Your World First

CMS Law.Tax

Referencias Jurídicas

Septiembre 2016, 2ª quincena

Artículos de fondo

La obligación de restituir las cantidades a cuenta de dividendos repartidas y su aplicación en los grupos de sociedades: ¿son dividendos o pago a cuenta del dividendo? 2
Andrés Recalde

Posts jurídicos

Corporate / M&A

Aportaciones de bienes genéricos en la constitución de una SL 6
Alberto de Pablo

Comfort letters: la inexistencia de la relación matriz-filial ya no es excusa 8
Ignacio Cerrato

Paga la indemnización, siempre podrás recobrar lo indebido 10
Beatriz Durán

Público y Sectores Regulados

La CNMC concluye que las restricciones a las gasolineras sin personal son anticompetitivas 12
Félix Alarcón

Procesal

Subastas electrónicas de inmuebles: situación actual 14
Jesús Domínguez

Tutela sumaria e inscripción del contrato de arrendamiento de bienes muebles y del arrendamiento financiero en el registro de bienes muebles 16
Antonio Fernández

Propiedad industrial e Intelectual

Aprobada la Directiva (UE) 2016/1148 de ciberseguridad 18
Javier Martínez de Aguirre y Blanca Cortés

Tributario

La nueva Directiva Anti-Elusión Fiscal, hacia el fin de la planificación fiscal agresiva… con reducida aplicación práctica en España 20
Marta Rodríguez y María González

Inmobiliario y Construcción

Cuando la renta arrendaticia se paga con obras de reforma 22
Gerardo Zaldívar

La obligación de restituir las cantidades a cuenta de dividendos repartidas y su aplicación en los grupos de sociedades: ¿son dividendos o pago a cuenta del dividendo?

Andrés Recalde

El socio está obligado a restituir el dividendo o las cantidades a cuenta que hubiera recibido, cuando la distribución fue irregular y él conocía o no podía ignorar la irregularidad. La devolución de una cantidad a cuenta no procede si el reparto se realizó conforme a lo previsto en la ley y con posterioridad sobrevinieran pérdidas que dejasen el ejercicio sin beneficio. Pero esta conclusión, comúnmente admitida, puede cuestionarse cuando el socio, que recibió cantidades a cuenta, participaba en gestión y en los actos, que conducirían a las pérdidas del ejercicio. El tema adquiere especial interés en los grupos de sociedades, en los que la dirección unitaria impuesta por la sociedad dominante sobre el grupo y las filiales afecta a las decisiones de gestión financiera.

1. Planteamiento

Una sociedad anónima o de responsabilidad limitada puede acordar la distribución entre los socios de cantidades a cuenta de dividendos, con carácter previo a la aprobación del resultado del ejercicio . El correspondiente acuerdo puede aprobarse por la junta general o en su caso por los administradores de la sociedad. El reparto de una cantidad a cuenta debe cumplir estrictos requisitos destinados a garantizar que no se detraen recursos de la sociedad, que arriesguen su fortaleza patrimonial. En concreto, los administradores están obligados a formular un estado contable, que ponga de manifiesto la existencia de liquidez suficiente para la distribución; y, por otro lado, la cuantía de la cantidad distribuida no puede exceder de los resultados obtenidos desde el fin del último ejercicio, deducidas las pérdidas de ejercicios anteriores y las cantidades con las que se deben dotar las reservas legales o estatutarias, así como la estimación del impuesto a pagar sobre dichos resultados (art. 277 LSC).

A esta previsión le sigue otro precepto, que establece que los socios deben restituir las cantidades a cuenta recibidas, con el interés legal correspondiente, siempre que en el reparto se hubiera contravenido lo establecido en la ley, y que la sociedad probase que los socios perceptores de

aquellas cantidades conocían la irregularidad de la distribución o no podían ignorarla (art. 278 LSC). La norma también se aplica al dividendo ordinario repartido en violación del régimen general (art. 274 LSC).

2. La regla general de la irrepetibilidad de las cantidades recibidas y la obligación de devolverlas como solución excepcional: presupuestos

La regla sobre la que se construye el régimen legal es, por tanto, la irrepetibilidad de las cantidades percibidas. La obligación de los socios de devolver es una solución excepcional que requiere dos requisitos. En primer lugar, es necesario un requisito objetivo: la infracción de las reglas aplicables al reparto: del dividendo ordinario o del dividendo a cuenta. La sociedad no puede repartir un dividendo ordinario si el valor del patrimonio, una vez cubiertas las reservas legales o estatutarias, es o resultaría ser, a consecuencia del reparto, inferior al capital social (art. 274.1 LSC); la irregularidad del reparto de cantidades a cuenta se refiere a la infracción de las normas especiales, que antes se mencionaron.

El segundo requisito es de carácter subjetivo. El deber del socio de devolver lo recibido solo procede si hubiera obrado con consciencia de la irregularidad o con ignorancia culpable de la misma. Esto es, el socio no debe restituir las cantidades que recibió si ignoraba, sin culpa, que no se cumplieron las normas aplicables a la distribución del dividendo ordinario o a la del dividendo a cuenta.

Los dos requisitos indicados son acumulativos: ambos deben reunirse para excluir la irrepetibilidad del pago realizado. Si el socio lo era de buena fe, no debe restituir las cantidades recibidas incluso aunque el pago fuera irregular (incumpliendo las reglas legales). Del mismo modo, no procedería valorar si el socio obró de mala fe o con negligencia, si el dividendo se satisfizo regularmente. En el caso de las cantidades distribuidas a cuenta, los socios no deberían devolver lo que recibieron, si se cumplieron las previsiones establecidas en la ley.

3. Las consecuencias de la regla de la irrepetibilidad y su fundamento

El escenario definido abre un interrogante en el caso de cantidades distribuidas a cuenta cumpliendo los requisitos legales en el momento del reparto, si esos requisitos desaparecen con posterioridad. El supuesto de interés es aquel en que al aprobarse las cuentas se aprecian pérdidas (sobrevenidas después del reparto de las cantidades a cuenta), que dan lugar a que, al final del ejercicio, no exista un beneficio repartible e, incluso, que pueden anular las reservas de libre disposición acumuladas de ejercicios anteriores. En definitiva no existiría un resultado del ejercicio que la sociedad pudiera aplicar al reparto de dividendo.

Sin embargo, la regularidad del reparto debe determinarse a la luz de los requisitos que deben concurrir cuando se aprueba la distribución del dividendo a cuenta. La regla legal presupone, por tanto, que los socios no deben devolver las cantidades recibidas a cuenta si cuando se acordó el reparto se respetaron las correspondientes normas. Lo contrario supondría que el pago del dividendo a cuenta tiene un carácter provisional, cuya eficacia plena se posterga a la espera de que exista un beneficio repartible al final del ejercicio. Eventualmente la provisionalidad de la entrega de las cantidades a cuenta conduciría también a que debiera restituirse lo ya distribuido si la junta, al aprobar las cuentas del ejercicio, acordase no repartir un dividendo. La interpretación mayoritaria (de la Directiva, en el Derecho comparado y en el Derecho español) permite una conclusión clara sobre la naturaleza de las cantidades a cuenta. Estas no son anticipos provisionales, cuya suerte dependa de que existan ganancias o de un acuerdo de la junta de aplicar el resultado a repartir un dividendo al final del ejercicio. A pesar de la calificación del supuesto, es opinión común que los socios no reciben una cantidad a cuenta del dividendo: lo que se les entrega es un estricto y definitivo dividendo, cuya satisfacción es plenamente eficaz.

La consecuencia es clara: aunque haya pérdidas sobrevenidas, que anulen la ganancia que la sociedad obtuvo desde el cierre del ejercicio anterior y que sirvió de base para distribuir el dividendo a cuenta, los socios no están obligados a restituir lo recibido. En esta situación, los administradores, al formular las cuentas, deberán detraer de las reservas las cantidades con cargo a las cuales se distribuyeron las pérdidas. Y, en caso de que no existieran reservas, el ejercicio terminará con un resultado de pérdidas, que se deberán compensar en ejercicios posteriores.

El carácter definitivo e irrepetible del reparto tiene una lógica interna. Obligando a la restitución al socio, que no es responsable de la irregularidad, se le colocaría en una posición difícil si carece de liquidez para devolver lo recibido, por ejemplo porque hubiera utilizado las cantidades recibidas para cumplir con sus propias obligaciones o para realizar nuevas inversiones. Es poco razonable, en efecto, que soporte las consecuencias de una irregularidad, que no le es imputable. El régimen se entronca, en definitiva, con la razón de ser de la regla de la no repetición. La ley tiene presentes sociedades anónimas abiertas, con socios ajenos a la gestión de la sociedad, que no deben verse afectados por una gestión en la que no intervinieron.

El presupuesto de la irrepetibilidad del pago irregular se sitúa, en última instancia, en la falta de control de la decisión por el socio. Ahora bien, la ley protege al socio de buena fe. Pero no al socio que conocía o, dadas las circunstancias, no podía ignorar el incumplimiento de las normas aplicables al reparto ordinario del dividendo (p. ej. inexistencia de un beneficio neto, los defectos del balance, la invalidez del acuerdo de la junta) o a la distribución de las cantidades a cuenta (p. ej. la ausencia de los presupuestos legales previstos al efecto en la ley).

Por ello, el deber de diligencia exigible ha de ser más intenso si es la junta general la que aprueba el reparto de estas cantidades. La alteridad del socio respecto de la gestión, que es lo que justifica su protección, no podrá invocarse si en la junta en que se decide repartir un dividendo o, incluso, con posterioridad, el socio tenía una influencia importante en el acto o acuerdo del que puede predecirse que provocará pérdidas al final del ejercicio (p. ej. un acuerdo de la junta en materia de gestión, ex art. 161 LSC o una modificación del criterio de valoración contable de ciertas partidas). En estos casos, incluso aunque en el momento en que se acordó el reparto de las cantidades a cuenta concurrieran los requisitos legales (art. 277 LSC), el socio difícilmente podrá alegar su alteridad respecto de la gestión.

Por el contario, no puede exigirse un standard tan intenso al socio, cuando el reparto se acordó por el órgano de administración y el socio es ajeno a esa decisión.

