



EL AJUAR DOMÉSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE
SUCESIONES Y DONACIONES

LAS NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y
DONACIONES EN CATALUÑA

LAS DONACIONES PUEDEN DAR LUGAR A PÉRDIDAS
PATRIMONIALES EN EL IRPF

EL DERECHO HEREDITARIO DE TRANSMISIÓN Y LOS
ACREEDORES DEL TRANSMITENTE

VOLUNTAD REVOCATORIA COMO REQUISITO PARA QUE
LA ENAJENACIÓN DE UN LEGADO DETERMINE SU
INVALIDEZ

EL CARÁCTER NO GANANCIAL DE LOS BENEFICIOS
DESTINADOS A RESERVAS

EL COVID-19 MANTIENE SUSPENDIDO EL DERECHO DE
SEPARACIÓN POR FALTA DE REPARTO DE DIVIDENDOS

Editorial

En este número de nuestra tribuna se analizan varias cuestiones de orden civil y tributario cuya relevancia práctica es incuestionable.

En primer lugar, analizamos el reciente cambio jurisprudencial en cuanto a la configuración del concepto de ajuar doméstico a efectos fiscales, que tendrá, sin duda, un claro impacto si, de la revisión de las autoliquidaciones del Impuesto de Sucesiones y Donaciones de los últimos años, resulta procedente la solicitud de devolución de ingresos indebidos.

Sin cambiar de tercio, en segundo lugar, se abordan las novedades introducidas en la normativa catalana sobre el referido Impuesto de Sucesiones y Donaciones que afectarán a la fiscalidad de todas las transmisiones patrimoniales que se produzcan en ese territorio entre familiares.

También dedicamos atención a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, de 30 de septiembre de 2019, que, desmarcándose de la línea fijada por la propia Dirección General de Tributos, determina la posibilidad de que las transmisiones a título lucrativo puedan generar pérdidas a integrar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Mención especial merece la revisión que se realiza del derecho hereditario de transmisión y, en concreto, sobre el clásico debate respecto de la existencia de una o varias delaciones, superado ya por la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de septiembre de 2013. La doctrina establecida por esa resolución ha sido respetada con posterioridad, aunque no sin matices, por parte de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, que en su resolución de 5 de junio de 2019, siquiera *obiter dictum*, subrayó la necesaria protección que merecen también los acreedores del transmitente. Dentro del mismo orden civil destacamos dos sentencias recientes de la Sala Primera del Alto Tribunal. Por un lado, la de fecha 29 de junio de 2020, que declaró que la enajenación de un legado por parte de la tutora del causante con autorización judicial no se puede interpretar como manifestación tácita de revocación del legado. Por otro lado, la de 3 de febrero de 2020, que negó el carácter ganancial a los beneficios destinados a reservas, salvo que concurra fraude de ley.

Y no podemos cerrar este número sin recordar que, entre el catálogo de reformas normativas motivadas por la crisis del COVID-19, se incluye una nueva suspensión del derecho de separación del accionista en caso de falta de reparto de dividendos.

Como siempre, esperamos que los contenidos indicados resulten de utilidad.



Eduardo Trigo y Sierra
Empresa Familiar y Clientes Privados

El ajuar doméstico en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El Tribunal Supremo ha emitido recientemente dos sentencias (n.º 342/2020, de 10 de marzo, y n.º 499/2020, de 19 de mayo) que suponen un punto y aparte en el concepto de ajuar doméstico que debe ser tenido en cuenta a los efectos de determinar el cálculo del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Elena Mata / Violeta Pina. Fiscal. Madrid

La Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”)¹, en su capítulo IV, contiene las reglas que deben aplicarse para calcular la base imponible del ISD. En particular, su artículo 15 establece que el ajuar doméstico debe formar parte de la masa hereditaria e incorpora una presunción *iuris tantum* de que su valor será equivalente al 3 % del caudal relicto del causante. En otras palabras, el valor del ajuar doméstico que debe integrarse en la base imponible del ISD equivale al 3 % de la totalidad de los bienes y derechos de la herencia, salvo prueba en contrario de que no existe tal ajuar o que su valoración no se corresponde con la presumida por la norma.

Según la doctrina hasta ahora imperante del propio Tribunal Supremo, el concepto de ajuar doméstico recogido en el ISD venía determinado con referencia al caudal relicto y, por tanto, se extendía a cualesquiera bienes y derechos del causante con independencia de su composición y naturaleza. Ello suponía incluir en ese concepto bienes como los valores mobiliarios, cuya naturaleza y función se encuentra absolutamente alejada del significado común que se atribuye al término ajuar doméstico.

Es decir, la concepción del ajuar doméstico era de todo menos “doméstica”. Su cálculo se había convertido en una suerte de automatismo que podía conllevar, en muchos casos, una tributación por el 103 % del caudal hereditario, sin que,

1.- Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

en la práctica, se pudiese acreditar una prueba en contrario habida cuenta de la amplitud del concepto de ajuar doméstico, que incluía cualquier tipo de bien titularidad del causante.

Para entender el sinsentido al que había llevado esta interpretación del artículo 15 de la Ley del ISD, basta con realizar una lectura del caso que se juzga en la sentencia n.º 499/2020. En el recurso de casación, los herederos reclamaban que el 99,97 % del valor de la herencia estaba constituido por acciones de una sociedad mercantil dedicada a la actividad inmobiliaria. De acuerdo con dicha doctrina, a la hora de realizar la autoliquidación del ISD, los herederos debían añadir de forma automática un 3 % sobre el valor total de los bienes de la herencia, entre los que no se encontraba ninguna vivienda habitual ni apenas enseres de uso personal.

Pues bien, el Alto Tribunal se ha pronunciado en las sentencias n.º 342/2020, de 10 de marzo, y n.º 499/2020, de 19 de mayo, sobre qué debe considerarse ajuar doméstico a los efectos de calcular el ISD con el objetivo de delimitar este concepto y poner fin a una interpretación de la normativa que se alejaba, en la mayoría de las ocasiones, de la realidad económica de la masa hereditaria.

Para ello, rechaza en primer lugar la existencia de un concepto fiscal autónomo de ajuar doméstico distinto del que se desprende de la normativa civil. Así, considera que la Ley del ISD,

aunque podría haberlo hecho, no incorpora una definición o un listado de los bienes que deben configurar el ajuar doméstico. En consecuencia, cualquier interpretación de este concepto debe partir de la noción legal existente y completarse con la usual y jurídica de ajuar doméstico, siguiendo la práctica común de exégesis de las leyes fiscales.

