES

La regulación del derecho al testamento digital que contiene la Ley merece una valoración positiva, ya que establece unas reglas de comportamiento claras y precisas para supuestos de hecho que hasta ahora carecían de ellas, y ello a pesar de los defectos que se observan en la tramitación parlamentaria de la Ley. No obstante, para lograr una plena seguridad jurídica y garantizar el ejercicio del derecho, deberá abordarse a la mayor brevedad posible el desarrollo de la norma para fijar criterios que despejen las dudas que suscita el ejercicio práctico de este nuevo derecho digital.

El cumplimiento del protocolo familiar mediante prestación accesoria

La resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 26 de junio de 2018 permite incluir en los estatutos sociales de una empresa familiar la prestación accesoria consistente en la obligación de cumplir con las disposiciones establecidas en el protocolo familiar. El incumplimiento de dicha prestación permitiría excluir de la sociedad al socio infractor.

Fernando Calbacho y J. Ignacio López de Haro
Mercantil. Madrid

El cumplimiento del protocolo familiar y la pretensión de reflejar algunas de sus estipulaciones en los estatutos de la sociedad ha sido una cuestión controvertida hasta hace poco tiempo en la regulación de las empresas familiares.

El artículo 29 de la Ley de Sociedades de Capital (“LSC”) dispone que los pactos que se mantengan reservados entre los socios no son oponibles a la sociedad. Esto supone que las reglas de los derechos y obligaciones de los miembros de la empresa familiar incluidas en el protocolo familiar no son oponibles a la sociedad si no están también incorporadas o reflejadas en los estatutos.

A su vez, al regular las prestaciones accesorias de los socios, el artículo 86 LSC exige que los estatutos expresen el contenido concreto y determinado de dicha prestación accesoria.

El alcance de estos dos preceptos ha sido interpretado recientemente por la Dirección General de los Registros y del Notariado (“DGRN”) en su resolución de 26 de junio de 2018, con motivo de la inscripción de una cláusula estatutaria en la que se pretendía configurar el cumplimiento de determinadas previsiones de un protocolo familiar como una prestación accesoria, cuyo incumplimiento constituía además una causa legal de exclusión del socio.

La prestación accesoria consistía en la necesidad de que aquellos miembros de la familia que tuvieran la condición de socio se obligaban al cumplimiento de las disposiciones pactadas en el protocolo familiar que constaba en escritura pública reseñada en la cláusula de prestación accesoria de los estatutos. El incumplimiento de dicha prestación accesoria

permitía excluir de la sociedad al socio infractor.

El registrador mercantil rechazó la inscripción de la cláusula relativa a la prestación accesoria por considerar infringido el artículo 86 LSC, que —al regular la inclusión de prestaciones accesorias en los estatutos de la sociedad— exige que se exprese el contenido concreto y determinado de la prestación o de las obligaciones asumidas.

En este caso, como la prestación accesoria imponía el compromiso de cumplir las disposiciones pactadas en el protocolo familiar, se vulneraba el carácter estatutario que la ley configura a la prestación accesoria. En definitiva, según el criterio del registrador, al no quedar reflejado en los estatutos el contenido concreto y determinado de la prestación accesoria, y en lugar de ello remitirse al contenido de un acuerdo particular, los socios se obligaban a una serie de acuerdos indeterminados y ajenos a los estatutos de la sociedad.

El registrador consideraba también infringido el artículo 29 LSC por dos motivos: en primer lugar, por entender que el protocolo familiar es un pacto reservado entre los socios y, por lo tanto, no oponible a la sociedad. De ello se derivaba que no podía operar el derecho de exclusión del socio de una sociedad por la infracción de un deber u obligación establecida en un pacto parasocial. En segundo lugar, porque la cláusula relativa a la prestación accesoria afectaba también a los socios que

no formaban parte del mencionado pacto, por lo que estos verían alteradas las reglas de funcionamiento de la sociedad.