4. Particularidades en los grupos de sociedades

La interpretación de la norma que hemos avanzado quizá se deba matizar cuando se la traslada al ámbito de los grupos de sociedades. En los grupos, la administración de la filial se realiza través de directrices que impone para todo el grupo el socio de control, quien actúa en función de sus propios intereses o del interés de la totalidad del grupo. Más allá de los límites a la licitud de esta impartición de instrucciones (sobre el pago de ventajas compensatorias como condición a la imposición del interés del grupo sobre la filial v. STS 11 de diciembre de 2015, Ponente R. Sarazá), es indudable que la influencia

de la sociedad dominante determina la gestión de la filial. La dirección unitaria del grupo se refleja, al menos, en las principales decisiones financieras, como es la relativa a repartos de dividendos.

Por tanto, el acuerdo de la filial de distribuir entre los socios (incluida la dominante) un dividendo o de repartir cantidades a cuenta, entran directamente en el ámbito típico de las directrices que imparte la sociedad dominante. Cuando una filial reparte a su socio (la sociedad matriz) cantidades a cuenta de dividendos, y, posteriormente, sobrevienen pérdidas que conducen a que al final del ejercicio no exista un beneficio repartible, podría cuestionarse la regla avanzada, por virtud de la cual el socio no debe devolver cantidades que se le entregaron regularmente (de conformidad con el régimen previsto y aplicable cuando se distribuyeron cantidades a cuenta).

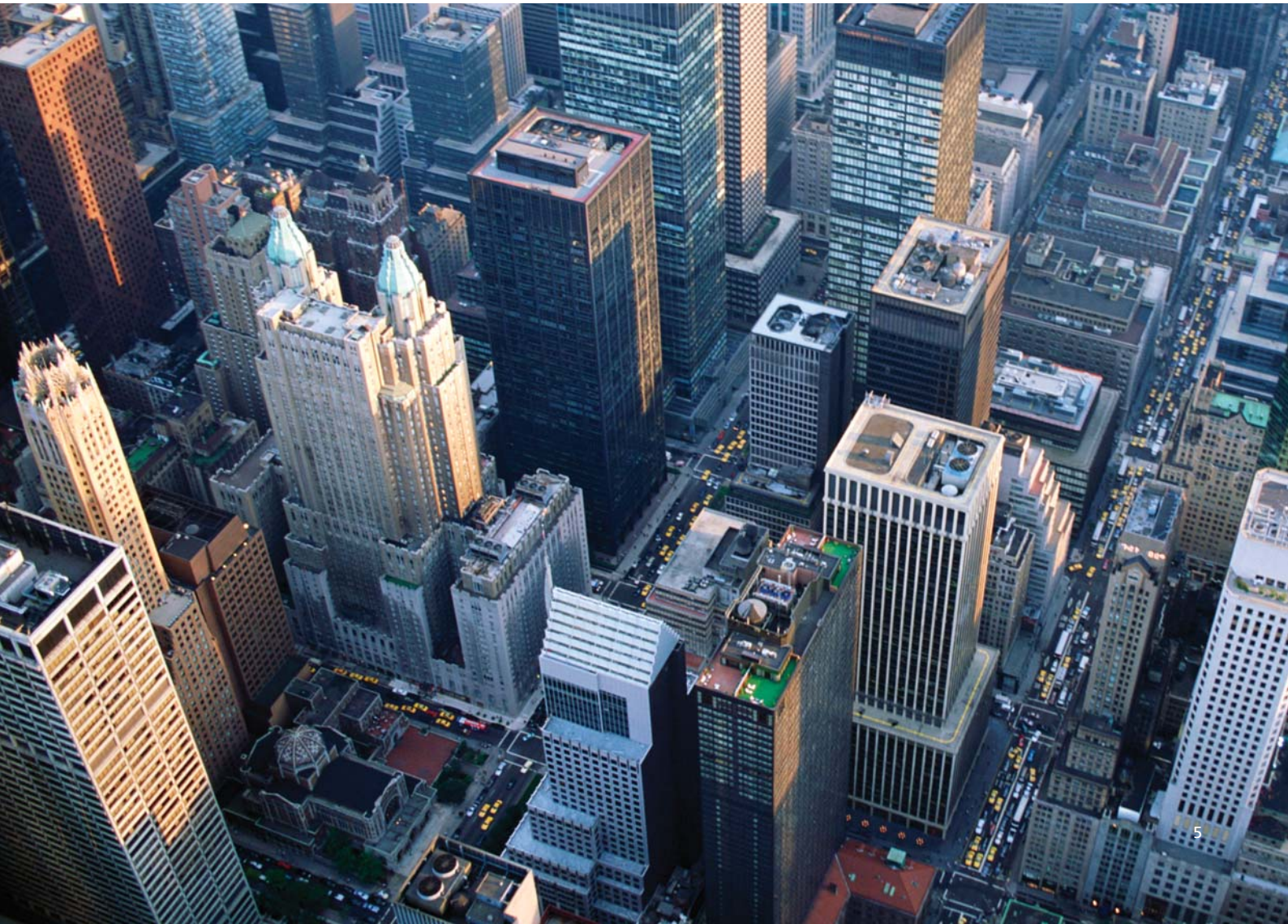
Las dudas nacen principalmente en caso de pérdidas sobrevenidas después del reparto de cantidades a cuenta, que fuesen consecuencia de actos de gestión en la filial determinados por decisiones del su socio de control (la matriz). Las directrices de la sociedad dominante pueden incidir en una gestión de la filial, que conduce a que el beneficio provisional se termine enjuagando o diluyendo al final del ejercicio.

Cuando la sociedad dominante podía predecir que, como consecuencia de las decisiones tomadas la sociedad filial, al final del ejercicio previsiblemente se podía llegar a incurrir en pérdidas, la irrepetibilidad del pago de las

cantidades percibidas se puede oponer a los fines de la norma. Aunque el reparto de las cantidades a cuenta cumpla formalmente las exigencias legales (art. 277 LSC), la irreversibilidad de la distribución no puede amparar una gestión imputable a los socios y cuyas consecuencias supondrían eludir las normas de tutela del capital que presiden el reparto ordinario de dividendos. Cuando las decisiones de gestión conducirán a una situación en la que al final del ejercicio se producirán pérdidas, el acuerdo de repartir cantidades a cuenta no puede legitimarse, si, por esta vía, se eluden las normas generales, que solo permiten distribuir dividendos si hay beneficios en el ejercicio.

El deber de restituir las cantidades recibidas no necesita probar intencionalidad del socio, ni una actitud fraudulenta dirigida a eludir las normas generales. Si el socio (la sociedad dominante) sabía o no podía ignorar que su decisión podría tener ese efecto, el carácter definitivo del reparto no puede encontrar amparo en un cumplimento formal de las reglas. Solo en la medida en que el socio no influye en la gestión de la sociedad, podrá conservar las cantidades recibidas. E, indudablemente, en un grupo, sobre todo en uno altamente concentrado, el socio no puede alegar alteridad, si las pérdidas sobrevenidas provienen de decisiones de los administradores de la filial. El acuerdo de repartir cantidades a cuenta o el acto de gestión que determina las pérdidas son manifestaciones de la dirección unitaria del grupo imputables al socio. El poder del socio dominante de un grupo se extiende a la determinación de las principales decisiones financieras de la filial, bien sea a través de instrucciones que imparte a los administradores, bien como consecuencia de la relación de dependencia (a veces incluso laboral) de estos para con la matriz. La sociedad dominante no puede pretender que es ajeno a tales decisiones, ni escudarse en que el acuerdo de repartir las cantidades a cuenta se tomó por los administradores y no por él.

En estos casos debe valorarse si procede aplicar la regla por virtud de la cual los socios no están obligados a restituir las cantidades que recibieron a cuenta. La directa participación de la sociedad dominante en la gestión de la filial (tanto en la decisión del reparto como en las que, posteriormente, generaron las pérdidas sobrevenidas) podría ser un indicio de esa falta de alteridad, que es lo que justifica aquella regla. Y ello incluso aunque los requisitos legales previstos para este tipo de reparto se cumplieran, al menos formalmente, en el momento en que se adoptó la decisión de la distribución.



Aportaciones de bienes genéricos en la constitución de una SL

Alberto de Pablo
Departamento de Corporate / M&A

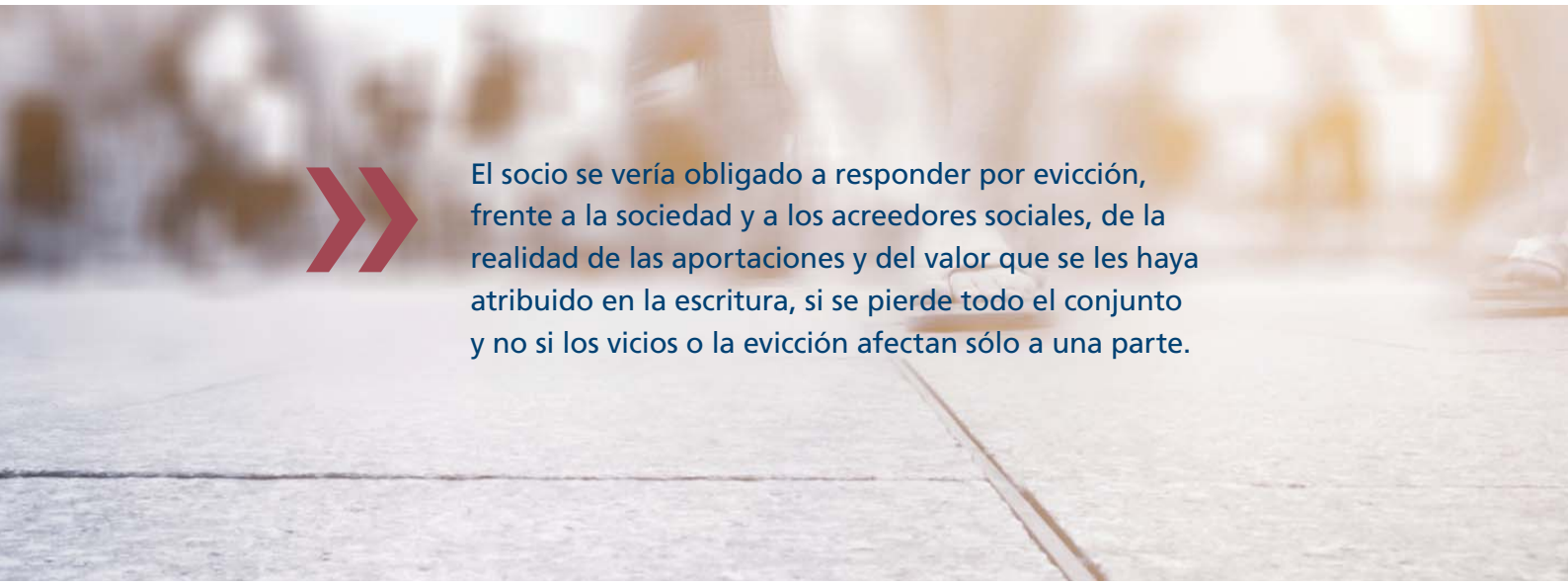
La resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 7 de junio de 2016 revoca la calificación de la registradora Mercantil y de Bienes Muebles interina de Granada en virtud de la cual se suspendía la inscripción de la constitución de una sociedad limitada, porque, a juicio de la registradora, en la escritura de constitución deben describirse las aportaciones no dinerarias de manera individualizada.