A partir de la premisa anterior, el Tribunal Supremo afirma, en segundo lugar, que el ajuar doméstico debe interpretarse, con arreglo a la realidad social actual, en el sentido de que comprende el conjunto de bienes muebles afectos al servicio de la vivienda familiar o al uso personal del causante conforme a las descripciones realizadas de este término en el artículo 1321 del Código Civil y el artículo 4-cuatro de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio².

Y, en tercer y último lugar, como consecuencia de lo anterior, concluye que el artículo 15 de la Ley del ISD no obliga a determinar el ajuar doméstico aplicando el porcentaje del 3 % sobre la totalidad de los bienes de la herencia. Todo lo contrario, solo deberán considerarse aquellos bienes que por su naturaleza y función puedan afectarse al uso particular o personal del causante, con exclusión del resto. Por esta razón, no deben integrarse en el concepto de ajuar doméstico las acciones y participaciones sociales.

Este ejercicio de exclusión de aquellos bienes corporales que por su naturaleza no puedan

2.- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

considerarse afectos al uso particular o personal del causante no requeriría prueba en contrario cuando dichos elementos no guarden relación alguna con el concepto jurídico y usual de ajuar doméstico. Este sería el caso, según el Tribunal Supremo, del dinero, los títulos mobiliarios, los activos inmobiliarios o los bienes incorpóreos. Es más, debería considerarse —añadimos nosotros— que esta exclusión alcanza a cualquier bien que se encuentre totalmente afecto a una actividad económica y que, por tanto, no se destina al uso personal o actividad.

Este profundo cambio de criterio del Tribunal Supremo hace que sea conveniente efectuar una revisión de las autoliquidaciones del ISD presentadas en años anteriores, siempre que no haya transcurrido el período de prescripción de cuatro años, a fin de considerar si procede el inicio de un procedimiento de solicitud para el reconocimiento de la devolución de ingresos indebidos como consecuencia de una tributación en exceso originada por la anterior interpretación del concepto de ajuar doméstico.

Las novedades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en Cataluña

La aprobación de los nuevos presupuestos de la Generalitat de Cataluña³, tras dos años de prórrogas presupuestarias, ha venido acompañada de importantes novedades en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”), cuya entrada en vigor se produjo el pasado 1 de mayo.

Javier Arregui / Alex Pié. Fiscal. Barcelona

La particular complejidad de los tiempos en los que se ha producido, en un contexto presidido por los efectos adversos del COVID-19, no debe soslayar la trascendencia de esta reforma en la fiscalidad de las transmisiones patrimoniales entre familiares, que afectará únicamente a las herencias y donaciones que, de acuerdo con los criterios establecidos legalmente, deban entenderse producidas en Cataluña. Estos criterios —denominados *puntos de conexión*— determinan que un rendimiento se considere producido en Cataluña en las siguientes circunstancias:

(i) En las transmisiones *mortis causa*, cuando el causante (fallecido) tuviera su residencia habitual en Cataluña en la fecha de su fallecimiento.

(ii) En las transmisiones *inter vivos*, cuando el donatario (beneficiario de la donación) tenga su residencia habitual en Cataluña en la fecha de transmisión o, tratándose de bienes inmuebles, cuando estos radiquen en Cataluña.

En este contexto, se considera que una persona tiene su residencia habitual en Cataluña cuando haya permanecido en su territorio un mayor número de días que en cualquier otra comunidad autónoma en el plazo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, al devengo del impuesto.

Las principales novedades que se han aprobado en el ISD en Cataluña son las siguientes:

3.- Ley 5/2020, de 29 de abril, de medidas fiscales, financieras, administrativas y del sector público y de creación del impuesto sobre las instalaciones que inciden en el medio ambiente.

(i) se reintroducen los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente del heredero o donatario; (ii) se reduce significativamente la bonificación en la cuota de las sucesiones producidas en favor de determinados parientes, y (iii) se declaran incompatibles las bonificaciones en cuota con la mayoría de las reducciones en base (entre ellas, la reducción por transmisión de empresa familiar).

En relación con los coeficientes multiplicadores, la configuración normativa del impuesto permite a las comunidades autónomas acentuar la progresividad del impuesto con base en dos factores: el grado de parentesco y el patrimonio preexistente del heredero o donatario. Hasta el 1 de mayo, en Cataluña el importe del coeficiente multiplicador dependía únicamente del grado de parentesco, de tal suerte que se asignaban coeficientes mayores a los grupos que comprenden parientes más lejanos, lo que ocasiona una tributación mayor que la que corresponde a los parientes más próximos. Dichos grupos son los siguientes:

- Grupo I: Descendientes menores de 21 años.
- Grupo II: Descendientes de 21 años o mayores, cónyuge y ascendientes.
- Grupo III: Colaterales de segundo y tercer grado y ascendientes y descendientes por afinidad.
- Grupo IV: Ascendientes de cuarto o ulterior grado y extraños.

La novedad consiste en que, desde el 1 de mayo, el importe del coeficiente depende también del importe del patrimonio preexistente del heredero o donatario. Esta modificación afecta únicamente a los parientes de los grupos I y II con patrimonios preexistentes superiores a 500.000 euros, que comporta un encarecimiento del ISD para estos contribuyentes (que son los más habituales) de entre el 10 % y el 20 %.

Con respecto a las bonificaciones de la cuota tributaria, aplicables solamente en adquisiciones *mortis causa*, se mantiene la bonificación del 99 % en las adquisiciones entre cónyuges. Tampoco hay novedades para los herederos del grupo I (descendientes menores de 21 años), cuya bonificación sigue en un rango de entre el 99 % por los primeros cien mil euros de base imponible y el 20 % por el exceso sobre los tres millones de euros. Sin embargo, sí se modifica la escala de bonificación aplicable al resto de los descendientes (mayores de 21 años) y ascendientes, que se ha visto reducida a un rango de entre el 60 % y el 0 %.

A modo de ejemplo, en una herencia a favor de un hijo mayor de 21 años cuya base imponible (valor de los bienes y derechos recibidos) fuera de un millón de euros, la bonificación aplicable sobre la cuota tributaria habría sido del 84,60 % si el fallecimiento del causante se hubiera producido antes del 1 de mayo de 2020, mientras que, tras la entrada en vigor de la reforma, lo sería únicamente del 44,25 %. Esta medida ten-

drá, por tanto, un efecto encarecedor de las herencias más comunes, las realizadas a favor de hijos mayores de 21 años.