Sin embargo, la DGRN ha rechazado estas razones y ha decidido que procede inscribir la mencionada cláusula.

En primer lugar, la DGRN entiende que el requisito de la concreción y determinación de la prestación accesoria en los estatutos se cumple mediante la remisión a la escritura pública en la que se ha formalizado el protocolo familiar. Cuando la doctrina había analizado la inclusión de los pactos del protocolo familiar mediante prestación accesoria en los estatutos³, se constataba que el principal inconveniente radicaba en el principio de determinación que exige el artículo 86 LSC y en la necesidad de que los estatutos recojan de manera “concreta y determinada” el contenido de la obligación. Pero también se sostenía que esta exigencia no debía obligar a reproducir en los estatutos el contenido del protocolo familiar, ya que bastaría con que el socio conociera la necesidad de quedar vinculado por el pacto, cuyas especificaciones podían figurar en otro documento al que los estatutos se remitieran. Esta tesis es la que confirma ahora la DGRN en esta resolución.

3.- C. Paz-Ares, “El *enforcement* de los pactos parasociales”, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 5, 2003, pág. 41; y M. J. Peñas Moyano, *Las prestaciones accesorias en la sociedad anónima*, Pamplona, 1996, pág. 208.

En segundo lugar, la DGRN establece que la prestación accesoria es identificable por los socios actuales y por los socios futuros que, al adquirir acciones de la sociedad, quedan obligados por la prestación accesoria establecida en los estatutos. Conviene destacar que, además de ser firmado por todos los socios, la junta general aprobó por unanimidad el protocolo familiar en la misma reunión en la que se modificó el artículo de los estatutos cuya inscripción se debatía.

Como argumento de cierre y apoyo de los anteriores, la DGRN sostiene que la cláusula debatida es inscribible por no rebasar los límites de la autonomía de la voluntad, ya que no se opone a las leyes ni contradice los principios configuradores de la sociedad anónima.

En conclusión, la DGRN confirma la posibilidad de interacción entre el protocolo familiar y los estatutos, y en particular que el cumplimiento

de determinadas previsiones incluidas en dicho protocolo (como era en este caso la necesidad de autorización societaria para la transmisión de acciones) puede constituir una obligación accesoria de la condición de socio y que esta se deba asumir con la adquisición de las acciones. Ello facilita que los socios futuros —pensemos en los descendientes de los fundadores de la empresa— queden vinculados no solo por los estatutos, sino también por aquellos pactos del protocolo familiar incorporados por remisión como prestación accesoria, hasta el punto de que el incumplimiento de esta prestación accesoria⁴ constituya una causa legal de exclusión del socio incumplidor, al margen de las otras sanciones que establezca el protocolo familiar.

4.- Law without enforcement is just good advice (Abraham Lincoln).

Los acuerdos en previsión de ruptura matrimonial

Los acuerdos en previsión de ruptura prematrimonial, aunque todavía gozan de poca tradición en España, son un instrumento útil para prever los efectos personales y patrimoniales derivados de una futura y eventual ruptura del matrimonio, especialmente en cuestiones como la liquidación de la sociedad de gananciales, la pensión compensatoria, la compensación por el trabajo doméstico o el uso y atribución de la vivienda familiar.

Sergio Sánchez y Marta Estrada Novo

Procesal. Valencia

Los acuerdos prematrimoniales en virtud de los cuales los futuros contrayentes pretenden regular los efectos personales y patrimoniales derivados de una futura y eventual ruptura del matrimonio son todavía poco habituales en España, aunque gozan de una dilatada tradición en algunos países del ámbito anglosajón —señaladamente, Estados Unidos y Reino Unido—.

Esos acuerdos son un útil instrumento que dota de previsibilidad a las consecuencias derivadas de la ruptura y que contribuye a mitigar algunos riesgos.

