

Your World First

C/M/S

Law . Tax

Referencias Jurídicas

Enero 2018

Referencias Jurídicas

Enero 2018

Artículos de fondo

Tributario

Delito contra la Hacienda Pública: adaptaciones reglamentarias en el procedimiento inspector y en el procedimiento recaudatorio5

Antonio Montero

Posts jurídicos

Corporate / M&A

Las aportaciones no dinerarias se pueden identificar de forma conjunta12

Javier Belmonte

Homologación de acuerdos: el sacrificio necesario ..14

Mariano Bautista

¿Infringe el principio mayoritario una cláusula estatutaria que exige la presencia de todos los socios para la válida constitución de la junta?16

Alberto de Pablo

Condiciones a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo18

Alina Martiniva

Competencia y UE

La justicia europea falla en contra del servicio 'UberPop' de Uber20

Aida Oviedo, Daniel Arribas y Gabriel Lecumberri

Los impuestos autonómicos a las grandes superficies son válidos, según la Abogada General Kokott22

Aida Oviedo y Daniel Arribas

El derecho de la competencia como límite a los arbitrajes internacionales inversor-estado24
Aida Oviedo y Daniel Arribas

Laboral

El GPS instalado en la Tablet corporativa como prueba válida para el despido de un trabajador26
Elena Esparza y Francisco Artacho

Propiedad Industrial e Intelectual | Datos

Dos proyectos de Reglamento europeos mantienen en vilo a la llamada “economía de los datos” de la Unión28
Blanca Escribano

Tributario

A vueltas con las reformas derivadas del proyecto BEPS: nuevos comentarios al modelo de la OCDE30
Rafael Ortiz de Zuriarrain y María González

A vueltas con las reformas derivadas del proyecto BEPS: nuevos comentarios al modelo de la OCDE. Parte II32
María González y Marta Burgos





Referencias Jurídicas CMS | Artículo de fondo

Tributario

Enero 2018

Delito contra la Hacienda Pública: adaptaciones reglamentarias en el procedimiento inspector y en el procedimiento recaudatorio

Antonio Montero

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, supuso un cambio extraordinariamente relevante en el tratamiento que la norma penal otorgaba al tipo del delito contra la Hacienda Pública.

En la exposición de motivos de la ley se señalaba, entre otras cosas, que se introducía un nuevo apartado (en el artículo 305 del Código Penal) "(...) que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y

también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea. (...)"

Posteriormente, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ocupó de realizar las correspondientes adaptaciones en la normativa de procedimiento, para posibilitar la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos en aras a la aplicación de la modificación realizada en la norma penal.



La norma de derecho tributario general reconocía en su preámbulo lo siguiente:

"(...) Como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para establecer un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, al ser este uno de los cambios más significativos operados en la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La trascendencia de la modificación orgánica referida justifica por sí sola la incorporación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos, ya que la línea directriz del legislador orgánico ha quedado patente: la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma, sin perjuicio de que, en determinados casos explicitados en la norma tributaria, el legislador haya optado, en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto, por la paralización de las actuaciones, sin practicar liquidación, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

Esta modificación permitirá superar, en la mayoría de los supuestos, la situación hasta ahora existente, según la cual la obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación de la deuda tributaria provocaba, entre otros efectos, la conversión de la deuda tributaria en una figura de naturaleza distinta, la responsabilidad civil derivada del delito, como fórmula de resarcimiento a la Hacienda Pública del daño generado.

Además de esa consecuencia, la nueva estructura de la norma permitirá superar también el diferente e injustificado trato de favor que la regulación preexistente dispensaba a quién se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública frente a quién se configuraba como mero infractor administrativo, en relación con la obligación que atañía a éste último frente al primero de pagar o garantizar la suspensión de la ejecutividad del acto administrativo. (...)"

El conjunto de modificaciones a que estamos haciendo referencia constituyó, sin duda, uno de los aspectos más polémicos de la reforma tributaria, habida cuenta del cambio que el mismo implicaba respecto de la situación preexistente.

Pues bien, a pesar de que el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria ya incorporaba la regulación esencial desde el punto de vista del procedimiento, que permitía la aplicación de la nueva sistemática, quedaban algunos aspectos huérfanos de desarrollo, orfandad que acaba de quedar superada a través de la aprobación y posterior publicación de dos modificaciones reglamentarias mediante los correspondientes Reales Decretos, publicados ambos el pasado 30 de Diciembre de 2017:

- El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, y
- El Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de Recau-

dación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio.

El presente comentario tiene por finalidad realizar una descripción del cierre reglamentario de la materia a la que nos estamos refiriendo, de naturaleza estrictamente procedimental, en dos vertientes: por un lado, en lo atinente al procedimiento inspector en sentido estricto, cuando nos encontramos ante supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública y, por otro, en lo concerniente al procedimiento para la declaración de responsables en sede administrativa, cuando concurren los presupuestos de hecho y de derecho contenidos en la ley tributaria en los mismos casos.

1. Modificaciones reglamentarias en el procedimiento inspector

El Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGAT), se ve modificado mediante la incorporación de un nuevo Capítulo IV en su Título V, en el que se regulan las "Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública", describiendo la norma en su preámbulo que la adaptación, como se ha indicado más arriba, entronca con la práctica de liquidación administrativa en el seno del procedimiento inspector, la cual se ajustará al resultado del enjuiciamiento penal de la defraudación.

1.1. Actuaciones a seguir en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública

El nuevo artículo 197 bis del RGAT se vincula directamente a las disposiciones contenidas en el artículo 250 de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), con una reproducción parcial de lo en éste último precepto contenido, en la medida en que se indica reglamentariamente lo ya señalado en la ley en relación con el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal cuando se aprecie la existencia de indicios de delito.

Es muy relevante la modificación reglamentaria en la medida en que en el precepto que comentamos se establece que la apreciación de la existencia de los indicios de delito contra la Hacienda Pública podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o, incluso, impuesto sanción, supuestos estos en los que tanto la liquidación como la sanción que se hubieran formulado quedarían sin efecto, y por tanto suspendidas en cuanto a su ejecutividad.

Es preciso señalar que el Consejo de Estado, en su dictamen al proyecto de Real Decreto que estamos comentando, no hizo ninguna referencia al nuevo Capítulo IV del RGAT, por lo que hay que entender que la modificación que comentamos es considerada por el órgano consultivo ajustada a derecho.

Hacemos esta observación simplemente porque, siendo cierto que la LGT (artículos 251 y 253) no establece una limitación en relación con el momento en que la apreciación de los indicios pueden producirse, la línea discursiva de su Título VI parece llevar a la idea de que esa apreciación se ha de producir, como escenario habitual, antes de que dicte liquidación alguna en el seno del procedimiento inspector (y, por ende, antes de que se imponga sanción alguna por los mismos hechos).

Sin dejar el artículo 197 bis, el mismo asienta a nivel reglamentario lo ya contenido en la LGT (artículo 257.2) cuando, ya fuese en sede jurisdiccional o en sede del Ministerio Fiscal, no se apreciase la existencia de delito, ordenando la continuación del procedimiento inspector en sede administrativa en base a los hechos que los tribunales hubiesen considerado probados, con aplicación integral en este caso de la normativa estrictamente administrativa en cuando a las posibilidades de recurso y reclamación que, contra las liquidaciones y sanciones que finalmente fuesen dictadas, pudiesen interponerse, reiterando la nueva norma reglamentaria una limitación en estos recursos y reclamaciones que ya contiene expresamente la LGT (artículo 257): no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la resolución judicial.

1.2. Excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública y tramitación a seguir

El objetivo declarado de las reformas del Código Penal (año 2012) y de la LGT (año 2015) es que la regla general sea la práctica de liquidación administrativa y posterior tramitación penal por presunto delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo la norma tributaria incluyó en su artículo 251.1 un listado tasado de situaciones (tres en concreto) en las que la Administración Tributaria podría, con la motivación necesaria, seguir actuando como lo había venido haciendo históricamente, es decir: detectados los indicios de presunto delito, paralizar inmediatamente las actuaciones inspectoras y remitir el expediente al Juez o al Ministerio Fiscal, sin practicar liquidación alguna.

Estos supuestos son los siguientes:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.
- b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.



El nuevo artículo 197 ter del RGAT se dedica al desarrollo de la casuística que se ha señalado, incluyendo una indicación que, por otra parte, parece innecesaria: que la ley (disposiciones legales, reza el texto) podrá, eventualmente, incluir nuevas excepciones a la práctica de liquidaciones.

Y lo primero que hay que destacar es que el reglamento especifica que las excepciones sólo afectarán al concepto impositivo y periodo en que concurra la circunstancia por la que no procede dictar liquidación.

La precisión es adecuada en la medida en que el procedimiento de inspección, por su propia naturaleza, incluirá, de ordinario, varios periodos impositivos y conceptos tributarios. De la mera lectura de los casos que se han transcrito más arriba y su superposición a la extensión de las actuaciones, puede colegirse, sin dificultad, que aquellas situaciones pueden quedar limitadas a ejercicios y conceptos concretos, por lo que sólo respecto de éstos deberá argumentarse la imposibilidad de liquidar (y motivarse), respetando de esta forma la línea directriz general que más arriba se señaló, que aboga por la práctica de la liquidación con carácter general.

Es importante destacar que, en estos casos en los que no se practicará liquidación, la norma reglamentaria reproduce también lo ya señalado en la LGT respecto de la ausencia de trámite de audiencia o alegaciones (artículos 251.1), añadiendo sin embargo un elemento que consideramos de singular importancia: la necesidad de que exista informe previo del órgano con funciones de asesoramiento jurídico antes de que se remita el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querrela.