Asimismo, como avanzábamos, se declaran incompatibles las bonificaciones en la cuota tributaria con la mayoría de las reducciones previstas en la ley (entre las que destacamos, por su importancia, la reducción del 95 % por transmisión de participaciones en una empresa familiar). Con anterioridad a la reforma, la aplicación de una reducción en la base imponible generalmente comportaba que el porcentaje de bonificación aplicable sobre la cuota se redujera en un 50 %.

Lo anterior resultará significativo, en particular en herencias en las que se transmitan, además de una empresa familiar (que cumpla los requisitos para acogerse a la reducción), otros elementos patrimoniales. En esos casos, será importante valorar si la magnitud de la empresa familiar en el conjunto de la herencia justifica acogerse a la reducción, renunciando así a la bonificación, o si, por el contrario, resulta más beneficioso aplicar la bonificación sobre la cuota resultante del conjunto de la herencia.

Ante esta disyuntiva, cobra si cabe mayor relevancia el análisis sobre la conveniencia de anticipar parte del patrimonio en vida del causante por medio de transmisiones *inter vivos*. De este modo, al ejercicio tradicional de valorar el mayor coste fiscal de la herencia o de la donación se añade un argumento en favor de separar la transmisión de la empresa familiar de la del resto del patrimonio. Véase que, anticipando la

transmisión de la empresa familiar mediante una transmisión *inter vivos* (que, de tener el donante más de 65 años y cumplirse algún requisito adicional, podría gozar también de una reducción del 95 %), se evitaría comprometer la aplicación de la bonificación sobre la cuota resultante de la transmisión hereditaria del resto del patrimonio del causante. En sentido inverso, podría resultar conveniente adelantar la transmisión mediante donación de determinados elementos patrimoniales, tributando en la tarifa reducida para donaciones efectuadas en escritura pública a favor de parientes de los grupos I y II (de entre el 5 % y el 9 %), mientras se consolida el cumplimiento de los requisitos para aplicar la reducción de empresa familiar en la futura transmisión *mortis causa*.

En conclusión, la modificación del ISD en Cataluña, que incrementa la presión fiscal sobre herencias y donaciones, aconseja una mayor planificación en la transmisión generacional del patrimonio. En síntesis, algunas de las cuestiones más significativas a considerar tras la reforma son:

- Herencias entre cónyuges. Se mantiene la bonificación del 99 %, por lo que los cambios normativos tendrán escasa incidencia en este tipo de transmisiones.
- Herencias en favor de descendientes menores de 21 años. El encarecimiento máximo, con respecto a la situación previa a la reforma, es del 20 %, como consecuencia de

la reintroducción de los coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente.

- Herencias en favor de descendientes de 21 años o más y ascendientes. Este colectivo, en cuyo favor se producen la mayor parte de las transmisiones hereditarias, es el que soporta el mayor aumento fiscal. Además de la reintroducción de los coeficientes multiplicadores, se reduce significativamente el importe de las bonificaciones.
- Donaciones. En la medida en que no se ven afectadas por las bonificaciones (que se aplican únicamente sobre transmisiones *mortis causa*), la principal modificación que afecta a las donaciones es el establecimiento del coeficiente multiplicador en función del patrimonio preexistente para las donaciones realizadas a favor de cónyuge, descendientes o ascendientes (encarecimiento máximo del 20 %).

Las donaciones pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales en el IRPF

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Valencia, en su resolución de 30 de septiembre de 2019 y en contra del criterio seguido por la Dirección General de Tributos y el propio Tribunal en resoluciones precedentes, modifica su posición al establecer que, en caso de transmisión de un bien a título lucrativo, la salida del bien del patrimonio del donante no constituye una pérdida por su valor actual de mercado, pero puede generar una pérdida a integrar en el IRPF por la diferencia entre ese valor y el de adquisición.

Álvaro Paniagua. Fiscal. Valencia

El artículo 33.5.c) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio ("**Ley del IRPF**") establece que no se computarán como pérdidas patrimoniales "*las debidas a transmisiones lucrativas por actos inter vivos o a liberalidades*".

En aplicación de este precepto, la postura de la DGT⁴, e incluso del propio Tribunal que ahora resuelve en sentido contrario, ha sido la de considerar que una pérdida patrimonial que se pone de manifiesto como consecuencia de una

donación o transmisión a título lucrativo no puede integrarse en la base imponible del IRPF.

Pues bien, la resolución objeto de comentario analiza un supuesto de hecho en el que un matrimonio dona a sus tres hijos varios bienes inmuebles, generándose en algunos de los casos una ganancia patrimonial y en otros una pérdida patrimonial. Tanto las ganancias como las pérdidas patrimoniales fueron incluidas en sus correspondientes declaraciones de IRPF.

Tras una comprobación limitada, la Administración denegó la inclusión y compensación en la base imponible de las pérdidas generadas, sin

4.- Sirva de ejemplo la CV2912-19.

entrar a discutir si la valoración de los inmuebles era correcta, esto es, sin poner en duda que los costes de adquisición y valores de transmisión de los inmuebles eran los correctos.

Por tanto, tal y como manifiesta el Tribunal, se trata de un problema exclusivamente jurídico, consistente en determinar si las donaciones o, en general, las transmisiones a título lucrativo realizadas por actos inter vivos pueden dar lugar a pérdidas patrimoniales a integrar en la base imponible del IRPF.

El Tribunal resuelve —alejándose de la posición histórica y “pacífica” de la Administración— que sí deben computarse estas pérdidas patrimoniales, las generadas por la diferencia entre el valor de transmisión y el coste de adquisición, al entender que *“sólo desde una interpretación meramente literalista, efectuada totalmente al margen de la verdadera significación del precepto a lo largo de su historia y en la actualidad, de su finalidad, de su interpretación sistemática, y de los más elementales postulados de la lógica y de la equidad, puede llegarse a la conclusión sostenida por la Administración”*.

Para llegar a esta conclusión, el Tribunal realiza a lo largo de la resolución un esfuerzo importante de hermenéutica jurídica analizando la cuestión a través de todos y cada uno de los diferentes criterios interpretativos recogidos por el Código Civil⁵ y utilizados por la doctrina, que

a continuación exponemos de manera muy resumida:

a) Interpretación histórica (los antecedentes históricos y legislativos)

El Tribunal entiende que, desde su primera aparición en el artículo 20 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, por la que se crea el IRPF, el precepto que ahora se interpreta (art. 33.5) ha existido siempre con una razón de ser muy concreta, sin que haya argumentos que permitan sustentar un cambio o ampliación de su significado en un momento dado.