Los comparecientes otorgan una escritura de constitución de una sociedad de responsabilidad limitada mediante aportaciones no dinerarias. Uno de los socios aporta determinados grupos de "Chapas Perit", describiéndose las medidas, color y especificación del modelo de estas en la escritura de constitución. No obstante la registradora considera que la descripción que se aporta es incompleta ya que han de concretarse en la escritura el número de identificación de las chapas tal y como señala el artículo 190.1 LSC y confirmaba la RDGRN de 2 de abril de 2013.

La citada Resolución de 2 de abril de 2013 estableció, de acuerdo con el artículo 190.1 del Reglamento del Registro Mercantil, que se deben describir en la escritura los bienes o derechos objeto de la aportación, con sus datos registrales si existieran, el título o concepto de la aportación, la valoración en euros que se le atribuya, así como la numeración de las participaciones asignadas en pago. Es decir, si se aportan varios bienes debe haber una valoración y descripción para cada uno de ellos.

Ante la calificación de la registradora, el Notario autorizante recurrió alegando que el motivo al que obedece la necesidad de describir las aportaciones no dinerarias es identificar la responsabilidad que se genera de cada uno de ellos en cuanto al título y valoración. Por tanto, de acuerdo al criterio del Notario, la calificación contraviene el principio de proporcionalidad, ya que la descripción de la totalidad de las aportaciones realizadas cumple sobradamente con la exigencia que impone el artículo 190.1 LSC.

Así pues, la cuestión que trata de resolver la Resolución es el nivel de detalle que se debe establecer en la descripción de las aportaciones no dinerarias y, más concretamente, en qué casos se exige una descripción individualizada de las mismas. La respuesta de la Resolución a esta cuestión la encontramos en el tenor literal del artículo 1532 del Código Civil, el cual establece que el que aporte alzadamente o en globo la totalidad de ciertos derechos, rentas o productos, cumplirá con responder de la legitimidad del todo en general; pero no estará obligado al saneamiento de cada una de las partes de que se componga, salvo en el caso de evicción del todo o de la mayor parte. Y a idénticos principios responde la norma relativa a la aportación de empresa (art. 66 LSC). En consideración a lo previsto en aquel precepto, la Resolución comentada, señala que aunque, en principio, la identificación de las aportaciones no dinerarias debe realizarse por cada uno de los bienes aportados y no por el conjunto de ellos, este criterio no es de aplicación cuando se trata de bienes de la misma



> El socio se vería obligado a responder por evicción, frente a la sociedad y a los acreedores sociales, de la realidad de las aportaciones y del valor que se les haya atribuido en la escritura, si se pierde todo el conjunto y no si los vicios o la evicción afectan sólo a una parte.

clase o género que se aportan como un todo, formando un grupo o conjunto.

El razonamiento es que la aportación individual de bienes genera una responsabilidad individual respecto de cada uno de ellos en cuanto al título y valoración, mientras que en el caso de una aportación de bienes realizada de forma alzada o en globo se genera una responsabilidad respecto a todos ellos en conjunto. En este caso, el socio, amparándose en el art. 1532 CC, aporta una cantidad global, un conjunto de bienes, cada uno imposible de determinar en su individualidad como objeto autónomo del derecho de propiedad. En consecuencia, el socio únicamente se vería obligado a responder por evicción frente a la sociedad y frente a los acreedores sociales de la realidad de dichas aportaciones y del valor que se les haya atribuido en la escritura si se pierde todo el conjunto y no, en cambio, si los vicios o la evicción afectan sólo a una parte, que no reduce significativamente el valor total de lo aportado.

La resolución dota, por tanto, de flexibilidad a la identificación de los bienes aportados, al no exigir la individualizada determinación de cada uno de ellos, razonando que se trata de aportaciones de un conjunto de bienes que no son considerados en su estricta individualidad, sino que son contemplados en globo.

Comfort letters: la inexistencia de la relación matriz-filial ya no es excusa

Ignacio Cerrato
Departamento de Corporate / M&A

El Tribunal Supremo confirma nuevamente la eficacia obligacional de las cartas de patrocinio (*comfort letters*) y su interpretación como garantía solidaria respecto de aquellos que las otorgan. Las reglas del juego han cambiado y cualquier sociedad que "patrocine" a otra entidad, sea o no filial, responderá frente al tercero acreedor siempre que las cartas impliquen una obligación de garantizar al patrocinado.

Las cartas de patrocinio, comúnmente conocidas como *comfort letters*, son de uso frecuente en el marco de las operaciones de financiación, aunque también son otorgadas en negocios jurídicos de otra índole. La reciente sentencia dictada por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, el 27 de junio de 2016, que es objeto de este breve comentario, resulta de especial interés a operadores de cualquier sector económico. Conviene comenzar recordando su naturaleza y funcionamiento.

Entre las diferentes formas de garantizar personalmente un negocio jurídico, es muy común que la parte deudora se valga de sus accionistas mayoritarios o de empresas de su mismo grupo con el fin de (a través de estas cartas de patrocinio) acreditar su solvencia y, en su caso, de garantizar el cumplimiento de sus obligaciones frente a la parte acreedora. En función del contenido de estos instrumentos, a la luz de los pronunciamientos del Tribunal Supremo (entre otros, de 30 de junio de 2005, de 13 de febrero de 2007, de 26 de diciembre de 2014 o de 29 de enero de 2015) cabe distinguir aquellas conocidas como "débiles" (que contienen meras recomendaciones o declaraciones de confianza del patrocinador al acreedor, respecto del patrocinado) y aquellas denominadas "fuertes" (que constituyen obligaciones de hacer frente al acreedor, reconociéndose como garantías solidarias).

Con el fin de reiterar, de manera clara y concisa la doctrina defendida por el Tribunal Supremo en sus últimos pronunciamientos sobre esta materia, la reciente sentencia corrobora los requisitos que, en términos generales, deben reunir las cartas de patrocinio "fuertes": (i) una clara e inequívoca intención del patrocinador de obligarse (en este sentido, el lenguaje empelado es crucial), (ii) una aceptación de la parte deudora de ser patrocinado por el patrocinador (esto suele traducirse, normalmente, en ejecutar la financiación solicitada), y (iii) la admisión de cualquier marco relacional entre el patrocinador y el patrocinado.

Es con relación al último requisito donde la sentencia resulta más innovadora, al confirmar el cambio doctrinal. Hasta hace unos años, el Tribunal Supremo exigía, para que una carta pudiera ser considerada fuerte (y, en consecuencia, para reconocer su contenido obligacional), que el patrocinador fuera matriz de la parte deudora. Pero esta rigidez en las relaciones patrocinador-deudor se ha disipado con el tiempo y, ahora, de manera clara y firme, el Alto Tribunal entiende que es suficiente que ambas partes (patrocinador y deudor) manifiesten su interés en la operación en cuestión, con independencia de la relación jurídica o empresarial que las una. Por tanto, cabe admitir cualquier marco relacional que

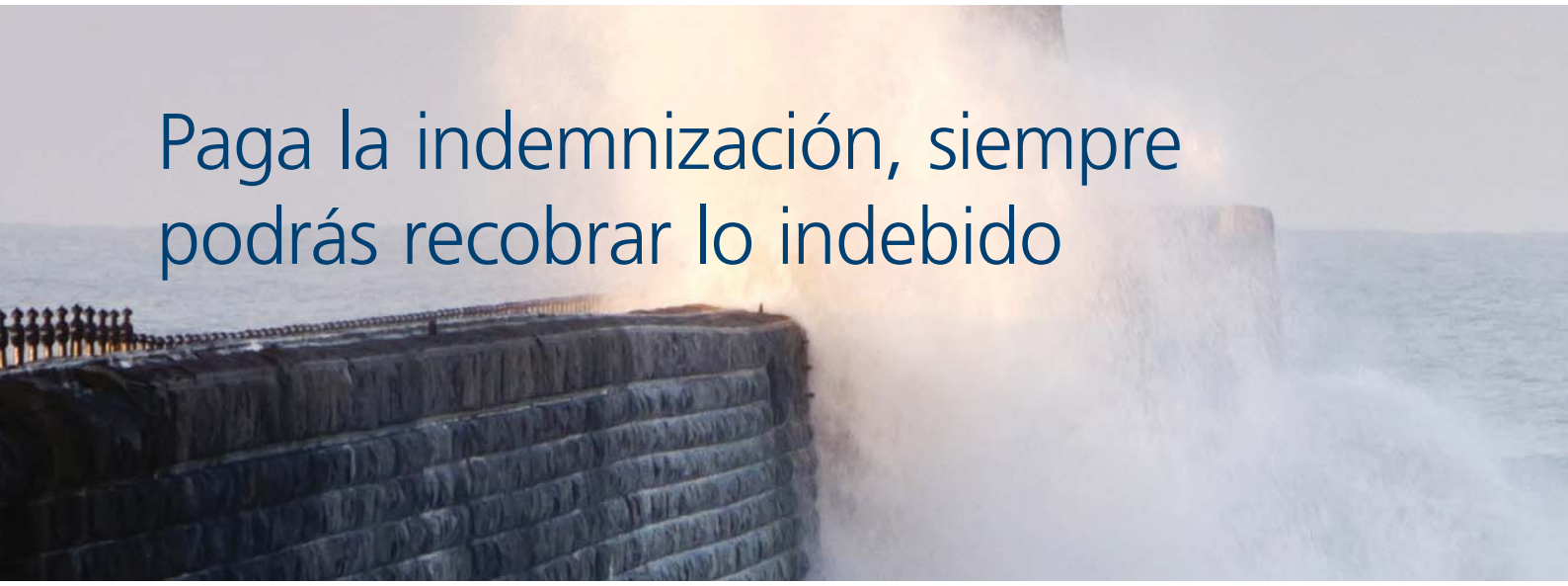
El hecho de no mantener una relación jurídica matriz-filial no se traduce en una excusa para no estar obligado a afrontar las responsabilidades derivadas de los incumplimientos de la parte garantizada.

justifique la validez del interés propio, atribución o ventaja para el patrocinador.