Este tipo de pactos participa de la misma naturaleza de los acuerdos prematrimoniales sobre el régimen económico matrimonial y otros aspectos del funcionamiento del matrimonio que, usualmente, constituyen el objeto de las capitulaciones matrimoniales. De hecho, los acuerdos que nos ocupan suelen incluirse en las

capitulaciones matrimoniales como parte integrante de ellas.

Por su contenido, guardan similitudes con el convenio regulador de separación y divorcio previsto por nuestra normativa y sometido a control judicial, cuyo objeto es, precisamente, el establecimiento de las reglas por las que deberán regirse las partes a partir de la ruptura matrimonial en determinados aspectos personales y patrimoniales (cuidado de hijos, uso de la vivienda familiar, contribución a las cargas del matrimonio, etc.). Los acuerdos a los que nos referimos se otorgan antes de la aparición de la crisis matrimonial y, consiguientemente, de la aparición del conflicto, lo que, en teoría, puede facilitar su negociación.

A diferencia de lo que sucede en algunos ordenamientos autonómicos, como el catalán, el vasco, el gallego o el aragonés, nuestro

Código Civil (CC) desconoce esta figura. No obstante, la doctrina y la jurisprudencia coinciden en otorgarle validez con base en el principio de autonomía de la voluntad (art. 1255 del CC) y de libertad de pactos entre cónyuges (arts. 1323 y 1325 del CC), sometida, sin embargo, a algunos límites, entre los que podemos destacar los siguientes:

- Los pactos no pueden ser contrarios a la ley, a la moral ni al orden público.
- Los pactos han de respetar la igualdad de los cónyuges y, en caso de que existan hijos menores comunes, han de respetar, en todo caso, el llamado interés del menor. En relación con lo dicho, nuestros tribunales han comenzado a reconocer validez a los pactos prenupciales en los que se regulan aspectos que pueden afectar a los hijos menores de los futuros contrayentes (véase, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2018).
- Los pactos han de contener todos los elementos necesarios para que un contrato sea válido: objeto, consentimiento y causa (art. 1261 del CC). El consentimiento ha de ser válido, libre e informado. Por ello, y en prevención de una eventual nulidad por falta de consentimiento, es oportuno adoptar algunas cautelas. Entre otras, ha de valorarse la conveniencia de que cada uno de los futuros contrayentes cuente con asesoramiento jurídico independiente y de que, en el caso de que uno de los contrayentes no hable español, se redacten todos los

documentos en dos idiomas. Es igualmente oportuno que, tal y como se exige en países con amplia tradición en este ámbito, la firma de los acuerdos venga precedida de una revelación de la situación patrimonial previa de ambas partes con mayor o menor extensión o de una renuncia de las partes a conocerla.

A falta de regla expresa, rige en este ámbito el principio de libertad de forma, esto es, los acuerdos pueden formalizarse tanto en documento privado como en escritura pública. No obstante, esta segunda opción resulta más recomendable, ya que algunas de las cuestiones que suelen ser objeto de atención en este tipo de pactos están relacionadas con el régimen económico matrimonial, cuya regulación debe constar en las capitulaciones matrimoniales. Debe recordarse, en este punto, que las capitulaciones matrimoniales deben otorgarse en escritura pública. Por otro lado, la intervención del notario supone una garantía adicional de la validez de los pactos, en la medida en que entre las funciones del notario figuran la de verificar su legalidad y la de leer y explicar el contenido de la escritura a los otorgantes. Finalmente, la utilización del instrumento público facilita la prueba de la existencia, fecha y contenido de los pactos.

Es oportuno que los acuerdos sean suscritos con una cierta antelación respecto a la fecha de celebración del matrimonio. Con ello se trata de evitar que una suscripción de los acuerdos excesivamente próxima a la celebra-

ción del matrimonio sea considerada sorpresiva o precipitada, lo que podría determinar su nulidad por falta de consentimiento. Para aquellos casos —los más frecuentes— en los que los acuerdos forman parte de las capitulaciones matrimoniales, ha de tenerse en cuenta que estas últimas solo son eficaces si el matrimonio se celebra dentro del año siguiente a su otorgamiento.