El concepto de incrementos y disminuciones de patrimonio —ganancia o pérdida patrimonial hoy— es y ha sido el aumento o disminución del valor del patrimonio del contribuyente que se pone de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquel, concepto que se ha depurado siempre mediante la exclusión de determinados supuestos.

La exclusión que aquí interesa recogida en el artículo 20 de la Ley 44/1978 establecía que *“no son disminuciones patrimoniales las debidas [...] a liberalidades del sujeto pasivo”*. A lo que se hacía referencia en este artículo, según el Tribunal, es a las pérdidas económicas, pero no a las fiscales, es decir, se refiere a la pérdida económica del bien

5.- Artículo 3.1.: *“Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto,*

los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas”.

producida por su salida del patrimonio (*i. e.*, por el valor total de bien), pero no a la pérdida que se produce por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de donación (*i. e.*, pérdida fiscal).

Bajo esta distinción entre pérdida económica y pérdida fiscal, el Tribunal expone que, a lo largo de los sucesivos textos legales hasta la actual Ley del IRPF, esta exclusión, pese a su variación en la redacción, no ha visto modificado su alcance, esto es, la exclusión de la pérdida económica.

b) Interpretación literal o gramatical (el *sentido propio de sus palabras*)

Cuando el artículo 33.5 de la Ley del IRPF y sus predecesoras utilizan la palabra “*debidas*” al excluir determinados supuestos de pérdidas patrimoniales, en concreto, actualmente, las debidas al consumo, las debidas a transmisiones lucrativas por actos *inter vivos* o a liberalidades y las debidas a pérdidas en el juego, no lo hace de manera casual, ya que en todos estos casos se utiliza en supuestos en los que necesariamente se produce una disminución del valor del patrimonio del sujeto pasivo.

Por tanto, a lo que se hace alusión en estos casos, según el Tribunal, es a la pérdida económica sufrida, es decir, a la pérdida patrimonial, pero no a la pérdida fiscal generada por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de donación.

c) Interpretación sistemática (el *contexto*)

El Tribunal manifiesta que alejarse de la interpretación que está sosteniendo en su resolución conllevaría la falta de razón de ser de los artículos 34, 35 y 36 de Ley del IRPF, en los que se establece la manera de calcular las ganancias o pérdidas patrimoniales de transmisiones onerosas y lucrativas.

Asimismo, el Tribunal refuerza su interpretación acudiendo al Impuesto sobre Sociedades y concluyendo que en dicho impuesto se admite, y se ha admitido siempre, que la transmisión a título lucrativo de un bien puede generar tanto un beneficio como una pérdida por la diferencia entre el coste de adquisición y el valor de mercado.

d) Interpretación lógica (la *realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas*)

A través de un ejemplo, el Tribunal se cuestiona la lógica de la interpretación seguida por la Administración: ¿por qué habría de excluirse del cómputo de la pérdida patrimonial, por diferencia entre el valor de adquisición y el de donación, al padre que dona un determinado bien a su hijo, cuando si el padre vendiese el bien en primer lugar y donase seguidamente el importe a su hijo nadie cuestionaría la pérdida patrimonial y el resultado podría ser muy semejante o, según los casos, idéntico?

e) Interpretación teleológica (el *espíritu y finalidad de la norma*)

Para el Tribunal sería manifiestamente contrario a los principios de equidad y capacidad contributiva hacer tributar por las ganancias puestas de manifiesto en una transmisión lucrativa, pero, en cambio, no permitir las pérdidas que se puedan generar por este tipo de transmisiones.

El criterio manifestado por el Tribunal es razonable y fiscalmente justo. Habrá que esperar al

posible estudio de la cuestión que realicen el TEAC y los tribunales de justicia, pero no cabe duda de que —sin perder de vista el criterio que sigue manteniendo la Administración— el TEAR de Valencia ha abierto la posibilidad de incluir este tipo de pérdidas en la declaración del IRPF.

El derecho hereditario de transmisión y los acreedores del transmitente

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo reunida en Pleno, en su sentencia de 11 de septiembre de 2013 (ECLI: ES:TS:2013:5269), acogió la tesis moderna de la adquisición directa. Desde entonces, la configuración del derecho de transmisión se ha ido ajustando para salvaguardar los derechos de los legitimarios no herederos del transmitente. Sin embargo, se echa en falta una atención especial a sus acreedores, quienes, como consecuencia de los efectos de la tesis moderna, quedan en peor condición al no poder dirigirse contra el patrimonio del primer causante.

Adrián Jareño. Procesal y Arbitraje. Madrid

En el presente artículo expondremos la configuración actual del derecho hereditario de transmisión (art. 1006 del Código Civil), sobre el que mucho se ha escrito y debatido. Para ello analizaremos la doctrina fijada por la Sala Primera del Tribunal Supremo y cómo es aplicada por la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública (“DGSJFP”). Mención especial se hará a la situación en que quedan los acreedores del transmitente.

El supuesto de hecho es el siguiente: un sujeto (primer causante) fallece; seguidamente, uno de sus herederos (transmitente) muere sin llegar a

emitir declaración de voluntad (expresa o tácita) en orden a la aceptación o repudiación de la herencia; en consecuencia, ese derecho de aceptar o repudiar la herencia del primer causante (*ius delationis*) que correspondía al transmitente pasa a sus herederos (transmisarios)⁶.

Sobre el derecho de transmisión, la doctrina científica y la jurisprudencia discuten, entre otras cuestiones, si existe una única delación, de forma que los bienes del primer causante pasan directamente a los transmisarios desde que ejercitan positivamente el *ius delationis* (teoría moderna), o varias delaciones, en cuyo caso

6.- El escenario descrito es más común de lo que podría pensarse. No en pocas ocasiones —y por razones diversas— pueden transcurrir varios meses (incluso años) entre la delación y la aceptación de una herencia.

tienen lugar dos movimientos o pasos de los bienes si los transmisarios aceptan la herencia del primer causante, que adquieren a través de la herencia del transmitente (teoría clásica).

El debate descrito trasciende del plano puramente teórico. De entrada, afecta a la forma de liquidar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (“ISD”), pues determina que el devengo sea doble (tesis clásica) o uno solo (tesis moderna). Desde el punto de vista de los herederos forzosos del transmitente, incide en si los bienes del primer causante computan para el cálculo de sus legítimas, debiendo intervenir en la partición de la herencia del primer causante (teoría clásica), o todo lo contrario (teoría moderna). Y, naturalmente, para los acreedores del transmitente tampoco es baladí que se siga una u otra tesis, pues de ello dependerá que puedan dirigirse contra los bienes del primer causante (tesis clásica) o no (tesis moderna). Estos son solo algunos ejemplos de las repercusiones prácticas derivadas de optar por una u otra tesis.