Dicho lo cual, es por todos sabido la dudosa exigencia de cumplimiento de las obligaciones prometidas por los patrocinadores en las cartas de patrocinio, siempre que no estén bien redactadas y no haya quedado claro el deseo y la intención del patrocinador de garantizar y de ayudar al patrocinado. Es decir, siempre que nos encontremos ante una carta redactada de manera vaga y débil. Por tanto, este hecho refuerza la posición de las entidades patrocinadoras para no tener que cumplir las obligaciones ofrecidas a la parte acreedora. Pero, no obstante, ante una carta fuerte, la postura de los patrocinadores para evitar cumplir con sus obligaciones es más que cuestionable, incluso en aquellas situaciones en las que el patrocinador no sea matriz del patrocinado. Así, con la consolidación de la doctrina del Tribunal Supremo, la defensa de las entidades patrocinadoras se antoja más complicada.

Por otro lado, debe también destacarse la confirmación por el Tribunal Supremo del carácter solidario de las obligaciones asumidas por medio de *comfort letters*, toda vez que no concibe la ausencia de tal carácter en las obligaciones derivadas de la contratación mercantil que hayan sido garantizadas. Otra vez más (STS de 26 de mayo de 2004, entre otras), la sentencia proporciona argumentos a favor de la discutida especialidad en este punto del derecho mercantil en relación con el derecho civil.

En definitiva, el pronunciamiento del Tribunal Supremo objeto de este comentario viene a confirmar la postura del Alto Tribunal en lo que a interpretación de las *comfort letters* fuertes se refiere. El antiguo, y no menos cuestionado, criterio que se traducía en solo hacer cumplir a los patrocinadores que fueran, a su vez, matrices de las sociedades patrocinadas, sus obligaciones para con las partes acreedoras ya es historia. El hecho de no mantener una relación jurídica matriz-filial no se traduce en una excusa para no estar obligado a afrontar las responsabilidades derivadas de los incumplimientos de la parte garantizada.



Paga la indemnización, siempre podrás recobrar lo indebido

Beatriz Durán
Departamento de Corporate / M&A | Seguros

La STS de 1 de julio de 2016 reitera la doctrina jurisprudencial en materia de intereses moratorios de las entidades aseguradoras. Con el trasfondo de una discusión sobre cobertura y procedencia de la indemnización de un siniestro en una central industrial, el Tribunal Supremo nos recuerda su posicionamiento sobre la aplicación del artículo 20.8 LCS y pone de manifiesto la inexistencia en la práctica de las causas justificadas a las que se refiere dicho precepto.

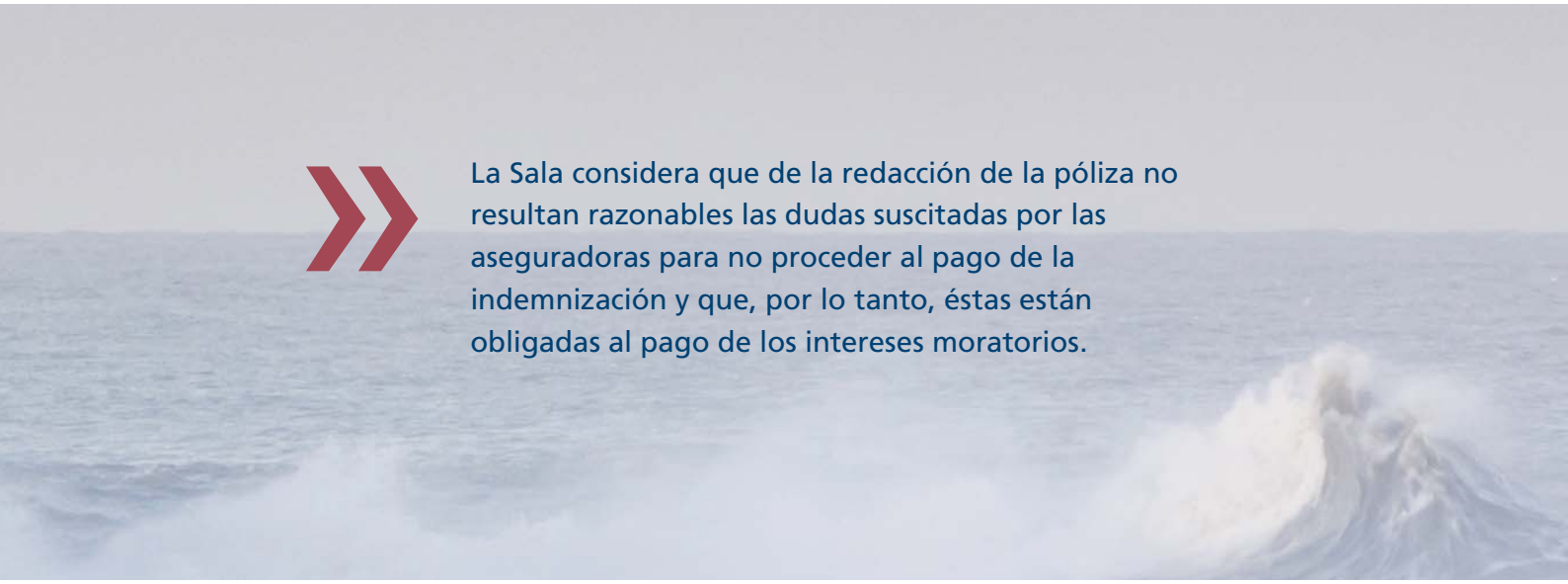
Como es sabido, el art. 20.8 LCS niega el derecho a la indemnización por mora del asegurador cuando la falta de pago esté fundada en una causa justificada o que no le fuere imputable. Pues bien, en esta sentencia, con el trasfondo de una reclamación de cobertura y pago de indemnización por un siniestro en una turbina de una central industrial que se resuelve aplicando las normas de interpretación de los contratos y, en particular, el principio *contra proferentem*, el Tribunal Supremo valora las circunstancias concurrentes y doctrina existente en la materia para determinar si procede la imposición de condena a las entidades aseguradoras de intereses moratorios ex art. 20 LCS.

En este supuesto, el Juzgado de Primera Instancia estimó que no había lugar a la indemnización a favor del asegurado ni, consecuentemente, al pago de intereses moratorios. En apelación, la Audiencia Provincial de Vizcaya estimó el recurso de apelación, condenando a las entidades aseguradoras codemandadas al pago de la indemnización y los intereses moratorios correspondientes. Ante este fallo, las codemandadas interpusieron recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación, que fueron desestimados con base en los siguientes argumentos jurídicos.

Habiéndose establecido en la póliza en la que se basa la reclamación la aplicación expresa de la interpretación más favorable al asegurado, el Tribunal Supremo considera irrelevante la alegación de las codemandadas sobre la inaplicabilidad de la norma *contra proferentem*. En este sentido, el Tribunal ratifica la decisión de la Audiencia Provincial sobre la interpretación de la póliza y la existencia de cobertura y obligación de indemnizar.

En relación con los intereses moratorios correspondientes a la indemnización que debieran haber abonado las aseguradoras cuando ocurrió el siniestro, el Tribunal Supremo, reitera el sentido de la norma y la doctrina desarrollada sobre el asunto. En concreto, en su argumentación el Supremo destaca que el artículo 20 de la LCS tiene un espíritu eminentemente sancionador, siendo su intención la de prevenir el incumplimiento o cumplimiento tardío de la principal obligación asumida por las aseguradoras, esto es, la de pagar la indemnización.

Por tanto, al analizar la existencia de una causa justificada que exima a las aseguradoras del pago de los interés moratorios, el Tribunal Supremo es restrictivo y acota los supuestos en los que ésta justificación pueda concurrir y considera insuficiente la estimación de la pretensión de las codemandadas en Primera Instancia. Es más, el



La Sala considera que de la redacción de la póliza no resultan razonables las dudas suscitadas por las aseguradoras para no proceder al pago de la indemnización y que, por lo tanto, éstas están obligadas al pago de los intereses moratorios.

espíritu coercitivo de la norma es precisamente el de no obligar a los asegurados a tener que litigar sobre la procedencia de la indemnización. Tampoco considera el Tribunal que el pago parcial de la indemnización conforme a una sección de la póliza sobre la que no produjo controversia demuestre la intención de pago de las aseguradoras y la justificación del impago de la parte litigiosa de la indemnización.

En este sentido, se refuerza la doctrina de la Sala, al establecerse que la mera existencia de un proceso sobre la procedencia del pago de una indemnización no es suficiente para considerar que concurre una causa justificada en el sentido del artículo 20.8 LCS, salvo si éste versase sobre la realidad del siniestro o de su cobertura.

La Sala considera que de la redacción de la póliza no resultan razonables las dudas suscitadas por las aseguradoras para no proceder al pago de la indemnización y que, por lo tanto, éstas están obligadas al pago de los intereses moratorios.

Las aseguradoras codemandadas deberían haber actuado como un "*ordenado asegurador*", quién habría procedido al pago de la indemnización, reservándose no obstante su derecho a entablar posteriormente un proceso contra el asegurado por el cobro de lo indebido.

La CNMC concluye que las restricciones a las gasolineras sin personal son anticompetitivas

Félix Alarcón
Departamento de Derecho Público y Sectores Regulados

La CNMC considera que la obligación de mantener una persona física en cada estación de servicio es ilegal, porque no se ajusta a los principios comunitarios de necesidad y proporcionalidad, encarece los costes y no garantiza un mayor nivel de seguridad ni de calidad del servicio.

El organismo regulador de los mercados ha ahondado en su esfuerzo liberalizador, de promoción de la competencia, mediante un informe, publicado con fecha 28 de julio de 2016, en el que avala la existencia de las gasolineras sin personal, llamadas "desatendidas" en la jerga legal.

En algunas Comunidades Autónomas, existen disposiciones que obligan a la presencia de una persona física en las unidades de suministro. Pues bien, la CNMC estima que la actividad de suministro y pago de carburantes se puede llevar a cabo directamente por el consumidor, sin que sea necesaria la intervención física de un empleado.