Centrándonos en las cuestiones de índole patrimonial, los acuerdos que nos ocupan suelen incluir algunas de las siguientes previsiones:

- [Pactos de liquidación de la sociedad de gananciales](#)

Nuestro CC prevé reglas relativas a la liquidación de la sociedad de gananciales que pueden ser modificadas por los futuros cónyuges siempre que se respeten los límites de carácter imperativo y los derechos de terceros.

A estos efectos es oportuno que, con carácter previo, los futuros contrayentes realicen un inventario de los bienes y de los derechos que tengan antes de la celebración del matrimonio.

Entre otras opciones, pueden pactarse criterios de valoración de los bienes gananciales y reglas de adjudicación —a título de ejemplo, que la participación en sociedades mercantiles sea adjudicada al cónyuge que tenga, formalmente, la condición de socio—.

- [Pactos sobre la pensión compensatoria](#)

El cónyuge al que la separación o divorcio le ha producido un desequilibrio económico tiene derecho a percibir del otro la llamada pensión compensatoria.

Nuestra jurisprudencia ha declarado en recientes sentencias la validez de los pactos de renuncia recíproca a la pensión compensatoria. Por ello, también han de considerarse válidos aquellos pactos que establecen límites temporales o cuantitativos a dicha pensión.

Los principales problemas de estos pactos derivan del transcurso del tiempo. Así, podría resultar que las circunstancias de un cónyuge hubiesen variado entre el momento en que aceptó renunciar a la pensión compensatoria y el momento en que se disuelve el matrimonio. No obstante, para que el pacto quede sin efecto es necesario que el cambio de circunstancias sea sobrevenido, imprevisto y sustancial. El Tribunal Supremo, en la reciente Sentencia de 30 de mayo de 2018, ha declarado la plena validez de un pacto de renuncia a la pensión compensatoria y ha considerado que el cambio de circunstancias no justificaba, en el caso concreto, su ineficacia.

- [Pactos sobre la compensación por el trabajo doméstico](#)

El artículo 1438 del CC, aplicable al régimen de separación de bienes, reconoce al cónyuge que se ha dedicado al trabajo do-

méstico el derecho a percibir una compensación —que deberá determinarse una vez extinguido el citado régimen— a cargo del otro cónyuge.

Las partes pueden modular o excluir dicha compensación, siempre y cuando se respeten los límites generales a los que ya nos hemos referido.

- Pactos sobre el uso y atribución de la vivienda familiar

En principio, resultan válidos aquellos pactos que prevean la atribución del uso de la vivienda o su venta o adjudicación a uno de los cónyuges y la compensación al otro, incluyendo posibles compromisos relativos al arrendamiento de una vivienda alternativa y pago de la renta correspondiente.

Estos pactos —como todos los demás— pueden ser sometidos a control judicial y, llegado el caso, pueden llegar a ser ineficaces si en el momento de su ejecución

son gravemente perjudiciales para uno de los cónyuges. Además, cuando el matrimonio tenga hijos, deberá tenerse en cuenta el interés prioritario del menor a la hora de valorar este tipo de pactos.

En aquellos casos en los que los contrayentes tengan distinta nacionalidad, es oportuno que los acuerdos determinen la ley aplicable, respetando las normas de Derecho internacional privado. Para ello, habrá que conocer, lógicamente, la ley a la que pretenden someterse los futuros contrayentes y sus implicaciones, así como las reglas tasadas de competencia judicial en materia de causas matrimoniales que pivotan sobre la residencia de los cónyuges. Este último asunto debe ser objeto de un análisis específico, teniendo en cuenta las importantes divergencias existentes entre los distintos sistemas jurídicos y la posibilidad de que la ley del Estado en el que se encuentre el tribunal llamado a conocer del futuro litigio no admita o no reconozca este tipo de pactos.