Hasta el año 2013 la tesis mayoritaria era la clásica, acogida por la DGSJFP. Basta citar su Resolución de 22 de octubre de 1999 (RJ 1999\7678), donde explica que, para determinar la legítima del cónyuge viudo del transmitente, deben incluirse los bienes “*que el transmisario haya adquirido como heredero del transmitente en la herencia del primer causante, por lo que ha de reconocerse al cónyuge viudo de dicho transmitente el derecho a intervenir en la partición extrajudicial que de la misma reali-*

cen los herederos” del primer causante. También la Sala Tercera del Tribunal Supremo excluyó la existencia de una sucesión directa del transmisario, confirmando los dos pasos y, en definitiva, la necesidad de practicar dos liquidaciones del ISD (Sentencia de 14 de diciembre de 2011 –RJ 2012\2758– donde la aplicación de la teoría clásica conllevó que los causahabientes tuvieran que abonar algo más de 1,7 millones de euros por el ISD).

Quizás motivado por el aparente impacto fiscal de la tesis clásica, el Pleno de la Sala Primera del Alto Tribunal decidió apartarse del criterio que hasta la fecha había sido mayoritario. Así, en su Sentencia n.º 539/2011, de 11 de septiembre de 2013 (magistrado ponente: Excmo. Sr. Orduña Moreno –RJ 2013\7045–), fijó una doctrina que implicaba, aunque no lo diga expresamente, acoger la tesis moderna de la adquisición directa: “*El denominado derecho de transmisión previsto en el artículo 1006 del Código Civil no constituye, en ningún caso, una nueva delación hereditaria o fraccionamiento del ius delationis en curso de la herencia del causante que subsistiendo como tal, inalterado en su esencia y caracterización, transita o pasa al heredero trasmisario. No hay, por tanto, una doble transmisión sucesoria o sucesión propiamente dicha en el ius delationis, sino un mero efecto transmisivo del derecho o del poder de configuración jurídica como presupuesto necesario para hacer efectiva la legitimación para aceptar o repudiar la herencia que ex lege ostentan los herederos transmisarios; dentro de la*

unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio del causante de la herencia, de forma que aceptando la herencia del heredero transmitente, y ejercitando el ius delationis integrado en la misma, los herederos transmisarios sucederán directamente al causante de la herencia y en otra distinta sucesión al fallecido heredero transmitente”.

La nueva doctrina fue inmediatamente acatada –sin discusión– por la DGSJFP. En su Resolución n.º 4552/2014, de 26 de marzo (RJ 2014\2376), tras resolver que el cónyuge viudo del transmitente debía concurrir a la liquidación de la sociedad de gananciales del primer causante, señaló que en las operaciones particionales *“no es necesaria la intervención del cónyuge del transmitente y sí tan solo la de los transmisarios”*. Este total alineamiento quedó confirmado en las Resoluciones n.º 8082/2014, de 11 de junio (RJ 2014\4615), y n.º 11456/2014, de 6 de octubre (RJ 2014\5737). Ahora bien, esas resoluciones sacaron inmediatamente a relucir alguno de los inconvenientes prácticos de la teoría moderna.

Por su parte, la Sala Tercera del Tribunal Supremo recogió el guante de la Sala Primera y rectificó su doctrina para, entre otras cuestiones, concluir que *“se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible, no dos hechos imposables ni dos devengos del impuesto”* (Sentencias n.º 936/2018, de 5 de junio –RJ 2018\2864– y n.º 434/2019, de 29 de marzo –RJ 2019\1307–).

La sintonía existente pronto encontró un primer “pero”. A través de su Resolución n.º 8407/2015, de 9 de junio (RJ 2015\3619), la DGSJFP manifestó su absoluto respeto por la doctrina de la Sala Primera. Sin embargo, aprovechó ciertas particularidades del supuesto de hecho para, a partir de la unidad orgánica y funcional del fenómeno sucesorio a que aludía el Alto Tribunal, permitir la intervención del cónyuge viudo del transmitente en las operaciones divisorias de la herencia del primer causante.

Tiempo después, la DGSJFP fue más allá y matizó que *“es indiscutible que la determinación de quiénes son los transmisarios y en qué porcentaje y modo adquieren los bienes, viene determinado por la sucesión del transmitente, no por la sucesión del primer causante. Como ha dicho la mejor doctrina, para reconducir esta cuestión, en lugar de centrarnos en el tema de la doble transmisión de bienes, que la sentencia del Pleno excluye, sería mejor profundizar en que los transmisarios son llamados a la herencia del primer causante porque son herederos del transmitente y solo en cuanto lo son y en la forma y proporción en que lo son, para lo cual es inevitable considerar en qué términos los ha llamado el transmitente por vía de testamento o la ley en caso de vocación abintestato o forzosa, según los supuestos”*. Al mismo tiempo recordaba la Resolución de 22 de octubre de 1999, defensora de la tesis clásica (Resolución n.º 9718/2017, de 26 de julio –RJ 2017\5861–).

Es en el año 2018 cuando la evolución en la posición de la DGSJFP se hace más evidente.

Tras aclarar que no se aparta de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo, explica que la obligada protección de los legitimarios del transmitente exige entender que, a efectos de determinar el importe de la legítima, el *ius delationis* también se computa en la herencia del transmitente, ya que deben combinarse los efectos del derecho de transmisión con la coexistencia de legitimarios —no herederos— como interesados en la herencia del transmitente a los efectos de exigir —o no— su intervención en las operaciones de aceptación y partición de herencia. Además, para reforzar su postura termina configurando el *ius delationis* como un derecho subjetivo potestativo con valor patrimonial (Resoluciones n.º 1323/2018, de 22 de enero —RJ 2018\222—; n.º 6330/2018, de 25 de abril —RJ 2018\5752—; n.º 10165/2018, de 5 de julio —RJ 2018\3488—; n.º 14163/2018, de 28 de septiembre —RJ 2018\4126—; n.º 6127/2019, de 5 de abril —RJ 2019\1465—; n.º 6452/2019, de 11 de abril —RJ 2019\1594—; n.º 9484/2019, de 5 de junio —RJ 2019\2530—).