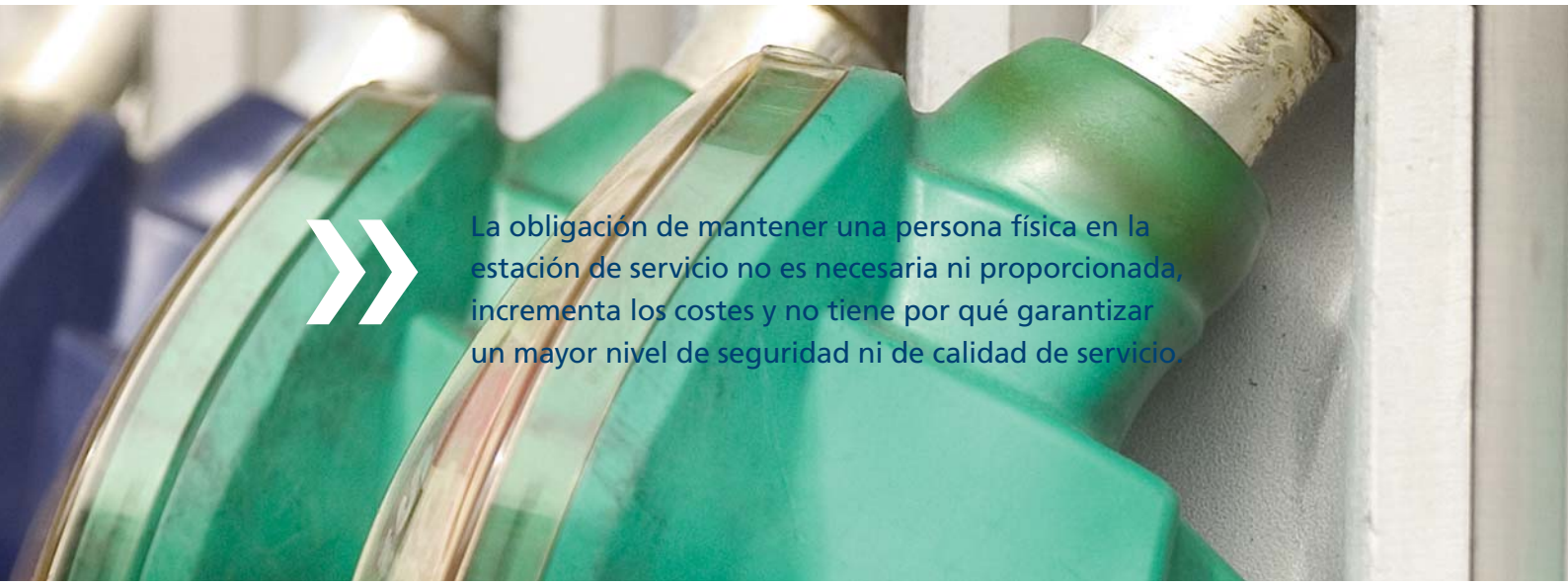
A juicio de la CNMC, la prohibición de las estaciones de servicio "desatendidas", cimentada en la seguridad y calidad del servicio, así como en el cuidado del medioambiente y el mantenimiento de empleos, no se ajustaría a los criterios de necesidad y proporcionalidad, y por tanto, sería ilegal, por los siguientes motivos:

1. Los precios de venta al público de las estaciones de servicio "desatendidas" son sensiblemente menores (1,9% en la gasolina 95 y de 2,7% de media en el gasóleo para automóviles) a las atendidas.

2. La mera presencia del personal de las estaciones de servicio no atempera el riesgo de accidentes, ni acrecienta la seguridad. A tal efecto, existirían medidas de prevención menos gravosas que coadyuven a la preservación de la integridad física, como un sistema de vigilancia de 24 horas o un sistema de seguimiento y respuesta a hipotéticas incidencias. De hecho, la mayor parte de las cooperativas agrícolas llevan años actuando en régimen de estaciones de servicio sin personal, sin que se tenga constancia de incidentes de peso que hubieran podido evitarse con la presencia de una persona física en el punto de suministro. En este sentido, la CNMC aduce que la estrategia empresarial seguida por algunas cooperativas goza de gran tradición y aceptación por los consumidores y empresas.

3. No es cierto que las gasolineras "desatendidas" dañen el empleo; al contrario, la creación de nuevas estaciones de servicio, la tecnología para que operen y mantengan la seguridad y la televigilancia de las instalaciones favorecen la creación de empleos de valor añadido.

4. Las estaciones de servicio desatendidas gozan de gran predicamento en los países europeos, llegando al 65.9% del total en países como Dinamarca. Según el organismo regulador, los precios de venta al público de las estaciones de servicio desatendidas eran menores en 13 de 14 países analizados.



La obligación de mantener una persona física en la estación de servicio no es necesaria ni proporcionada, incrementa los costes y no tiene por qué garantizar un mayor nivel de seguridad ni de calidad de servicio.

Además, el organismo regulador estima que el papel disruptivo de las empresas que exploten gasolineras "desatendidas" –que abogan por el ahorro del coste de personal, propiciando una bajada sensible en el precio de venta del petróleo– podría obligar a aquellas estaciones de servicio que mantengan la presencia de personas físicas a cambiar su modelo de negocio.

En definitiva, la CNMC aprecia que la obligación de mantener una persona física en la estación de servicio no es necesaria ni proporcionada, incrementa los costes y no tiene por qué garantizar un mayor nivel de seguridad ni de calidad de servicio. Por ello, es una medida que desincentiva la competencia, sin ningún tipo de justificación suficiente.

Habrá que ver la posición que adoptan las Comunidades Autónomas cuya legislación queda afectada por esta declaración.

Caminamos hacia una mejor regulación, que en gran medida supone una desregulación de los mercados, al depurar reglas y trámites que no son necesarios, o que siéndolo, no son proporcionados. Los principios de garantía de unidad de mercado (necesidad, proporcionalidad y no discriminación) constituyen la piedra angular de la nueva regulación, sobre la base de que el objetivo no es una mayor o una menor regulación, sino una regulación de calidad.

Subastas electrónicas de inmuebles: situación actual

Jesús Domínguez
Departamento de Derecho Procesal

El nuevo sistema de subastas judiciales electrónicas continúa perfeccionándose tras varios meses desde su implantación en toda España, ofreciendo notables diferencias con respecto a las antiguas subastas presenciales.

A partir de la entrada en vigor de la Ley 19/2015, de 13 de julio, de medidas de reforma administrativa en el ámbito de la Administración de Justicia y del Registro Civil, la tradicional subasta judicial de inmuebles –realizada a través de comparecencia física ante el funcionario de justicia en la propia sede del juzgado– fue sustituida por un nuevo y más moderno sistema electrónico de subastas, derogándose así una práctica cotidiana en nuestros juzgados y tribunales.

Esta nueva herramienta, la cual presenta especial incidencia en la realización de los inmuebles hipotecados, fue desarrollada posteriormente por el Real Decreto 1011/2015, de 6 de noviembre, por el que se regula el procedimiento para formalizar el sistema de consignaciones en sede electrónica de las cantidades necesarias para tomar parte en las subastas judiciales y notariales.

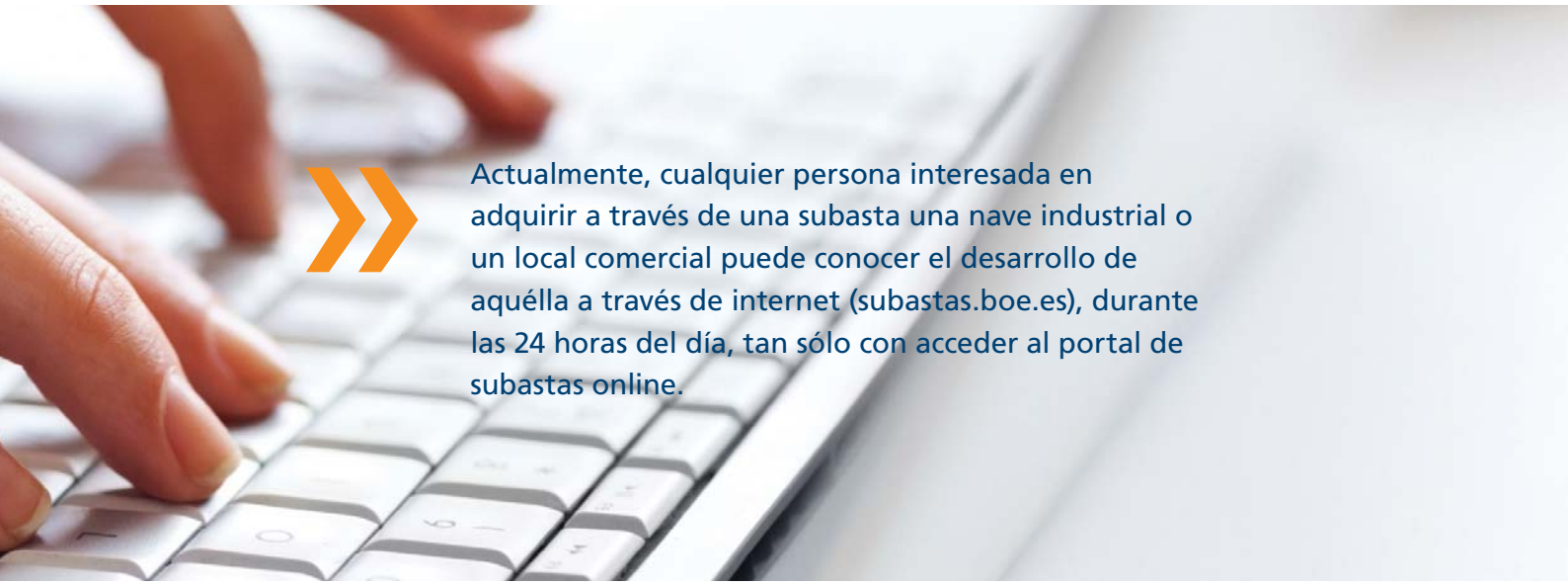
El legislador pretendió con esta novedosa reforma flexibilizar el hasta ahora rígido procedimiento de subastas recogido en el artículo 655 y siguientes de la LEC; ofrecer una mayor publicidad de las mismas que permitiera aumentar la concurrencia de postores (según el Ministerio de Justicia, hasta ahora el 95% de las subastas quedaban desiertas), así como facilitar la participación en aquéllas desde cualquier punto de la geografía, acabando de este modo con la incomodidad que suponía el tener que desplazarse a un lugar, fecha y hora de celebración determinados.

De igual modo, y con la utilización de un sólo portal electrónico, se ha pretendido ahorrar costes, obtener mayor rendimiento de los bienes a subastar e incluso promover una mayor familiarización de los usuarios con el ámbito de la subasta. En este sentido, cabe destacar que aquellas que se celebren durante la fase de liquidación del concurso de acreedores (artículo 149 LC) también quedan sometidas a este nuevo sistema electrónico.