Estructuras fiduciarias: Derecho civil vs. Derecho tributario. A propósito de la resolución de la DGRN de 13 de junio de 2018

La resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 13 de junio de 2018 reconoce los efectos directos de la fiducia y se posiciona a favor de reconocer al fiduciante como verdadero dueño. La resolución no analiza los efectos tributarios, pero esta postura plantea una visión distinta a la que tradicionalmente se ha aplicado en el ámbito tributario.

Luis Molina Sánchez. Fiscal. Madrid

La fiducia es un negocio atípico por el cual una persona (el fiduciante) cede la titularidad formal de la cosa a otra (el fiduciario) que la adquiere solo de forma aparente frente a terceros, sin hacerse dueño real o material de ella y obligándose luego a devolverla al fiduciante.

Entendido así, la resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado (“DGRN”), de 13 de junio de 2018, admite los efectos directos de la fiducia como un negocio representativo en el que el fiduciario actúa como un mero poseedor del bien entregado por el fiduciante. Quiere esto decir que, para la DGRN, es el fiduciante quien tiene la consideración de propietario real sobre el bien entregado al fiduciario aun cuando este último actúe en nombre propio frente a terceros. Como consecuencia de ello, en una adquisición de un inmueble realizada en nombre propio, pero en interés de tercero, pagando el

precio este último, el verdadero dueño es el fiduciante y no es necesario realizar una transmisión de propiedad del fiduciario al fiduciante para reconocer al verdadero dueño su condición. Dicho esto, la resolución advierte que el carácter mediato de la representación del fiduciario no debe alterar los efectos traslativos de la fiducia frente a terceros de buena fe que confiaron en la situación de titularidad aparente del representante indirecto. Con ello, la aproximación que la DGRN hace a este figura parece cercana a la teoría del desmembramiento de dominio, y más alejada, en cambio, a la teoría del doble efecto.

Recordemos que, según la teoría del doble efecto, la fiducia es un negocio jurídico complejo estructurado a partir de dos negocios independientes que aseguran, por una parte, la transmisión de la cosa al fiduciario (compraventa) y, por otra, la devolución al fiduciante

del bien cuando se cumpla lo pactado o la obligación de entregarla a un tercero (compromiso de hacer). Al configurarse como una auténtica compraventa entre las partes intervinientes, el fiduciario actúa en sus relaciones con terceros en su condición de propietario real del bien, con independencia de los compromisos obligacionales que asuma frente al fiduciante.

Por el contrario, según la teoría del desmembramiento de dominio, la causa del negocio fiduciario no es suficiente para que se transmita la titularidad al fiduciario, y solo otorga al fiduciario la titularidad «formal» de la cosa frente a terceros de buena fe. En este caso, la transmisión del bien al fiduciario no se concibe como una verdadera compraventa entre el fiduciario y el fiduciante, pero sí cuenta con efectos traslativos *erga omnes* para proteger a terceros de buena fe que ignoran el acuerdo tácito o expreso entre las partes del negocio fiduciario y que, por lo tanto, no pueden conocer el propietario real de la cosa.

La cuestión adquiere relevancia en el ámbito fiscal habida cuenta de que la calificación de los hechos sometidos a imposición debe realizarse en función de su verdadera naturaleza jurídica.

Tradicionalmente, la posición de la Administración ha sido la de afrontar la calificación de los negocios fiduciarios con arreglo a la teoría del doble efecto y, con ello, atribuyendo a efectos fiscales la condición de propietario al fiduciario (entre otras, resoluciones del Tribunal Econó-

mico-Administrativo Central de 16 de noviembre de 2001, rec. 4765/1999, y de 2 de febrero de 2006, rec. 2499/2003). El dominio o la apariencia de dominio que el fiduciario presenta sobre el bien según las teorías del doble efecto y del desmembramiento de dominio justifica que, para proteger a la Administración tributaria, el fiduciario deba asumir las cargas y responsabilidades tributarias como auténtico propietario del bien. Esto conlleva, en relación con los impuestos indirectos, la existencia de dos transmisiones, una en favor del fiduciario, otra con ocasión de la restitución de la cosa al fiduciante o la entrega a un tercero.