Dejando al margen discusiones en torno a la posición desarrollada por la DGSJFP, lo cierto es que hoy día nos encontramos con un escenario donde el *ius transmissionis* quedaría configurado de la siguiente forma:

- i) Aceptada la herencia del transmitente y ejercitado positivamente el *ius delationis* por los transmisarios, estos suceden directamente al primer causante (Sentencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo n.º 539/2011, de 11 de septiembre de 2013 —RJ 2013\7045—).
- ii) Consecuencia inmediata de lo anterior es que se produce una sola adquisición hereditaria y, por ende, un solo hecho imponible (no dos) a efectos del ISD (Sentencias de la Sala Tercera del Tribunal Supremo n.º 936/2018, de 5 de junio —RJ 2018\2864— y n.º 434/2019, de 29 de marzo —RJ 2019\1307—). Esta solución, aunque *a priori* sería más beneficiosa para el causahabiente, puede no serlo tanto dependiendo de las circunstancias del caso concreto.
- iii) Ahora bien, en atención a la necesidad de proteger a los legitimarios, el *ius delationis* se computa en la herencia del transmitente a efectos de determinar la legítima correspondiente a sus herederos forzosos, quienes deben participar en las operaciones de aceptación y partición de la herencia del primer causante, ya hayan sido beneficiados como tales a título de herencia, legado o donación.

El lector habrá advertido que, si bien la construcción actual del derecho de transmisión dedica especial atención a proteger a los legitimarios del transmitente, olvida a sus acreedores (también interesados en la sucesión), quienes, como resultado de aplicar la tesis moderna, no pueden dirigirse contra el patrimonio del primer causante (bien de forma directa, bien vía el art. 1001 del Código Civil).

La DGSJFP parece interesada en resolver esta cuestión. Al menos, así lo deja entrever en una de sus últimas resoluciones sobre la materia donde desliza —*obiter dictum*— la idea de que los acreedores del transmitente también deben

ser amparados y pueden intervenir en la partición de la herencia del primer causante (Resolución n.º 9484/2019, de 5 de junio –RJ 2019\2530–⁷). Este planteamiento está en línea con su tesis de que *“cualquier operación tendente a la partición de la herencia a la que esté llamado el transmitente debe ser otorgada por todos los interesados en su sucesión”*⁸. También con su concepción del *ius delationis* como un derecho subjetivo potestativo con valor patrimonial.

La realidad es que, en tanto la DGSJFP o, mejor aún, la Sala Primera del Tribunal Supremo no aclaren la posición en que se encuentra el acreedor del transmitente, pueden darse situaciones poco deseables.

Veamos un ejemplo: Fulvio Finado fallece instituyendo a su hijo (Máximo Pillo) como único heredero de una herencia integrada, exclusivamente, por dos bienes inmuebles sin cargas. Resulta que Máximo Pillo, casado y con una hija,

no tiene activos a su nombre, solo deudas impagadas que quedarían prácticamente cubiertas con el valor del patrimonio relicto. Máximo Pillo sabe que si repudia la herencia, al ser el único heredero y no tener designado sustituto, sucedería su hija (arts. 912.3.º, 933 o 986 del Código Civil), aunque también es consciente de que, en tal caso, corre el riesgo de que sus acreedores soliciten al juez que les autorice a aceptar la herencia (art. 1001 del Código Civil). En esta tesitura se le podría ocurrir que, al regir la tesis moderna del derecho de transmisión, una opción sería mantener indefinida la herencia yacente sin realizar actos que impliquen su aceptación tácita (algo complicado pero no imposible). Y si los acreedores, por desconocer el llamamiento de Máximo Pillo, no ejercitan la acción para forzarle a aceptar o repudiar la herencia (arts. 1004 y 1005 del Código Civil), los bienes de Fulvio Finado acabarían llegando a los herederos de Máximo Pillo (transmisarios) sorteando a los acreedores⁹.

7.- Los exactos términos que emplea la DGSJFP son *“distinta cuestión que se habrá de tener en cuenta (aunque en este caso no se suscita, al no estarse en presencia de un supuesto que haga necesaria la tutela de los legitimarios), es la eventual protección de terceros que puedan acreditar algún interés sobre el patrimonio del transmitente (básicamente sus acreedores y sus legitimarios), de modo que cualquier operación tendente a la partición de la herencia a la que esté llamado el transmitente en su caso habrá de ser otorgada por todos los interesados en su sucesión (serían los cotitulares de esta masa los que deban verificar estas operaciones, entre los cuales deben tenerse en consideración los designados como herederos y de forma indudable sus legitimarios). Pero como se ha expresado, es indudable que esta cuestión no se plantea en este expediente [...]”*.

8.- La DGSJFP no especifica quiénes son los interesados en la sucesión del transmitente. En su Resolución n.º

9484/2019, de 5 de junio –RJ 2019\2530– indica por primera vez que serían *“básicamente sus acreedores y sus legitimarios”*. Al respecto, resulta oportuno recordar los artículos 1083 del Código Civil y 782 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (*“Los acreedores de uno o más de los coherederos podrán intervenir a su costa en la partición para evitar que ésta se haga en fraude o perjuicio de sus derechos”*).

9.- Se asume, claro está, que los transmisarios aceptan la herencia de Máximo Pillo a beneficio de inventario. De esta forma, una vez que los bienes de Fulvio Finado integren el patrimonio personal de los transmisarios, los acreedores de Máximo Pillo no podrán dirigirse contra ellos. Nos encontraríamos ante dos patrimonios separados.

El escenario descrito, aunque hipotético, es plausible. De ahí que, mientras se mantenga la doctrina actual, a los acreedores únicamente les queda proteger sus posiciones acudiendo a dos mecanismos —no exentos de verdaderas dificultades prácticas—:

- i) Por un lado, tienen a su alcance la vía prevista en los artículos 1004¹⁰ y 1005¹¹ del Código Civil para forzar a su deudor a que en un plazo concreto acepte o repudie la herencia a la que ha sido llamado. Ahora bien, esta posibilidad plantea el reto *ab initio* de que el acreedor descubra que su deudor ha sido llamado a una herencia.
- ii) Por otro lado, conocido por el acreedor que su deudor —ya fallecido— fue llamado a una herencia que no aceptó ni repudió, podrá tratar de averiguar si en vida realizó actos que implicasen la aceptación tácita de la herencia del primer causante. Se trata de una tarea compleja, pero, de conseguirse, evitaría la aplicación del derecho de transmisión.

