

Your World First

C/M/S/

Law . Tax

Referencias Jurídicas

Abril 2018

Referencias Jurídicas

Abril 2018

Artículos de fondo

Corporate / M&A

Competencia para conocer conflictos derivados de pactos parasociales2
José María Rojí

Tributario

El concurso de acreedores y la declaración de responsabilidad por deudas tributarias. La polémica cuestión de su concurrencia en el tiempo10
Antonio Montero

Posts jurídicos

Corporate / M&A

Conflicto y pactos parasociales14
José María Rojí

La impugnación y nulidad de acuerdos sociales perjudiciales de terceros a partir del abuso de derecho16
Alicia Martínez

¿Se extralimitó el legislador al impedir que sea el auditor de la sociedad quien determine el valor real de las participaciones sociales?18
José Ramón Meléndez

Derecho Público y Sectores Regulados

El Tribunal Constitucional consolida la potestad legislativa de las Cortes Generales frente a los vetos del Poder Ejecutivo20
José María Pernas

Competencia y UE

La justicia europea falla en contra de los arbitrajes inversor-estado entre Estados miembros22
Aida Oviedo, Daniel Arribas y Gabriel Lecumberri

Tributario

El TS establece la prohibición de discriminación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los residentes en terceros países24

Carlos Palma

Sobre la prueba de ausencia de incremento de valor en la impugnación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana26

María González

Cómo deben tributar los bitcoins28

Alejandra Jiménez y Diego de Miguel



Competencia para conocer conflictos derivados de pactos parasociales

José María Rojí

Entre las cuestiones no completamente resueltas en relación con los pactos parasociales está la de la competencia judicial para la resolución de las controversias con causa en los mismos. En estas notas analizaremos cómo la categorización clásica en pactos de organización, atribución o relación, está orientando el sentido de las sentencias sobre esta materia cuando deben dirimir si estamos ante una competencia de los juzgados de primera instancia o de los de lo mercantil. Al hilo de este análisis, se formulará una reflexión sobre la oportunidad de introducir un convenio arbitral armonizado con los estatutos sociales de la entidad a la que se refieran los pactos parasociales, que someta las controversias con causa en los pactos parasociales a arbitraje institucional.

1. Introducción

La reciente jurisprudencia sobre eficacia de los pactos parasociales ha puesto de nuevo de actualidad esta modalidad contractual que, junto a sus aspectos sustantivos, plantea no pocas cuestiones de carácter procesal. Las presentes páginas contienen una reflexión inicial sobre la competencia judicial para conocer de las acciones con causa en el incumplimiento de los pactos parasociales –pactos perfectamente válidos como ha señalado el Tribunal Supremo en sentencias 128/2009 de 6 de marzo, 138/2009, de 6 de marzo, y 306/2014–, si a los de primera instancia, atendiendo a la naturaleza esencialmente contractual de

estos negocios jurídicos, o a los mercantiles como consecuencia de que los mismos traen causa de la relación entre socios de una mercantil y de aquellos con esta.

Como veremos, no se trata de un tema definitivamente resuelto y presenta zonas grises, lo que implica una evidente incertidumbre y un riesgo de concurrencia de diferentes competencias objetivas en función de la naturaleza del conflicto que un mismo contrato genere. Eso nos hace considerar como alternativa que las controversias que se susciten en relación con los pactos parasociales se sometan a arbitraje institucional, debidamente armonizado con un convenio arbitral estatutario ante la misma institución. En-



tendemos que así se evita la incertidumbre antes indicada. Antes, haremos un repaso de la jurisprudencia más significativa sobre el particular.

2. Competencia de los juzgados de lo mercantil

Como es sabido, los juzgados de lo mercantil están integrados en el orden jurisdiccional civil como órganos especializados con competencia sobre las materias que se recogen en la LOPJ. Sus sentencias son recurribles ante las secciones civiles de las Audiencias Provinciales, quienes también conocen de los recursos contra las sentencias de los juzgados civiles ordinarios de primera instancia. De hecho, el debate objeto de estas reflexiones no va a alterar la competencia en las instancias posteriores, si bien en sede de las Audiencias es habitual que, por norma de reparto, se atribuyan las cuestiones que vienen de los mercantiles a secciones específicas y especializadas, como la 28ª en Madrid o la 15ª en Barcelona.

La cuestión objeto de estas notas se suscita a partir de la previsión contenida en el artículo 86 ter.2. LOPJ, conforme al cual: *"2. Los Juzgados de lo Mercantil conocerán, asimismo, de cuantas cuestiones sean de la competencia del orden jurisdiccional civil, respecto de: a) Las demandas en las que se ejerciten acciones relativas a competencia desleal, propiedad industrial, propiedad intelectual y publicidad, así como todas aquellas cuestiones que dentro de este orden jurisdiccional se promuevan al amparo de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles y cooperativas."*

Señalaba el Tribunal Supremo en su sentencia de 20 de octubre de 2001 que *"hemos de advertir que no existe propiamente una jurisdicción mercantil. Los Juzgados de lo Mercantil son órganos especializados de la Jurisdicción Civil (...) que ni siquiera tienen competencia para conocer de todos los asuntos propios del Derecho Mercantil..."*,

reforzando con ello la idea de juzgados especializados dentro del mismo orden jurisdiccional que se desprende del citado artículo 86 bis LOPJ y del 46 de la Ley ritual.

Se trata de dirimir si los litigios surgidos con ocasión del cumplimiento de los pactos parasociales, cuya naturaleza es netamente contractual, son subsumibles en el precepto anterior, en la medida en que para su resolución normalmente las partes van a invocar normas reguladoras de las sociedades mercantiles. Es cierto que, por su naturaleza, los pactos parasociales son contratos –son, de hecho, sociedades internas–. Sin embargo, no puede desconocerse su intensa incidencia societaria, casi siempre en la causa –del contrato o de prestaciones específicas– y en muchas ocasiones en el objeto, habida cuenta de que la finalidad de estos convenios entre socios (con eventual intervención de terceros) es completar, concretar o modificar, en sus relaciones internas, las relaciones legales y estatutarias que rigen la sociedad a la que se refieren.

Esa naturaleza contractual con trascendencia societaria es la que recoge y reconoce por ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2014: *"2. Los llamados pactos parasociales o reservados, que preveían los arts. 7.1 TRSA y art. 11 (actualmente art. 29 LSC) son acuerdos celebrados por los socios que no son recogidos en los estatutos, destinados a regular cuestiones relacionadas con el funcionamiento u operativa de la sociedad, tales como pactos de sindicación de voto, de recompra de las participaciones, criterios para el nombramiento de administradores, etc., generalmente acompañados de cláusulas indemnizatorias en caso de incumplimiento, y de uso frecuente en los llamados "Protocolo familiar". (...)"*

En consecuencia, estamos ante pactos contractuales pero que, de un modo u otro, tienen causa en un contrato previo o simultáneo de sociedad, y cuyos pactos concretos y las controversias derivadas de los mismos, en muchos ca-

sos, deben resolverse aplicando normas de derecho societario, lo que nos devuelve a la expresión del artículo 82 LOPJ, ya que muchos de los conflictos que suscitan se promueven al amparo de la normativa reguladora de las sociedades mercantiles.

3. La posición de las audiencias provinciales atendiendo a la tipología de pactos

Es precisamente esa aplicación de la normativa societaria, en muchos casos, lo que constituye la base de la distinción que están formulando los juzgados y las Audiencias provinciales para dirimir sobre la competencia jurisdiccional. Para ello, se parte de la categorización clásica de los pactos parasociales que distingue entre los de organización, los de relación y los de atribución.

Los pactos de organización son los que afectan a la organización, el funcionamiento y, en definitiva, el sistema de toma de decisiones de la sociedad. Se ha dicho por ello que tienen siempre por objeto el control de la sociedad, bien sea para concentrarlo, para distribuirlo o para transferirlo. Suelen tener esta naturaleza los pactos sobre quórum y régimen de mayorías; sobre la composición del órgano de administración; sobre las políticas a desarrollar por la compañía; pactos sobre el régimen de las modificaciones estatutarias; pactos sobre la información que debe proporcionarse a los socios, etc.

Los pactos de atribución tienen por objeto atribuir derechos o ventajas a la propia sociedad, asumiendo sus firmantes las correspondientes obligaciones frente a ella. Así, por ejemplo, los compromisos de financiación adicional de la sociedad por parte de los socios, el abstenerse de competir con la sociedad o el otorgarle la exclusiva de venta o intermediación en los productos de los socios. La sociedad puede exigir el cumplimiento, incluso cuando no sea parte del contrato parasocial, si se entiende que es un acuerdo con estipulaciones a favor de terceros (1257 CC). No obstante, es mayoritaria la postura que aconseja que la sociedad sea parte y la jurisprudencia ha señalado las consecuencias de que no lo sea, en particular en relación con lo preceptuado en el art. 1.257.1 CC, acerca del principio de relatividad contractual que en él se proclama, en cuanto a los límites subjetivos en relación con la efectividad de los derechos y obligaciones que nacen de todo contrato. El rango de ley que el art. 1091 CC le atribuye se construye exclusivamente a las partes contratantes o, en su defecto, a sus herederos, de tal suerte que, en general, no puede afectar lo estipulado en todo contrato a quien no intervino en su otorgamiento y, por ello, los derechos y obligaciones que han de ser declarados en todo litigio promovido para el cumplimiento de un contrato sólo han de afectar a los litigantes conforme a las relaciones jurídicas contraídas entre ellos (véase la sentencia de la Audiencia Provincial de Pontevedra de 16 de junio de 2011).

Los pactos de relación se caracterizan por su neutralidad frente a la sociedad. En ellos prima la voluntad de los socios de regular sus relaciones recíprocas de manera directa

y sin afectación directa a la sociedad cuando no son incorporados a los estatutos trascendiendo de su naturaleza parasocial. Así, los requisitos para ser socio, los derechos de adquisición preferente, los derechos de venta conjunta, las obligaciones de no incrementar la participación en el capital por encima de un determinado porcentaje o las cláusulas de cobertura de las pérdidas de unos socios por otros.

De las tres categorías antedichas, los pactos de organización son los que de un modo más claro se vinculan a normas reguladoras de las sociedades mercantiles y, por ello, los que podrían determinar la competencia objetiva de los Juzgados de lo Mercantil. Esta conexión es evidente, por ejemplo, cuando se trate de la impugnación de acuerdos sociales con fundamento en el cumplimiento o incumplimiento de un pacto parasocial. Un ejemplo reciente lo constituye la conocida sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2016, que desestimó la impugnación de un acuerdo social interesada por quien había sido parte de un pacto parasocial omnilateral (esto es, del que fueron parte la totalidad de los socios) conforme al cual admitió la modificación sobre titularidad del derecho de voto en contra del contenido estatutario, en lo que era claramente un pacto de organización.

Por el contrario, los pactos de relación se distinguen por su neutralidad frente a la sociedad, por lo que normalmente los litigios que se plantean se dirimirán ante la jurisdicción civil no especializada. En cuanto a los pactos de atribución, sí pueden plantear conflictos directos entre socio y sociedad, pero no aplicando normas propias del derecho de sociedades sino las reguladoras de la relación jurídica de atribución incumplida, normalmente de carácter netamente contractual no societaria.

El principio general será que las pretensiones cuyo objeto consista en el cumplimiento, resolución o indemnización derivadas de un posible incumplimiento de un pacto parasocial, deben ser consideradas como una reclamación netamente civil cuya competencia correspondería a los juzgados de primera instancia. En este sentido se manifiesta la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 11ª, de 20 de septiembre de 2010.

Cosa distinta será si, con ocasión del incumplimiento de un pacto parasocial, se hubiese ejercitado una acción de impugnación de un acuerdo social, o incluso aquellas otras pretensiones en las que se discuta, no la validez o cumplimiento de un convenio parasocial, sino su eficacia frente a un acuerdo de la junta de socios, en cuyo caso la competencia correspondería a los jueces de lo mercantil. En este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Provincial de Valladolid de 28 de junio de 2017, entendiendo que la competencia correspondía a los juzgados de lo civil no especializados al tratarse de un pacto de atribución según la catalogación reproducida:

"(...), hemos de señalar que nos inclinamos por atribuir con carácter general a los juzgados de primera instancia la competencia para conocer de las acciones por las que di-

rectamente se solicite el cumplimiento de pactos parasociales, no obstante, no resulta ocioso analizar en cada caso la naturaleza de pacto de socios cuya aplicación se pretende para dilucidar la medida en la que el pacto incide, siquiera indirectamente, en el cumplimiento de la normativa societaria.

La doctrina suele diferenciar tres categorías de pactos parasociales: los pactos de relación, los pactos de atribución y los pactos de organización. Los de relación son aquellos que regulan de manera directa las relaciones recíprocas entre los socios, esto es, sin intervención de la sociedad; la segunda tipología (atribución) pretenden procurar algún tipo de ventajas a la sociedad, mientras que los de organización tiene por objeto expresar la voluntad de los socios de reglamentar la organización, funcionamiento de la sociedad, lo que afecta directamente al sistema de toma de decisiones dentro de la sociedad. Únicamente en supuestos de pretensiones ejecución de este último tipo de pactos en los que se inciden de manera directa en la esfera jurídica de la compañía y en los que nos es extraño que impliquen la impugnación de un acuerdo social, ya del órgano de administración, ya de la Junta General, parece oportuno atribuir al juzgado de lo mercantil la competencia para conocer de los asuntos.

En el presente supuesto, y por más que la recurrente pretenda introducir en sede de apelación una especie de afectación o vulneración de las competencias de la Junta General de socios, la simple lectura del documento nº 23 nos permite concluir que nos hallamos ante un pacto de socios típicamente atributivo, pues en el mismo se establecen obligaciones de financiación adicional de la sociedad por los socios, el cual no incide en la esfera organizativa interna de la sociedad por lo que no plantea cuestiones relativas a la normativa de las sociedades mercantiles y no entra en la norma atributiva de competencia del artículo 86 ter.2.a) LOPJ. Hemos de considerar, por tanto, que las concretas pretensiones formuladas en el presente procedimiento se sitúa en la esfera de las obligaciones inter socio, sin incidencia alguna en la esfera societaria, por lo que deberá ser considerada como una reclamación netamente civil cuya competencia correspondería a los juzgados de primera instancia."

También a favor de la competencia de la jurisdicción civil, la sentencia de la Audiencia Provincial de Santa Cruz de Tenerife de 20 de febrero de 2017, si bien en este caso admitiendo la competencia de los juzgados de lo mercantil al tratarse de un pacto de organización:

"Teniendo en cuenta que la reclamación que se efectúa por la actora, respecto del cumplimiento de lo dispuesto en la Cláusula IX del Acuerdo de Socios, exige el examen de normas reguladoras de las entidades mercantiles, dicha cuestión litigiosa se estima que es competencia de los Juzgados Mercantiles, y si bien, como antes se señaló, la mercantil no puede considerarse propiamente una jurisdicción distinta de la civil, sin embargo, en virtud de lo establecido en el art. 86 ter.2 LOPJ, debe apreciarse que el Juzgado de

Primera Instancia ante el que se planteó la demanda, por lo que se refiere a este pedimento, carece de competencia objetiva para su conocimiento, no pudiendo por ello resolver la controversia planteada, debiendo ser apreciada de oficio esa falta de competencia objetiva en este momento procesal, a la vista de la naturaleza de orden público de las normas que la regulan, declarándose la nulidad de lo actuado respecto de este concreto pedimento, quedando imprejuzgada tal cuestión, que la actora podrá formular ante el Juzgado competente al efecto."

Cabe concluir de la jurisprudencia indicada que cuando estemos ante pactos de organización y la acción ejercitada sea la impugnación de un acuerdo social invocando el incumplimiento de un pacto de socios, la competencia recaerá sobre los juzgados de lo mercantil, mientras que, normalmente, en el resto de casos la competencia recaerá sobre los juzgados de primera instancia.

No obstante la anterior conclusión general, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 14 de febrero de 2018 puede haber dejado abierta la puerta a que conflictos procedentes de otro tipo de pactos puedan residenciarse indirectamente en juzgados de los mercantil. El supuesto trae causa de la acción de impugnación de un acuerdo social por quien tiene un interés legítimo pese a no ser socio, interés legítimo derivado de ostentar un derecho de opción de compra sobre un porcentaje mayoritario de participaciones de la sociedad. El acuerdo impugnado consistió en un aumento de capital adoptado con el voto de quienes eran socios con carácter previo al ejercicio de la opción, aumento que diluyó el peso porcentual de las participaciones sobre las que tiene el recurrente la opción. El litigio se dirimió ante el correspondiente juzgado de lo mercantil.

Debe advertirse que, sin perjuicio de que pudiera haberse adoptado en abuso de derecho o, como se ha señalado por ALFARO ÁGUILA-REAL, en perjuicio de tercero lo que llevaría a invocar el art. 6.2 CC (contratos en perjuicio de tercero) en relación con el art. 1275 (contratos con causa ilícita), el acuerdo social impugnado no era contrario a la Ley, no se oponía a los estatutos o al reglamento de la junta de la sociedad ni lesionaba el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros. El acuerdo impedía que el contrato de opción de compra celebrado con un tercero sobre las participaciones sociales –el Tribunal Supremo afirma que no es un pacto parasocial de organización pero en mi opinión podría serlo de relación– se cumpliera en los términos pactados por las partes, en la medida en que la dilución supone la modificación unilateral del objeto de la prestación contractual por quien debía entregarlo.

Congruentemente con lo anterior, se planteó la supuesta incompetencia del Juzgado Mercantil para pronunciarse sobre aspectos contractuales, como sería la relativa a la interpretación del contrato de opción de compra y a la conclusión de que el mismo no habría sido incumplido y que la opción había caducado. Sin embargo, el Tribunal no

entra en la cuestión por ser ajena al ámbito del recurso de casación, pero la naturaleza de la acción ejercitada –impugnación de un acuerdo de junta– no deja lugar a dudas sobre la competencia de los juzgados de lo mercantil, y ello aun cuando el pacto invocado no fuera un pacto parasocial de organización. Vemos, en consecuencia, cómo una controversia derivada de un contrato que no es un pacto de organización acaba siendo dirimida ante el juzgado de lo mercantil cuando, con fundamento en el mismo, se interesa la anulación de un acuerdo social.

Una reflexión adicional –formulada al hilo y mediante el texto de una sentencia– sobre el riesgo de que la competencia no recaiga sobre órganos especializados y que se disocie lo parasocial de lo social. La sentencia ya citada de la Audiencia Provincial de Madrid de 20 de septiembre de 2010 (Sección 11) constituye un buen ejemplo de las dificultades que plantea el que un pacto parasocial sea resuelto al margen de la normativa mercantil. En el supuesto enjuiciado, se condena al socio que incumplió su pacto parasocial frente a otro socio al no realizar los actos necesarios para que se repartiera el dividendo pactado. La sentencia condena al pago directo entre socios e insinúa que el socio condenado tiene derecho al pago o al reembolso con cargo a la sociedad. Lo que no es evidente cómo se puede materializar en la práctica y debe destacarse que la eventual ejecución de ese pronunciamiento afectaría in-

tensamente a cuestiones propias del derecho de sociedades y desde luego a la sociedad de la que eran socios los litigantes, aunque el pacto fuera de mera relación:

“En este trance la Sala estima que no procede imponer la obligación in natura para suplir la declaración de voluntad de los miembros de la Junta General discrepantes, sino que estándose ante una reclamación netamente civil derivada del incumplimiento de un pacto parasocial, resulta procedente imponer la obligación de pago al socio respecto del que tal pacto se ha incumplido, por lo que debe estimarse el recurso y por ello la demanda en la petición subsidiaria realizada.”

FALLO: Que estimando el recurso interpuesto por la representación de NEGRIL INGENIERIA, S.L., contra la sentencia de fecha 23 de 12 de 2008, revocamos dicha resolución, y por la presente estimando la demanda formulada declaramos que los demandados LANGA INDUSTRIAL, S.A. y D. Jesús, han incumplido el pacto entre socios de 1 de enero de 2005, protocolizado el 22 de marzo de 2005, objeto de este procedimiento, y en consecuencia condenamos solidariamente a dichos demandados a que abonen al actor la suma de 117.130,28 euros por beneficios del año 2005, pudiendo retirar el principal del haber social, con los intereses legales desde el 23 de octubre de 2006, y los del artículo 576 LEC desde esta resolución.”



4. El arbitraje como alternativa

Lo habitual es que los pactos parasociales contengan disposiciones de diversa naturaleza conforme a la categorización explicada –de organización, de atribución y de relación– y que los enfrentamientos entre socios no suelen tener un único punto de conflicto sino que tienden a extenderse y provocar pluralidad de controversias. El que la competencia para conocer de incumplimientos de un mismo contrato pueda atribuirse a distintos órganos jurisdiccionales no es una solución jurídica y económicamente eficiente, y ello pese a las oportunidades que puedan ofrecer la no pacífica cuestión sobre la aplicación de las normas sobre acumulación en materias conexas.

Uno de los ámbitos en lo que, en mi opinión, más puede aportar el arbitraje es en el de resolución de los conflictos societarios. Todas las ventajas del arbitraje, entre ellas, celeridad, especialización y flexibilidad procedimental, se manifiestan de modo particularmente intenso en la resolución de controversias entre socios y entre estos y la sociedad o entre cualquiera de ellos y los administradores.

Por ello, y para evitar lo descrito en cuanto a pluralidad competencial, considero una buena solución el suscribir un convenio arbitral integrado en el pacto parasocial. Dicho convenio, para no provocar aquello de lo que se quiere

huir, conviene que sea idéntico en cuanto a órgano al que se somete y otras cuestiones (número de árbitros, idioma, derecho o equidad, etc.) que el que se incorpore a los estatutos de la sociedad o sociedades a que se refiera el pacto parasocial. Véase como ejemplo la reciente sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 21 de marzo de 2017 dictada en un procedimiento para el nombramiento de árbitros en relación con el incumplimiento de un pacto parasocial y la consiguiente impugnación de un acuerdo de junta con fundamento en dicho incumplimiento.

En consecuencia, tras la reforma de la Ley de Arbitraje en cuanto al arbitraje estatutario, operada por la Ley 11/2011, de 20 de mayo, para el conocimiento de eventuales controversias vinculadas al cumplimiento de pactos parasociales, lo recomendable es que se encomiende la administración del arbitraje y la designación de los árbitros a una institución arbitral, ya que el artículo 11.bis.3. así lo exige en cuanto a la impugnación de acuerdos sociales, evitando así las cuestiones competenciales objeto de estas notas.



El concurso de acreedores y la declaración de responsabilidad por deudas tributarias. La polémica cuestión de su concurrencia en el tiempo

Antonio Montero

Desde hace ya tiempo la Administración Tributaria ha venido aplicando, si bien no de forma frecuente, el sistema de responsabilidades regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT), en los supuestos en los que el deudor a la Hacienda Pública se encontraba en situación de concurso.

Una cuestión que desde un principio causó problemas fue determinar el correcto encaje de la competencia para dictar los acuerdos de declaración de responsabilidad cuando acontecía tal circunstancia, habida cuenta de la superposición, aparente, entre la LGT y la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante LC), en la medida en que las dos posiciones encontradas estaban perfectamente definidas:

— Desde el punto de vista de la Jurisdicción mercantil, competente con carácter general en todo lo atinente a la tramitación del concurso, se defendía la preeminencia de su jurisdicción incluso en el ámbito de la declaración de responsabilidad regulada en la norma tributaria.

— Desde la óptica de la Administración Tributaria se defendía la primacía de la suya, al amparo, también, de lo establecido en la LC y en la LGT.

Pues bien, ya desde hace tiempo los Tribunales de Justicia han tenido ocasión de pronunciarse al respecto, llegando a hacerlo la máxima instancia, el Tribunal Supremo a través de su Sala Tercera, siendo lo trascendente desde el punto de vista de éste comentario el hecho de que ahora ha sido la Sala Especial de Conflictos de Jurisdicción del Alto Tribunal la que de forma clara ha emitido un último pronunciamiento que, en opinión del autor de éstas líneas, es trascendente no sólo por la conclusión a la que llega, sino porque, expresamente, supone una reconsideración del criterio previa-

mente establecido por la propia Sala de Conflictos, que podría calificarse hasta este momento de errático.

Estamos haciendo referencia a la Sentencia 2/2018, de la Sala Especial de Conflictos de Jurisdicción del Tribunal Supremo, de fecha 21 de marzo de 2018, que tiene origen en la solicitud formulada por un administrador concursal para que por parte del correspondiente Juzgado de lo Mercantil se requiriese de inhibición a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) como consecuencia de haberse iniciado por la correspondiente Dependencia Regional de Recaudación un procedimiento de declaración de responsabilidad subsidiaria contra el Administrador concursal al amparo del artículo 43 LGT (concretamente al amparo de su apartado 1.a) en tanto en cuanto no se hubiese producido la finalización del procedimiento concursal.

El Juez del concurso consideraba que la AEAT se excedía de sus competencias en la medida en que la declaración de responsabilidad subsidiaria del Administrador concursal sólo podía producirse una vez finalizado el procedimiento concursal, en la medida en que es requisito previo a aquella declaración la previa de fallido del obligado tributario y, en su caso, los responsables solidarios.

En tal sentido el Juez del concurso apoya su discurso en la Sentencia de la misma sala de Conflictos de Jurisdicción de fecha 27 de abril de 2016, que se pronunció en tal sentido.

Obsérvese que se está cuestionando tanto la competencia para la declaración de responsabilidad como el momento en el que dicha declaración de responsabilidad puede tener lugar.

En el seno del conflicto tuvo parte el Ministerio Fiscal, que se alineó con la posición del Juzgado Mercantil, invocando en apoyo de su tesis la regulación contenida en la LC, y en concreto lo dispuesto en los siguientes artículos:

- En el artículo 8.7, al invocar la jurisdicción exclusiva y excluyente del juez de concurso en relación con las acciones de responsabilidad contra los administradores o liquidadores, de hecho o de derecho, y contra los auditores por los daños y perjuicios causados, antes o después de la declaración judicial de concurso, a la persona jurídica concursada.
- En el artículo 9.1, que refleja la extensión de la jurisdicción del juez a todas las cuestiones administrativas directamente relacionadas con el concurso y cuya resolución sea necesaria para el buen desarrollo del procedimiento concursal.
- En el artículo 36.3, según el cual la acción de responsabilidad del administrador se sustanciará por los trámites del juicio declarativo que corresponda, ante el juez que conozca o haya conocido del concurso.
- En el Artículo 152, en relación con la exclusividad del Juez del concurso en lo atinente a la gestión de la liquidación y la responsabilidad, en su caso, del administrador concursal.
- En el Artículo 176 bis, referente a la terminación del concurso, que no puede concluir por insuficiencia de la masa activa mientras se esté tramitando la sección de calificación o estén pendientes demandas de reintegración de la masa activa o de exigencia de responsabilidad de terceros.

El Ministerio Fiscal invoca además la doctrina de los Tribunales, trayendo a colación la Sentencia de la misma Sala de Conflictos de fecha 9 de abril de 2013, que admitió la posibilidad de declarar la responsabilidad subsidiaria de los Administradores concursales pero sólo tras declarar fallido al responsable tributario directo por haber finalizado el proceso concursal.

De igual forma, cita la Sentencia de la reiterada Sala de Conflictos de fecha 27 de abril de 2016, referida más arriba, en el mismo sentido que la señalada en el párrafo anterior.

Como puede observarse, la cuestión polémica no está sólo en el “quién”, sino que también afecta al “cuándo” puede ser declarada la responsabilidad.

El Abogado del Estado, como representante procesal de la AEAT en el conflicto, en apoyo de la correcta actuación de la Administración Tributaria iniciando el procedimiento de declaración de responsabilidad, aun inconcluso el concurso, invoca la posición de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, citando la STS de fecha 27 de junio de 2017, que admite la posibilidad de iniciar y concluir dichos procedimientos de declaración de responsabilidad constante el concurso del deudor principal, es decir, sin que sea necesario esperar a su conclusión.

La posición de la Sala Tercera está basada en el razonamiento de que, aunque las deudas tributarias no pueden hacerse efectivas sobre el patrimonio de la entidad concursada al margen del concurso, nada impide hacerlas efectivas sobre el patrimonio de otras personas no sujetas a procedimiento concursal y que hayan sido legítimamente declaradas responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquellas.

El Abogado del Estado alega, en otro orden, que, conforme a la doctrina previamente sentada por la Sala de Conflictos que invocan el Juez del concurso y el Ministerio Fiscal, el Tribunal de Conflictos está enjuiciando un acto de la Administración pública sujeto al derecho administrativo cuya revisión correspondería, una vez agotada la vía administrativa, a la jurisdicción contencioso-administrativa.

Además de lo anterior, y teniendo en consideración que la posición previa de la Sala de Conflictos, en la que se apoyan el Juez del concurso y el Ministerio Fiscal, cuestiona el momento de la declaración, habida cuenta de que la responsabilidad tributaria de carácter subsidiario precisa de la declaración de fallido del deudor principal y de los eventuales responsables solidarios, el Abogado del Estado realiza un análisis del concepto de dicha declaración de fallido, cuya regulación legal no exige la acreditación de una insolvencia total o definitiva del deudor, sino la valoración de la existencia de una notable desproporción entre la deuda exigible al deudor principal y el valor de su patrimonio disponible, desproporción que habilita (en ausencia de responsables solidarios, añadimos nosotros) para proceder contra el responsable subsidiario.

De esta forma, y sin perjuicio de que la Administración no pueda dirigirse contra los bienes del concursado, por impedirlo la LC, nada obsta para que pueda efectuar un juicio sobre las cantidades que podrán satisfacerse en el concurso (vía liquidación) y, sobre esa previsión, efectuar la declaración de fallido.

En este sentido enfatiza el Abogado del Estado el hecho de que la derivación de responsabilidad no afecta ni al concursado, ni a las funciones de la administración concursal ni a las masas activa o pasiva del concurso (al no pretenderse el cobro con bienes y derechos inventariados), por lo que no se produce con ella la invasión de ninguna de las competencias de Juez del concurso, que sólo se verían afectadas por el ejercicio de las acciones sociales de responsabilidad (ex artículo 36.1 y 3 LC), pero no por las acciones individuales (ex artículo 36.6 LC), que en el caso de la actuación de la Administración Tributaria quedan bajo la competencia del orden contencioso-administrativo.

En el caso objeto de controversia el procedimiento iniciado para la declaración de responsabilidad lo era por aplicación del artículo 43.1.a) LGT, presumimos que como consecuencia de la actuación del administrador concursal como Administrador en sentido estricto (más allá de la situación de concurso) y entendemos, por la misma razón, que en relación de deudas tributarias de devengo posterior a la declaración de concurso en atención a la literalidad del artículo 43.1.c) LGT y su remisión implícita, en ese sentido, al supuesto de su apartado 1.a). A esta presunción nos lleva, además, la dicción literal de la sentencia, que utiliza la expresión, en relación con la responsabilidad, “en su condición de administrador social”.

Pues bien, el Abogado del Estado también utiliza la doctrina de la Sala de Conflictos, en esta ocasión refiriéndose a su sentencia de 9 de diciembre de 2013, respecto de la que señala que “(...) en la Ley Concursal no hay norma alguna que impida, como consecuencia de la declaración de concurso de la sociedad, la derivación de responsabilidad al administrador, en este caso la acordada por la Tesorería General de la Seguridad Social (...). Ni tampoco atribuye al juez del concurso competencia respecto al control judicial de este acto administrativo. (...)”.

A la vista de las argumentaciones utilizadas por las partes, la Sala aborda la exposición de su decisión, incidiendo primero en un aspecto que nos parece especialmente relevante: la exclusividad de la competencia del juez del concurso, para señalar que, a pesar de lo que dispone en artículo 9 LC en relación con la extensión de dicha jurisdicción sobre cualquier cuestión prejudicial administrativa o social directamente relacionada con el concurso, dicha jurisdicción supone una excepción al principio de improrrogabilidad y que, por ello, debe ser objeto de una interpretación estricta, estando sujeta a ciertos límites.

En base a esa restricción, la Sala de Conflictos declara la competencia de la AEAT, señalando literalmente que dicha posición supone una reconsideración del criterio mantenido en su sentencia anterior de 27 de abril de 2016, invocada por el Juez del concurso y por el Ministerio Fiscal en defensa de su postura, volviendo, por tanto, a la posición de que la propia Sala de Conflictos había mantenido en su Sentencia de 9 de abril de 2013 (también sustentada por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencias de 27 de junio de 2017 y de 15 de junio de 2016).

En esa línea argumental, se afirma que no le cabe a la AEAT hacer efectivo su crédito sobre el patrimonio del concursado al margen del procedimiento concursal, pero nada le impide ejecutar su derecho sobre el patrimonio de otra personalidad jurídica no sometida a procedimiento concursal alguno que ha sido legítimamente declarada responsable en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de aquella.

Y ello en base a que la declaración de concurso impide juicios declarativos y ejecuciones independientes, pero no priva a la Administración del ejercicio de sus potestades en orden a la liquidación y recaudación de los tributos.

Es importante destacar que esas precisiones se contienen en la STS de fecha 15 de junio de 2016 en referencia a un supuesto de declaración de responsabilidad solidaria, cuya diferencia fundamental respecto de la responsabilidad subsidiaria radica, como ya se apuntó más arriba, en la necesidad de previa declaración de fallido. Más allá de esa diferencia, las potestades de la Administración tributaria son idénticas en uno y otro tipo de responsabilidad cuando la misma concurre con una situación concursal.

La remisión que hace la Sala de Conflictos a la previa doctrina del TS (Sala Tercera), se cierra con la afirmación de que la figura del responsable, ya sea solidario o subsidiario, constituye una garantía más, en sentido estricto, del crédito tributario, sin que la calificación del concurso como fortuito o culpable impida declarar la responsabilidad tributaria con sujeción a lo dispuesto en el ordenamiento tributario.

Ahondando en su análisis, la Sala de Conflictos señala que:

- La derivación de responsabilidad tributaria no es una de las acciones a que se refiere el artículo 36.1 LC.
- A dicha derivación no le resulta aplicable, por esa razón, lo dispuesto en el artículo 36.3 LC, que atribuye al Juez del concurso la competencia para conocer de tales acciones.
- La derivación se rige por el artículo 36.6 LC, que deja a salvo las acciones individuales de responsabilidad que puedan corresponder al deudor, a los acreedores o a terceros por los actos u omisiones de los administradores concursales que lesionen directamente sus intereses. Y en este punto la Sala de Conflictos se auto cita con remisión a su Sentencia de 9 de abril de 2013, a cuyo criterio, como se apuntó antes, se vuelve con la Sentencia que estamos comentando.

En relación con el elemento diferencial apuntado más arriba entre la responsabilidad solidaria y la subsidiaria, la declaración de fallido, la Sala de Conflictos utiliza exclusivamente la norma tributaria a través de la que se regula la tramitación del procedimiento de apremio, tras cuyo desarrollo se acredita la inexistencia de bienes sobre los que realizar la ejecución, afirmando que en esa

situación la AEAT ha aplicado la norma tributaria ejerciendo una de las competencias que en la misma tiene reconocidas: iniciar el procedimiento para declarar la responsabilidad subsidiaria si se cumplen los presupuestos de hecho y de derecho regulados en la norma tributaria.

En ese sentido, afirma la sentencia que la Administración Tributaria ha actuado sin invasión de las competencias atribuidas al Juez del concurso, no pudiendo alterar el reconocimiento de la competencia de la AEAT la manifestación realizada por aquel en relación con el impacto que dicho procedimiento de responsabilidad pudiera tener en la imparcialidad de los administradores concursales y en la independencia del titular del órgano jurisdiccional.

Como conclusión, la Sala de conflictos indica que la derivación de responsabilidad no supone ninguna injerencia en el patrimonio del deudor ni ataca la par conditio creditorum y que, ante la inexistencia de una atribución expresa competencial a favor de los Juzgados de lo Mercantil para conocer de tales acciones individuales de responsabilidad, la competencia para declarar la responsabilidad tributaria ha de corresponder a la AEAT, sin perjuicio de su posible revisión en vía administrativa ante los tribunales económico-administrativos y, en vía jurisdiccional, ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

Todo lo anterior debe ser tenido en consideración en la medida en que, aun cuando el supuesto que está en el origen de la Sentencia que comentamos estaba referido a la responsabilidad de un Administrador concursal, la misma lo era, aparentemente, en su condición de administrador social, por lo que los elementos decisorios en la misma contenidos son, en opinión de este autor, extrapolables a cualquier posible declaración de responsabilidad cuya tramitación sea iniciada por la AEAT, ya sea relativa a un Administrador Concursal (en cualquiera de los supuestos regulados en el artículo 43.1.c) LGT, o se refiera a un administrador social en relación con las deudas devengadas con anterioridad a la situación de concurso en la medida en que a ellos fuese atribuida alguna de las conductas que se recogen en la LGT como habilitantes de la declaración de responsabilidad.





Conflicto y pactos parasociales

José María Rojí
Departamento de Corporate / M&A

Tribuna de opinión publicada en Expansión el 9 de abril de 2018.

Los pactos parasociales constituyen una categoría de contratos extraordinariamente extendida en nuestro ecosistema empresarial. Son particularmente frecuentes en negocios con estructura de *joint-venture*, en *startups*, en negocios con socios heterogéneos –socios industriales que incorporan a inversores profesionales sofisticados como capitales riesgo y *family offices*– y en empresas familiares, si bien en este último caso muchas veces bajo la forma de protocolos familiares cuyo ámbito subjetivo y material es más amplio.

Como es sabido, esta modalidad contractual regula las relaciones entre socios de una sociedad con el fin de completar, concretar o modificar, en sus relaciones internas, las regulaciones legales y estatutarias que la rigen. Habida cuenta de la endémica conflictividad entre socios, el pacto parasocial no contiene un mero conjunto de disposiciones para regular aspectos del negocio en común, sino que establece con carácter principal la forma de actuar ante situaciones frecuentes en la práctica como la ruptura de la *affectio societatis*, la alteración de las circunstancias que motivaron la sociedad compartida, los efectos de la entrada y salida de socios. En fin, unas y otras cuestiones resultan críticas no sólo en supuestos de enfrentamiento entre socios, que también, sino ante una modificación de las causas, estrategias, intereses o circunstancias que motivaron el compartir un proyecto empresarial utilizando una estructura societaria.

El pacto parasocial no se limita a reflejar un acuerdo actual sobre las contraprestaciones a que se obligan las partes, a diferencia de muchos contratos de mero negocio donde lo principal es cómo realizan las prestaciones y lo accesorio como se resuelve o termina el contrato. Este tipo de contratos proyecta su regulación hacia el futuro, previendo y regulando cómo proceder cuando eventualmente se produzcan situaciones que, sean o no las queridas o pretendidas por las partes, la práctica enseña que, si se han regulado *ex ante*, se resuelven con menor quebranto y mayor seguridad, equilibrio y justicia cuando acaecen tal y como la experiencia demuestra. Cuando se produce el conflicto, cuando cambian las circunstancias de o entre los socios, cuando el contrato de sociedad deja de ser útil para todas o algunas de las partes, el pacto parasocial debe activar mecanismos que beneficien a las partes y a la propia sociedad, o cuanto menos aminoran los perjuicios.

La solución judicial a los litigios vinculados a incumplimientos o terminación de pactos parasociales pone de manifiesto que no siempre en su negociación y redacción los autores de estos contratos han sido capaces de plasmar soluciones que son útiles y equilibradas para las partes, posibles económica y empresarialmente, y eficaces y rigurosas como ley entre las partes.

Vale la pena reflexionar sobre si han sido cuidadosamente estudiados para cada caso concreto aspectos críticos que está abordando la jurisprudencia como: la eficacia del pacto frente a la sociedad (STS 16/05/2014), la impugnación de acuerdos cuando son conformes a pactos omnilaterales (STS 25/02/2016), la duración (SAP Málaga 17/01/2017), la posibilidad de que se reconozcan efectos a pactos no escritos (SAP Barcelona 31/03/2016), la legitimación para impugnar acuerdos sociales de quien no es socio pero



No obstante la indudable utilidad de este tipo de pactos, cuestiones como las apuntadas demuestran que la regulación estatutaria sigue constituyendo una alternativa que dota de mayor seguridad a las partes y evita muchos de los problemas enunciados.

tiene un derecho expectante a serlo (STS 14/02/2018), el órgano competente en caso de conflicto (SAP Valladolid 28/06/2017), el nombramiento de árbitros (STSJ Cataluña 28/11/2017), los límites a la autonomía de la voluntad en cuanto a la revisión de valoraciones de acciones (SAP Madrid 13/12/2017), etc.

El anterior elenco ilustrativo de recientes pronunciamientos jurisprudenciales impone una revisión a fondo del contenido de los pactos parasociales, contratos que se han estandarizado obedeciendo a modelos que circulan como referentes válidos, pero que no siempre han sido suficientemente contrastados y pueden provocar graves ineficiencias cuando sean sometidos al test irreversible de un conflicto real.

En este sentido, conviene recordar que, no obstante la indudable utilidad de este tipo de pactos, cuestiones como las apuntadas demuestran que la regulación estatutaria sigue constituyendo una alternativa que dota de mayor seguridad a las partes y evita muchos de los problemas enunciados. La norma, los tribunales y la DGRN permiten que muchos pactos que tradicionalmente no tenían acomodo fácil en los estatutos hoy puedan incorporarse con las particularidades que en cada caso proceda. Valgan como ejemplo: el nombramiento de administradores por el sistema proporcional en las sociedades limitadas (STS 06/03/2009), la creación de consejos de familia o comisiones asesoras, el *drag along* (DGRN 04/12/2017), el *tag along* (DGRN 20/05/2016), el derecho de separación *ad nutum* del socio (STS 14/03/2013) o los privilegios en el reparto de ganancias sociales (Art. 95 LSC).

Aun así, sigue habiendo situaciones y acuerdos concretos que requieren de la suscripción de un pacto parasocial. Su

solidez jurídica es crítica para que ante los conflictos se puedan aplicar y ejecutar soluciones económicamente viables y justas para las partes y la sociedad, de modo que en esos procesos se minimice pérdida de valor para los distintos interesados.

La impugnación y nulidad de acuerdos sociales perjudiciales de terceros a partir del abuso de derecho

Alicia Martínez
Departamento de Corporate / M&A

El TS aborda de nuevo la problemática cuestión sobre la impugnación y nulidad de acuerdos sociales sustanciada en perjuicio de un tercero ajeno a la sociedad, no sólo desde el punto de vista de las disposiciones contenidas en las normas de carácter mercantil, sino haciendo una interpretación extensiva y global al resto del ordenamiento jurídico y de la doctrina del abuso de derecho.

El TS aborda de nuevo la problemática cuestión sobre la impugnación y nulidad de acuerdos sociales sustanciada en perjuicio de un tercero ajeno a la sociedad, no sólo desde el punto de vista de las disposiciones contenidas en las normas de carácter mercantil, sino haciendo una interpretación extensiva y global al resto del ordenamiento jurídico y de la doctrina del abuso de derecho.

Tan sólo un día después de pronunciarse el Tribunal Supremo sobre la legitimación de un tercero para impugnar unos acuerdos sociales en relación con la existencia de abuso de derecho (véase post de Referencia Jurídicas CMS de 6 de marzo de 2018), el Alto Tribunal vuelve a confirmar su postura en su sentencia de 15 de febrero. En esta ocasión, dos procedimientos judiciales se desarrollan de forma paralela.

Así, uno de los accionistas de la sociedad X interpuso demanda frente a parte del resto de accionistas de la sociedad, reclamando el reconocimiento de un derecho de usu-

fructo vitalicio sobre algunas de sus acciones, así como el ejercicio de los derechos políticos inherentes a esas acciones. Posteriormente, en el marco de la adquisición por la sociedad X de un paquete de acciones de una tercera sociedad, se pignoraron las acciones representativas del 58,42% del capital social de otra sociedad (Y) –de la que la sociedad X es titular al 99,99%– extendiéndose la prenda a la parte proporcional de los dividendos inherentes a las acciones pignoradas. En este contexto, la Junta General de Accionistas de la sociedad Y acordó modificar sus estatutos sociales con el fin de eliminar la mención al derecho de adquisición preferente en las transmisiones de acciones originadas con motivo de ejecuciones judiciales o administrativas y, asimismo, acordó introducir un nuevo artículo atribuyendo a los acreedores pignoratícios los derechos políticos inherentes las acciones pignoradas. Por todo lo anterior, y dado que el procedimiento para la declaración del derecho de usufructo avanzaba de forma favorable para el demandante, se interpuso la segunda de las demandas, esta vez frente a la sociedad Y, sobre la base de la existencia de un abuso de derecho reflejado en la intención tratar de frustrar el resultado del otro procedimiento, se solicitó la declaración de nulidad de los acuerdos sociales anteriormente descritos.

En sede judicial, tanto el Juzgado de Primera Instancia como la Audiencia Provincial de Valladolid desestimaron la demanda y el recurso de apelación, respectivamente, entendiéndose que la acción ejercitada por los demandantes sería la de impugnación de un acuerdo anulable. En consecuencia, se apreció la caducidad de la acción, ya que el plazo para solicitar la anulabilidad de los acuerdos era, de conformidad con la normativa anterior a la reforma de la LSC de 2014 (de aplicación en este caso), considerablemente inferior al previsto para la nulidad. Este debate,



A pesar de tratarse de acuerdos adoptados en el seno de una sociedad, la ley relevante no es únicamente la de sociedades, sino que también es aplicable cualquier previsión incluida en las cláusulas generales de cierre del ordenamiento.

aplicando la actual LSC, no se daría, ya que no existe la distinción entre acuerdos sociales nulos y anulables. Pero esto es otro cantar.

Posteriormente, en casación, el TS, siguiendo la línea de argumentación que ya expuso en su sentencia de 14 de febrero, confirma que el hecho de que un acuerdo no pueda considerarse como lesivo del interés social de conformidad con los términos contemplados en la LSC, no significa que no pueda declararse nulo de pleno derecho, de conformidad con lo que el Alto Tribunal interpreta de la redacción del art. 7 del CC. Así, como explica el TS en su sentencia, la expresión “acuerdos contrarios a la ley” contenida en el art. 204.1 de la LSC debe interpretarse como una contrariedad al ordenamiento jurídico entendido de manera global, incluyéndose, por tanto, el caso de un acuerdo social adoptado con abuso de derecho, que sería susceptible de ser declarado nulo de pleno derecho.

Además, el Alto Tribunal deshecha la interpretación realizada en primera y segunda instancia, al considerar que la acción ejercitada por los demandantes es la de impugnación de un acuerdo nulo, por contrario a la ley en base a la prohibición de abuso de derecho. La contrariedad a la ley que contiene el citado art. 7.2 del CC resulta también de aplicación al caso, al tener también trascendencia en el ámbito del derecho societario, entendiéndose que se trata de la misma “contrariedad a la ley” de la que hablaba el art. 204.1 de la LSC anterior a la reforma. Por todo lo anterior, los citados acuerdos pueden ser declarados nulos y, además, los demandantes, a pesar de ser terceros ajenos a la sociedad, estarían legitimados para instar tal acción de impugnación, al ser titulares de un interés legítimo, que se ve perjudicado por el acto abusivo que supone la aprobación de los acuerdos sociales de modificación de estatutos de la sociedad Y.

Por tanto, a pesar de tratarse de acuerdos adoptados en el seno de una sociedad, la ley relevante no es únicamente la de sociedades, sino que también es aplicable cualquier previsión incluida en las cláusulas generales de cierre del ordenamiento. No obstante, no es evidente que la consecuencia de la apreciación del abuso de derecho sea la nulidad del acuerdo social, ya que el art. 7.2 del CC no se refiere a la prohibición legal del abuso de derecho, sino que únicamente indica que “la ley no ampara el abuso”, sin prever la nulidad de los acuerdos como sanción, sino la “indemnización y la adopción de las medidas judiciales que impidan la persistencia”.

¿Se extralimitó el legislador al impedir que sea el auditor de la sociedad quien determine el valor real de las participaciones sociales?

José Ramón Meléndez
Departamento de Corporate / M&A

En 2012, la sociedad Desarrollos Industriales Sora, S.L. recibió la comunicación de uno de sus socios, Hermanos Mena Gericó, S.L., en la que esta indicaba su intención de vender las participaciones sociales. Otro de los socios (UVE, S.A.) decidió ejercitar el derecho de adquisición preferente que le otorgaban los estatutos sociales, aunque manifestó su disconformidad con el precio acordado. Si bien, conforme al art. 11 de los estatutos sociales, la valoración de las participaciones correspondía al auditor de la sociedad, UVE solicitó al Registro Mercantil el nombramiento de auditor. Dicha solicitud fue denegada al amparo de la cláusula estatutaria citada.

Por su parte, la auditora de la sociedad realizó una consulta al ICAC quien consideró que existía incompatibilidad debido al menoscabo de la independencia, fiabilidad y confianza que exige la función de auditoría (art. 13-e) de la Ley de Auditoría de Cuentas). En consecuencia, la auditora rechazó el encargo.

En vista de lo anterior, el registrador acordó el nombramiento de auditor para la valoración de las participaciones. Recurrida la citada resolución ante la DGRN, esta confirmó la decisión del registrador.

Tras el oportuno procedimiento de impugnación de la anterior resolución y, una vez agotados los oportunos recursos, el asunto llegó al Tribunal Supremo. Hermanos Mena Gericó argumentó durante el proceso que debía prevalecer lo previsto en los estatutos frente a la regla de que no cabe atribuir al auditor de la sociedad la valoración de las participaciones, más tarde establecida en el art 107.3 LSC, máxime porque la ley no previó la adaptación obligatoria de los Estatutos Sociales. La Sala de lo Civil, sección 1, resolvió, en fecha 21 de diciembre de 2017, mediante Sentencia, con el número 697/2017

Uno de los motivos alegados en casación fue el presunto exceso del Gobierno al redactar el Texto Refundido de la LSC ya que, la norma incluida en el citado art. 107.3 no existía en la normativa refundida. Sin embargo, la sentencia comentada aclara que el art. 161.1 de la Constitución Española reserva al Tribunal Constitucional el control sobre la constitucionalidad de aquellas normas con fuerza de ley (como los decretos legislativos), sin perjuicio de la posibilidad de que los tribunales ordinarios eleven las correspondientes cuestiones de inconstitucionalidad (art. 163 CE).

No obstante, el Tribunal Constitucional también ha contemplado la posibilidad de control por parte de los tribunales ordinarios (SSTC 51/1982, de 19 de julio; 47/1984, de 4 de abril; 51/2004, de 5 de julio; y 166/2007, de 4 julio), cuando los decretos legislativos incurren en excesos en el ejercicio de la potestad delegada ("decretos legislativos *ultra vires*"). Así el juez ordinario no debería conceder a dichos excesos el valor de ley sino, únicamente, de reglamento (aún en este supuesto, seguiría siendo una norma que emana del Gobierno) y, en su caso, podría decidir no aplicarlos una vez valorados. Así lo prevé también el art. 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.



El Tribunal Supremo considera indudable que, la norma legal imperativa ha de prevalecer sobre el pacto estatutario, aun cuando este sea de fecha anterior a la entrada en vigor de dicha norma.

Por lo que se refiere a la supuesta extralimitación al incluir el art. 107.3 en el Texto Refundido de la LSC, el propio art. 82.5 de la Constitución permite que, si el legislador lo dispone, el Gobierno pueda, además de transcribir las normas que deben refundirse, actualizar, aclarar y armonizar estas, es decir, depurarlas, a fin de asegurar su coherencia y que el texto resultante sea completo y sistemático. En este mismo sentido, la STC 13/1992, de 6 de febrero, recoge la posibilidad de introducir normas adicionales y complementarias a las refundidas siempre que sea necesario para colmar lagunas, precisar su sentido o, en fin, lograr la coherencia y sistemática del texto único refundido.

Por último, la recurrente planteó si debía prevalecer la redacción actual del art 107.3 LSC o el art. 11 de los estatutos sociales vigente al momento de la aprobación de dicha norma. El Alto Tribunal ya había indicado en su STS 45/2001 de 30 de enero que “los estatutos constituyen la reglamentación necesaria para el funcionamiento corporativo de la sociedad y sus normas han de ser observadas por todos los socios en tanto no se opongan a las disposiciones legales con valor de *ius cogens*”). El Tribunal Supremo considera indudable que, la norma legal imperativa ha de prevalecer sobre el pacto estatutario, aun cuando este sea de fecha anterior a la entrada en vigor de dicha norma (principio de la adaptación legal) y, salvo que esta contuviera una previsión con un régimen transitorio para la adaptación de los estatutos a la nueva regulación. Obviamente, en ese caso, solo prevalecerían los estatutos por el periodo de transitoriedad.

El Tribunal Constitucional consolida la potestad legislativa de las Cortes Generales frente a los vetos del Poder Ejecutivo

José María Pernas
Departamento de Derecho Público y Sectores Regulados

En sentencia de 12 de abril de 2018 el Tribunal Constitucional desestima el conflicto entre órganos constitucionales del Estado núm. 355/2017, promovido por el Gobierno contra el Congreso de los Diputados, precisando el alcance de la potestad de veto del Ejecutivo a iniciativas parlamentarias regulada en el artículo 134.6 de la Constitución.

El Tribunal Constitucional ha desestimado el conflicto entre órganos constitucionales promovido por el Gobierno contra un Acuerdo de la Mesa del Congreso de los Diputados. En dicho Acuerdo se rechazaba la disconformidad del Gobierno a la tramitación por el Pleno de una proposición de ley orgánica sobre la suspensión del calendario de implantación de la Ley Orgánica 8/2013, de 9 de diciembre, para la mejora de la calidad educativa (LOMCE).

Lo más importante de esta sentencia es que limita la prerrogativa que el artículo 134.6 de la Constitución otorga al Ejecutivo de oponerse a la tramitación parlamentaria de aquellas iniciativas que supongan una disminución de los ingresos o un aumento de los gastos presupuestarios, y con ello consolida la potestad legislativa de las Cortes Generales. El citado artículo especifica que para ese tipo de iniciativas se debe contar con la *"conformidad del Gobierno para su tramitación"*. Como hasta ahora existían discrepancias sobre el alcance de esa facultad del Ejecutivo, la sentencia precisa el sentido del texto constitucional.

La sentencia acoge los argumentos de la Letrada de las Cortes Generales (página 9 de la sentencia), amparados en la potestad legislativa del Estado que la Constitución atribuye en el artículo 66.2 a las Cortes Generales. En este sentido el Tribunal Constitucional expresa que *"lo relevante en esta controversia es que el Gobierno no ha aportado ninguna prueba de los hechos que alega, pues ni en su escrito de alegaciones, ni tampoco en la documentación aportada, se puede encontrar identificada la partida presupuestaria que demuestre que la financiación de la LOMCE con cargo al Fondo Social Europeo es un ingreso presupuestario del Estado Español"*.

Es decir, el Tribunal Constitucional fija claramente que la carga de la prueba corresponde al Ejecutivo, puesto que el citado veto solo se puede ceñir a *"aquellas medidas cuya incidencia sobre el Presupuesto sea real y efectiva"* (página 31). El TC precisa que *"el Gobierno debe justificar de forma explícita la adecuada conexión entre la medida que se propone y los ingresos y gastos presupuestarios. Esta conexión debe ser directa e inmediata, actual, por tanto, y no meramente hipotética"*. Además, debe referirse al Presupuesto en vigor, *"sin que pueda aceptarse un veto del Ejecutivo a proposiciones que, en el futuro, pudieran afectar a los ingresos y gastos públicos, pues ello supondría un ensanchamiento de la potestad de veto incompatible con el protagonismo que en materia legislativa otorga a las Cámaras la propia Constitución (art. 66 CE)"*. Con ello se evita que al amparo de ese veto el Ejecutivo desnaturalice la potestad legislativa de las Cortes.

Con esta sentencia la Mesa del Congreso de los Diputados sí puede desconocer el veto del Ejecutivo en aquellos casos (como el de la sentencia) en que el Ejecutivo no justifique de forma explícita la adecuada conexión entre la iniciativa



Esta sentencia puede modificar la perspectiva que los operadores jurídicos tienen sobre la producción legislativa, pues hasta ahora la prevalencia del Ejecutivo provocaba que dichos operadores fijaran su atención sobre todo en los proyectos de ley presentados por el Gobierno.

legislativa que se propone y los ingresos y gastos del Presupuesto en vigor. Por tanto, en esos casos en que la Mesa del Congreso considere que el veto no está justificado, es el Ejecutivo el que tendrá que acudir al Tribunal Constitucional si considera que la actuación de la Mesa no es acorde con la Constitución.

Eso sí, la sentencia no desvirtúa la potestad de veto del Ejecutivo recogida en el artículo 134.6 de la Constitución, pues reconoce que *"basta con que la motivación del Gobierno precise adecuadamente los concretos créditos que se verían directamente afectados, de entre los contenidos en el Presupuesto en vigor"* (página 33 de la sentencia).

Lo que en la práctica implica la sentencia del Tribunal Constitucional es una limitación en el ejercicio abusivo de ese poder de veto, consolidando el sistema español de democracia parlamentaria. El citado artículo constitucional podía dar vía libre al poder ejecutivo para vetar cualquier iniciativa parlamentaria con una mera motivación formalista, basándose en una hipotética disminución de ingresos o aumento de gastos. En caso de que el contenido de esa potestad de veto no hubiera sido precisado por la sentencia, se corría el riesgo de que el sistema español de relaciones entre Cortes y Ejecutivo derivara hacia un sistema de predominio del poder ejecutivo sobre el poder legislativo en la producción de leyes.

En definitiva, siguiendo la estela del parlamentarismo inglés resumida en el famoso aforismo *"no taxation without representation"*, el Tribunal Constitucional deja claro que el Parlamento es el centro de la producción legislativa del Estado y que cualquier veto al poder legislativo debe estar amparado en una motivación suficiente y clara de que una iniciativa parlamentaria pueda

afectar directamente a los ingresos o gastos del Presupuesto en vigor.

Esta sentencia puede modificar la perspectiva que los operadores jurídicos tienen sobre la producción legislativa, pues hasta ahora la prevalencia del Ejecutivo provocaba que dichos operadores fijaran su atención sobre todo en los proyectos de ley presentados por el Gobierno, dada la prevalencia del veto gubernamental frente a iniciativas parlamentarias divergentes de las del Ejecutivo. Es posible así que una parte importante de las leyes que se aprueben en España no provengan de un proyecto de ley gubernamental, sino que sean fruto de la iniciativa de mayorías parlamentarias que no concuerden con el contenido de la iniciativa del Ejecutivo. Este cambio de paradigma puede afectar también al trabajo de los grupos de interés, asociaciones empresariales y sindicales y a todo tipo de asociaciones de la sociedad civil que plantean sus iniciativas a los grupos parlamentarios.



La justicia europea falla en contra de los arbitrajes inversor-estado entre Estados miembros

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

La cláusula de sumisión a un tribunal arbitral incluida en el tratado bilateral de protección de inversiones celebrado entre Holanda y Eslovaquia no es compatible con el Derecho de la Unión Europea. El TJUE entiende que los litigios que versan sobre la aplicación o la interpretación del Derecho de la Unión no pueden sustraerse de control judicial por parte de los tribunales europeos.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) ha resuelto, en el asunto C-284/16, la cuestión prejudicial remitida por el Tribunal Supremo alemán sobre la validez de cláusulas arbitrales en el litigio que enfrenta a la empresa holandesa Achmea BV (“Achmea”) con la República de Eslovaquia.

El origen del conflicto se remonta a 1991, cuando la ya disuelta Checoslovaquia y Holanda suscribieron un Tratado Bilateral de Inversión (“TBI”). En virtud de este Tratado las controversias entre uno de los estados firmante y un inversor del otro estado firmante debían dilucidarse ante un tribunal arbitral. Las controversias afloraron en 2006, cuando una modificación de la legislación en materia de seguros privados de enfermedad por parte del estado eslovaco –que había sucedido a la antigua Checoslovaquia y había accedido a la Unión Europea (“UE”) en 2004– afectó negativamente a la compañía holandesa Achmea, presente en el mercado de seguros privados.

En 2008, con arreglo al TBI, Achmea inició un procedimiento arbitral contra Eslovaquia –que se había subrogado en los derechos y obligaciones de la disuelta Checoslovaquia derivados del TBI–. El tribunal arbitral, establecido en Fráncfort, falló a favor de la compañía holandesa, condenando al Estado eslovaco a pagar una indemnización de 22 millones de euros. Éste, por su parte, recurrió el laudo ante el Tribunal Supremo alemán, alegando que un tribunal arbitral como el previsto en el TBI era contrario al Derecho de la UE.

Debido a la complejidad e importancia del asunto, el Tribunal Supremo alemán decidió remitir una cuestión prejudicial al TJUE. En esencia, la cuestión preguntaba si las cláusulas arbitrales previstas en los TBIs podían considerarse parte del ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros y, por tanto, los laudos emitidos al efecto podrían ser objeto de control jurisdiccional por parte de los órganos jurisdiccionales europeos.

En este sentido, el TJUE –a diferencia de lo esgrimido por el Abogado General en el asunto– ha entendido que la respuesta debe ser negativa. La decisión del tribunal arbitral establecido en Fráncfort se considera definitiva y no puede ser sometida a revisión de acuerdo con la ley alemana –aplicable en este caso–.

En general, el TJUE ha aceptado que, en algunos casos de arbitraje –como el comercial–, las exigencias relativas a la eficacia del procedimiento arbitral justifican que el control de los laudos ejercitado por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros tenga carácter limitado, siempre que las disposiciones fundamentales del Derecho de la Unión puedan ser examinadas en el marco de dicho control y, en su caso, puedan ser objeto de una petición de deci-



La sentencia del TJUE es relevante en la medida en que puede sentar las bases para invalidar las cláusulas arbitrales de casi 200 tratados de protección a las inversiones actualmente en vigor entre Estados miembros de la UE.

sión prejudicial ante el TJUE (STJUE de 1 de junio de 1999, C-126/97).

Sin embargo, el procedimiento de arbitraje previsto en el TBI se distingue de un procedimiento de arbitraje comercial, ya que el segundo tiene su origen en la autonomía de la voluntad de las partes –normalmente dos empresas–, mientras que el primero resulta de un tratado mediante el cual dos Estados (ahora) miembros se comprometen a sustraer litigios de la competencia de sus propios tribunales y, por tanto, del sistema de vías de recurso judicial establecido por el ordenamiento de la Unión. En consecuencia, concluye el TJUE que la cláusula arbitral incluida en el TBI menoscaba la autonomía del Derecho de la Unión al vulnerar el orden de competencias establecido por su ordenamiento.

La sentencia del TJUE es relevante en la medida en que puede sentar las bases para invalidar las cláusulas arbitrales de casi 200 tratados de protección a las inversiones actualmente en vigor entre Estados miembros de la UE, la mayoría suscritos entre países de la Europa occidental que pretendían proteger las inversiones de sus compañías en estados de Europa del Este antes de que éstos accedieran a la UE.

Además, la sentencia sale a la luz meses después de que la Comisión Europea publicase una Decisión por la que obliga a España a notificar como ayuda de estado cualquier compensación a compañías de otro Estado miembro impuesta por los tribunales de arbitraje con arreglo a la Carta de la Energía. Aunque todavía es pronto para extraer conclusiones definitivas, los últimos movimientos de las instituciones europeas –tanto de la Comisión Europea como del TJUE– son considerablemente hostiles hacia la figura

del arbitraje inversor-Estado prevista en tratados suscritos entre los Estados miembros.



El TS establece la prohibición de discriminación en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de los residentes en terceros países

Carlos Palma
Departamento de Tributario

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo ("TS") de 19 de febrero de 2018 declara expresamente la aplicación de la doctrina del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea ("TJUE") con número de asunto C-127/12 de 3 de septiembre de 2014, en relación con las diferencias de trato fiscal a residentes de países terceros en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones ("ISD").

Hasta el momento, la discriminación injustificada en el ISD para causante/causahabiente, donante/donatario o de los bienes inmuebles objeto del impuesto, que no sean residentes o estén situados en algún país de la Unión Europea ("UE") o del Espacio Económico Europeo ("EEE"), no se encontraba contemplada por el legislador español, en contra de las exigencias normativas comunitarias.

Esta situación ha provocado reclamaciones al Reino de España por obligados tributarios que entienden que es una discriminación injustificada amparados en la jurisprudencia consolidada del TJUE.

Ante las solicitudes de responsabilidad patrimonial de la Administración Pública, presentadas por obligados tributarios a raíz de la Sentencia del TJUE antes mencionada, el Estado Español argumenta lo siguiente: (i) inexistencia de violación suficientemente caracterizada del derecho euro-

peo; (ii) inexistencia de relación de causalidad; (iii) intangibilidad de las resoluciones firmes; (iv) improcedencia de la reclamación de abono de la totalidad de lo ingresado por razón del impuesto, y (v) culpa concurrente de las Comunidades Autónomas. En definitiva, España concluye que a las personas que no tienen su residencia fiscal en España, sino en distintos países que no son miembros de la UE ni forman parte del EEE, no le es de aplicación la sentencia del TJUE.

El Alto Tribunal le recuerda sin embargo a nuestro Estado las obligaciones que conlleva el Tratado de Funcionamiento de la UE y del EEE. Entre otras, establece la prohibición de establecimiento en la normativa interna de restricciones a los movimientos de capitales de carácter personal en el ámbito del impuesto sobre sucesiones, en cuanto a diferencia del trato fiscal entre residentes y no residentes en España y además, en el caso de nuestro país, la existencia de una normativa autonómica que incluye bonificaciones y reducciones para los residentes en las respectivas comunidades autónomas.

Por otro lado, la relación de causalidad está suficientemente demostrada por el daño de carácter económico que el Estado Español ha provocado por la aplicación de una norma estatal proscrita por el derecho europeo. En este sentido, el Tribunal Supremo exime de responsabilidad concurrente a las Comunidades Autónomas (Cataluña), al ser la normativa estatal y no la autonómica la que da origen al trato diferenciado entre residentes y no residentes que el TJUE declaró contraria al derecho europeo.

Debe recordarse que el Estado Español no modificó la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en cumplimiento de las sentencias del



La información que facilita la página Web de la Agencia Tributaria atribuye la competencia a la normativa estatal para aquellos supuestos en los que el causante/causahabiente, donante/donatario resida en un país tercero.

TJUE y del TS, entre otras, de 24 de octubre de 2017, que vienen a estimar las reclamaciones por parte de obligados tributarios en los procedimientos de responsabilidad patrimonial del Estado Español por infracción de la normativa comunitaria, al considerar procedente la acción de responsabilidad patrimonial por concurrir los requisitos exigidos por la Jurisprudencia por violación del derecho comunitario.

No obstante lo anterior, la Dirección General de Tributos, en consultas como la de fecha 25 de julio de 2017, defiende el criterio contrario a la jurisprudencia comunitaria y del TS indicando los siguiente:

“En cuanto a la normativa aplicable, será exclusivamente la del Estado, esto es, la LISD y su normativa de desarrollo, sin que exista ningún tipo de exención por la adquisición de dicha cuenta. En ningún caso resultará aplicable la normativa de alguna Comunidad Autónoma, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 22/2009, el impuesto de los no residentes no está cedido a las Comunidades Autónomas y tampoco resultaría aplicable la disposición adicional segunda de la LISD, ya que Suiza no es miembro de la Unión Europea, ni del Espacio Económico Europeo.”

En este mismo sentido, la información que facilita la página Web de la Agencia Tributaria en el “Cuadro de delimitación de competencias y normativa aplicable Estado/Comunidades Autónomas de Régimen Común (Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones)”, atribuye la competencia a la normativa estatal para aquellos supuestos en los que el causante/causahabiente, donante/donatario resida en un país tercero.

Conforme a lo anterior, concluye el TS que el obligado tributario por el lugar de residencia (países terceros) del

causante/causahabiente, donante/donatario en el momento del fallecimiento o de la donación no debe soportar una mayor carga fiscal que un residente en España o en la Unión Europea.

En definitiva, nos encontramos ante una evidente situación de discriminación en el ISD; no sólo en el supuesto contemplado en la sentencia comentada (residentes en países terceros), sino también para los residentes fiscales que se hallan en territorio español y que tributarán en función de las diferentes normativas de las Comunidades Autónomas.

Sobre la prueba de ausencia de incremento de valor en la impugnación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

María González
Departamento de Tributario

Empezaré este post confesando que esta sentencia, al igual que otras que la han precedido, me parece muy acertada en la medida en que sigue la línea del espíritu crítico que tanta falta hace, en la actualidad, en materia de impuestos.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra (TSJN), en el marco de un recurso de casación autonómico, anula una sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo número 3 de Pamplona, que confirmaba las liquidaciones que, en concepto de IIVTNU, había girado el Ayuntamiento de Burlada (Pamplona).

Así, en su reciente pronunciamiento de 6 de febrero de 2018 (sentencia número 53/2018, en adelante, STSJN 53/2018), el TSJN analiza la cuestión más controvertida a la que nos enfrentamos cuando impugnamos liquidaciones de IIVTNU: la exigencia de prueba.

Como es sabido, una gran cantidad de tribunales y juzgados han denegado las pretensiones de los contribuyentes sobre la base de una ausencia de prueba que justifique, clara y suficientemente, que no se ha producido incremento alguno en el valor de los inmuebles transmitidos desde la fecha de su adquisición.

Sin embargo, lo anterior carece de base jurídica sólida, en la medida en que cuando el TC se pronunció, en su sentencia 72/2017, de 5 de junio de 2017, sobre la inconstitu-

cionalidad de los artículos 175.2, 175.3 y 178.4 de la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, de Haciendas Locales de Navarra (aplicable en el caso objeto del presente comentario en el territorio de Navarra), lo hizo expulsando del ordenamiento jurídico aquellos preceptos que consideró contrarios a éste, sin indicar que hubiera que atender a determinados medios de prueba para poder justificar que dichos preceptos fueran de aplicación en una situación concreta.

En este sentido, ya estamos acostumbrados a que la Administración Tributaria interprete con una tendencia, digamos, "restrictiva-extensiva", los requisitos necesarios para defender las pretensiones de los contribuyentes. No obstante, una cosa es exigir una serie de evidencias o justificaciones (aunque resulten desproporcionadas en muchos casos), y otra muy diferente, inventarse una condición que la norma no prevé a los efectos de no devolver cuantías que han sido recaudadas con base en una norma que ha sido declarada inconstitucional.

En el caso de la impugnación que analiza la referida STSJN 53/2018, esta es precisamente la problemática existente: ¿es posible exigir la prueba que confirme que no ha existido un incremento en todo caso? ¿o lo anterior es una interpretación sin base jurídica que debe ser solventada por parte de quienes ostentan dicha capacidad?

En mi opinión, fallar en contra de un contribuyente porque éste no presente un informe de valoración que, específicamente, trace el movimiento de los cambios de valor que potencialmente haya podido sufrir el inmueble transmitido, es excederse, más que considerablemente, en las previsiones normativas existentes en la actualidad.



La controversia surge porque la sentencia previa que se anula confirmaba que, ante la falta de una justificación clara de ausencia de incremento (presumiblemente un informe de valoración), se deben desestimar las pretensiones de los contribuyentes.

Y dicha opinión ha sido compartida por varios tribunales, con carácter previo a la resolución de este recurso de casación autonómico. A modo de ejemplo: sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 19 de julio de 2017 (Rec. Núm. 783/2016) o sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 22 de septiembre de 2017 (Rec. Núm. 21/2017).

Así, y siguiendo con el pronunciamiento objeto de este post (STSJN 53/2018), la controversia surge porque la sentencia previa que se anula confirmaba que, ante la falta de una justificación clara de ausencia de incremento (presumiblemente un informe de valoración), se deben desestimar las pretensiones de los contribuyentes, puesto que los preceptos declarados inconstitucionales, requieren de dicha ausencia para no resultar aplicables al caso concreto.

El TSJN difiere de dicha interpretación.