Tras esta resolución de la DGRN, cabría plantearse si ese *statu quo* debe verse alterado y si las partes intervinientes en la fiducia tienen la posibilidad de desvirtuar, también frente a la Administración tributaria, la presunción de titularidad del fiduciario sobre la cosa que se entrega o la existencia de dos transmisiones en relación con los impuestos indirectos mediante la justificación del negocio fiduciario. Por otra parte, entendemos que la interpretación de la DGRN podría amparar posiciones «causalistas» que definan la fiducia como negocio simulado (compraventa) que esconde otro verdadero (gestión o garantía), de modo que la Administración tributaria pueda exigirle al titular real de la cosa el cumplimiento de obligaciones tributarias por su condición de propietario. En nuestra opinión, esa exigencia solo debería ser posible bajo la aplicación de las normas antiabuso establecidas en el ordenamiento tributario y siempre que se cumplan los requisitos para su aplicación.

Prórroga, aplazamiento y suspensión en el impuesto sobre sucesiones

Una cuestión sobre la que recurrentemente se suscitan preguntas es cuándo debe liquidarse el Impuesto sobre Sucesiones y si existe la posibilidad de solicitar una prórroga o un aplazamiento en el pago de la deuda. Además, en las herencias litigiosas se plantea cómo suspender la liquidación del impuesto en tanto no quede resuelto el contencioso. En las siguientes líneas abordamos estas cuestiones.

Carlos García-Olías. Fiscal. Valencia

PLAZO DE DECLARACIÓN Y PRÓRROGA

Como es sabido, en las adquisiciones por causa de muerte, el Impuesto sobre Sucesiones se devenga el día del fallecimiento del causante o, en su caso, cuando adquiera firmeza la declaración de su fallecimiento.

A partir de la fecha del fallecimiento existe un plazo de seis meses para presentar ante la Administración de la Hacienda Autónoma competente la correspondiente declaración junto con sus anexos. En este sentido, son posibles en este impuesto dos sistemas diferentes de liquidación: bien presentar la declaración y los documentos necesarios para que sea la Comunidad Autónoma relevante la que efectúe la liquidación, bien que sean los propios sujetos pasivos los que liquiden el impuesto presentando una autoliquidación. Aunque en principio la ley admite ambas posibi-

lidades, el régimen de autoliquidación es obligatorio en Andalucía, Aragón, Principado de Asturias, Islas Baleares, Canarias, Castilla-La Mancha, Castilla y León, Cataluña, Galicia, Región de Murcia y Comunidad Valenciana. También es obligatoria la presentación para aquellos contribuyentes no residentes sujetos al impuesto por obligación real de contribuir.

Pues bien, la presentación de la autoliquidación —o, en el caso de las Comunidades Autónomas que lo permiten, los documentos necesarios para realizar la liquidación— debe realizarse en el señalado plazo de seis meses con independencia de que no se hubiese aceptado aún la herencia ni se hubiese realizado su partición. En estos supuestos, puede resultar de interés solicitar una prórroga para liquidar el impuesto (el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones prevé para las adquisiciones por causa

de muerte la posibilidad de conceder una prórroga de seis meses adicionales para la presentación de los documentos necesarios para la liquidación).

La prórroga debe solicitarse en el plazo de los cinco meses siguientes al fallecimiento del causante. Pasado ese plazo no se concederá la prórroga y, además, si transcurre un mes desde la solicitud de la prórroga sin que se hubiese notificado acuerdo, se entenderá concedida. La solicitud de prórroga la pueden hacer los herederos, albaceas o administradores de la herencia. Debe tenerse en cuenta que se devengarán intereses de demora desde la fecha en que finalizó el plazo inicial de seis meses para presentar los documentos necesarios para la liquidación del impuesto y el día en que finalmente se presenten dichos documentos o la autoliquidación.