En fin, este interesante capítulo del derecho de sucesiones, sobre el que tanto se ha debatido, no parece todavía cerrado. Se ha avanzado hacia una caracterización del *ius transmissionis* enfocada en el terreno de lo práctico, que, de momento, permite salvaguardar los derechos de los legitimarios no herederos del transmitente. Sin embargo, sus acreedores, como consecuencia de los efectos de la tesis moderna, se ven privados de la posibilidad de hacer efectivos sus créditos sobre el patrimonio del primer causante. Su posición es, por tanto, peor que la que tenían hasta el año 2013. Mientras la situación se mantenga, no tendrán más remedio que estar atentos para, si fuera preciso, acudir a la vía de los artículos 1004 y 1005 del Código Civil o averiguar si su deudor ha realizado actos que impliquen la aceptación tácita de la herencia del primer causante.

10.- "Hasta pasados nueve días después de la muerte de aquel de cuya herencia se trate, no podrá intentarse acción contra el heredero para que acepte o repudie".

11.- "Cualquier interesado que acredite su interés en que el heredero acepte o repudie la herencia podrá acudir al Notario para que éste comunique al llamado que tiene un

plazo de treinta días naturales para aceptar pura o simplemente, o a beneficio de inventario, o repudiar la herencia. El Notario le indicará, además, que si no manifestare su voluntad en dicho plazo se entenderá aceptada la herencia pura y simplemente". Precepto modificado por la Ley 15/2015, de 2 de julio, de la Jurisdicción Voluntaria.

Voluntad revocatoria como requisito para que la enajenación de un legado determine su invalidez

El Tribunal Supremo reitera que para considerar que la enajenación de un legado determina su invalidez debe concurrir la clara voluntad revocatoria del donante mortis causa o del testador.

Sergio Sánchez. Procesal. Valencia

Noelia González. Procesal. Valencia

En la reciente sentencia de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo de 29 de junio de 2020 (ECLI: ES:TS:2020:2087), el Tribunal Supremo sostiene que la enajenación de un legado por parte de la tutora del causante con autorización judicial no se puede interpretar como manifestación tácita de revocación del legado. La sentencia considera que la testadora conservó su voluntad de transmitir *mortis causa* la cosa legada mientras mantuvo su capacidad, por lo tanto, la enajenación del inmueble no puede considerarse como una manifestación tácita de revocar el legado.

El artículo 869 del Código Civil en su apartado segundo establece que el legado quedará sin efecto “*Si el testador enajena, por cualquier título o causa, la cosa legada o parte de ella*”. El referido precepto contiene una causa objetiva de extinción del legado cuyo fundamento es el respeto de la voluntad del testador. De este

modo, si el testador dispuso libremente de la cosa para legarla a quien consideró oportuno, la misma libertad de disposición debe permitirle enajenarla en vida a quien considere conveniente y, en consecuencia, dejar sin efecto el legado.

El referido precepto también establece que “*Si después de la enajenación volviere la cosa al dominio del testador, aunque sea por la nulidad del contrato, no tendrá después de este hecho fuerza el legado*”. Por lo tanto, aunque con posterioridad a la enajenación la cosa legada volviera a integrarse en el patrimonio del testador, el legado no sería válido pues habría devenido anteriormente ineficaz. Finalmente, el artículo 869.2 del Código Civil prevé como supuesto excepcional que la “*readquisición se verifique por pacto de retroventa*”. En ese caso, se entenderá que el legado es válido por considerar que concurre la voluntad del testador de reservarse la

posibilidad de readquirir la cosa legada y no desprenderse de ella definitivamente.

En el caso enjuiciado, la causante otorgó testamento y, además de instituir una heredera, legó a dos de sus primos dos inmuebles. Varios años después de otorgar testamento, la testadora fue declarada incapaz y se designó como tutora a uno de los legatarios. Posteriormente, la tutora promovió procedimiento de autorización judicial de venta de uno de los inmuebles en virtud del cual se autorizó la enajenación del inmueble en beneficio de la incapaz.

Tras el fallecimiento de la testadora, se interpuso un procedimiento judicial para interesar la ineficacia del legado como consecuencia de la enajenación del inmueble llevada a efecto por la tutora.

El Juzgado de Primera Instancia consideró que la venta del inmueble por la tutora de la incapaz no puede equipararse a una manifestación de la voluntad revocatoria tácita de la causante. En este sentido, y sin perjuicio de la validez de la venta del inmueble llevada a efecto por la tutora de la causante, la sentencia consideró que el legado no había devenido ineficaz porque la venta no puede considerarse como manifestación de voluntad de la causante, ni tampoco puede considerarse ratificada o consentida por la incapaz.

La Audiencia Provincial revocó la sentencia de primera instancia porque consideró que la venta del inmueble por la tutora de la causante con

autorización judicial es un supuesto equiparable a la enajenación del bien legado por parte de la testadora y, por tanto, subsumible en el artículo 869.2 del Código Civil.

El Tribunal Supremo, tras hacer referencia a numerosos precedentes jurisprudenciales, concluye que *“la enajenación del bien legado llevada a efecto por la tutora y legataria, para sufragar las necesidades de su pupila y causante, con autorización judicial, no se puede considerar como manifestación de la voluntad revocatoria de testadora sobre la eficacia de la manda litigiosa”*. De este modo, la sentencia considera que la enajenación no respondió a un acto voluntario de la testadora y no puede *“interpretarse como una manifestación tácita de revocar el legado”*.

El Tribunal Supremo considera subrogados a los legatarios en el remanente del precio obtenido por la enajenación del bien, una vez descontados los importes destinados a satisfacer las necesidades de la testadora *“que fue la causa que justificó la enajenación del bien legado (art. 271 del CC) y no la voluntad exteriorizada de la causante, a través de un acto jurídico propio, que se pueda interpretar como manifestación tácita de revocación”*. Por lo tanto, en el supuesto expuesto el Tribunal Supremo concluye que *“la enajenación realizada no permite considerarla como cambio de la voluntad del causante, y, por lo tanto, como revocación del legado litigioso”*.

El carácter no ganancial de los beneficios destinados a reservas

La sentencia de la Sala 1.^a del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2020 niega el carácter ganancial a los beneficios destinados a reservas, salvo en supuestos de fraude de ley.

Borja Sabater Torrónategui

Procesal. Madrid

La decisión de repartir o no dividendos nunca está exenta de problemas, especialmente en el ámbito de la empresa familiar.

La ausencia de regulación en el Código Civil (“CC”) sobre los beneficios no distribuidos y destinados a reservas —a diferencia del carácter ganancial que se otorga a los dividendos repartidos en materia de régimen económico matrimonial— ha generado diferencias de criterio entre las audiencias provinciales. En este supuesto, la Sala 1.^a del Tribunal Supremo colma el vacío existente identificando a la sociedad de capital como una entidad autónoma e independiente de cada uno de sus socios.