Actualmente, cualquier persona interesada, por ejemplo, en adquirir a través de una subasta una nave industrial o un local comercial, puede conocer el desarrollo de aquélla a través de internet (subastas.boe.es), durante las 24 horas del día, tan sólo con acceder al portal de subastas online creado por la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado (BOE). Desde ahí podrá realizar su puja para adquirir el inmueble (siempre dentro de un plazo inicial establecido de 20 días naturales desde el inicio de la subasta) así como obtener información sobre el transcurso y resultado de la misma.

Se añade la característica de que con la publicación de la subasta queda incorporada en el portal habilitado para ello una amplia y detallada información del bien a subastar –más allá de los datos que tradicionalmente se contenían en el edicto judicial–, facilitada tanto por el juzgado que tramita el procedimiento como por el Registro de la Propiedad.

Sin embargo, su todavía reciente implantación en toda España –la mayor parte de las subastas electrónicas



Actualmente, cualquier persona interesada en adquirir a través de una subasta una nave industrial o un local comercial puede conocer el desarrollo de aquélla a través de internet (subastas.boe.es), durante las 24 horas del día, tan sólo con acceder al portal de subastas online.

comenzaron a celebrarse durante los primeros meses de 2016– continúa provocando a diario algunas dudas sobre su funcionamiento y varias dificultades en la práctica. Entre ellas, destaca la necesidad de registrarse en el portal de subastas (mediante certificado electrónico) para poder participar en la subasta, el pago de una tasa para su publicación, el aumento del número de intervinientes en el desarrollo de la misma (Agencia Tributaria) o los problemas surgidos en cuanto al plazo para pujar.

Pese a ello, esta nueva técnica va perfeccionándose paulatinamente atendiendo no en vano a la experiencia adquirida a lo largo de los últimos meses por procuradores, jueces o letrados de la Administración de Justicia. Ejemplo de ello han sido las recientes mejoras implantadas por la Agencia Estatal del Boletín Oficial del Estado en cuanto al tiempo de duración de las subastas y su finalización.

En este sentido, hay que apuntar que, en los comienzos de este nuevo sistema electrónico, las subastas finalizaban al transcurrir una hora desde la última puja ofrecida, aunque esta circunstancia conllevase prolongar el plazo inicial de 20 días naturales, con un máximo de 24 horas. Ello suponía en la práctica un problema a la hora de participar en la puja, puesto que obligaba al postor a permanecer conectado al desarrollo de la subasta incluso durante la madrugada, sin conocer el momento exacto en que terminaría este acto procesal. La última actuación realizada para evitar esta contrariedad prevé la finalización de las subastas a partir de las 18:00 horas y, por lo general, en día laborable, favoreciendo de este modo una mayor y más cómoda participación de todos en esta fase esencial de los procedimientos de ejecución.

Tutela sumaria e inscripción del contrato de arrendamiento de bienes muebles y del arrendamiento financiero en el registro de bienes muebles

Antonio Fernández
Departamento de Derecho Procesal

Se analiza la conveniencia de formalización del contrato de arrendamiento de bienes muebles y financiero mediante el modelo homologado y su inscripción en el Registro de Bienes Muebles a los efectos de acudir a la tutela especial sumaria de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

El procedimiento de tutela sumaria es un procedimiento sumarísimo encaminado a la obtención inmediata de una resolución judicial ejecutable que reconozca el derecho a la recuperación del bien cuya posesión ha sido cedida a un tercero como consecuencia de la suscripción de un contrato de arrendamiento financiero, de arrendamiento de bienes muebles, o de un contrato de venta a plazos con reserva de dominio.

Entre sus virtudes cabe destacar que: (i) es más rápido que cualquier procedimiento declarativo (se prevé que si transcurridos 5 días desde la notificación de la demanda el demandado no comparece o lo hace alegando una causa de oposición distinta a las que de forma tasada contempla la Ley se dictará sentencia estimatoria); y (ii) con la admisión de la demanda se acordará el depósito judicial del bien sin necesidad de vista ni de caución.

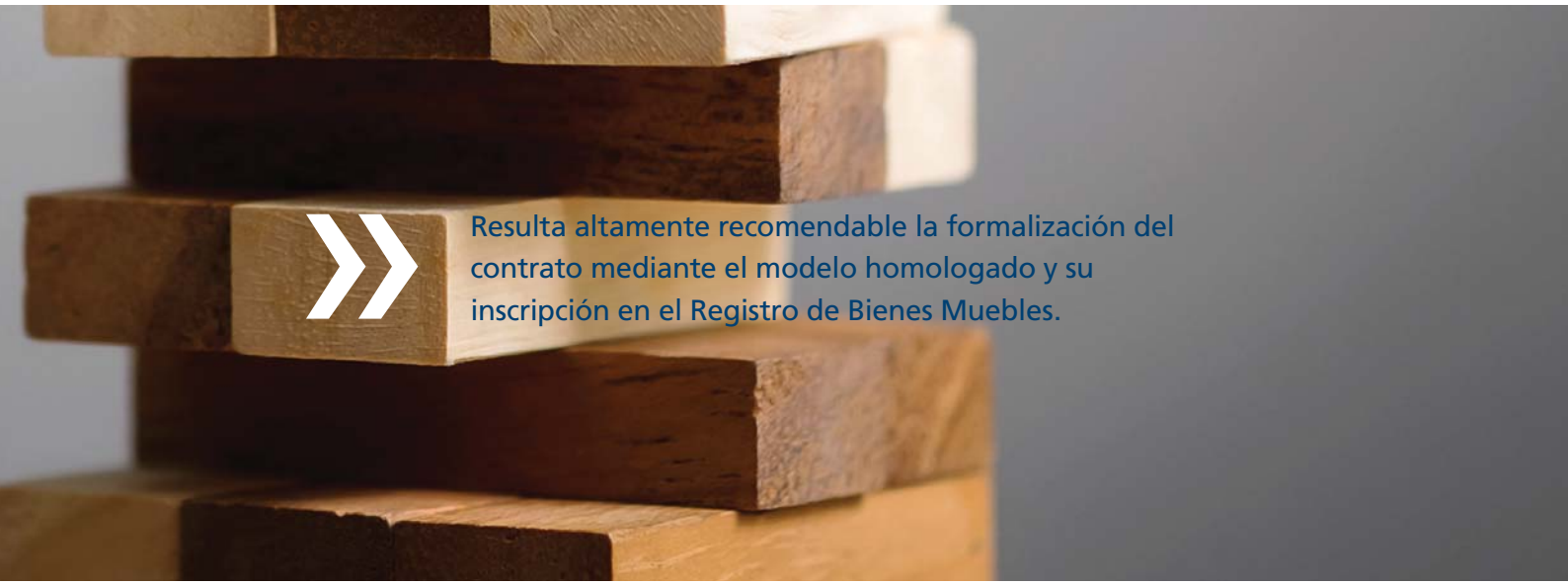
Del tenor literal del artículo 250.1.11º Ley de Enjuiciamiento Civil ("LEC") se desprende que la citada protección sumarial estaría reservada *–a priori–* sólo a aquellos supuestos en los que el contrato de arrendamiento ha sido formalizado en el "*modelo oficial establecido al efecto*" e inscrito en el Registro de Bienes Muebles.

No obstante, el apartado 4º del artículo 439 LEC establece que "*Cuando se ejerciten acciones basadas en el incumplimiento de un contrato de arrendamiento financiero o de bienes muebles, no se admitirán las demandas a las que no se acompañe la acreditación del requerimiento de pago al deudor, con diligencia expresiva del impago y de la no entrega del bien,* ***en los términos previstos en el apartado tercero de la disposición adicional primera de la Ley de Venta a Plazos de Bienes Muebles.***"

Conforme al apartado tercero de la disposición adicional primera de la *Ley de Venta a Plazos de Bienes Muebles*, el procedimiento especial se prevé para supuestos de incumplimiento de un contrato de arrendamiento financiero o de bienes muebles (apartado 7 de la disposición adicional primera de la Ley de Venta a Plazos de Bienes Muebles) que conste en alguno de los documentos a que se refieren los números 4 º y 5 º del apartado segundo del artículo 517 LEC (esto es, contratos formalizados en escritura pública o en una póliza mercantil, respectivamente); y no sólo de formalización del contrato en el modelo oficial establecido al efecto e inscrito en el Registro de Bienes Muebles, tal y como dispone el artículo 250.1.11º LEC.

Las Audiencias se han hecho eco de la anterior problemática, adoptando soluciones divergentes.

Así, por un lado, hay tribunales que consideran que la posibilidad de recuperar el bien arrendado por este cauce especial se contempla tanto para los casos en que el contrato reúne los requisitos exigidos en el artículo 250.1.11º LEC (modelo oficial e inscripción en el Registro de Bienes Muebles) como en aquellos otros en los que el contrato conste en alguno de los documentos a que se



Resulta altamente recomendable la formalización del contrato mediante el modelo homologado y su inscripción en el Registro de Bienes Muebles.

refieren los números 4º y 5º del apartado segundo del artículo 517 LEC. En este sentido, pueden citarse la Sentencia de 11 de julio de 2005 de la Sección 3ª de la Audiencia Provincial de Guipúzcoa (JUR 2005/244239) o el Auto de 21 de enero de 2011 de la Sección 1ª de la Audiencia Provincial de Castellón (JUR 2011/118706).

Otros pronunciamientos entienden que ha de estarse al contenido de la norma procesal, y que, por tanto, es ineludible que el contrato esté inscrito en el Registro de Bienes Muebles y formalizado en el modelo oficial establecido al efecto. De este parecer son el Auto de 15 de abril de 2009 de la Sección 21ª de la Audiencia Provincial de Madrid (JUR 2009/246342) o el Auto de 29 de marzo 2003 de la Sección 6ª de la Audiencia Provincial de Valencia (JUR 2003/150016).

Expuesto el criterio dispar de las audiencias provinciales en relación con este particular y como quiera que, a la vista de la prohibición contenida en el artículo 54.2 LEC, el tribunal territorialmente competente será –en la mayoría de los casos– el del domicilio del demandado (artículos 50.1 y 51.1 LEC), resulta altamente recomendable la formalización del contrato mediante el modelo homologado y su inscripción en el Registro de Bienes Muebles.

Aprobada la Directiva (UE) 2016/1148 de ciberseguridad

Javier Martínez de Aguirre y Blanca Cortés
Departamento de Propiedad Industrial e Intelectual

La Directiva responde a la voluntad del legislador comunitario de unificar los mecanismos de prevención y respuesta de los Estados miembros frente a un número de incidentes creciente y susceptible de afectar a sectores clave como finanzas, sanidad, energía o transportes.

El pasado mes de julio se publicó la Directiva (UE) 2016/1148 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de julio de 2016, relativa a las medidas destinadas a garantizar un elevado nivel común de seguridad de las redes y sistemas de información en la Unión (la "Directiva").

El texto contempla diversas medidas dirigidas a aumentar la colaboración entre los Estados miembros y el intercambio de información sobre ataques informáticos.

En primer lugar, la Directiva impone un deber de comunicar los incidentes de seguridad sufridos por los operadores de servicios esenciales y los proveedores de servicios digitales similar al que tendrán los responsables del tratamiento de datos personales desde mediados de 2018, fecha en la que entrará en vigor el Reglamento 2016/679 de protección de datos.

Así, los Estados miembros deberán elaborar una relación de operadores de servicios esenciales y revisarla al menos cada dos años. Los criterios para determinar si un operador determinado entra en esta categoría son los siguientes: (i) el servicio es esencial para el mantenimiento de actividades sociales o económicas cruciales; (ii) la prestación de dicho servicio depende de las redes y sistemas de información, y (iii) un eventual incidente tendría efectos perturbadores significativos en la prestación de dicho servicio.

Por lo que respecta a los proveedores de servicios digitales, lo serán todos los que presten un servicio digital salvo que (i) suministren redes públicas de comunicaciones o presten servicios de comunicaciones electrónicas disponibles para el público en el sentido de la Directiva 2002/21/CE; o (ii) sean prestadores de servicios de confianza en el sentido del Reglamento (UE) 910/2014.

La definición de estos sujetos obligados es parte de la estrategia nacional de ciberseguridad que todos los Estados miembros han de elaborar, implantar y comunicar al Grupo de cooperación. España ya dio sus primeros pasos en esta tarea a finales de 2013 con la publicación y puesta en marcha de su Estrategia de Ciberseguridad Nacional.

El Grupo de cooperación anteriormente mencionado es otra de las novedades de la Directiva. Compuesto por representantes de los Estados miembros, la Comisión y la Agencia de Seguridad de las Redes y de la Información de la Unión Europea (*European Union Agency for Network and Information Security* o ENISA), su objetivo es facilitar la cooperación estratégica entre los Estados miembros en esta materia.

Para ello contará también con el apoyo de los distintos organismos de respuesta o CSIRTs (*computer security incident response teams*), a quienes deberán dirigirse los

Los Estados miembros deberán asegurarse de que sus CSIRTs (*computer security incident response teams*) están debidamente capacitados y equipados para hacer frente a los eventuales incidentes y garantizar una cooperación eficaz a escala de la Unión.

proveedores obligados a notificar las incidencias que sufran en materia de seguridad informática.

Además de actuar de centro receptor, los CSIRTs desempeñarán labores preventivas mediante la difusión de alertas tempranas, información sobre riesgos e incidentes, o el intercambio de información con otros centros de la red y la ENISA. Los Estados miembros deberán asegurarse de que sus CSIRTs están debidamente capacitados y equipados para hacer frente a los eventuales incidentes y garantizar una cooperación eficaz a escala de la Unión. El primero de estos centros en España se creó en el año 1994 y posteriormente fue seguido por otros como el CCN-CERT –que forma parte del Centro Criptológico Nacional y está adscrito al CNI–, o el CNPIC –específicamente dirigido a la protección de las infraestructuras críticas–.

La Directiva entró en vigor a los veinte días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea. Los Estados miembros disponen hasta el 9 de mayo de 2018 para trasponerla a sus respectivos ordenamientos jurídicos nacionales, mientras que el plazo para identificar a los operadores de servicios esenciales se prolongará durante seis meses más.

La nueva Directiva Anti-Elusión Fiscal, hacia el fin de la planificación fiscal agresiva… con reducida aplicación práctica en España

Marta Rodríguez y María González
Departamento de Derecho Tributario

El pasado 19 de julio de 2016 se publicó en el DOUE la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, también conocida como "Directiva Anti-Elusión Fiscal" o "ATAD", por sus siglas en inglés.

Esta Directiva constituye uno de los elementos clave del paquete de medidas anti-elusión publicado por la Comisión Europea el pasado 28 de enero y tiene como objetivo principal reforzar el nivel medio de protección contra las prácticas de planificación fiscal abusiva en los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades de todos los Estados miembros.

Para lograr el objetivo marcado, la ATAD desarrolla y coordina, en el ámbito de la UE, las Acciones 2 ("*Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*"), 4 ("*Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros*") y 5 ("*Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*") del Proyecto BEPS de la OCDE e incide, además, en otros ámbitos de actuación como son la imposición de salida (o "*exit tax*") y el establecimiento de una cláusula general antiabuso.

Así, cinco son las medidas que el Consejo ha adoptado en su lucha contra la evasión fiscal:

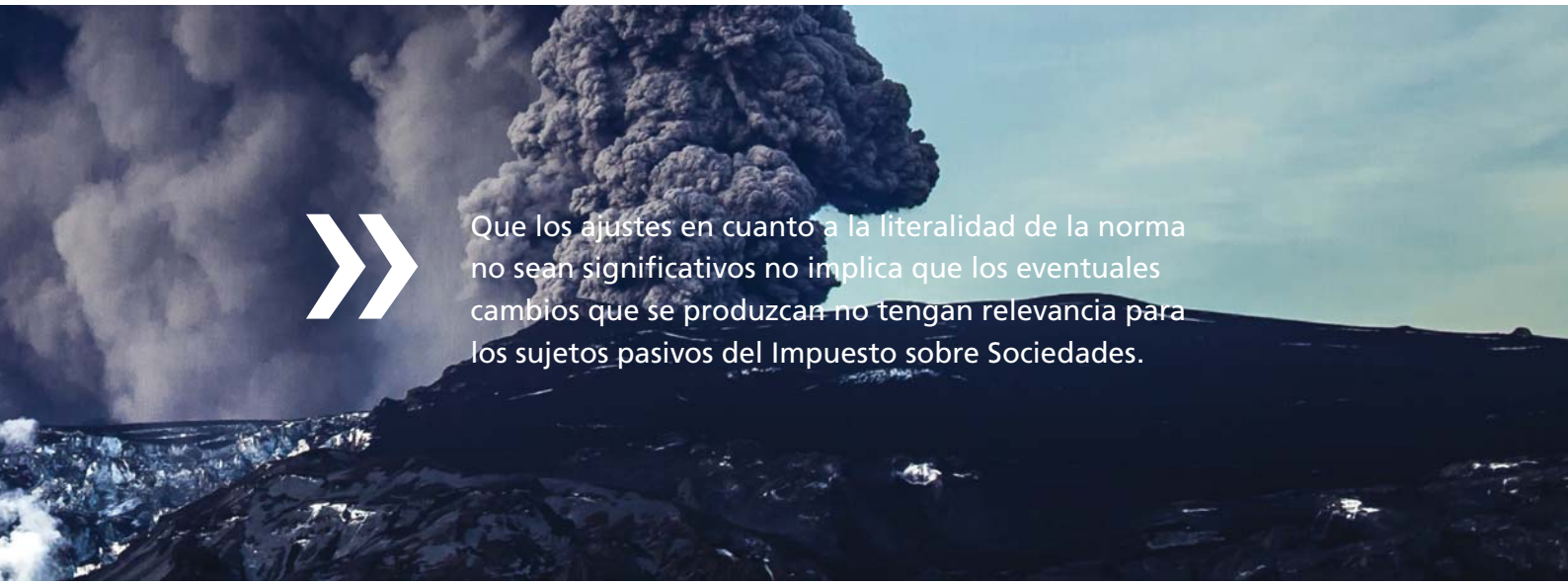
- **Limitación de la deducibilidad de gastos financieros**: se establece, en síntesis, una limitación a la deducibilidad de gastos financieros hasta un máximo del 30 por ciento del EBITDA, si bien se permite la deducibilidad, en todo caso, de dichos gastos hasta un importe de tres millones de euros.

- **Imposición de salida o "*exit tax*"**: se pretende garantizar que, en aquellos supuestos en los que un contribuyente traslade sus activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción de un determinado Estado, éste pueda gravar las plusvalías latentes vinculadas a tales activos, generadas en su territorio y que aún no han sido realizadas en el momento de la salida.

- **Norma general contra prácticas abusivas**: se prohíbe a los Estados miembros, en línea, entre otras, con la jurisprudencia del TJUE y con la Directiva Matriz-Filial, la utilización de mecanismos falseados que desvirtúen la finalidad de la norma tributaria, esto es, que no respondan a razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica de una determinada transacción.

- **Norma sobre transparencia fiscal internacional**: se permite a los Estados miembros reasignar la renta de una filial controlada sujeta a niveles bajos de imposición a su sociedad matriz, tributando ésta por la renta reasignada en su Estado de residencia.

- **Norma anti-híbridos**: se pretende neutralizar el impacto de los llamados mecanismos híbridos, instrumentos financieros que reciben una calificación y tratamiento fiscal diferente en dos jurisdicciones y que, por ello, pueden generar situaciones de doble deducción o desimposición.



> Que los ajustes en cuanto a la literalidad de la norma no sean significativos no implica que los eventuales cambios que se produzcan no tengan relevancia para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Según establece la propia Directiva, los Estados miembros deben adoptar las disposiciones necesarias para su transposición antes del 31 de diciembre de 2018, debiendo aplicarse éstas, con carácter general, a partir del 1 de enero de 2019.

Y hasta aquí llega la teoría, puesto que en lo que respecta al caso particular de España, nuestro legislador se adelantó al europeo y aprobó, mientras se producían las negociaciones y borradores de los informes finales del Proyecto BEPS, gran parte de las medidas ahora contempladas por la ATAD.

En particular, nuestra ley interna del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), ya prevé, en términos similares a los establecidos por la Directiva, reglas específicas relativas a la limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16), a la imposición de salida o "*exit tax*" (artículo 19), a la transparencia fiscal internacional (artículo 100) o a los llamados instrumentos híbridos (artículo 15). Asimismo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria contempla, en sus artículos 13, 14 y 15, normas, en mayor o menor medida, generales anti-elusión contra prácticas fiscales abusivas.