Y ello por cuanto entiende que, en primer lugar, las liquidaciones de IIVTNU, tras la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos de la Norma Foral anteriormente referidos, se han quedado sin amparo legal.

Pero es que, a mayor abundamiento, entiende el TSJN, que dichos preceptos han sido expulsados del ordenamiento jurídico de modo que la forma de determinar si ha habido un incremento o no, a los efectos de someter una situación de hecho a tributación, sólo corresponde al legislador. Y ello implica que no puede ser el órgano que aplica una ley, quien decida cuándo nace una obligación tributaria o cómo debe determinarse el eventual incremento de valor en la transmisión de un terreno. Aceptar lo anterior, sería atentar contra el principio de seguridad jurídica o el de reserva de ley.

Por lo anterior, sólo debería ser el legislador (y en ningún caso la Administración Tributaria), quien determine o aclare el alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, dado que ni la Administración ni el juez pueden reconstruir la norma ni discutir, caso por caso, qué es incremento y cómo se determina o combate mediante procedimientos o pruebas que no tienen cabida legal.

Finalmente, es necesario hacer mención a un Auto del Tribunal Supremo, de 23 de noviembre, que, haciéndose eco de la problemática de la cuestión de la prueba, ha admitido un recurso de casación planteado por el Ayuntamiento de Zaragoza al objeto de clarificar, si a la vista de las sentencias del TC, se hace necesario anular todas las liquidaciones (reconociendo la procedencia de las eventuales solicitudes de devolución de ingresos indebidos) sin entrar a determinar si ha existido o no, el referido incremento de valor.

Veremos en qué acaba la controversia...

Cómo deben tributar los bitcoins

Alejandra Jiménez y Diego de Miguel
Departamento de Tributario

La Dirección General de Tributos (“DGT”) se ha pronunciado recientemente acerca de la tributación de las criptomonedas, concretamente de los “bitcoins”, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio (“IP”).

Así, en consulta vinculante de 01 de febrero de 2018 (V0250-18), la DGT ha considerado que la titularidad de criptomonedas debía ser objeto de declaración en el IP por el sujeto pasivo –esto es, el titular de dichas criptomonedas–, siendo el valor a declarar el precio de mercado de las mismas, determinado en el momento de devengo del impuesto.

Con respecto a la valoración de las criptomonedas, la DGT se remite al artículo 24 de la Ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio (“Ley del IP”), artículo que determina el valor de “los demás bienes y derechos de contenido económico”. En consecuencia, y de conformidad con lo establecido en el citado artículo, las criptomonedas se valorarán por su precio de mercado, en la fecha de devengo del impuesto.

Si bien la tributación de las operaciones en las que intervienen criptomonedas ya ha sido objeto de análisis por la DGT, tanto desde el punto de vista de la imposición directa (entre otras V2603-15, de 08 de septiembre de 2015 y V1979-15, de 25 junio de 2015, en las que se analiza la posibilidad de computar una pérdida patrimonial por el robo de bitcoins) como de la imposición indirecta (entre otras, V3625-16, de 31 de agosto de 2016, en la que la DGT se pronuncia acerca de las operaciones de minado de

“bitcoins” –de forma resumida, operaciones por las que se validan las transacciones hechas con “bitcoins”, añadiéndose estas a un registro conocido como “blockchain” y recibiendo a cambio “bitcoins”– a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido “IVA”), lo cierto es que, la consulta de referencia es la primera en la que se analiza la tributación de las mismas a los efectos del IP.

A estos efectos, sería conveniente analizar la potencial aplicación de la exención prevista en el artículo 4.8 de la Ley del IP a determinadas operaciones que impliquen la tenencia de bitcoins. La citada exención establece la no tributación en el IP de aquellos “*bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que esta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta*”. En este sentido, el empresario persona física dedicado al cambio de criptomonedas por divisa tradicional (y viceversa), podría estar exento de declarar la titularidad de las mismas en el IP, siempre y cuando cumpliera los requisitos previstos en el artículo anteriormente citado.

Si bien es cierto que la DGT no analiza en la consulta de referencia la aplicabilidad de la citada exención a los efectos del IP, si lo ha hecho a efectos del IVA.

Así, la DGT, en consultas vinculantes V1028-15, de 30 de marzo de 2015 y V2846-15 de 01 de octubre de 2015, ha considerado que la compraventa de “bitcoins” ya sea a través de máquinas de vending (V1028-15) o a cambio de euros (V2846-15) es una operación sujeta y exenta del IVA.



La DGT considera que los “bitcoins” actúan como medio de pago, y por ende, su transmisión debe estar exenta del IVA

La DGT, tras una remisión al artículo 135.1.d) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y al artículo 20.Uno.18 ° letras h) e i) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (donde se regula la exención de las operaciones que implican la transferencia de dinero), considera que los “bitcoins” actúan como medio de pago, y por ende, su transmisión debe estar exenta del IVA.

La tributación de las operaciones con criptomonedas no es una cuestión ajena a la Agencia Tributaria (“AT”). Claro ejemplo de ello son las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero prevista para 2018 (Resolución de 8 de enero de 2018, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las citadas directrices). En las mismas se establece como objetivo el estudio la incidencia fiscal de las nuevas tecnologías, y en especial, de las criptomonedas.

Esperemos que, en la era de la tecnología, ello permita a la DGT seguir arrojando luz acerca de la tributación de las mismas.

CMS en el mundo

The Americas

Bogotá
Lima
Mexico City
Rio de Janeiro
Santiago de Chile



Algiers
Casablanca
Luanda

Africa

Europe

Aberdeen
Amsterdam
Antwerp
Barcelona
Belgrade

Berlin
Bratislava
Bristol
Brussels
Bucharest

Budapest
Cologne
Duesseldorf
Edinburgh
Frankfurt

Funchal
Geneva
Glasgow
Hamburg
Kyiv
Leipzig
Lisbon
Ljubljana
London

Luxembourg
Lyon
Madrid
Manchester
Milan
Monaco
Moscow
Munich
Paris

Podgorica
Poznan
Prague
Reading
Rome
Sarajevo
Seville
Sheffield
Skopje

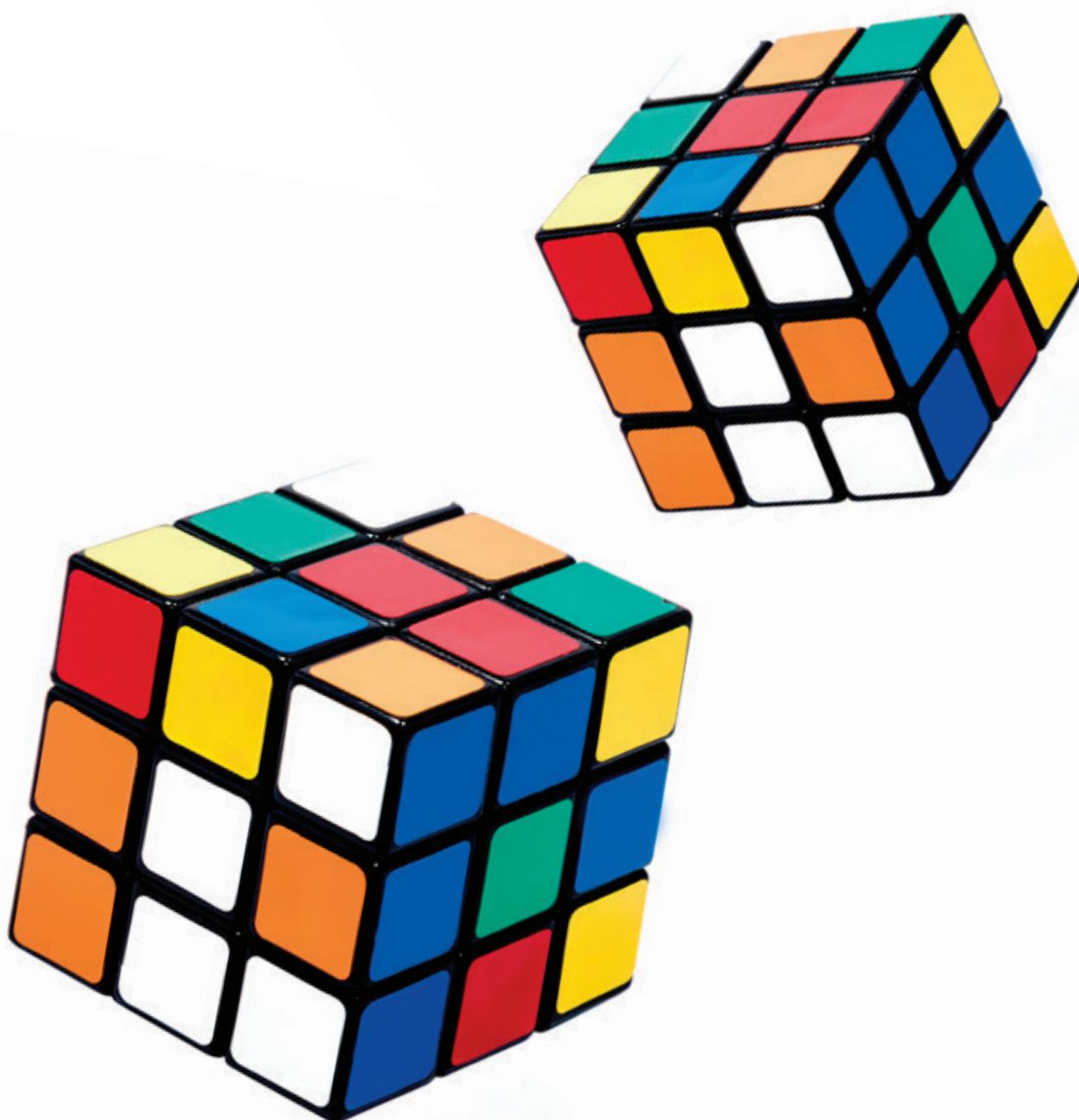
Sofia
Strasbourg
Stuttgart
Tirana
Utrecht
Vienna
Warsaw
Zagreb
Zurich

Dubai
Istanbul
Muscat
Riyadh
Tehran

Middle East

Beijing
Hong Kong
Shanghai
Singapore

Asia-Pacific



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, Mexico City, Milan, Monaco, Moscow, Munich, Muscat, Paris, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyadh, Rome, Santiago de Chile, Sarajevo, Seville, Shanghai, Sheffield, Singapore, Skopje, Sofia, Strasbourg, Stuttgart, Tehran, Tirana, Utrecht, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

cms.law