APLAZAMIENTO O FRACCIONAMIENTO

Puede suceder que entre los bienes de la herencia no haya efectivo o bienes de fácil realización para el pago del impuesto. En estos casos los órganos de gestión y liquidación del impuesto pueden acordar el aplazamiento del pago de la deuda por un año, siempre que este aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago. Este aplazamiento no requiere que se aporte garantía alguna, aunque sí se devengarán intereses de demora. En casos de falta de liquidez suficiente para pagar el impuesto, también es posible pedir un aplazamiento y fraccionar la

deuda en cinco anualidades. El fraccionamiento, por el contrario, sí requerirá la aportación de una garantía que cubra el principal e intereses de demora, más un 25 % de la suma de ambas partidas. Este fraccionamiento implicará igualmente el devengo de los correspondientes intereses de demora.

Las posibilidades de aplazamiento y fraccionamiento del impuesto en el caso de adquisición *mortis causa* (y también cuando se produce por donación) cobra especial importancia cuando en la herencia se incluyen las participaciones en la empresa familiar. En estos casos resulta posible aplazar durante cinco años el pago de la parte proporcional del impuesto que se corresponda con la empresa familiar siempre que el aplazamiento se solicite antes de que finalice el plazo reglamentario de pago o, en su caso, el de presentación de la autoliquidación, y se aporte garantía suficiente. Es de destacar que durante este periodo de cinco años no se devengan intereses de demora. Por otro lado, el plazo de fraccionamiento puede llegar a extenderse durante diez plazos semestrales adicionales a los cinco años iniciales, caso en el que sí procedería el abono de intereses de demora durante este plazo adicional de aplazamiento y fraccionamiento.

SUSPENSIÓN EN CASO DE HERENCIAS LITIGIOSAS

Debe tenerse en cuenta que, para aquellas herencias que resulten litigiosas o en las que

se promueva juicio voluntario de testamentaría, incluyendo los procedimientos penales que versen sobre la falsedad del testamento, el artículo 69 del Reglamento establece distintos supuestos de suspensión de plazos.

- En el apartado 1 del artículo 69, se establece la suspensión de los plazos de que disponen los herederos para presentar los “documentos y declaraciones” cuando el litigio o juicio de testamentaría se entabla antes del vencimiento del plazo de presentación, y se empezará a contar de nuevo el plazo desde el día siguiente a aquel en que sea firme la resolución que ponga fin al procedimiento judicial. Consecuentemente, durante este periodo no se produce devengo de intereses ni es preciso garantizar deuda alguna.
- En los apartados 2 y 3 del artículo 69, se establece la suspensión por la Administración del plazo para liquidar el impuesto cuando el litigio o juicio de testamentaría se entabla después de vencido el plazo de presentación de los “documentos y declaraciones”, pero antes de que se haya practicado la liquidación.
- En el apartado 4, se establece la posibilidad de solicitar aplazamiento de pago cuando el litigio o juicio de testamentaría se entabla después de que se haya practicado la liquidación. En este caso, el aplazamiento del pago de la deuda estaría condicionado a la aportación de garantía suficiente.

Ha de apuntarse que estos supuestos de suspensión previstos en el artículo 69 del Reglamento parecen estar pensados para la alternativa de liquidación por parte de la Administración una vez presentada por el sujeto pasivo la declaración correspondiente. Se plantea así si estos plazos de suspensión resultan también aplicables cuando el sistema de exacción del tributo es necesariamente el de autoliquidación.

A nuestro juicio, no hay ninguna duda de que la suspensión prevista en el artículo 69.1 del Reglamento (la de los plazos de presentación de la declaración) debe ser aplicable a ambos supuestos de liquidación.

Más dudoso, en cambio, es que pueda aplicarse al régimen de autoliquidación a los supuestos de suspensión previstos en los apartados 2 y 3 del artículo 69, en el caso de que, una vez autoliquidado inicialmente el impuesto por el sujeto pasivo, la Administración inicie un procedimiento de comprobación tributaria del que puede resultar una liquidación administrativa.

En este sentido, esos preceptos reglamentarios parecen estar pensados para los plazos establecidos en un procedimiento de gestión tributaria específico (el iniciado mediante declaración al que se refieren los artículos 133 y ss. del RGIT⁵), con lo que, en principio, esa

5.-Reglamento general de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

suspensión no tendría cabida cuando el impuesto se exige en régimen de autoliquidación, ya que la obligación tributaria es objeto de liquidación por los propios obligados tributarios al tiempo de presentar la declaración.

Como señala la sentencia 560/2011 del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, de 23 de diciembre (rec. n.º 603/2010), la suspensión de plazos establecida en el artículo 69 del Reglamento no se aplica cuando ya existe una liquidación emitida, y esa "liquidación" ya existiría cuando son los propios obligado tributarios los que la practican. Debe notarse así que el artículo 69 del Reglamento se refiere a la liquidación que practican los órganos de gestión tributaria tras la presentación de *documentos y declaraciones*, y no a la liquidación que se practica por los órganos de gestión o de inspección tributaria en alguno de los procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación de valores, comprobación limitada o inspección) previstos en la Ley General Tributaria para corregir la autoliquidación presentada por un obligado tributario. Respecto de estos últimos, el artículo 103 del RGIT solo admite la interrupción justificada de

los plazos establecidos para la terminación del procedimiento y la emisión de la correspondiente liquidación ante un elenco de causas tasadas de suspensión, entre las que no se encuentra la iniciación de un litigio en la jurisdicción civil, por más que ese litigio pudiera afectar a algunos elementos de la obligación tributaria. La iniciación de un procedimiento jurisdiccional solo se incluye entre las causas de interrupción justificada enumeradas en el artículo 103 del RGIT cuando se trata de actuaciones en la *jurisdicción penal* de las que dependan la determinación o imputación de la obligación tributaria, y ello solo desde el momento en que la Administración tenga conocimiento de tales actuaciones y se deje constancia de ello en el expediente.

En cualquier caso, todo lo anterior se refiere al marco establecido en la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones estatal, por lo que, para terminar, debe recordarse que las Comunidades Autónomas tienen atribuidas competencias normativas en materia de gestión y liquidación del impuesto, por lo que siempre deberá atenderse a la regulación específica de cada Comunidad Autónoma.

Empresa Familiar y Clientes Privados

MADRID



Eduardo Trigo

Socio. Procesal
+34 915860458
eduardo.trigo@uria.com



Fernando Calbacho

Socio. Mercantil
+34 915860158
fernando.calbacho@uria.com



Gloria Marín Benítez

Socia. Fiscal
+34 915860736
gloria.marin@uria.com



M.ª Encarnación Pérez-Pujazón

Counsel. Procesal
+34 915864525
mariaencarnacion.perez-pujazon@uria.com

BARCELONA



Luis Viñuales

Socio. Fiscal
+34 934165174
luis.vinuales@uria.com



Carlos Durán

Socio. Fiscal
+34 934165132
carlos.duran@uria.com

VALENCIA



Sergio Sánchez Gimeno

Socio. Procesal

+34 963531772

sergio.sanchez@uria.com



Carlos García-Olías

Socio. Fiscal

+34 963531762

carlos.garcia-olias@uria.com

BILBAO



Arantza Estefanía

Socia. Procesal

+34 944794988

arantza.estefania@uria.com

**BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
FRANKFURT
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
BUENOS AIRES
CIUDAD DE MÉXICO
LIMA
SANTIAGO DE CHILE
BEIJING**