En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria dicho órgano con funciones de asesoramiento

jurídico lo conforma el Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, Abogacía del Estado.

Ese informe se convierte en un elemento de seguridad jurídica más en la tramitación del procedimiento, tanto desde el punto de vista de la Administración actuante como desde el punto de vista del obligado tributario, constituyendo un filtro de indudable valor, habida cuenta de las consecuencias de que la judicialización penal del asunto pueden derivarse.

Destaca también en este punto la posibilidad reconocida en el artículo reglamentario que comentamos de que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela, que no es el órgano que ha desarrollado las actuaciones de comprobación, no aprecie la existencia de indicios de delito una vez recibido el expediente y el informe del Servicio Jurídico, supuesto éste en el que se devolverá el expediente al órgano competente para la comprobación para la prosecución de ésta en sede estrictamente administrativa y sin especialidad.

Añade el artículo algo que ya está también contemplado en la LGT (artículo 150.3): el cómputo del plazo del procedimiento inspector se suspenderá desde el momento de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente sin practicar la liquidación de acuerdo con lo señalado en su artículo 251. Añade sin embargo el reglamento la obligación de comunicar al interesado dicha suspensión, salvo que la misma pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación (en coherencia con alguna de las causas que la LGT prevé como justificativas de la no práctica de liquidación), si bien en estos casos deberá motivarse la existencia de la circunstancia que justifica la no comunicación de la suspensión.

En desarrollo del artículo 251.3 de la LGT, el reglamento viene a ahora a reconocer las causas de continuación del procedimiento inspector:

- Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de la interposición de una querrela ante la Jurisdicción competente por parte de la Administración Tributaria.
- Inadmisión de la denuncia o de la querrela.
- Resolución judicial firme en la que no se aprecie la existencia de delito.

Retomadas por cualquiera de las causas citadas la actuación en sede estrictamente administrativa, la norma reglamentaria reproduce lo dicho en la Ley en cuanto a los plazos en los que deberá finalizarse la regularización (artículo 251.3 de la LGT).

1.3. Reglas generales de la tramitación del procedimiento inspector en caso de liquidación vinculada a delito

El reglamento pasa a desarrollar en sus artículos 197 quater y siguientes el supuesto general que se incorporó en la LGT: el de la práctica de una liquidación vinculada a delito contra la Hacienda Pública, tomando como eje el artículo 253 de la ley.

En sus primeros compases el nuevo artículo del reglamento se remite de forma bastante literal a la ley, en la medida en que hace referencia a la necesidad de fundamentación de la propuesta de liquidación y a la apertura de un trámite de audiencia al interesado, para, a continuación, incorporar novedades estrictamente procedimentales y propias de sede reglamentaria.

El artículo 253.1, párrafo cuarto de la LGT señala que, transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente para liquidar dictará una liquidación administrativa, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización procedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

El reglamento por su parte amplía la casuística susceptible de acontecer una vez examinadas las alegaciones del interesado, describiendo las siguientes posibilidades:

- Que se dicte liquidación vinculada a delito, tal y como contempla la ley, señalando que la autorización previa o simultánea a que se refiere el texto legal debe ir precedida, además, del informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico (en este punto reiteramos, como hicimos más arriba, que dicho informe constituye un elemento de seguridad jurídica de singular relevancia).

- Que el órgano competente para interponer la denuncia o querrela no aprecie indicios de delito, en cuyo caso se devolverá el expediente para su tramitación en ese estrictamente administrativa.
- Que el órgano competente para liquidar rectifique la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando se considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas (incluyendo un desarrollo específico para el caso de que la rectificación afectase a cuestiones no alegadas por el interesado y suponga un agravamiento de su situación, abriendo en este caso un nuevo plazo de alegaciones en favor del mismo).
- Que el órgano competente para liquidar devuelva el expediente para su tramitación en sede administrativa si considera que la conducta no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.
- Que el órgano competente para liquidar ordene que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, con notificación al obligado tributario, describiendo el artículo que comentamos la casuística derivada de estas actuaciones complementarias.

Como puede observarse, la norma reglamentaria trata de homogeneizar al máximo posible la actuación procedimental de los órganos de inspección en este ámbito respecto de la que se desarrolla en supuestos de liquidación estrictamente administrativa no vinculada a delito, mimetizando en lo necesario lo ya contenido en sus artículos 188 (tramitación de las actas de disconformidad) y 187 (tramitación de las actas de conformidad).

El último apartado del precepto, apartado 4, es reproducción del artículo 253.1, quinto párrafo, de la LGT, resaltando ahora que en el mismo se señala que se advertirá al interesado, al notificarle la liquidación practicada, de que el período voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de la ley.

1.4. Cálculo y tramitación de la liquidación vinculada a delito en casos de concurrencia de cuota vinculada y no vinculada a delito contra la Hacienda Pública.

El precepto al que ahora nos referimos, nuevo artículo 197 quinquies, es desarrollo del artículo 253.3 de la LGT.

La ley contempló la posibilidad, absolutamente cotidiana, de que por un mismo concepto impositivo y periodo, cupiese distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, estableciendo que en esos supuestos se efectuarán dos liquidaciones de forma separada.

Además, la propia ley establece dos mecanismos de cuantificación de ambas liquidaciones.

- Uno primero fijado directamente en la ley (artículo 253.3, a) y b)).
- Uno segundo en el que el obligado tributario puede optar por otra fórmula de cálculo, basada en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

Hasta ahí, los apartados 1 y 2 del nuevo 197 quinquies reglamentario son reproducción de los párrafos a) y b) del artículo 253.3 de la ley.

La novedad está en el apartado 3 del nuevo artículo reglamentario, en el que se describe, por remisión expresa a desarrollo reglamentario contenida en la ley, la fórmula de cálculo de las liquidaciones cuando el contribuyente opta por la basada en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.

El sistema tiene, en su conjunto y a juicio de quién esto escribe, algunas similitudes conceptuales y técnicas con la regulación que en el Reglamento general del régimen sancionador tributario, aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, se contiene, en relación con el cálculo de la sanción en determinados tipos infractores, para supuestos de regularización de los que resultan cantidades sancionables y no sancionables.

1.5. Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito

A desarrollar este aspecto, contenido en el artículo 257 de la LGT, se dedica el nuevo artículo 197 sexies reglamentario, que como aportación a mayores respecto de lo dicho en la ley integra la fórmula de cálculo de los intereses de demora en los distintos supuestos allí recogidos:

- Sentencia condenatoria con cuota defraudada idéntica a la liquidada por la Administración.
- Sentencia condenatoria con cuota defraudada diferente a la liquidada por la Administración (mayor o menor que ésta última).
- Sentencia absolutoria por inexistencia de obligación tributaria.

Es importante aflorar ahora la remisión que el precepto hace, en relación con la ejecución de la sentencia por parte de la Administración, al artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, que fue objeto de incorporación a la norma mediante la Ley 34/2015 citada más arriba, en el que se establece que:

"(...)1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la

Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al Tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación.

2. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica. (...)"

También es materia propia de reglamento, y así se materializa en el apartado 4 del artículo que ahora tratamos, la casuística de los supuestos de procedencia de la retroacción del procedimiento inspector al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, que es la siguiente:

- a) Devolución del expediente por el Ministerio Fiscal que no vaya seguida de una interposición de querrela ante la jurisdicción competente por parte de la Administración tributaria.
- b) Inadmisión de la denuncia o querrela.
- c) Auto de sobreseimiento.
- d) Resolución judicial firme en la que no se aprecie delito, por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria.

El reglamento, en estos casos, señala el plazo en el que se deberá terminar el procedimiento, una vez retrotraídas las actuaciones y la regla de cálculo de los intereses de demora (todo ello con reproducción del artículo 257.2 de la LGT), añadiendo las consecuencias de incumplimiento de dicho plazo (por remisión al artículo 150.6 de la LGT).

2. Modificaciones reglamentarias en el procedimiento recaudatorio

Se concretan en el ámbito de las declaraciones de responsabilidad, mediante la incorporación de un nuevo artículo 124 bis al Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (en adelante RGR), dedicado a las especialidades en materia de declaración de responsabilidad asociada a la liquidación vinculada a delito.

El citado precepto hay que vincularlo al artículo 258 de la LGT, en el que se señala lo siguiente:

"1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria liquidada conforme a lo preceptuado en el artículo 250.2 de esta Ley quienes hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados

en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso.

Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.

2. En relación con las liquidaciones a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, también resultarán de aplicación los supuestos de responsabilidad regulados en el artículo 42.2 de esta Ley. (...)”.

La ley añade que la competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad en los supuestos regulados en los apartados 1 y 2 corresponderá al órgano de recaudación.

El artículo 124 bis del RGR establece la obligación de que, cuando los órganos de inspección tuvieran conocimiento de hechos o circunstancias determinantes de algún tipo de responsabilidad tributaria (hay que entender que se está refiriendo a las reguladas en los apartados 1 y 2 ya citados del artículo 258 de la LGT), deberán ponerlo en conocimiento de los órganos de recaudación.

En cuanto al procedimiento a seguir en este tipo de declaraciones, las reglas incorporadas en el reglamento son las siguientes:

- El trámite de audiencia al responsable se realizará siempre después de la formalización de la propuesta de liquidación vinculada a delito del deudor principal.
- Se abrirá un trámite de audiencia para alegaciones y aportación de pruebas por el responsable.
- El responsable no tiene la condición de interesado en el procedimiento de inspección.
- El acuerdo de declaración de responsabilidad deberá dictarse con posterioridad al momento en que conste como admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública.
- La notificación del acuerdo de declaración de responsabilidad incluirá el requerimiento de pago al responsable.





Las aportaciones no dinerarias se pueden identificar de forma conjunta

Javier Belmonte
Departamento de Corporate / M&A

La DGRN mediante resolución de 27 de octubre de 2017, aclara que es posible la identificación y referencia conjunta a diversas aportaciones no dinerarias siempre, que los bienes aportados sean del mismo género o clase y sean difícilmente identificables los unos de los otros.

El 5 de abril de 2017, en virtud de escritura pública otorgada ante una notaría de Parla, se constituyó una sociedad limitada unipersonal a través de aportaciones no dinerarias, siendo su objeto social *"la reparación de toda clase de vehículos a motor, la comercialización de éstos, así como de piezas y componentes de los mismos"*.

Posteriormente, con fecha 11 de julio de 2017, se presentó a inscripción ante el Registro Mercantil de Toledo la copia autorizada de la mencionada escritura de constitución, que fue calificada negativamente por el registrador alegando el incumplimiento de los artículos 63 de la LSC y 133 de la RRM.

Entendió el registrador calificador que, en virtud de lo dispuesto en los mencionados artículos, (i) al ser los bienes registrables, debían ser descritos en la escritura de constitución con su marca, modelo y número de serie o fabricación; y (ii) que, en el caso de los compresores, generadores de aire caliente, adaptadores, equilibradoras y elevadores, se trataba de bienes individuales unos de otros, por lo que no podían aportarse conjuntamente y debía haberse incluido en la escritura la numeración de las

participaciones asignadas en contraprestación a cada uno de dichos bienes.

La notaria ante la que se otorgó la escritura de constitución, interpuso recurso contra la anterior calificación negativa del registrador pues entendía que se había dado cumplimiento a lo establecido en los artículos 63 de la LSC y 133 del RRM, debido a que se habían identificado y referenciado individualmente los bienes en los que era posible esa identificación singularizada.

Los fundamentos jurídicos del citado recurso fueron (i) la asunción errónea por parte del registrador de que determinados bienes eran registrables, cuando a criterio de la notaria no lo eran, ya que *"para que un bien mueble sea registrable, debía contener la marca, modelo y número de serie o fabricación de forma indeleble e inseparable en una o varias de sus partes fundamentales que excluya su confusión con otros bienes"*; y (ii) el que los bienes para los que se exigía la individualización, no eran fáciles de distinguir unos de otros en el funcionamiento normal de una empresa como la que se pretendía constituir, por ello defendía la notaria que se trataba de un supuesto de aportación de varios bienes del mismo género y de igual apariencia y función, que se aportaban como un todo, resultando de aplicación el artículo 1.532 del Código Civil que se refiere a la responsabilidad global o conjunta por todos ellos.

El registrador elevó el expediente a la DGRN y ésta con fecha 27 de octubre de 2017 lo resolvió basándose en los siguientes fundamentos de derecho:

- i. En el presente supuesto, la sociedad es una sociedad limitada que a diferencia de las sociedades anónimas



El registrador debía proceder a inscribir la escritura de constitución de la sociedad mediante las aportaciones no dinerarias diligentemente descritas y referenciadas en el inventario que se incorporó a la misma.

tiene un régimen jurídico mucho más simple, lo que supone que no le será de aplicación el sistema de valoración (costoso y complejo) de las aportaciones no dinerarias por experto independiente como garantía de la realidad del capital social; pero, a cambio, se prevé un régimen de responsabilidad especial a cargo de la persona que asuma las participaciones que se correspondan con cada una de las aportaciones no dinerarias.

- ii. A diferencia de las cautelas adoptadas por el legislador para la identificación de la maquinaria hipotecable, cuyo fin es garantizar la reipersecutoriedad, la identificación de las aportaciones sociales no dinerarias no es necesario llevarla a dicho extremo I, pues, como se ha mencionado en el apartado primero anterior, la persona que asuma las participaciones correspondientes a cada aportación responderá por el valor que se les otorgó.

Además, no resulta necesario especificar datos de inscripción de los bienes, pues tal y como se expresó en la escritura de constitución por el socio fundador, los bienes no están inscritos.

- iii. Las aportaciones no dinerarias deben identificarse, en principio, respecto de cada uno de los bienes aportados, excepto que se trate de bienes de la misma clase o género difícilmente identificables los unos de los otros y que se aporten como un todo formando un grupo o conjunto, lo que además supondrá, en atención al 1.532 del CC, una responsabilidad personal del aportante sobre el conjunto o en globo.

Por todo ello, el centro directivo entendió que la calificación negativa tenía que ser revocada y el registrador debía proceder a inscribir la escritura de constitución de la sociedad mediante las aportaciones no dinerarias diligentemente descritas y referenciadas en el inventario que se incorporó a la misma.

Homologación de acuerdos: el sacrificio necesario

Mariano Bautista
Departamento de Corporate / M&A

Publicado en Actualidad Jurídica Aranzadi,
revista número 936.

La reforma de la Ley Concursal del año 2014 (aprobada por el RDL 4/2014 y otros cambios posteriores), pretendió impulsar los acuerdos de refinanciación de las empresas con problemas financieros como solución frente al concurso y la eventual liquidación. Esta reforma extendió el régimen de los acuerdos de refinanciación a acreedores financieros en un sentido amplio, es decir, no estrictamente bancarios; y, sobre todo, facilitó casi cualquier acuerdo entre la empresa y sus acreedores financieros, con el fin de mantener la actividad social. Este objetivo de política económica justifica la limitación de la posición y los derechos de determinados acreedores que, ajenos al devenir de la empresa y despegados de su futuro, solían amenazar con vetar la aprobación de los acuerdos de refinanciación, lo que conducía a situaciones desequilibradas o, en el peor de los casos, al inicio de interminables procedimientos concursales que acaban en la liquidación de la empresa.

El procedimiento de homologación de acuerdos de refinanciación, ya protegidos frente a una posible rescisión en caso de posterior concurso, permite extender sus efectos a los acreedores disidentes, siempre que se hayan aprobado con las mayorías y requisitos previstos en la ley.

El legislador permite que los acreedores obligados a aceptar los acuerdos homologados puedan impugnarlos, aunque los motivos se limitan a la falta de concurrencia de los porcentajes exigidos en la DA4^o Ley Concursal y al carácter desproporcionado del sacrificio impuesto. Quien,

contra su criterio y consentimiento, se ve afectado por acuerdos promovidos por la mayoría, puede hacer valer su oposición, si se siente perjudicado, bien porque recibió un tratamiento discriminatorio frente a otros acreedores de igual o inferior categoría, bien porque la reestructuración prevista limita sus derechos más de lo que cabría esperar razonablemente.

La muy meritoria y trabajada sentencia del Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Sevilla de 25 de septiembre de 2017 en el caso Abengoa, entre otros temas de interés, concluye que el sistema de homologación de los acuerdos de refinanciación procede si el sacrificio impuesto es adecuado y proporcional. En concreto, la proporcionalidad del sacrificio se mide por dos criterios: ha de ser necesario y equitativo.

El sacrificio debe ser imprescindible para que la empresa pueda continuar con su actividad. *A sensu contrario* el sacrificio dejará de ser necesario, y por tanto no se le podrá exigir al acreedor, cuando el acuerdo homologado no alcance su objetivo, porque a pesar de todo no permitirá salvar a la empresa, o bien, por el contrario, cuando la salvación de la empresa se conseguiría sin la renuncia de derechos de los acreedores. Este doble test debe realizarse a la luz del plan de viabilidad, analizando si las medidas propuestas son razonables y realizables. Lo lógico sería que el análisis se hiciera en el momento de emitir el auto de homologación, denegándose la aprobación si el sacrificio fuera innecesario, pero, según el juez, el auto de homologación es un mero control de la razonabilidad aparente, al no ser posible ir más allá por falta de conocimientos técnicos y económicos del juzgador. En cambio, durante el procedimiento impugnatorio sí cabe analizar los dictámenes periciales aportados y las explicaciones y



La impugnación basada en el carácter desproporcionado del sacrificio puede convertirse en un cajón de sastre para que los acreedores disidentes cuestionen los convenios de refinanciación de empresas.

argumentos ofrecidos por quien tiene la carga de la prueba: los impugnantes. A partir de ello, llega a la conclusión de que el requisito de proporcionalidad no se cumple si se prevé la inviabilidad de las deudoras, que en este caso se refería a determinadas filiales. Por ello, se estimó la impugnación del acuerdo, porque se consideró que el esfuerzo era innecesario e inútil.

A continuación, se analiza el supuesto contrario, es decir si la quita propuesta era necesaria para la continuidad empresarial. Lo resuelve negativamente, al considerarla excesiva, estimando también la impugnación por esa razón. En concreto, se consideró acreditado que la exigencia del plan de viabilidad impuesta a los acreedores financieros de una quita superior al 80% (se les exigió el 97%) no era precisa para mantener la actividad empresarial. En este supuesto, el premio para los impugnantes es que, estimada su pretensión, los efectos del acuerdo no les vinculan, y la quita para ellos será cero, aunque el juez habría aceptado como razonable un 80%, que es la que, en mi opinión y siguiendo sus propios criterios de equidad, debería haber resuelto como aplicable. De otra forma, cabría preguntarse si el plan es realizable cuando un importante grupo de acreedores no se ve afectado por el acuerdo de refinanciación y no se puede contar con la quita prevista para sus créditos.

En definitiva, lo que unos llaman la *teoría del milímetro u otros, más castizos, el riesgo del juego de las siete y media* (o te quedas corto o te pasas) exige que el deudor mida el sacrificio que pide al acreedor, ya que la impugnación de los disidentes puede fundamentarse en que el acuerdo no es suficiente para sacar adelante la compañía o en que es excesivamente oneroso.

Por si no hubiera suficiente litigación abusiva, la impugnación basada en el carácter desproporcionado del sacrificio puede convertirse en un cajón de sastre para que los acreedores disidentes cuestionen los convenios de refinanciación de empresas, siendo su no rescindibilidad posterior insuficiente garantía o aliciente para que empresas y acreedores financieros se embarquen en proponer, negociar y homologar este tipo de convenios.

¿Infringe el principio mayoritario una cláusula estatutaria que exige la presencia de todos los socios para la válida constitución de la junta?

Alberto de Pablo
Departamento de Corporate / M&A

En su Resolución de 24 de octubre de 2017 la Dirección General de los Registros y del Notariado rechaza que el principio mayoritario se infrinja si los estatutos sociales imponen para la válida constitución de la junta en primera convocatoria que asista la totalidad de los socios.

Se presentó para su inscripción en el Registro Mercantil la escritura de transformación de una sociedad anónima en sociedad de responsabilidad limitada que el registrador rechazó, advirtiendo en su nota de calificación que la Junta General de Accionistas de la sociedad que acordó el referido acuerdo no se encontraba debidamente constituida. En concreto, no se habían cumplido las exigencias de quorum establecidas en los estatutos sociales para acordar la transformación de la sociedad.

Contra esa denegación se presentó recurso alegando que las exigencias establecidas en los estatutos sociales de un quórum de asistencia que alcanzara la totalidad de los accionistas en primera convocatoria como condición para acordar la transformación de la sociedad se traduciría en un derecho de veto a favor del socio que no quisiera asistir a la junta y que, por tanto, la previsión estatutaria sería nula y el registrador no debería aplicar la previsión estatutaria. En este sentido, se indicaba en el recurso que resultaría contradictorio que, no siendo admisible la cláusula estatutaria que, directa o indirectamente, exigiera el voto unánime para la adopción de acuerdos, estatutariamente pudiera exigirse dicha unanimidad en el quórum requerido para la válida constitución de la junta.

La DGRN recuerda su doctrina recogida en la Resolución de 26 de noviembre de 2004 y que pone de manifiesto que, de acuerdo con el artículo 23 de la Ley de Sociedades de Capital, los estatutos contienen un conjunto de reglas que vinculan a los órganos de la sociedad, a los socios que la integran e incluso a terceros y que todo acto social debe acomodarse a las exigencias derivadas de las normas establecidas en los estatutos. Por ello, recuerda la DGRN, en numerosos preceptos legales se advierte que «salvo disposición contraria de los estatutos (...) la junta general podrá (...)». Por tanto, concluye la DGRN, los estatutos son la norma orgánica a la que se debe sujetar la vida corporativa de la sociedad, siendo su finalidad establecer las reglas necesarias para el funcionamiento corporativo de la sociedad.

No obstante, la DGRN no se limita a recordar el papel que juegan los estatutos como norma fundamental en la organización corporativa de la sociedad a la que deberá ajustarse, en todo caso, la constitución de la junta, sino que entra al fondo de la cuestión que plantea la recurrente y que puede ser de gran interés al objeto de delimitar el alcance del principio mayoritario en el ámbito de las decisiones de la junta y otros órganos sociales.

El principio mayoritario es un criterio de organización de los intereses de los socios para la formación del interés social, que, aunque somete las decisiones a la voluntad de la mayoría, concede un control razonable a la minoría. En este sentido, la DGRN coincide con la recurrente al recordar que, si bien existe la posibilidad de reforzar y elevar a través de los estatutos las mayorías establecidas en la ley, no podría imponerse la unanimidad para la adopción de ciertos acuerdos. Por tanto, los estatutos no podrán imponer en ningún caso el voto de todos los socios para



Señala la DGRN, la mera eventualidad de un ejercicio abusivo de una facultad o derecho del socio no es causa por sí solo para negar la validez de la previsión contractual.

que pueda aprobarse un acuerdo social, ya que ello, se dice, contradiría dicho principio mayoritario, que debe presidir el funcionamiento de los órganos colegiados.

No obstante, en el caso objeto de la resolución no se exigía la unanimidad para adoptar el acuerdo de transformación, sino solo que asistieran todos los socios a la junta general si se hubiera de decidir sobre dicho acuerdo en primera convocatoria. Esta exigencia no contradice el principio mayoritario, ya que únicamente busca la implicación de todos los socios en los debates sobre dicho acuerdo. Asimismo, no cabe afirmar que los estatutos establezcan un derecho de veto a favor de cada uno de los socios ya que, en caso de no cumplir el quorum en primera convocatoria, la junta perfectamente podría celebrarse en segunda convocatoria. Por otro lado, señala la DGRN, la mera eventualidad de un ejercicio abusivo de una facultad o derecho del socio no es causa por sí solo para negar la validez de la previsión contractual.

En vista de los argumentos expuestos, cabe afirmar que la cláusula estatutaria que exige la asistencia de la totalidad de los accionistas en primera convocatoria para acordar la transformación de la sociedad no contradice ningún principio de la sociedad anónima, aunque sin duda acentúe el carácter personalista de la misma.

Condiciones a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo

Alina Martiniva
Departamento de Corporate / M&A

La reciente Sentencia de la Sala de lo Civil del TS del 14 de diciembre de 2017 vuelve a pronunciarse sobre los requisitos de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y pone límites a su invocación.

El Tribunal Supremo reitera los requisitos sobre la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en su Sentencia 4683/2017, dictada por la Sala de lo Civil el 14 de diciembre de 2017. En ella se desestimó un recurso extraordinario por infracción procesal y, sin embargo, se estimó el recurso de casación, ambos interpuestos por el Ayuntamiento de un pueblo situado en la provincia de Cádiz, siendo la parte recurrida una entidad bancaria.

La discrepancia entre las partes de este proceso surgió en torno a la concesión (en los años 2000, 2003 y 2004) por la entidad bancaria de tres préstamos mercantiles a una sociedad íntegramente participada por el Ayuntamiento. Los correspondientes contratos de préstamo fueron suscritos por el presidente del Consejo de Administración de la sociedad, que al mismo tiempo ostentaba el cargo de alcalde del Ayuntamiento. Llegadas las fechas de vencimiento de los respectivos préstamos, la sociedad municipal no llegó a reembolsar las cantidades debidas.

En el año 2011, el nuevo alcalde del Ayuntamiento, actuando como representante y Presidente del Consejo de Administración de la sociedad, suscribió con la entidad bancaria una novación modificativa no extintiva y la ampliación de los préstamos que, entre otros extremos, contemplaba el compromiso del Ayuntamiento de otorgar una

garantía solidaria para su buen fin, que tenía que aprobarse por acuerdo del pleno municipal. Tal acuerdo nunca llegó a adoptarse y, por tanto, el Ayuntamiento nunca llegó a garantizar el reembolso de los préstamos. La situación devino crítica cuando en el 2012 la sociedad fue declarada en concurso de acreedores. La entidad bancaria procedió a interponer una demanda ante el Juzgado de Primera Instancia número 2 de Algeciras, pero la demanda no iba dirigida contra la sociedad sino contra el Ayuntamiento por entender que al caso debería aplicarse la doctrina del levantamiento del velo y, como consecuencia de lo anterior, el Ayuntamiento debería responder por las deudas contraídas por la sociedad.

En el Juzgado de Primera Instancia quedó acreditado, entre otros extremos, que la sociedad estaba íntegramente participada por el Ayuntamiento y que ya en el primer préstamo se produjo una confusión patrimonial entre ellos, ya que el importe de préstamos se ingresó directamente a la cuenta bancaria del Ayuntamiento. A raíz de todo ello, el juez estimó la demanda, aplicando al caso la doctrina del levantamiento del velo y haciendo al Ayuntamiento responder por las deudas contraídas por la sociedad con la entidad bancaria. El Ayuntamiento, por ser declarado en rebeldía, no pudo oponer hechos impeditivos, extintivos o excluyentes frente a las pretensiones de la entidad bancaria. La sentencia de apelación se limitó a confirmar la de la primera instancia.

Discrepando con las conclusiones del Juzgado de Primera Instancia número 2 de Algeciras y de la Audiencia Provincial de Cádiz, el Tribunal Supremo pone de manifiesto la falta de concurrencia de los requisitos exigidos para la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en el presente caso.



Uno de los requisitos para aplicar dicha doctrina es la existencia de una ocultación fraudulenta de la entidad, que sea objeto del levantamiento.

Así, uno de los requisitos para aplicar dicha doctrina es la existencia de una ocultación fraudulenta de la entidad, que sea objeto del levantamiento. En este caso, la sociedad no fue constituida con el fin de ocultar la identidad del Ayuntamiento ni tampoco para limitar su responsabilidad abusando de los terceros. De los hechos objeto del procedimiento judicial resulta claro que la entidad bancaria tenía conocimiento del carácter instrumental de la sociedad, es decir, que el Ayuntamiento era su socio único, de la confusión de sus patrimonios y de la total dependencia económica de la sociedad de ésta última. La prueba de ello es el hecho de que la entidad bancaria requirió del Ayuntamiento la aportación de una garantía solidaria para el reembolso de los préstamos que nunca llegó a otorgarse por la falta de acuerdo del pleno municipal.

Como consecuencia de todo lo anterior, el TS concluye que no puede aplicarse la doctrina del levantamiento del velo al presente caso y, consecuentemente, no se le puede atribuir la responsabilidad al Ayuntamiento por el reembolso de los préstamos concedidos a la sociedad. La entidad bancaria, al conceder los préstamos sin haber exigido todas las garantías necesarias y oportunas al efecto, asumió el riesgo de tales operaciones y, por tanto, no tiene más remedio que esperar que le devuelvan, en su caso, los importes debidos en el marco del concurso de acreedores de la sociedad municipal.



La justicia europea falla en contra del servicio 'UberPop' de Uber

Aida Oviedo, Daniel Arribas y Gabriel Lecumberri
Departamento de Competencia y UE

Las normativas nacionales podrán exigir a Uber una licencia para operar su servicio UberPop. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea determina que Uber es un organizador y operador de servicios de transporte y que, en consecuencia, queda sometido a las normas internas de los estados miembros en relación con estos servicios.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha resuelto esta mañana la cuestión prejudicial planteada por el Juzgado de lo Mercantil nº3 de Barcelona en el litigio que enfrenta a la *Asociación Profesional Élite Taxi* y a la empresa *Uber Systems Spain, S.L.* Este fallo viene a resolver la disyuntiva sobre si aplicaciones informáticas como Uber son meros servicios de la sociedad de la información o realmente prestan servicios profesionales.

El TJUE comienza destacando que *"un servicio de intermediación que permite la transmisión, mediante una aplicación para teléfonos inteligentes, de información relativa a la reserva del servicio de transporte entre el pasajero y el conductor no profesional que utiliza su propio vehículo, que efectuará el transporte, responde en principio a los criterios para ser calificado de «servicio de la sociedad de la información»"*. Es decir, cuando la aplicación únicamente ponga en contacto a las partes sí nos encontraríamos ante un verdadero servicio de sociedad de la información. Es interesante esta afirmación por cuanto vendría a validar aplicaciones de mera intermediación como *Bla Bla Car*.

No obstante, en el caso del servicio que UBER presta el TJUE entiende que existen otras funcionalidades a parte de la mera intermediación, tales como crear *"una oferta de servicios de transporte urbano"* o el ejercicio de una *"influencia decisiva sobre las condiciones de las prestaciones efectuadas por estos conductores"*. En este segundo caso destaca que Uber establece un precio máximo por el servicio o efectúa un control de la calidad de los vehículos. Es por este cúmulo de circunstancias por las que el tribunal dictamina que *"este servicio de intermediación forma parte integrante de un servicio global cuyo elemento principal es un servicio de transporte y, por lo tanto, que no responde a la calificación de «servicio de la sociedad de la información»"*.

En virtud de este pronunciamiento, las normativas nacionales pueden obligar a Uber a disponer de las licencias y autorizaciones pertinentes para prestar sus servicios de transporte por carretera.

En principio, la sentencia solamente afecta al servicio *UberPop*, es decir, a aquel prestado por conductores particulares sin licencia de vehículo de transporte con conductor (VTC). No obstante, el pronunciamiento supone un balón de oxígeno para el sector del taxi, que en las últimas semanas había sufrido un fuerte varapalo al ver como el Tribunal Supremo abría la puerta a la concesión masiva de licencias VTC en favor de las empresas arrendatarias de servicios de transporte con conductor que compiten con el taxi tradicional.

Como decíamos en artículos anteriores, la legislación española contempla dos tipos de licencias para el transporte profesional de pasajeros en vehículos de menos de nueve plazas: la licencia de taxi y la licencia VTC. Desde su



Al afirmar que se trata de un servicio de transporte y no de un servicio de la sociedad de la información, el TJUE concluye que Uber no se beneficia del principio genérico de libre prestación de servicios y, en consecuencia, su actividad puede estar sometida a las condiciones exigidas por los Estados Miembros.

aparición en España, empresas como Cabify han operado mediante licencias VTC, mientras que Uber ha diversificado su oferta, combinando servicios de gama superior, cuyos conductores sí disponen de licencias VTC, con un servicio prestado por conductores particulares sin licencia VTC, denominado *UberPop*. Es este segundo servicio –cuya prestación ya había sido paralizada por unas medidas cautelares dictadas por el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid– el que se ve afectado por la sentencia del TJUE.

El Tribunal de Justicia se ha adherido a las Conclusiones del Abogado General Szpunar que el pasado 11 de mayo manifestó que la actividad de Uber a través de *UberPop* podría entenderse como de servicio mixto, formado por un servicio de conexión entre conductores y pasajeros mediante una aplicación para teléfonos móviles y un servicio de transporte, siendo éste el elemento principal desde el punto de vista económico. Con ello propuso calificar a Uber como organizador y operador de un servicio de transporte urbano.

Esta conclusión tiene consecuencias muy significativas, porque al afirmar que se trata de un servicio de transporte y no de un servicio de la sociedad de la información, el TJUE concluye que Uber no se beneficia del principio genérico de libre prestación de servicios y, en consecuencia, su actividad puede estar sometida a las condiciones exigidas por los Estados Miembros. Este es el caso de la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres –y de las normas a nivel autonómico y local que la desarrollan– que exige una autorización de transporte público de viajeros para la prestación de este servicio.



Los impuestos autonómicos a las grandes superficies son válidos, según la Abogada General Kokott

Aida Oviedo y Daniel Arribas
Departamento de Competencia y UE

En tres opiniones emitidas el 9 de noviembre, la Abogada General de la Unión Europea, Julianne Kokott, ha respaldado la utilización de impuestos a las grandes superficies establecidos por algunas comunidades autónomas como medida apta para la protección del medioambiente y la ordenación del territorio.

El conflicto sobre el que se ha pronunciado la Abogada General trae consecuencia de la reclamación de la Asociación Nacional de Grandes Empresas de Distribución (ANGED) –a la que se adhirió la Comisión Europea– que considera que los impuestos sobre las grandes superficies establecidos por Cataluña, Aragón y Asturias suponen una restricción a la libertad de establecimiento y una ayuda de Estado ilegal en favor de los pequeños establecimientos minoristas. El litigio ha llegado al TJUE como consecuencia de las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Supremo (C-233/16, C-234/16 y C-235/16, C-236/16 y C-237/16).

A través de estos impuestos, las citadas Comunidades Autónomas gravan aquellas grandes superficies dedicadas al comercio minorista que superan determinados umbrales de tamaño. Se justifican en las necesidades de ordenación del territorio y de protección del medio ambiente, para lo que se busca desincentivar la apertura de aquellos comercios con capacidad para generar desplazamientos masivos de clientes y proveedores. Por ello, hay grandes superficies que, aun alcanzando los umbrales de tamaño establecidos (tales como los destinados a maquinaria, venta de vehículos

automóviles, etc.), están exentas del abono de los mismos pues, en opinión del legislador, su tamaño se debe a la dimensión de los bienes con los que comercian, pero no atraen a la misma gran masa de clientes.

ANGED denunciaba, en primer lugar, el hecho de que un impuesto que grava únicamente las grandes superficies supone una restricción a la libertad de establecimiento, por cuanto afecta principalmente a empresas extranjeras. Este hecho se debe a que son las compañías extranjeras las que optan preferentemente por la apertura de este tipo de centros para compensar, con economías de escala, las inversiones necesarias para operar en otro estado miembro.

Kokott no niega esta “afectación prevalente”, es decir, que las empresas extranjeras se vean perjudicadas de forma mayoritaria. No obstante, no lo considera un criterio suficiente para justificar que las empresas nacionales se ven beneficiadas frente a las extranjeras, puesto que el impuesto grava por igual a todos los centros que superen unos metros cuadrados determinados, independientemente de su nacionalidad.

Aun en el caso de que el TJUE pudiese entender que existe esta discriminación encubierta en favor de los establecimientos nacional, Kokott entiende que la misma estaría justificada, pues numerosa jurisprudencia del TJUE avala que los objetivos relacionados con la ordenación del territorio y la protección del medio ambiente pueden justificar determinadas limitaciones a las libertades económicas. En este sentido, la imposición de este gravamen sería apta para desincentivar la apertura de grandes centros comerciales, los que generan el desplazamiento masivo de vehículos, provocando con ello mayor ruido y emisiones a la atmósfera. Asimismo, no considera que el



Kokott no niega esta “afectación prevalente”, es decir, que las empresas extranjeras se vean perjudicadas de forma mayoritaria. No obstante, no lo considera un criterio suficiente para justificar que las empresas nacionales se ven beneficiadas frente a las extranjeras.

impuesto sea desproporcionado con respecto a los fines perseguidos, puesto que no imposibilita de manera absoluta que se siga desarrollando la actividad económica (el llamado “efecto asfixiante”).

En segundo lugar, ANGED denunciaba que este gravamen puede constituir una Ayuda de Estado a las empresas no afectadas por el mismo, esto es, a los minoristas con centros de menor tamaño no gravados por dichos impuestos o a los minoristas que sí alcanzan dichos tamaños, pero se dedican a actividades exentas. En este punto, Kokott analiza la posibilidad se trate de una “ventaja selectiva”, una ventaja económica dirigida únicamente a determinadas empresas.

Sobre el concepto de ventaja, Kokott parte de la premisa de que los establecimientos que no alcanzan los umbrales de tamaño determinados, no han estado gravados por el impuesto en ningún momento. Por tanto, no se les alivia de ninguna carga por su tamaño, puesto que nunca ha estado sujetos a la misma.

Aun no considerando la medida como “ventaja”, Kokott entra a analizar si la misma puede considerarse selectiva, beneficiando directamente a determinadas empresas con respecto a otras (a los comercios minoristas más pequeños frente a los más grandes, o a las grandes superficies que, con motivo de los bienes de gran volumen que comercian, están exentas). También descarta este planteamiento, pues para que exista tal “selectividad”, los operadores económicos tratados de diferente forma deberían partir de una situación fáctica y jurídica comparable, teniendo en cuenta el objetivo perseguido por la normativa en cuestión, lo cual no sería el caso.

Las opiniones de la Abogada General, no son vinculantes para la resolución del litigio principal por parte del TJUE. No obstante, son seguidas por los magistrados en un gran porcentaje de casos. En los próximos meses veremos si la decisión final del TJUE sigue los planteamientos esgrimidos por Kokott.

El derecho de la competencia como límite a los arbitrajes internacionales inversor-estado

Aida Oviedo y Daniel Arribas
Departamento de Competencia y UE

La Comisión Europea califica como “ayuda de estado” el régimen de primas a las renovables resultante del Real Decreto 413/2014. Por tanto, cualquier compensación que los Tribunales de Arbitraje impongan a España por modificaciones que introdujo el sistema no podrá abonarse directamente a los inversores afectados, si no que deberá someterse al análisis previo de la Comisión Europea.

El pasado 10 de noviembre, la Comisión Europea emitió su decisión sobre la compatibilidad con el mercado interior del régimen retributivo específico de las energías renovables establecido por el RD 413/2014, de 6 de junio, que regula la actividad de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

El Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece que son incompatibles con el mercado interior las ayudas estatales que falseen la competencia beneficiando a algunas determinadas empresas o producciones, aunque prevé también determinadas excepciones. Cuando un Estado miembro pretenda implementar un sistema de ayudas que pueda calificarse como ayudas estatales, deberá informar previamente a la Comisión para que ésta evalúe su compatibilidad o no con el mercado interior. No realizar esta comunicación convierte, de facto, a las ayudas en ayudas ilegales, si bien el Estado no deberá recuperarlas si posteriormente la Comisión declara su compatibilidad

con el mercado interior.

El gobierno español comunicó a la Comisión el régimen retributivo específico del RD 413/2014 en diciembre de 2014, después de su implementación en julio de ese mismo año. Ahora, la Comisión emite su decisión en la que analiza si este régimen puede considerarse una ayuda de estado y, en tal caso, si es compatible con el mercado interior.

En primer lugar, la Comisión confirma que nos encontramos ante una ayuda de estado al cumplirse los requisitos a tal efecto: (i) supone financiación procedente de fondos públicos; (ii) es un sistema selectivo, por cuanto no se aplica a cualquier generador de electricidad, si no únicamente a aquellos que lo hacen a partir de fuentes renovables, cogeneración o residuos; (iii) supone una ventaja para las compañías con respecto a la retribución que recibirían normalmente en el mercado; y (iv) es apta para distorsionar la competencia entre los Estados miembros, ya que la electricidad es un bien sujeto a comercialización entre Estados.

Una vez sentado esto, la Comisión declara que dicha ayuda sería ilegal, pues el sistema se implementó antes de su evaluación y, en su caso, autorización. No obstante, la decisión no ordena la recuperación de las ayudas, al considerar que se trata de un sistema compatible con el mercado interior, pues contribuye a cumplir, de forma proporcionada, con los objetivos de la Unión Europea en materia de energías renovables.

Para llegar a esta conclusión, la decisión analiza las ayudas recibidas por los inversores a lo largo de toda la vida útil de las infraestructuras de generación, lo que implica que to-



La Comisión considera que España no puede abonar directamente las compensaciones a inversores de otro Estado miembro que dictaminen los tribunales de arbitraje, pues el pago que se realizase en virtud del laudo arbitral sería también una ayuda de estado.

ma en consideración los pagos que recibieron las infraestructuras que ya existían de forma previa a este régimen retributivo en base a los regímenes anteriores, resultantes de los Reales Decretos 661/2007 y 1578/2008.

La decisión de la Comisión genera seguridad para los inversores afectados por el cambio de normativa, por cuanto no tendrán que devolver las ayudas que han recibido al amparo del RD 413/2014, si bien no se pronuncia expresamente sobre los regímenes anteriores.

Esta decisión también afecta a las reclamaciones recibidas por España ante los tribunales internacionales de arbitraje de parte de los inversores (muchos de ellos de otros Estados miembros) sujetos al régimen de primas anterior. Estos inversores, como consecuencia de la implementación del nuevo RD 413/2014, habían visto reducidas sus primas y, por tanto, reclamaban la diferencia argumentando una violación de los principios generales de seguridad jurídica y legítimas expectativas. Estas reclamaciones se amparaban en la protección de inversiones extranjeras establecida por la Carta de la Energía.

Pues bien, en su decisión, la Comisión considera que cualquier disposición que prevea el arbitraje inversor-Estado entre dos Estados miembros es contraria al derecho de la Unión Europea, manifestando que este tipo de disputas deberán resolverse por los tribunales de la Unión Europea. A estos efectos, la Comisión considera que el Derecho de la Unión prevalece en las relaciones entre un Estado miembro y los inversores de otro Estado miembro por encima de la Carta de la Energía, por lo que cabe someterse a los tribunales de la Unión Europea y no al arbitraje al que se refiere dicha Carta.

Como consecuencia de lo anterior, la Comisión considera que España no puede abonar directamente las compensaciones a inversores de otro Estado miembro que dictaminen los tribunales de arbitraje (alude explícitamente al laudo del CIADI en el asunto Eiser vs. España, único hasta la fecha en el que se sanciona a España por este motivo), pues el pago que se realizase en virtud del laudo arbitral sería también una ayuda de estado. Por tanto, según la Comisión, de forma previa a su abono, esas compensaciones deberían notificarse, una a una, a dicho órgano, quien evaluará su compatibilidad o no con el mercado interior.

La decisión de la Comisión supone un fuerte espaldarazo a la posición fijada por España frente a los inversores de otro Estado miembro, más aún cuando manifiesta que una ayuda de estado ilegal no puede generar legítimas expectativas y que no existe un derecho como tal a recibir ayudas de estado, siendo potestad del estado poner fin a un sistema de ayudas cuando lo considere oportuno.

El GPS instalado en la Tablet corporativa como prueba válida para el despido de un trabajador

Elena Esparza y Francisco Artacho
Departamento de Laboral

La reciente sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 3 de octubre de 2017 concluye que un sistema de geolocalización instalado en una Tablet entregada por la empresa a un trabajador es un medio de prueba idóneo y válido para comprobar los incumplimientos de jornada efectuados por un trabajador.

La sentencia de instancia recoge con valor de hecho probado que el trabajador, cuya categoría profesional era la de “*vendedor junior*”, había sido previamente informado por la Empresa de la instalación de un sistema GPS en su Tablet Corporativa, con la finalidad de controlar la visita de los trabajadores a los clientes de la empresa, así como la jornada y el cumplimiento de las obligaciones y deberes laborales. Igualmente, el empleado también fue informado sobre la posibilidad de que la empresa adoptara las acciones disciplinarias correspondientes, incluido, en su caso, el despido disciplinario, en el supuesto de incumplimientos laborales detectados mediante el citado sistema GPS incorporado en su Tablet de trabajo.

Adicionalmente a lo anterior, y también con valor de hecho probado, la sentencia de instancia dispone que en fecha 13 de noviembre de 2015, con anterioridad a su despido, el trabajador fue amonestado por la Empresa debido a que, de conformidad con los datos extraídos del sistema GPS de su Tablet corporativa, (i) había cometido numerosos incumplimientos de su jornada de trabajo, de 8 horas dia-

rias, y, adicionalmente, (ii) había percibido de forma injustificada dietas por comidas en distintos lugares de la geografía asturiana cuando en realidad se encontraba en su domicilio habitual. En la referida amonestación, la Empresa le advertía de que en el caso de que se produjeran nuevos incumplimientos laborales, adoptaría las medidas disciplinarias oportunas (incluido, en su caso, el despido disciplinario) y le exigiría la devolución de las cantidades percibidas indebidamente.

Una vez delimitados los antecedentes fácticos previos, el supuesto de hecho objeto de la sentencia de 3 de octubre de 2017 radicaba en determinar si el despido disciplinario del trabajador debía de declararse procedente confirmando la resolución adoptada por la sentencia de instancia del Juzgado de lo Social núm. 1 de Oviedo.

En la comunicación entregada al trabajador por la Empresa notificándole su despido disciplinario, se le informaba de que los motivos que justificaban su decisión extintiva consistían, y siempre a la vista de los datos obtenidos con el sistema GPS incorporado a la Tablet del empleado, en (i) numerosos y sistemáticos incumplimientos de su jornada de trabajo, (ii) disminución reiterada y voluntaria de su rendimiento de trabajo, si se advertía el descenso de las ventas efectuadas por el trabajador comparando un determinado cuatrimestre con el correlativo del año inmediatamente anterior, (iii) la transgresión de la buena fe contractual como consecuencia del percibo indebido de dietas por comidas sin que hubiera existido desplazamientos profesionales en horario vespertino.

El trabajador impugnó la decisión extintiva de la empresa alegando la inexistencia de una disminución reiterada de su rendimiento de trabajo, y que no había cometido nin-



Este precedente judicial resulta de gran trascendencia, pues se declara la procedencia del despido sobre la base exclusiva de un medio de prueba consistente en un sistema de geolocalización instalado en una herramienta de trabajo.

gún incumplimiento de su jornada de trabajo ni transgredido la buena fe contractual, debido a que por su condición de vendedor no tenía establecida una jornada de trabajo determinada, ni un horario concreto de entrada y salida a un determinado centro de trabajo. Eso sí, ni en la instancia ni en el recurso cuestionó el trabajador la licitud ni la idoneidad del referido sistema de geolocalización.

La Sala de lo Social del TSJ de Asturias confirmó la procedencia del despido disciplinario por transgresión de la buena fe contractual, al pasar como dietas a la empresa gastos de comida que en realidad no había realizado, y por trabajar menos tiempo que el previsto en su jornada de trabajo. La sentencia, en contra de la conclusión alcanzada en instancia, estimó que la pretendida disminución voluntaria del rendimiento del trabajo no había quedado acreditada señalando que *“solo habría existido una esporádica o coyuntural bajada de pedidos en el mes de enero de 2017, ni se constata a través del elemento de comparación tomado en consideración una efectiva disminución del rendimiento en términos de pedidos tramitados”*.

Y concluye el TSJ que la gravedad de los incumplimientos cometidos se basa en que (i) el vendedor quebró la confianza que la empresa había depositado en él, precisamente debido a la flexibilidad que tenía en su jornada laboral por su condición de vendedor, al realizar de forma sistemática y en numerosas ocasiones una jornada de trabajo sensiblemente inferior a la que le resultaba obligado (principalmente, ante la constatación de que el vendedor con carácter general no prestaba servicios en horario de tarde). La jornada de trabajo del vendedor, aunque no estaba expresamente determinada, había de ser equivalente al horario comercial, y el propio trabajador no impugnó que su jornada era de 8 horas de trabajo dia-

rias como expresamente la Empresa le comunicó en su amonestación. Adicionalmente, se valora la indebida percepción de dietas.

Este precedente judicial resulta de gran trascendencia, pues se declara la procedencia del despido sobre la base exclusiva de un medio de prueba consistente en un sistema de geolocalización instalado en una herramienta de trabajo de un empleado del que previamente se había informado al trabajador de la finalidad del mismo como herramienta de control. Y siempre, teniendo en cuenta que había mediado una previa amonestación.

La sentencia, ante la inexistencia de impugnación por parte del trabajador de la validez, proporcionalidad e idoneidad de un medio de prueba basado en un sistema de geolocalización, no realiza una valoración expresa del mismo. Nuestra recomendación reside, desde luego, en que, se realice siempre una valoración y análisis previo de todas las circunstancias concurrentes que permita determinar la viabilidad una sanción disciplinaria basada en el uso como prueba de la información obtenida mediante sistemas de geolocalización, así como, en su caso, en que se informe previamente al trabajador de la finalidad del instrumento y de las consecuencias de orden disciplinario que de su uso puedan derivarse.

Dos proyectos de Reglamento europeos mantienen en vilo a la llamada “economía de los datos” de la Unión

Blanca Escribano
Departamento de Propiedad Industrial e Intelectual | Datos

Publicado en Actualidad Jurídica Aranzadi,
revista número 937.

En la economía digital los datos son el nuevo petróleo, la piedra sobre la que se sustentan los nuevos modelos de negocio que están transformando exponencialmente la economía, el trabajo y nuestro estilo de vida. Los datos nutren el Internet de las cosas (*IoT*), las comunicaciones máquina a máquina (*m2m*), la robótica el *big data* o la inteligencia artificial. Estas tecnologías abren paso a la denominada industria 4.0, “la cuarta revolución industrial”.

Muchos de estos datos son personales, pero otros no lo son. Uno de los objetivos de la Agenda Digital de la Unión es actualizar el marco regulatorio de ambos tipos de datos para alcanzar el Mercado Único Digital. Una vez promulgados el Reglamento General de Protección de Datos (UE) 2016/679 (RGPD) y la Directiva 2016/680, se están debatiendo actualmente dos reglamentos adicionales que completarán la revisión de dicho marco: el Reglamento e-Privacy y el Reglamento sobre libre circulación de datos no personales.

Datos personales

En el contexto del profundo cambio cultural para las organizaciones que supuso el RGPD, el Reglamento e-Privacy busca sustituir la Directiva que regula la privacidad y la protección de datos personales en las comunicaciones electrónicas. Se pretende una coherencia con el RGPD, concretando y adaptando las normas generales de protección de datos y privacidad al ecosistema de las nuevas formas y tecnologías de comunicación (e.g. OTTs).

En el proceso legislativo en curso, la controversia entre Comisión, Parlamento y Consejo Europeo se condensa en lo siguiente: (i) a qué datos afecta y a quiénes se aplica; (ii) con qué legitimación se permite la instalación de cookies y otras tecnologías de seguimiento (consentimiento del usuario y un número de excepciones que pueden ampliarse a la medición de audiencia –cuando no se utilizan cookies de terceros– y a cuestiones de seguridad y contexto laboral); (iii) codificación del modo en que el principio de privacidad por defecto y diseño, recogido en el RGPD, debe interpretarse en la relación entre navegadores y sitios web (configuración obligatoria del navegador que rechace tecnologías de seguimiento); (iv) pero con la posibilidad de que el usuario preste consentimientos específicos a los prestadores; y (v) la prohibición de condicionar el acceso a un contenido o servicio cuando existe negativa del usuario a la instalación de tecnologías de seguimiento (“ad-blocker blockers” o “tracking walls”). Se cuestiona si todo lo anterior requiere de *lex specialis* o puede ser abordado con los instrumentos del RGPD.

Como apuntaba la propuesta del Consejo de 5 de diciembre de 2017, hay dos puntos principales que requieren un debate adicional; la existencia de otras bases jurídicas o legitimación para el tratamiento de los datos más allá del consentimiento del usuario (i.e. interés legítimo) y la necesidad de encontrar un equilibrio entre la protección de la privacidad y la supervivencia de modelos de negocio legítimos que peligran (los basados en la observación del usuario y que permiten ofrecer servicios/ contenidos gratuitos financiados con publicidad). El objetivo inicial de que este Reglamento pudiera aplicarse a 25 de mayo de 2018 como el RGPD, parece cada vez más inalcanzable.



En el contexto del profundo cambio cultural para las organizaciones que supuso el RGPD, el Reglamento e-Privacy busca sustituir la Directiva que regula la privacidad y la protección de datos personales en las comunicaciones electrónicas.

Datos no personales

Los datos de carácter no personal son aquellos datos que no se refieren a una persona física identificada o identificable e incluyen los datos no personales generados por máquinas, m2m, Internet de las Cosas, las fábricas del futuro y los sistemas conectados autónomos o incluso datos personales que han sido anonimizados. Estos datos quedan fuera del ámbito de aplicación del RGPD. No obstante, en septiembre de 2017 y tras la Comunicación publicada nueve meses antes (“La Construcción de una economía de los datos europea”), la Comisión Europea publicó el proyecto de Reglamento sobre libre circulación de datos no personales en la Unión Europea.

El Proyecto de Reglamento se centra en las cuestiones que han de posibilitar la libertad de circulación de este tipo de datos, eliminando las barreras técnicas y legales que lo impiden (incluyendo la nube, como se identificó en la Estrategia de computación en la nube que la Comisión Europea publicó en julio de 2014). Se establecen normas relativas a la localización de datos, disponibilidad por las administraciones públicas y portabilidad por usuarios profesionales.

El Proyecto de Reglamento pretende extender la portabilidad de los datos, introducida como derecho para los datos personales por el RGPD, a los datos no personales, cuando un usuario profesional tenga interés en cambiar de proveedor o portar datos a sus propios sistemas informáticos.

No se abordan, sin embargo, cuestiones analizadas en la Comunicación como el acceso y la transferencia de datos generados por máquinas, la responsabilidad y seguridad

en el contexto de las tecnologías emergentes o la interoperabilidad, más allá de establecer que se debe ofrecer un formato legible por máquina, estructurado y de uso frecuente.

A la luz de lo expuesto, es necesario no perder de vista la evolución de estas iniciativas legislativas que pueden impactar de manera significativa en el flujo de datos en la Unión.

A vueltas con las reformas derivadas del proyecto BEPS: nuevos comentarios al modelo de la OCDE

Rafael Ortiz de Zuriarrain y María González
Departamento de Tributario

El pasado 18 de diciembre se publicó la versión actualizada del Modelo de convenio para evitar la doble imposición de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (“OCDE”) con sus respectivos comentarios (en adelante, el “Modelo” o el “Convenio”, y los “Comentarios”, respectivamente).

Esta modificación es relevante en la medida en que, en primer lugar, se sustituye la versión vigente hasta la fecha, de 2014, y en segundo lugar, se confirma la importancia que tienen los planes de acción para abordar la erosión de bases –imponibles– y el traslado –artificial– de beneficios (Proyecto BEPS, por sus siglas en inglés “*Base Erosion and Profit Shifting*”) que se aprobaron en 2015.

Entre las novedades introducidas en esta nueva versión, cabe destacar las siguientes:

- Se modifica el título, el preámbulo y la introducción del Modelo en relación con el uso indebido de las disposiciones del Convenio con el fin de evitar prácticas como el *treaty shopping*.
- Entidades total o parcialmente transparentes: se introduce un apartado específico en el artículo 1 (así como en sus comentarios) para limitar posibles desajustes en el tratamiento de los denominados “híbridos”.
- Regímenes fiscales especiales: se establece un nuevo comentario al artículo 1, dirigido a denegar los beneficios del Convenio a aquellas entidades que pudieran estar disfrutando de regímenes fiscales especiales, como, por ejemplo, tipos preferentes de tributación para intereses o royalties, o una reducción permanente sobre dichos rendimientos.
- Fondos de pensiones: Se incluyen modificaciones en los artículos 3 y 4 del Modelo para garantizar el reconocimiento de la residencia fiscal de los fondos de pensiones reconocidos.
- Definiciones generales: Se introduce una modificación en el artículo 3 por la cual, en el caso de que las autoridades competentes de ambos estados acordasen un significado aplicable a un concepto fiscal indeterminado, éste tendrá primacía sobre la que recogiera, en su caso, la legislación nacional.
- Residencia fiscal: Se incluyen dos modificaciones principales en cuanto a las reglas de desempate relativas a la residencia fiscal de las personas físicas en un Estado contratante:
 - Se modifican los comentarios del concepto de *vivienda permanente a su disposición* en lo referente a aquellos supuestos en los que la vivienda está arrendada a terceras personas.
 - Se aclara el concepto de *vivir habitualmente*.
- Establecimiento Permanente: Se establece una definición más amplia del concepto de establecimiento permanente y se reducen los casos de inexistencia de



No hay duda de que se avecinan cambios en el panorama de la tributación internacional, por lo que habrá que estar atento a los criterios que, como consecuencia de lo anterior, se publiquen en los próximos meses por parte de la Administración (y más adelante, por los Tribunales).

éste. Asimismo, se añade un comentario específico en el que se confirma que el registro de un establecimiento permanente a efectos del IVA no guarda vinculación, individualmente considerado, con el mismo concepto (aplicación e interpretación) a efectos de tributación directa.

- Tráfico internacional: Se modifica la definición y el tratamiento fiscal aplicable a las remuneraciones recibidas como consecuencia del empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en el tráfico internacional.
- Dividendos: Se unifican los requisitos exigibles para aplicar el tipo súper reducido de retención en la distribución de dividendos, siendo necesario, de ahora en adelante, la posesión directa ininterrumpida de las participaciones durante, al menos, 365 días.
- Ganancias de capital: Se introduce un párrafo específico, en el artículo 13, en relación con las ganancias de capital procedentes de la enajenación de acciones si, durante los 365 días anteriores a su enajenación, éstas obtuvieron más de un 50% de su valor, directa o indirectamente, de bienes inmuebles.
- Se introduce un nuevo artículo 29, que incluye determinadas normas anti-abuso para la aplicación de los beneficios del Convenio. Entre otras, se introduce una cláusula de limitación de beneficios (LOB—*Limitation On Benefits*—), para aquellos establecimientos permanentes situados en terceros estados, y adicionalmente, una cláusula de propósito principal (PPT — *Principal Purpose Test*), según la cual no resultarían de aplicación las disposiciones de un

Convenio cuando el principal propósito sea disfrutar de los beneficios de dicho texto normativo.

Teniendo en cuenta lo anterior, no hay duda de que se avecinan cambios en el panorama de la tributación internacional, por lo que habrá que estar atento a los criterios que, como consecuencia de lo anterior, se publiquen en los próximos meses por parte de la Administración (y más adelante, por los Tribunales). En particular, considerando la doctrina de la interpretación dinámica a la luz de la inminente aplicación del nuevo Modelo de convenio de la OCDE, y los cambios que puedan introducirse a raíz de la firma del Convenio Multilateral, todos dirigidos a evitar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de beneficios.

Finalmente, señalar que, en próximos comentarios, se analizarán las novedades más relevantes introducidas por esta nueva versión del modelo de convenio de la OCDE.



A vueltas con las reformas derivadas del proyecto BEPS: nuevos comentarios al modelo de la OCDE. Parte II

María González y Marta Burgos
Departamento de Tributario

En materia de fiscalidad internacional, el concepto de EP recogido tanto en la normativa interna como en los Convenios para evitar la doble imposición, ha sido tradicionalmente considerado como una herramienta básica necesaria para determinar si, las rentas generadas por entidades no residentes en el desarrollo de su actividad económica en otros Estados, pueden estar sujetas a gravamen en dichos territorios.

Debido a la creciente expansión del desarrollo de actividades transfronterizas por parte de las empresas multinacionales y la tendencia a deslocalizar beneficios, la necesidad de adaptar el concepto de EP a los nuevos tiempos y tecnologías ha cobrado relevancia. Lo anterior, especialmente a la hora de distribuir la potestad tributaria entre aquellos Estados en los que se produce la generación de ingresos, y, en mayor medida, desde la puesta en marcha del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“Plan de Acción BEPS”).

Así, la Acción 7 del referido Plan de Acción BEPS, ha puesto de manifiesto las carencias de la definición actual, aconsejando cambios que prevengan la artificiosidad de figuras como el comisionista, o los agentes dependientes que, sin llegar a firmar en nombre de la sociedad a la que representan, sí cuentan con funciones y atribuciones sufi-

cientes para vincular a ésta y atraer rentas a un Estado determinado.

En particular, y como consecuencia de lo anterior, se ha llevado a cabo la esperada actualización del concepto de EP a través de la modificación del Modelo de Convenio de la OCDE, y, en consecuencia, de los Comentarios al referido Modelo (respectivamente, “MOCDE” y “CMOCDE”).

Al respecto, y por su incidencia práctica, las modificaciones más relevantes son las siguientes:

Agente independiente / dependiente

Hasta la fecha, la figura del agente independiente o comisionista era una de las formas tradicionales de intentar evitar la existencia de un EP en un determinado territorio.

En este sentido, se permitía excluir del concepto de EP a todas aquellas personas que actuaban por cuenta ajena, pero en nombre propio, por entenderse que no formaban parte de la definición de agente dependiente (uno de los presupuestos de hecho del EP), puesto que desarrollaban su trabajo de forma independiente y separada a la de la entidad no residente que contrataba sus servicios.

Ahora, con la nueva redacción del MOCDE, no será considerado que el agente es independiente si actúa de forma exclusiva, o casi exclusiva, para entidades que se encuentren estrechamente relacionadas. Todo ello, por entender que dicho agente carece de autonomía real.

Adicionalmente, la clásica distinción entre agente dependiente o independiente se complica (aunque ya de por sí nunca había sido una cuestión clara) en la medida en que



Debido a la creciente expansión del desarrollo de actividades transfronterizas por parte de las empresas multinacionales y la tendencia a deslocalizar beneficios, la necesidad de adaptar el concepto de EP a los nuevos tiempos y tecnologías ha cobrado relevancia.

se amplían los supuestos en los que se presume la existencia del primero de ellos.

En particular, ya no será necesario que éste cuente, como pasaba con la redacción anterior, con poderes específicos para vincular a la entidad o firmar en nombre de ésta.

Así, bastará con que tenga una capacidad de negociación relevante para que el agente dependiente constituya un EP en el Estado en el que opera. Esto es, cuando dicha figura represente y, con ello, *"habitualmente desempeñe el rol principal que lleva a la conclusión de contratos"*, con independencia de si dicha representación se hace de forma directa o indirecta, es decir, en nombre propio o de la entidad.

A mayor abundamiento, se considerará agente dependiente a quien ostente facultades suficientes para negociar las condiciones sustanciales o elementos clave de los contratos en la medida en que afecten a la entidad no residente, y para ello, será irrelevante que la firma o clausura del contrato la ejecute otra persona.

Limitación del concepto de actividades preparatorias o auxiliares

Otro de los cambios principales en relación con los EPs, es la limitación de los supuestos de la cláusula de escape de actividades preparatorias o auxiliares. Esto es, actividades que, tradicionalmente, excluían la existencia de un EP en un país determinado.

Lo anterior había acarreado que multitud de entidades no residentes optasen por llevar a cabo una "fragmentación de actividades", localizando en territorio extranjero única-

mente aquellas que podrían tener la consideración de actividades auxiliares (por ejemplo, almacenaje).

Con base en la nueva redacción del MOCDE se ha limitado lo anterior, de tal forma que ya no es suficiente que las acciones llevadas a cabo en un determinado Estado no parezcan relevantes en relación con el negocio principal de la entidad. Ahora, para determinar si dichas actividades revisten carácter auxiliar, habrá que analizar las funciones desarrolladas por la sociedad no residente al objeto de concluir si, conjuntamente consideradas, son funciones complementarias que forman parte del negocio cohesionado de dicha entidad (y por lo tanto, pueden ser susceptibles de calificarse como EP), o al contrario, son realmente actividades que no guardan relación con la actividad económica de la sociedad.



Hechos y datos

- **74 oficinas**
- **68 ciudades**
- **> 1.000 socios**
- **> 4.500 abogados**
- **> 7.500 empleados**
- **Facturación:** 1.050 millones de euros (2016)
- **42 países:**
 - Países europeos:** Albania, Alemania, Austria, Bélgica, Bosnia Herzegovina, Bulgaria, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, España, Francia, Hungría, Italia, Luxemburgo, Mónaco, Montenegro, Países Bajos, Polonia, Portugal, República Checa, Rumanía, Rusia, Serbia, Suiza, Turquía, Ucrania y Reino Unido.
 - Fuera de Europa:** Angola, Arabia Saudí, Argelia, Brasil, Chile, China, Colombia, Hong Kong, Irán, Emiratos Árabes Unidos, México, Marruecos, Omán, Perú y Singapur.
- **Firmas que componen CMS:**
 - CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia)
 - CMS Albiñana & Suárez de Lezo (España)
 - CMS Bureau Francis Lefebvre (Francia)
 - CMS Cameron McKenna (Reino Unido)
 - CMS Carey & Allende (Chile)
 - CMS DeBacker (Bélgica)
 - CMS Derks Star Busmann (Países Bajos)
 - CMS von Erlach Poncet (Suiza)
 - CMS Grau (Perú)
 - CMS Hasche Sigle (Alemania)
 - CMS Pasquier Ciulla & Marquet (Mónaco)
 - CMS Reich-Rohrwig Hainz (Austria)
 - CMS Rodríguez Azuero Contexto Legal Abogados (Colombia)
 - CMS Rui Pena & Arnaut (Portugal)

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)



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



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, Bogotá, Bratislava, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Ljubljana, London, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Medellin, Mexico City, Milan, Monaco, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Prague, Reading, Riyadh, Rio de Janeiro, Rome, Santiago de Chile, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sheffield, Singapore, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tehran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

cms.law