Por lo anterior, las medidas ahora introducidas por el legislador europeo no resultan en absoluto extrañas al español, el cual no necesitará implantar, para su trasposición, modificaciones sustanciales en su normativa interna. Sin embargo, que los ajustes en cuanto a la literalidad de la norma no sean significativos no implica que los eventuales cambios que se produzcan no tengan relevancia para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, ¿no tendría una considerable importancia práctica aumentar el umbral mínimo de gastos financieros deducibles en dos millones de euros?

No obstante lo anterior, no hay que olvidar que la ATAD establece, tal y como se ha adelantado, unos "estándares mínimos de protección", esto es, vincula a los Estados miembros en la consecución de sus objetivos pero les deja, sin embargo, cierto margen de adaptación y desarrollo. En definitiva, habrá que esperar a que la implementación efectiva se produzca en los sistemas nacionales de los Estados miembros para confirmar las posibles divergencias que surjan en la forma de comprender y trasponer los referidos estándares por cada uno de los legisladores afectados… ¡por algo la regulación de la fiscalidad directa ha sido siempre competencia de cada Estado miembro! No obstante, tendremos ocasión de comprobar si algo está cambiando –así lo parece, de hecho– en el seno de la Unión, aprovechando el desarrollo del Proyecto de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades (Proyecto BICCIS), cuyo objetivo guarda relación con el establecimiento de un único sistema europeo de cálculo de beneficios imponibles que reduzca, ya de forma significativa, las diferencias entre los distintos sistemas fiscales aplicables por los Estados miembros.

Cuando la renta arrendaticia se paga con obras de reforma

Gerardo Zaldívar
Departamento de Inmobiliario y Construcción

Son muchas las dudas de algunos particulares sobre la sustitución de la renta arrendaticia por reformas en el inmueble arrendado, una posibilidad que si bien ya existía con anterioridad a la modificación de la LAU introducida en 2013, quedó clarificada por medio de la misma, que estableció la plena sujeción del contrato a la LAU.

Existen ciertas dudas entre muchos particulares acerca de la sustitución de la renta arrendaticia a cambio de obras o reformas en un inmueble, una posibilidad que ya existía con anterioridad a la modificación de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos ("LAU") del año 2013, pero que gracias a ésta quedó aclarada de manera explícita: se trata de un arrendamiento plenamente sujeto a la LAU, y ello frente a la tesis más clásica que lo consideraba un arrendamiento "ad meliorandum" sujeto a la regulación del Código Civil.

Debemos tener en cuenta que el pacto de sustitución de la renta arrendaticia por obras en un inmueble es una figura compleja que requiere una regulación detallada y pormenorizada, que cubra las principales contingencias del contrato de arrendamiento. En este tipo de contratos, la obligación principal del arrendatario en un arrendamiento (el pago de la renta) se sustituye por una prestación en especie (la realización de las obras de reforma), debiendo existir, en cualquier caso, una equivalencia entre una y otra prestación. No se trata de un simple acuerdo de hacer obras, ya que la renta arrendaticia se sustituye a todos los efectos (civiles, fiscales, etc.) por las obras que va a realizar el arrendatario, por lo que tienen que regularse minuciosamente en un contrato que tendrá las características propias de los arrendamientos de inmueble, pero que encontrará aspectos regidos por las normas del contrato de obra. Así, el arrendador seguirá recibiendo una renta, aunque no será en metálico, sino en especie.

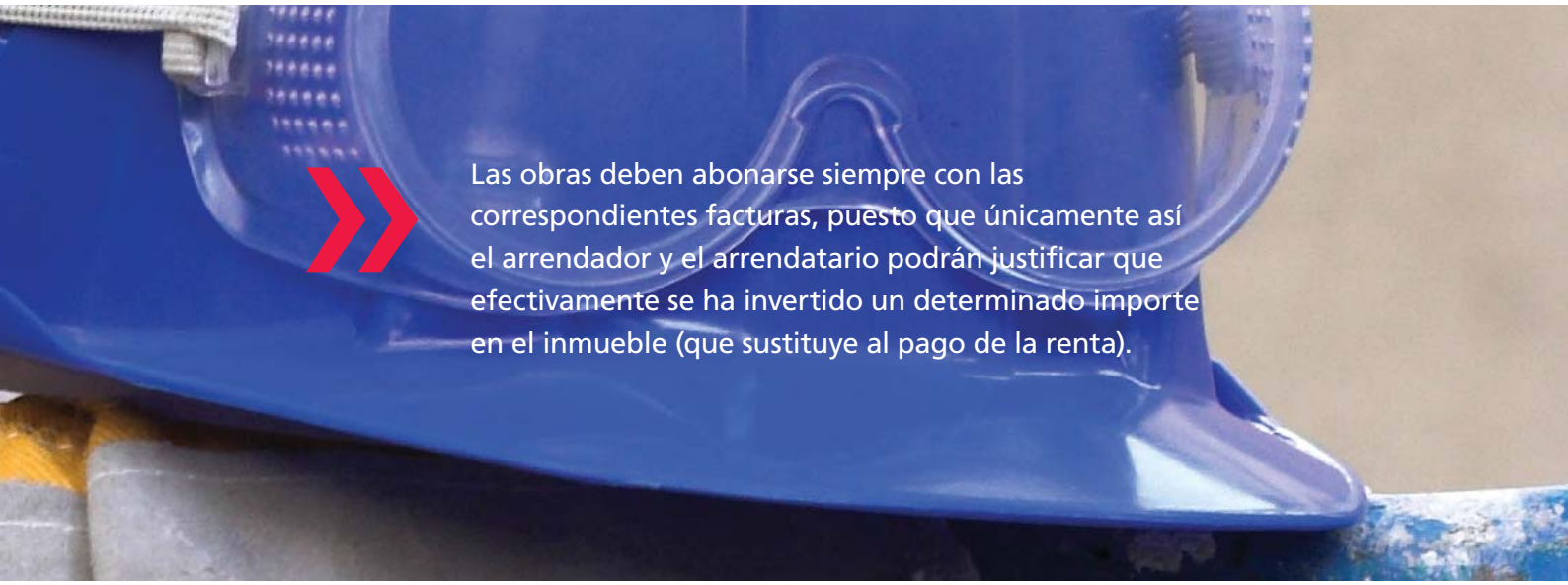
Debe comprenderse que las obras son la contraprestación del arrendatario en el contrato de arrendamiento, esto es la "renta" que debe abonar, aunque sea en especie. Por ello:

- La obligación del arrendatario debe entenderse como una obligación de resultado. Esto quiere decir que el arrendatario tiene la obligación de realizar todas las actuaciones necesarias (y asumir todos los costes necesarios) para lograr el resultado señalado.

- Al término del arrendamiento, por la causa que sea, el arrendatario no puede pedir que se le reintegre el coste de las obras por él realizadas. Sería como si el arrendatario pidiera que le devolvieran la renta que ha estado pagando.

- Por último, y precisamente porque la realización de las obras constituye el pago en especie de la renta, debe tener en cuenta que el incumplimiento es causa de desahucio.

Así, las obras de reforma deberán estar suficientemente definidas con anterioridad a su ejecución. Para ello, resulta recomendable contar+ con un proyecto arquitectónico



> Las obras deben abonarse siempre con las correspondientes facturas, puesto que únicamente así el arrendador y el arrendatario podrán justificar que efectivamente se ha invertido un determinado importe en el inmueble (que sustituye al pago de la renta).

completo de reforma o rehabilitación de inmueble (con presupuesto y memoria de calidades), ya que únicamente de esta manera tanto el arrendador como el arrendatario podrán conocer el alcance concreto de sus derechos y obligaciones.

No se trata, por tanto, de un simple acuerdo verbal entre el arrendador y el arrendatario sin concreción alguna, sino que las obras tienen que estar perfectamente especificadas y detallas, puesto que lo que cuesten dichas obras será la renta arrendaticia a todos los efectos.

Además de todo lo anterior, existen una serie de potenciales riesgos derivados de la naturaleza mixta del contrato, a mitad de camino entre el contrato de arrendamiento y el contrato de obras: (i) la no realización de las obras; (ii) la realización parcial o incompleta de las obras; (iii) la realización de obras distintas a las previstas (o de peor calidad); (iv) las desviaciones del presupuesto acordado (de ahí la necesidad de contar con un proyecto técnico); (v) el incumplimiento de las obligaciones fiscales y urbanísticas por el arrendatario (de las que únicamente responderá en todo caso el arrendador); (vi) la responsabilidad promotor en la ejecución de las obras; o (vii) los conflictos con la comunidad de propietarios a la que pertenezca el inmueble.

Por último, es conveniente recordar que las obras deben abonarse siempre con las correspondientes facturas, puesto que únicamente así el arrendador y el arrendatario podrán justificar ante quien corresponda que efectivamente se ha invertido un determinado importe en el inmueble (que sustituye al pago de la renta). Asimismo, si la reforma la hace el propio arrendatario, tendrá que justificar al arrendador las horas utilizadas para ello, emitiendo como de autoconsumo las facturas correspondientes, sin perjuicio de los riesgos derivados de una mala *praxis* en la valoración y facturación de las obras.

La presente publicación no constituye opinión profesional o asesoramiento jurídico de sus autores. Para cualquier duda, póngase en contacto con CMS Albiñana & Suárez de Lezo (madrid@cms-asl.com | cms-asl@cms-asl.com)

Twitter

Linkedin

www.cms.law

C/M/S/ Law-Now™
Law.Tax

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.
www.cms-lawnow.com

C/M/S/ e-guides
Law.Tax

Your expert legal publications online.

In-depth international legal research and insights that can be personalised.
eguides.cmslegal.com

CMS Legal Services EEIG (CMS EEIG) is a European Economic Interest Grouping that coordinates an organisation of independent law firms. CMS EEIG provides no client services. Such services are solely provided by CMS EEIG's member firms in their respective jurisdictions. CMS EEIG and each of its member firms are separate and legally distinct entities, and no such entity has any authority to bind any other. CMS EEIG and each member firm are liable only for their own acts or omissions and not those of each other. The brand name "CMS" and the term "firm" are used to refer to some or all of the member firms or their offices.

CMS locations:
Aberdeen, Algiers, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Berlin, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Kyiv, Leipzig, Lisbon, Ljubljana, London, Luxembourg, Lyon, Madrid, Mexico City, Milan, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Prague, Rio de Janeiro, Rome, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tehran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

cms.law

© CMS Legal | CMS Albiñana & Suárez de Lezo | Septiembre 2016