En el recurso de casación no se discute el carácter ganancial que el artículo 1347 del CC atribuye a los dividendos sociales devengados vigente la sociedad de gananciales. Su naturaleza de frutos es indiscutible al amparo del mencionado precepto. Tampoco se discute

el carácter privativo de las acciones y participaciones pertenecientes a cualquiera de los cónyuges antes de contraer matrimonio.

La cuestión analizada por la Sala consiste en determinar si los beneficios destinados a reservas por una sociedad de capital de la que es socio uno solo de los cónyuges tienen carácter ganancial.

En el caso analizado, el cónyuge viudo interpuso demanda de liquidación de la sociedad legal de gananciales y de división judicial de la herencia. Posteriormente, se abrió un incidente de inclusión o exclusión de bienes en el activo de la sociedad en el que no se discutió la existencia de las reservas, sino su inclusión en el haber de la comunidad ganancial. En concreto, el objeto de la controversia fue determinar si la sociedad de gananciales ostenta un derecho de crédito frente a la herencia del causante por el importe de los beneficios destinados a reservas.

El Juzgado de Primera Instancia decidió incluir los beneficios sociales imputados a reservas en el activo de la sociedad legal de gananciales, mientras que la Audiencia decretó su exclusión. Dado que la cónyuge viuda falleció durante la sustanciación del procedimiento, sus herederos decidieron interponer el recurso de casación.

Como adelantábamos, la cuestión ha sido controvertida en el ámbito de la jurisprudencia menor.

Existe la tesis que atribuye el carácter ganancial a las reservas acordadas por la junta general de socios de las sociedades de capital. Para ello, se acude en primer lugar a una aplicación análoga del artículo 128.1 de la Ley de Sociedades de Capital (“LSC”), que se refiere a las reglas de liquidación del usufructo de acciones o participaciones. Ese precepto atribuye la condición de usufructuario al patrimonio común y la de nudo propietario al cónyuge titular.

En segundo lugar, se está a los artículos 127 y 128 de la LSC y 1349 del CC. De ese modo, los frutos devengados durante el matrimonio serían comunes solo para el supuesto de que uno de los cónyuges sea usufructuario de acciones o participaciones. En ese caso, la sociedad de gananciales tendría derecho a la aplicación del artículo 128 de la LSC.

Por último, para atribuir el carácter ganancial a las reservas se aplica el artículo 1360 del CC. En virtud de ese precepto, las reservas se consideran como incrementos patrimoniales incorporados a una explotación, establecimiento mercantil o cualquier otro género de empresa.

Ninguna de esas interpretaciones ha sido acogida por nuestro Alto Tribunal. La Sala Primera distingue con bastante claridad el reparto de dividendos constante la sociedad de gananciales de los beneficios destinados a reservas que, pertenecientes al patrimonio de la sociedad de capital, no se comunican o confunden con el patrimonio de los socios. En efecto, las sociedades de capital tienen personalidad jurídica propia e independiente de la de cada uno de sus socios y, en su virtud, constituyen un centro de imputación de derechos y obligaciones propios.

El cónyuge socio únicamente ostenta un derecho abstracto sobre los beneficios de la sociedad de capital no repartidos. La concreción de ese derecho abstracto se realiza mediante la adopción del acuerdo por el que se reparten dividendos. Ejecutado ese acuerdo, el beneficio se separa del patrimonio de la sociedad para atribuirse al patrimonio del socio.

En definitiva, los dividendos cuyo reparto acuerde la junta general de socios, constante la sociedad de gananciales, tienen carácter ganancial, incluso en el supuesto de que su percepción se materialice con posterioridad a la disolución de la sociedad de gananciales.

Respecto a las reservas, como beneficio mantenido en la sociedad de capital y sometido al concreto régimen normativo societario, no adquieren la condición de gananciales. Es más, como analiza la Sala 1.^a, este beneficio puede que nunca llegue a percibirse como beneficio imputable a las acciones o participaciones sociales.

En la órbita de las empresas familiares, pueden surgir conflictos al tiempo de decidir si el beneficio se destina a reservas o se reparten dividendos. Como hemos señalado, esa decisión compete a la sociedad de capital y, según como esté configurado el órgano de control, el riesgo de existir fraude de ley en la adopción de estos acuerdos también ha sido analizado por la Sala.

Así, se mencionan varios ejemplos, como el del socio cónyuge que controla una sociedad familiar y adopta acuerdos para no repartir dividendos. Esos acuerdos no son, *per se*, fraudulentos. Sin embargo, atendidas las circunstancias concurrentes, pueden considerarse adoptados en fraude de ley, lo que determinaría la aplicación del precepto que se hubiera querido eludir y, en consecuencia, se reputarían gananciales.

El COVID-19 mantiene suspendido el derecho de separación por falta de reparto de dividendos

El legislador vuelve a suspender el derecho de separación de los socios para no agravar la situación actual de muchas sociedades, permitiéndoles la retención del dividendo.

Laura Salas Gómez. Procesal. Madrid

La Ley de Sociedades de Capital (“LSC”), tras la reforma operada por la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, reconoce el derecho de separación del socio minoritario por falta de distribución de dividendos, salvo disposición contraria en los estatutos.

A partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción de la sociedad en el Registro Mercantil, el socio que haga constar en el acta de la junta general su protesta por la insuficiencia de los dividendos reconocidos tendrá derecho de separación en caso de que no se acuerde distribuir como dividendo, al menos, el 25 % de los beneficios del ejercicio anterior legalmente distribuibles, siempre que se hayan obtenido beneficios en los tres ejercicios previos.

Desde su entrada en vigor, el controvertido artículo 348 bis de la LSC, que recoge este

derecho, ha sido objeto de diversas modificaciones y suspensiones en cuanto a su aplicación.

El pasado 6 de julio se publicó en el *Boletín Oficial del Estado* el Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio, de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo.

Entre las medidas adoptadas se encuentra la modificación del artículo 40.8 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, de manera que, tras el fin del estado de alarma y hasta el próximo 31 de diciembre de 2020, se mantiene la última suspensión del derecho de separación de los socios por la falta de reparto de dividendos.

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



Javier Balza
Socio. Procesal
+34 944163796
javier.balza@uria.com



Iratxe Celaya
Socia. Fiscal
+34 944794992
iratxe.celaya@uria.com

**BARCELONA
BILBAO
LISBOA
MADRID
PORTO
VALENCIA
BRUXELLES
LONDON
NEW YORK
BOGOTÁ
LIMA
SANTIAGO DE CHILE**

www.uria.com

La información contenida en esta publicación es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico