



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización
Nº 80 – Julio/Agosto 2019





Índice

Enfoque fiscal

Un comentario al gravamen por transmisión de valores: la presunción de elusión fiscal y su enervamiento por el interesado	4
---	---

Enfoque legal

Los nuevos marcos de reestructuración preventiva en la nueva Directiva sobre reestructuración preventiva e insolvencia; principales novedades	8
---	---

Novedades legislativas

Ámbito fiscal	11
Ámbito legal	12

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	21
Ámbito legal	33

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	49
Ámbito legal	60

Noticias KPMG Abogados

63

Abreviaturas

64

Enfoque fiscal

Un comentario al gravamen por transmisión de valores: la presunción de elusión fiscal y su enervamiento por el interesado



Leopoldo Delgado Mompó
Director
TAX CTS
KPMG Abogados, S.L.P.

El art. 108 de la Ley del Mercado de Valores (Ley 24/1988 de 28 de julio; en adelante, **LMV**) siempre ha recogido una medida antielusión cuya aplicación supone someter al gravamen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, **ITP y AJD modalidad TPO**), a la transmisión de valores representativos de la participación en capital de sociedades con sustrato inmobiliario.

Dos eran los casos principales que se sometían a este gravamen:

- (i) Cuando la sociedad tenía su activo principalmente compuesto por inmuebles y se adquiría más del 50% de la sociedad, o
- (ii) Cuando los valores habían sido adquiridos por la aportación de bienes inmuebles a la sociedad y dichos valores eran objeto de transmisión antes de transcurrido un año.

Actualmente, este precepto está recogido en el art. 314 del texto refundido de la Ley del Mercado de Valores (Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre; en adelante, **TRLMV**), aunque la norma sigue siendo conocida como el art. 108 LMV.

No hace mucho, la norma modificó de forma sustancial su planteamiento antielusión, por lo que merece la pena realizar una reflexión al respecto con el objeto de poder entenderla cabalmente en la actualidad.

Para ello, es bueno realizar una breve reseña sobre sus antecedentes. Esta norma antifraude tiene su origen en el art. 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que formaba parte de un "Capítulo VII. **Elusión fiscal mediante Sociedades**" y que sujetaba como transmisión onerosa de bienes inmuebles a la transmisión de acciones o participaciones representativas del capital de sociedades cuyo activo estuviera compuesto en más de su 80% por bienes inmuebles (cuando se superaba una

participación del 80% del capital social), así como las acciones o participaciones sociales recibidas por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o la ampliación de su capital social (siempre que entre la fecha de la aportación y la de la transmisión mediare un plazo inferior a un año).

En 1988, con motivo de la aprobación de la LMV, esta norma antifraude se traslada al conocido art. 108 en los términos sustancialmente resumidos al comienzo de este comentario. Como única precisión digna de mención, la adaptación del precepto tan solo dejó fuera de su alcance "*a los efectos del cómputo del 50% del activo constituido por inmuebles, a los terrenos y solares que formaran parte del activo circulante de las entidades cuyo objeto social exclusivo consistiera en el desarrollo de actividades empresariales de construcción o promoción inmobiliaria*".

Desde entonces, esta norma ha ido evolucionando lentamente siempre para recoger mayores precisiones y normalmente ampliar el espectro de influencia para luchar contra el fraude fiscal en línea con la doctrina evacuada por la Administración y los tribunales. Nos referimos a las tres reformas del art. 108 LMV operadas por la Ley 18/1991 de 6 de junio (disposición adicional 12ª), la Ley 36/2006 de 29 de noviembre (artículo 8) y la Ley 11/2009 de 26 de octubre (disposición final 6ª):

- Por ejemplo, cabe destacar las reglas para realizar el cómputo del activo sustituyendo los valores netos contables de todos los bienes por sus respectivos valores reales determinados a la fecha en que tuviera lugar la adquisición de los valores (y minorando el activo total a computar en el importe de los préstamos a corto plazo) y considerando para este cálculo como inmuebles a las participaciones en sociedades cuyo activo esté principalmente integrado por inmuebles, pero no así en cambio a las concesiones administrativas, a cuyo efecto se establecía la obligación de **formar un inventario del activo en dicha fecha y de facilitarlo a la Administración tributaria** a requerimiento de ésta.

- También son destacables las referencias que se añadieron al precepto cuando el control en la sociedad se adquiere por una ampliación de capital (adquisición de valores en mercado primario) o por transmisión a la propia sociedad de sus propios valores (para su amortización en una reducción de capital); y la ampliación de uno a tres años del plazo que ha de transcurrir entre la fecha de la aportación del inmueble y la de la transmisión de los valores suscritos en la aportación no dineraria.

En resumen, el art. 108 LMV que nació con el ánimo de contrarrestar la “Elusión fiscal mediante Sociedades” se centraba en recoger unos supuestos de hecho objetivos bajo los cuáles el legislador consideraba que existía fraude fiscal en el gravamen de la transmisión onerosa de bienes inmuebles. **No se admitía la prueba en contrario.** Salvo que se tratara de una sociedad con objeto social exclusivo de construcción o promoción inmobiliaria (en cuyo caso los terrenos y solares que formaran parte de su activo circulante no computaban como inmuebles), la toma de control en cualquier otra sociedad con activo principalmente compuesto por inmuebles (excepto concesiones administrativas) quedaba gravada como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

Por ejemplo, la inversión mayoritaria en unos grandes almacenes, en una empresa hidroeléctrica o en un hospital, sociedades con todos sus bienes inmuebles afectos al desarrollo de las actividades empresariales, podía quedar gravada por ITP y AJD modalidad TPO, aunque nadie dudara de los propósitos de negocio para llevar a cabo esta adquisición de control, de la idoneidad de tener constituida una sociedad para el desarrollo de las actividades empresariales, y de la ausencia de cualquier intención de elusión fiscal en la imposición indirecta.

Esta situación muchas veces detectada no estaba justificada en modo alguno por el espíritu y finalidad del art. 108 LMV. Es especialmente revelador acudir a su exposición de motivos para comprender que este precepto tenía por exclusiva finalidad complementar la exención que en el IVA y en el ITP y AJD resulta aplicable a las transmisiones de valores, atajando tan sólo algunas prácticas de fraude.

En particular, el apdo. 16 de la exposición de motivos de la LMV deja claro que **“esta medida trata de salir al paso de la elusión del ITP-AJD en la transmisión de bienes inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias”.**

Por eso, no podía haber lugar a dudas de cuál era el propósito de esta norma: **intervenir en aquellos casos en los que se había interpuesto de forma ilegítima una sociedad con el deliberado propósito de evitar el pago del IVA o del ITP y AJD modalidad TPO, que se hubiera devengado de no haber interpuesto la sociedad.**

Una presunción de elusión fiscal del tipo *iuris et de iure* no tenía cabida con este planteamiento y por eso era necesario abordar un reenfoque integral de la norma. Todo esto explica la sustancial reforma del art. 108 LMV operada por la disposición fiscal 1ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre.

La exposición de motivos de esta Ley 7/2012 vuelve a insistir en este punto al aclarar que la modificación del art. 108 LMV tiene por fin el *“conformarle, tal como se estableció originariamente, como una medida antielusión fiscal de las posibles transmisiones de valores que solo sean una cobertura de una transmisión de inmuebles, mediante la interposición de figuras societarias”*, y reconoce la exención general del gravamen en la transmisión de valores por el IVA e ITP y AJD, sólo *“excepcionando tales exenciones si se trata de eludir su pago por la transmisión de los inmuebles de las entidades a los que representan los valores transmitidos, en cuyo caso, la operación volverá a ser gravada por el impuesto exencionado”*.

Por medio de esta última reforma del artículo, se simplifica notablemente su redacción: *“pasando de ser una norma objetiva a una auténtica norma de lucha contra el fraude”*. La nota más característica de esta corrección legislativa, como explica esta exposición de motivos, es que **“en los supuestos más claros se establece una presunción iuris tantum que deberá en su caso ser enervada por el interesado si no quiere que le sea aplicada la medida antielusión”**.

Conforme al nuevo precepto, sólo cuando quede acreditada la intención de elusión quedará la transmisión de valores gravada por ITP y AJD modalidad TPO, o por IVA si éste es el impuesto que hubiera gravado la transmisión del inmueble y que se ha intentado eludir.

Es esta última redacción del art. 108 LMV la que se ha incorporado al art. 314 TRLMV, y a la que nos referimos a continuación.

Como principal modificación operada por la reforma, hay que decir que tan sólo se presume la intención de elusión cuando **los inmuebles no estén afectos a actividades empresariales o profesionales.** Y ya se ha dicho que esta presunción de elusión también admite prueba en contrario.

Con motivo de este cambio, la DGT ha establecido una reiterada línea doctrinal con base a la cual el gravamen de los valores tan sólo se producirá cuando concurra la intención o pretensión de elusión del pago de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores (*animus defraudandi*), apreciación que deberá ser probada suficientemente por la Administración tributaria competente para la gestión del tributo aplicable (ITP y AJD o IVA).

La nueva presunción ahora *iuris tantum* se establece a modo de inversión de la carga de la prueba tan sólo para los supuestos de hecho objetivos que son herederos de la anterior redacción del art. 108 LMV (ver más arriba), en cuyo caso la Administración gestora sólo tendrá que comprobar la existencia de unos requisitos objetivos que conforman el presupuesto de hecho en concreto (cuya concurrencia presupone la pretensión de elusión y en consecuencia la sujeción al gravamen sin exención), si bien esta presunción admite ahora la prueba en contrario (presunción *iuris tantum*), de forma que el sujeto pasivo tendrá la oportunidad de probar la inexistencia de la pretensión de elusión.

Por tratarse esta pretensión de una cuestión de hecho, no puede ser resuelta a priori sino que habrá de ser planteada en el procedimiento de gestión correspondiente y ser enervada por el interesado ante la Administración tributaria gestora competente, si no quiere que le sea aplicada la medida antielusión.

A este respecto, sólo recordar el principio general de libertad de prueba admitido por nuestro ordenamiento jurídico, de tal forma que: el interesado podrá utilizar cualquier medio de prueba admitido en Derecho (documental, testifical, etc.) y junto con esta libertad de elección de los medios de prueba, no olvidemos también, la libertad de apreciación por parte de la Administración tributaria y de los tribunales de la suficiencia de cualquiera de las pruebas aportadas.

Llegados a este punto cabe plantearse para mayor claridad de este comentario, qué situaciones podrían ser claramente ilustrativas de las que cabe enervar la presunción de elusión.

Por ejemplo, pensemos en unas personas que constituyen una sociedad con el objeto de realizar promociones inmobiliarias y que transcurridos varios años esta sociedad adquiere unos terrenos de naturaleza empresarial, es decir, que no son susceptibles de consumo final o privado, como por ejemplo una parcela para la futura edificación de un hotel. Y que en esta adquisición de terrenos, la sociedad tributa por ITP y AJD modalidad TPO como transmisión onerosa de bienes inmuebles.

El concepto de terrenos de naturaleza empresarial, no susceptibles de consumo final o privado, está contemplado por la doctrina DGT a partir de una serie de contestaciones vinculantes, siendo la primera de ellas la Consulta DGT V1175-05 (cuestión planteada nº 4).

Siguiendo con el ejemplo, tras varios años con diferentes actuaciones gestionando su propiedad (estudios urbanísticos, litigios sobre lindes, etc.), los socios consideran más beneficioso para sus intereses proceder a la transmisión de sus participaciones sociales a un colindante en lugar de promover el terreno en sede de la sociedad, de manera que sean otros quienes lleven a cabo y culminen el proyecto empresarial hotelero.

En este ejemplo puede verse que la sociedad no se constituyó / "interpuso" con la pretensión de eludir el pago del ITP-AJD modalidad TPO, puesto que de hecho sí lo pagó. No cabe pensar que se haya interpuesto una figura societaria para eludir el ITP-AJD en la transmisión de bienes inmuebles y por eso no pueden operar las reglas del art. 108 LMV atendiendo a la finalidad de la norma expresada en las exposiciones de motivos de las leyes anteriormente comentadas. Esta sociedad se constituyó en su día por motivos de negocio, adquirió años después unos terrenos en el marco de su objeto social soportando el ITP y AJD modalidad TPO, y también años después se transmitieron las participaciones sociales por otras razones distintas, pero también de negocio.

Es normal que además, durante el periodo de administración y defensa de la propiedad en el marco de su objeto social, la sociedad se haya censado y haya declarado como empresario a los efectos del IVA, registrando como activo de la esfera empresarial la adquisición del terreno y ejercitando el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado en relación con este negocio. Téngase en cuenta a este respecto que de conformidad con el art. 5.Dos de la Ley del IVA, las actividades empresariales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, teniendo la sociedad desde dicho momento de tales adquisiciones la condición de empresario a efectos del IVA. Es nota determinante para esta consideración de empresario con arreglo al art. 27 del Reglamento del IVA, no sólo el cumplimiento de las obligaciones formales, registrales y contables, sino sobre todo la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos (en consonancia con la índole de la actividad que se tiene intención de desarrollar) y el período de tiempo transcurrido entre la adquisición de los bienes y su utilización efectiva en el objeto de la actividad empresarial, todo ello en consonancia con la línea doctrinal abierta por la Consulta DGT V1175-05.

Se ha puesto este ejemplo tan claro con estos dilatados lapsos temporales entre las diferentes operaciones para ejemplificar un supuesto de hecho concreto en el que no ha existido *animus defraudandi*. Transcurren algunos años entre la constitución de la sociedad y la adquisición del terreno, y vuelven a transcurrir varios años más desde esta adquisición hasta la venta de las participaciones sociales, resultando además que la sociedad pagó el ITP y AJD modalidad TPO por la compra del terreno y que durante este tiempo ha actuado como empresario a los efectos del IVA y la Administración lo ha tenido como tal en los diferentes procedimientos de gestión tributaria: es un ejemplo claro en el que la sociedad cuando se constituyó, no se estaba interponiendo para eludir un impuesto, que de hecho sí se pagó cuando se adquirió el terreno. También puede ocurrir en este tipo de casos (debido a la particular evolución de nuestro sector

inmobiliario durante los últimos veinte años) que el terreno tuviera un valor muy superior al tiempo en que fue adquirido por la sociedad autoliquidando ITP y AJD modalidad TPO por un importe relevante, en comparación con su valor real cuando se transmiten las participaciones sociales.

En casos como éste en los que la “interposición de figuras societarias” no responde a la voluntad de elusión del ITP y AJD, y cuando además la sociedad ha actuado como empresario a los efectos del IVA, procede que en el procedimiento de gestión correspondiente, el interesado pueda enervar ante la Administración tributaria gestora competente y con ello desvirtuar la presunción de elusión.

Para esto, será necesario iniciar el correspondiente procedimiento de gestión tributaria a través de la declaración-autoliquidación en modelo 600, bien como exención o como no sujeción según sea el caso, que se someterá a comprobación administrativa en cuyo seno tendrá lugar el enervamiento por el interesado.

Otro ejemplo podría ser el caso de una sociedad que se constituye por parte de un grupo empresarial, mediante la aportación de un solar con la correspondiente repercusión de IVA por tratarse de una entrega de bienes sujeta y no exenta (terreno edificable) realizada por un empresario en el ejercicio habitual y típico de su actividad empresarial.

Si acto seguido (o años después, da igual) el socio constituyente transmite todas o una parte de las participaciones sociales a terceros, para que se dé continuidad al proyecto empresarial de promoción inmobiliaria, es claro que la sociedad que ahora es propietaria del solar no se ha interpuesto para eludir el pago del impuesto que se hubiera devengado por la transmisión de los inmuebles, puesto que dicho impuesto se ha devengado y ha sido soportado por la sociedad: el IVA repercutido en la aportación no dineraria.

Procede repetir también en este caso el mismo comentario anteriormente realizado acerca de la consideración de esta sociedad recién constituida como empresario a los efectos del IVA, y de la afectación de los solares a la esfera empresarial de la sociedad.

Por terminar, se aprecia que la actual redacción de esta medida antifraude, al contemplar que pueda sujetarse al IVA la adquisición de los valores cuando quede acreditado la intención de elusión (si es el IVA el impuesto que hubiera gravado la transmisión del inmueble) tiene un encaje difícil: en principio no parece que tenga sentido hacer tributar por IVA una operación sobre la base que el activo no está afecto a ninguna actividad empresarial, por constituir una contradicción en sí misma porque si la transmisión del inmueble hubiera devengado IVA, ello tendría su explicación en que el inmueble pertenece a la esfera empresarial del

sujeto pasivo, y esto determinaría la no concurrencia de la presunción de elusión.

Bien es verdad que pueden existir otros casos más particulares, distintos a los supuestos de hecho objetivos que son herederos de la anterior redacción del art. 108 LMV, en los que la Administración gestora podrá apreciar y probar suficientemente la pretensión de elusión. Por ejemplo, la transmisión de los valores de una sociedad propietaria de un solar o de una vivienda de obra nueva recién promovida, cuando el adquirente quiere destinarlos a consumo final o sencillamente a una actividad que no genera el derecho a la deducción plena del IVA. En tal caso, podría pensarse que se ha intentado eludir el pago del IVA que hubiera gravado la adquisición directa de estos inmuebles susceptibles de consumo final. Pero tampoco tiene por qué ser necesariamente así: habría que verificar si la sociedad ha de regularizar su situación tributaria en IVA aplicando por ejemplo la regla de la prorrata especial obligatoria o la regularización de bienes de inversión tomando en consideración que la base imponible del IVA que hubiera debido devengarse de haber adquirido el inmueble no incluye solo los costes de adquisición sino también el margen del promotor y cualquier otra revalorización experimentada. Dependerá del caso concreto.

A modo de conclusión, **el actual art. 314 TRLMV no grava la mera transmisión encubierta de un inmueble**, es decir, la adquisición indirecta que se produce con una transmisión de participaciones sociales, sino tan solo cuando haya mediado una intención de eludir el tributo mediante la interposición de la sociedad, para cuya indagación no será irrelevante atender a las circunstancias de hecho y a las motivaciones concurrentes al tiempo de constituir la sociedad, que es el momento cuando se lleva a cabo la denominada “interposición societaria”.

En cualquier caso, parece claro que si la sociedad cuyos valores se transmiten ha adquirido los inmuebles soportando IVA o autoliquidando ITP y AJD modalidad TPO, y tras el cambio accionarial la sociedad realiza o tiene la intención de realizar actividades empresariales (con derecho a la deducción plena de IVA) a las que afecta tales inmuebles adquiridos (como puede ser la construcción de un hotel), no ha habido ninguna intención de elusión fiscal sino tan sólo un propósito de negocio que justifica que se haya adquirido, por motivos económicos válidos, el control en la sociedad.

Y tales motivos no son otros que la voluntad de querer desarrollar sobre estos inmuebles unas actividades empresariales, planteamiento que debe quedar al margen del ITP y AJD modalidad TPO por ser este gravamen el propio de los particulares.

Enfoque legal

Los nuevos marcos de reestructuración preventiva en la nueva Directiva sobre reestructuración preventiva e insolvencia; principales novedades



CRUZ AMADO DE LA RIEGA
 Director
 Legal Procesal
 KPMG Abogados, S.L.P.

La Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo sobre marcos de reestructuración preventiva, segunda oportunidad y medidas para aumentar la eficacia de los procedimientos de condonación, insolvencia y reestructuración (Directiva sobre reestructuración preventiva e insolvencia) aprobada el pasado 15 de mayo pone fin al proceso de armonización de la normativa de insolvencias y reestructuraciones comunitarias, enmarcado en el plan de Unión de Mercados de Capitales. En su seno se programaron una serie de medidas para minimizar las diferencias existentes entre los distintos sistemas nacionales de insolvencias y reestructuraciones y reducir las barreras a la libre circulación de capitales, a través del fomento de la seguridad jurídica para los inversores transnacionales.

La Directiva plantea mejoras en la gestión de deudores (sociedades, pymes y autónomos) en situación de "dificultad financiera". Tales mejoras se articulan en tres tipos de medidas:

1. Procedimientos de "reestructuración preventiva", destinados a atajar las situaciones de dificultad financiera en fases "tempranas", de forma que se permita la continuidad empresarial y se evite la pérdida de valor del negocio.
2. Herramientas dirigidas a incrementar la eficacia y profesionalización de dichos procedimientos de reestructuración, pero también enfocadas a los procedimientos de insolvencia. Este capítulo de medidas incide especialmente en la digitalización de los procesos y organismos públicos implicados, con importantes retos para los Estados miembros en cuanto a la monitorización de los datos y estadísticas sobre los principales indicadores de los mismos.
3. Medidas relativas a la exoneración de deuda de autónomos ("emprendedores") insolventes, reforzando la posibilidad de que accedan a una "segunda oportunidad" empresarial.

Centrándonos en lo que respecta a la denominada "reestructuración preventiva", se exhorta a los Estados miembros a adoptar medidas centradas básicamente en los siguientes aspectos, muchos de ellos ya introducidos en la normativa española vigente a través de las reformas de 2014 y 2015:

- i. La adopción de acuerdos de reestructuración con carácter preventivo. Tomando como marco temporal de referencia la existencia de una situación de "insolvencia inmediata".
- ii. Para la negociación de dichos acuerdos se exige que los Estados miembros prevean periodos de espera que imposibiliten que los acreedores puedan iniciar ejecuciones frente al deudor e incluso, resolver relaciones contractuales esenciales para la supervivencia del negocio. Esta previsión plantea un problema ya clásico; ¿también afectarán dichas restricciones a los acreedores de derecho público?. En este sentido se debe resaltar que la afección de los acreedores de derecho público a los planes pactados en seno de situaciones de insolvencia (en este caso, en un plan de pagos de un autónomo) ha sido reconocida recientemente por nuestro Tribunal Supremo, en sentencia dictada el pasado 11 de julio, en cuya fundamentación el Alto Tribunal menciona la Directiva sobre reestructuración preventiva e insolvencia.
- iii. La Directiva plantea asimismo que los Estados miembros establezcan que la adopción de dichos acuerdos se base en su votación por clases separadas de acreedores. Esta propuesta no es ajena a nuestro actual derecho que ya contempla la división de los acreedores en clases. Lo que ciertamente supone una novedad, y plantea una colisión con la práctica, es la posibilidad de reconocer al equity (accionistas) como una clase separada.

- iv. La mayor novedad, es la posibilidad de arrastre entre clases para la aprobación de acuerdos de reestructuración en determinados casos.

Nuestra actual regulación de la Disposición Adicional 4ª de la Ley Concursal prevé el arrastre de acreedores financieros disidentes en el seno de acuerdos de refinanciación. Nada se regula hasta la fecha respecto de acreedores de otras clases, en especial, en relación con los acreedores comerciales. Esta posibilidad sin duda abrirá un nuevo abanico de posibilidades a la hora de afrontar reestructuraciones que prevean soluciones no únicamente financieras sino también operativas.

Todas estas cuestiones suponen un auténtico reto para su trasposición a nuestro Derecho nacional, que deberá ser afrontada por el legislador español en el plazo de dos años. De cómo estas previsiones se incorporen a nuestro ordenamiento jurídico depende el éxito de los procesos para solventar las situaciones de crisis empresarial. Consciente de tal importancia, la Comisión de Codificación ha incorporado, por primera vez en su historia, profesionales de reconocido prestigio en esta materia, tanto abogados como economistas.



Novedades legislativas

Ámbito fiscal

Reglamentos de Ejecución de la UE

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2019/1129 de la Comisión, de 2 de julio de 2019 (DOUE 03/07/2019), por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 79/2012 por el que se establecen las normas de aplicación de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamentos Delegados de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2019/1143 de la Comisión, de 14 de marzo de 2019 (DOUE 05/07/2019), por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 en lo que respecta a la declaración de determinados envíos de escaso valor.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 29 de julio de 2019 (BOE 13/08/2019), conjunta de la Intervención General de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la hacienda pública estatal recaudados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a tres euros.

RESOLUCIÓN de 2 de agosto de 2019 (BOE 13/08/2019), de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se extiende la colaboración social a la presentación telemática de la solicitud de alta de trabajadores fronterizos autorizados aprobada por la Resolución de 25 de julio de 2014, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se regula el supuesto especial de uso del circuito rojo en el tráfico de viajeros en la Administración de Aduanas e Impuestos Especiales de La Línea de la Concepción para los trabajadores fronterizos.

Ámbito legal (cont.)

Laboral y Seguridad Social

Directivas de la UE

DIRECTIVA (UE) 2019/1152 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019 (DOUE 11/07/2019), relativa a unas condiciones laborales transparentes y previsibles en la Unión Europea

Esta Directiva aspira a mejorar las condiciones de trabajo mediante la promoción de un empleo que ofrezca una transparencia y una previsibilidad mayores, a la vez que se garantiza la capacidad de adaptación del mercado laboral. Así, establece los derechos mínimos aplicables a todos los trabajadores de la Unión que tengan un contrato de trabajo o una relación laboral conforme a lo definido por la legislación, los convenios colectivos o la práctica vigentes en cada Estado miembro. Entre esta lista de derechos están los de contar con una información mínima de la relación laboral, la limitación de la duración de los períodos de prueba, empleo paralelo, previsibilidad de la duración de la jornada de trabajo, formación obligatoria, etc.

Los derechos y obligaciones establecidos en la nueva Directiva se aplicarán a todas las relaciones de trabajo a más tardar el 1 de agosto de 2022.

Esta Directiva deroga la Directiva 91/533/CEE con efectos a partir del 1 de agosto de 2022, fecha límite que tienen los Estados miembros para adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento a lo previsto en la Directiva 2019/1152.

DIRECTIVA (UE) 2019/1158 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 12/07/2019), relativa a la conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores, y por la que se deroga la Directiva 2010/18/UE del Consejo.

Esta Directiva establece unos requisitos mínimos destinados a lograr la igualdad entre hombres y mujeres por lo que respecta a las oportunidades en el mercado laboral y al trato en el trabajo, facilitando a los trabajadores que sean progenitores o cuidadores la conciliación de la vida familiar y profesional. En ese sentido, recoge los derechos individuales relacionados con los siguientes ámbitos:

- **Permiso de paternidad:** se prevé que el progenitor (los padres) o, cuando esté reconocido por la legislación nacional, un segundo progenitor equivalente, **tenga derecho a un permiso de paternidad de al menos diez días laborables**. El derecho al permiso de paternidad no estará supeditado a un periodo de trabajo o de antigüedad determinado. Sin embargo, la remuneración del permiso de paternidad sí puede estar supeditada a un periodo de trabajo previo de seis meses.
- **Permiso parental:** se prevé un derecho individual para cada trabajador de **cuatro meses de permiso** que debe disfrutarse antes de que el hijo alcance una determinada edad, como máximo ocho años. De los cuatro meses de permisos se establece que dos de los mismos son intransferibles de un progenitor a otro.
- **Permiso para cuidadores:** se trata de un nuevo concepto a escala de la UE consistente en la ausencia del trabajo a la que pueden acogerse los trabajadores a fin de prestar cuidados o ayudas personales a un familiar o a una persona que viva en el mismo hogar que el trabajador y que necesite asistencia o cuidados importantes por un motivo médico grave. En este sentido, se prevé que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para garantizar que cada trabajador tenga derecho a disfrutar de un permiso para cuidadores de cinco días laborables al año por trabajador.

Ámbito legal (cont.)

Directivas de la UE

- **Fórmulas de trabajo flexible:** se entiende como la posibilidad de los trabajadores con hijos de hasta 8 años como mínimo, de adaptar sus modelos de trabajo acogiéndose a fórmulas de trabajo a distancia, calendarios laborales flexibles o reducción de las horas de trabajo. La Directiva hace extensivo este derecho a solicitar fórmulas de trabajo flexible a los cuidadores que trabajan, junto con los trabajadores con hijos.

Resaltar que cuando los Estados miembros posean condiciones más favorables podrán conservar sus disposiciones nacionales vigentes, siendo este el caso de España ya que en el reciente Real Decreto-ley 6/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes para garantía de la igualdad de trato y oportunidades entre hombres y mujeres en el empleo y la ocupación, ha introducido importantes mejoras en materias tales como planes de igualdad, permisos relacionados con la conciliación de la vida familiar y laboral, o la jornada de trabajo y la igualdad retributiva, entre las que cabe citar la sustitución del anterior permiso de paternidad por el permiso por nacimiento que alcanza a ambos progenitores durante 16 semanas. Por último mencionar que esta Directiva deroga la Directiva 2010/18/UE con efecto a partir del 2 de agosto de 2022, plazo en el que debe realizarse la transposición al ordenamiento español.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 31 de julio de 2019 (BOE 06/08/2019), de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Convenio entre la Tesorería General de la Seguridad Social y la Dirección General de Trabajo, sobre cesión de datos.

RESOLUCIÓN de 2 de agosto de 2019 (BOE 17/08/2019), de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, por la que se establecen los términos para la aplicación a las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social de los coeficientes para la gestión de la prestación económica de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes de los trabajadores por cuenta ajena de las empresas asociadas.

Mercantil

Directivas de la UE

DIRECTIVA (UE) 2019/1151 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 11/07/2019), por la que se modifica la Directiva (UE) 2017/1132 en lo que respecta a la utilización de herramientas y procesos digitales en el ámbito del Derecho de sociedades (Texto pertinente a efectos del EEE)

Banca, Seguros y Mercados de Valores

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2019/1156 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 12/07/2019), por el que se facilita la distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva y por el que se modifican los Reglamentos (UE) nº 345/2013, (UE) nº 346/2013 y (UE) nº 1286/2014 (Texto pertinente a efectos del EEE).

Ámbito legal (cont.)

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2019/1238 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019 (DOUE 25/07/2019), relativo a un producto paneuropeo de pensiones individuales (PEPP) (Texto pertinente a efectos del EEE).

Se trata de una importante norma comunitaria puesto que regula un nuevo producto europeo de pensiones individuales, comúnmente conocido como PEPP (por sus siglas en inglés Pan-European Pension Product), con el objetivo de ser un complemento a los sistemas públicos de pensiones actualmente existentes que esté disponible en todos los Estados miembros, destinado a aquellas personas que desean mejorar la inversión en su jubilación, abordando así el reto demográfico provocado por el envejecimiento al que se enfrenta Europa. Junto a ello, también constituye una fuente nueva y sólida de capital privado para la inversión a largo plazo.

Según recoge el propio Reglamento, un PEPP es un producto paneuropeo de **pensión individual y no de empleo que puede ser suscrito voluntariamente por un ahorrador** con vistas a su jubilación, realizando éste aportaciones periódicas bajo un método de acumulación de capital a largo plazo, y con posibilidades limitadas o incluso nulas de rescate anticipado antes de la jubilación.

Este producto de pensiones individuales tendrá una **naturaleza de jubilación a largo plazo**, tomando en consideración los **factores ambientales, sociales y de gobernanza** (ASG) a que se refieren los Principios de Inversión Responsable de las Naciones Unidas, en la medida de lo posible; y será sencillo, seguro, asequible, transparente, favorable para los consumidores, y portátil en toda la Unión, y complementará los sistemas existentes en los Estados miembros.

No obstante lo anterior, resaltar que se deben considerar los PEPP como un complemento de los sistemas públicos de pensiones, que no sustituyen ni armonizan los planes ni los productos nacionales de pensiones individuales que ya existen actualmente.

Los PEPP podrán ser productos de nuevo cuño o planes de pensiones o contratos de seguro ya existentes que cumplan con las condiciones previstas en el Reglamento.

Al tratarse de un producto complementario del sistema público de pensiones, **va dirigido al público en general** -aunque el principal atractivo es para aquellas personas que viven y trabajan en diferentes países dentro de la UE- considerándose como ahorradores de PEPP aquellas personas físicas que hayan celebrado un específico contrato con un promotor de PEPP. Los promotores de un PEPP tendrán acceso a todo el mercado interior de la Unión con una sola inscripción del producto (pasaporte comunitario).

Respecto a la **comercialización de los PEPP**, se prevé que solo podrán comercializar estos productos las siguientes entidades financieras, actuando bien como promotores o como distribuidores:

- (i) **Entidades de crédito** autorizadas con arreglo a la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo;
- (ii) **Empresas de seguros** autorizadas de conformidad con la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo que operen en el sector del seguro de vida directo;
- (iii) **Fondos de pensiones de empleo** (FPE) autorizados o registrados de conformidad con la Directiva (UE) 2016/2341 que, con arreglo al Derecho nacional, estén autorizados y supervisados para ofrecer también productos de pensiones individuales;

Ámbito legal (cont.)

Reglamentos de la UE

- (iv) **Empresas de servicios de inversión** autorizadas de conformidad con la Directiva 2014/65/UE, que presten servicios de gestión de carteras;
- (v) **Empresas de inversión o las empresas de gestión** autorizadas de conformidad con la Directiva 2009/65/CE; y
- (vi) **Gestores de fondos de inversión alternativos** (GFIA) de la Unión autorizados de conformidad con la Directiva 2011/61/UE.

Estas entidades financieras, una vez autorizadas, podrán tanto producir como distribuir PEPP, en virtud del régimen de libre prestación de servicios y de libertad de establecimiento en todo el territorio comunitario.

Una de las principales características de este nuevo producto es el **servicio de portabilidad**, de modo que los ahorradores en PEPP tendrán derecho a seguir contribuyendo en su cuenta de PEPP existente cuando cambien de residencia al trasladarse a otro Estado miembro, y a conservar todas las ventajas e incentivos otorgados por el promotor y relacionados con la inversión permanente en su PEPP. Así, todas las operaciones de la cuenta de PEPP se introducirán en la subcuenta correspondiente. Para prestar este servicio de portabilidad los promotores de PEPP podrán tener subcuentas del mismo en el Estado miembro de acogida, cumpliendo con lo dispuesto en el Reglamento.

Otra de las ventajas es la posibilidad de **cambio de promotor**, subordinando la comisión y gastos aplicables al 5%. Se prevé que el ahorrador en PEPP podrá cambiar de promotor de PEPP, tanto en los períodos de acumulación como de disposición, una vez transcurrido un plazo mínimo de cinco años a partir de la celebración del contrato de PEPP y, en caso de cambios posteriores, una vez transcurridos también cinco años desde la fecha de cambio más reciente. Por otro lado, si un ahorrador en PEPP se traslada a otro Estado miembro y no existe subcuenta en el mismo, el ahorrador en PEPP puede cambiar a otro promotor de PEPP.

Reglamentos de Ejecución de la UE

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2019/1140 de la Comisión, de 3 de julio de 2019, (DOUE 04/07/2019), que establece modelos para los informes de control y los informes anuales de auditoría en relación con los instrumentos financieros ejecutados por el BEI y otras instituciones financieras internacionales de las que un Estado miembro sea accionista, de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 1303/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Directivas de la UE

DIRECTIVA (UE) 2019/1153 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 11/07/2019), por la que se establecen normas destinadas a facilitar el uso de información financiera y de otro tipo para la prevención, detección, investigación o enjuiciamiento de infracciones penales y por la que se deroga la Decisión 2000/642/JAI del Consejo.

DIRECTIVA (UE) 2019/1160 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 12/07/2019), por la que se modifican las Directivas 2009/65/CE y 2011/61/UE en lo que respecta a la distribución transfronteriza de organismos de inversión colectiva (Texto pertinente a efectos del EEE).

Ámbito legal (cont.)

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2019/1255 del Consejo, de 18 de julio de 2019 (DOUE 24/07/2019), por la que se modifica el Protocolo n.º 5 sobre los Estatutos del Banco Europeo de Inversiones.

DECISIÓN (UE) 2019/1348 del Banco Central Europeo, de 18 de julio de 2019 (DOUE 16/08/2019), sobre el procedimiento de reconocimiento de Estados miembros no pertenecientes a la zona del euro como Estados miembros informadores conforme al Reglamento (UE) 2016/867 sobre la recopilación de datos granulares de crédito y de riesgo crediticio (BCE/2019/20).

DECISIÓN (UE) 2019/1349 del Banco Central Europeo, de 26 de julio de 2019 (DOUE 16/08/2019), sobre el procedimiento y las condiciones de ejercicio por las autoridades competentes de ciertas facultades relativas a la vigilancia de los sistemas de pago de importancia sistémica (BCE/2019/25).

DECISIÓN (UE) 2019/1376 del Banco Central Europeo, de 23 de julio de 2019 (DOUE 28/08/2019), sobre la delegación de la facultad de adoptar decisiones relativas al régimen de pasaporte, la adquisición de participaciones cualificadas y la revocación de la autorización de entidades de crédito (BCE/2019/23).

DECISIÓN (UE) 2019/1377 del Banco Central Europeo, de 31 de julio de 2019 (DOUE 28/08/2019), por la que se designan jefes de unidades de trabajo que adopten decisiones delegadas relativas al régimen de pasaporte, la adquisición de participaciones cualificadas y la revocación de la autorización de entidades de crédito (BCE/2019/26).

DECISIÓN (UE) 2019/1378 del Banco Central Europeo, de 9 de agosto de 2019 (DOUE 28/08/2019), por la que se modifica la Decisión BCE/2014/16 sobre el establecimiento de un Comité Administrativo de Revisión y sus normas de funcionamiento (BCE/2019/27).

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2019 (BOE 09/08/2019), del Banco de España, por la que se publica el Convenio con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, para el acceso controlado y uso restringido o confidencial de la información recibida de los registros por parte de los investigadores a través del laboratorio de datos del Banco de España.

RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2019 (BOE 09/08/2019), del Banco de España, por la que se publica el convenio con el Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, para la consulta de la titularidad real de sociedades mercantiles a través del Registro Mercantil.

RESOLUCIÓN de 26 de julio de 2019 (BOE 19/08/2019), de la Secretaría de Estado de Economía y Apoyo a la Empresa, por la que se publica la lista de entidades que han comunicado su adhesión al Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre vivienda habitual.

Protección de datos

Decisiones de la UE

DECISIÓN del Consejo de Administración de la Autoridad Europea de Seguros y Pensiones de Jubilación, de 23 de mayo de 2019 (DOUE 26/08/2019), sobre las normas internas relativas a la limitación de determinados derechos de los interesados en relación con el tratamiento de datos personales en el marco del funcionamiento de la AESPJ.

Ámbito legal (cont.)**Civil**

Directrices de la UE

DIRECTRICES destinadas a los órganos jurisdiccionales nacionales sobre cómo calcular la cuota del sobrecoste que se repercute al comprador indirecto (DOUE 09/08/2019) (C/2019/4899)

Instrucciones

INSTRUCCIÓN de 31 de julio de 2019 (BOE 01/08/2019), de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre el uso de las plataformas telemáticas para la preparación del acta de información previa y la escritura de préstamo hipotecario, en aplicación de la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario.

Penal

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2019/1196 de la Comisión de 11 de julio de 2019 (DOUE 12/07/2019), relativa a la participación del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte en el Reglamento (UE) 2018/1727 del Parlamento Europeo y del Consejo sobre la Agencia de la Unión Europea para la Cooperación Judicial Penal (Eurojust).

Administrativo

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2019/1150 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 11/07/2019), sobre el fomento de la equidad y la transparencia para los usuarios profesionales de servicios de intermediación en línea (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2019/1155 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 12/07/2019), por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 810/2009 por el que se establece un Código comunitario sobre visados (Código de visados).

REGLAMENTO (UE) 2019/1239 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019 (DOUE 25/07/2019), por el que se crea un entorno europeo de ventanilla única marítima y se deroga la Directiva 2010/65/UE

REGLAMENTO (UE) 2019/1242 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019 (DOUE 25/07/2019), por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de CO2 para vehículos pesados nuevos y se modifican los Reglamentos (CE) nº 595/2009 y (UE) 2018/956 del Parlamento Europeo y del Consejo y la Directiva 96/53/CE del Consejo. (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE, Euratom) 2019/1197 del Consejo de 9 de julio de 2019 (DOUE 15/07/2019), sobre medidas relativas a la ejecución y financiación del presupuesto general de la Unión en 2019 en relación con la retirada del Reino Unido de la Unión.

Ámbito legal (cont.)

Directivas de la UE

DIRECTIVA (UE) 2019/1161 del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de junio de 2019 (DOUE 12/07/2019), por la que se modifica la Directiva 2009/33/CE relativa a la promoción de vehículos de transporte por carretera limpios y energéticamente eficientes (Texto pertinente a efectos del EEE).

Decisiones de Ejecución de la UE

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2019/1175 de la Comisión, de 9 de julio de 2019 (10/07/2019), sobre el reconocimiento del régimen voluntario «Roundtable on Sustainable Palm Oil RED» para demostrar el cumplimiento de los criterios de sostenibilidad de conformidad con las Directivas 98/70/CE y 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

Directrices de la UE

DIRECTRICES sobre la participación de licitadores y bienes de terceros países en el mercado de contratación pública de la UE (DOUE 13/08/2019). (2019/C 271/02) (C/2019/5494)

Reales Decretos

REAL DECRETO 451/2019, de 19 de julio (BOE 08/08/2019), por el que se regula la concesión directa de una subvención a la Fundación para el Fomento de la Innovación Industrial para el desarrollo de planes de potenciación de la seguridad industrial.

Órdenes Ministeriales

ORDEN TEC/752/2019, de 8 de julio (BOE 11/07/2019), por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones del Programa de ayudas a proyectos singulares en materia de movilidad sostenible (Programa MOVES Proyectos Singulares).

ORDEN ICT/768/2019, de 11 de julio (BOE 16/07/2019), por la que se modifica la Orden ICT/1100/2018, de 18 de octubre, por la que se establecen las bases reguladoras para la concesión de apoyo financiero a la inversión industrial en el marco de la política pública de reindustrialización y fortalecimiento de la competitividad industrial.

ORDEN TEC/813/2019, de 24 de julio (BOE 30/07/2019), sobre las tarifas del área española del Registro de la Unión en el marco de la Ley 1/2005, de 9 de marzo, por la que se regula el régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

ORDEN ICT/859/2019, de 1 de agosto (BOE 07/08/2019), por la que se establecen las bases para la concesión de apoyo financiero a proyectos industriales de Investigación, Desarrollo e Innovación en el ámbito de la industria manufacturera.

ORDEN TEC/897/2019, de 7 de agosto (BOE 21/08/2019), por la que se amplía el plazo para la solicitud de habilitación para la prestación del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad a partir del 1 de enero de 2020.

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 3 de julio de 2019 (BOE 11/07/2019), de la Secretaría General de Coordinación Territorial, por la que se publica del Convenio con el Consejo General de Colegios de Gestores Administrativos de España, en relación con la realización de trámites administrativos y gestión documental por vía electrónica.

RESOLUCIÓN de 11 de julio de 2019 (BOE 22/07/2019), de la Dirección General de Ordenación del Juego, por la que se prohíbe ofrecer apuestas sobre eventos que sean protagonizados exclusiva o mayoritariamente por menores de edad.

RESOLUCIÓN de 17 de julio de 2019 (BOE 24/07/2019), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se publica la resolución que aprueba la definición y análisis del mercado mayorista del servicio portador de difusión de la señal de televisión (mercado 18/2003), y se acuerda su notificación a la Comisión Europea y al Organismo de Reguladores Europeos de Comunicaciones Electrónicas.

RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2019 (BOE 01/08/2019), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se publica la Resolución por la que se aprueba la definición y análisis de los mercados de terminación de llamadas al por mayor en redes telefónicas públicas individuales facilitada en una ubicación fija (mercado 1/2014), la designación de operadores con poder significativo de mercado y la imposición de obligaciones específicas, y se acuerda su notificación a la Comisión Europea y al Organismo de Reguladores Europeos de Comunicaciones Electrónicas.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

DEDUCCIONES

El TJUE concreta el concepto de pérdidas definitivas de la filial no residente a efectos de su deducción por la matriz.

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 19/06/2019. Asunto C-607/17

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 19/06/2019. Asunto C-608/17

Analizamos de modo conjunto dos sentencias del TJUE en relación a las peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Tribunal Supremo sueco acerca de la **deducción por la sociedad matriz de las pérdidas generadas por una filial no residente**.

- La primera de estas Sentencias, **Asunto C-607/17**, se refiere a la posibilidad de que una **sociedad sueca** -que desarrolla, a través de sus filiales, actividades en el sector de la cirugía oftálmica y que se ha propuesto absorber a su filial alemana, al ser deficitaria, mediante una fusión transfronteriza que implicaría la disolución sin liquidación de esta última y, a continuación, el cese de todas las actividades ejercidas por la sociedad matriz en Alemania, directa o indirectamente-, **deduzca, con cargo al IS, las pérdidas de tal filial residente en otro Estado miembro**.

A este respecto el TJUE declara que **para apreciar el carácter definitivo de las pérdidas de una filial no residente, en el sentido del apdo. 55 de la STJUE de 13/12/2005 (Asunto Marks & Spencer, C-446/03), no es determinante la circunstancia de que el Estado miembro de la filial no permita transferir pérdidas de una sociedad a otro sujeto pasivo en caso de fusión, mientras que el Estado miembro de la sociedad matriz autoriza tal transferencia en caso de fusión entre sociedades residentes**, a menos que la sociedad matriz demuestre que le es imposible materializar el valor de dichas pérdidas, en particular mediante una cesión, de modo que un tercero pueda computarlas fiscalmente en ejercicios futuros. Y en el caso de que quede demostrado, son irrelevantes: (i) el hecho de que no exista en el Estado de residencia de la filial ninguna otra entidad que habría podido deducir las pérdidas en caso de fusión si tal deducción hubiera estado autorizada; y (ii) en qué medida la legislación del Estado de la filial que genera pérdidas que pueden calificarse de definitivas haya tenido como consecuencia que una parte de dichas pérdidas no haya podido imputarse a los beneficios corrientes de la filial deficitaria o a los de otra entidad del mismo grupo.

- La segunda, **Asunto C-608/17**, versa sobre la **posibilidad de deducción de las pérdidas generadas por una de sus filiales de ulterior nivel española por parte de la sociedad matriz de un grupo sueco**. Esta sociedad tiene en España, a través de una filial, varias filiales de ulterior nivel, formando un grupo de consolidación fiscal.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Dado que una de las filiales de ulterior nivel acumuló desde el año 2003 pérdidas, la matriz contempla el cese de sus actividades españolas y, una vez completada la liquidación, llevar a cabo **en Suecia la consolidación fiscal de dichas pérdidas.**

En este caso el TJUE declara que **el concepto de pérdidas definitivas de una filial no residente no se aplica a una filial de ulterior nivel, a menos que todas las sociedades intermedias entre la matriz que solicita la consolidación fiscal y la filial de ulterior nivel que genera pérdidas que puedan considerarse definitivas sean residentes en el mismo Estado miembro.** Para apreciar el carácter definitivo de las pérdidas de una filial no residente, la circunstancia de que el Estado miembro de la filial no permita transferir pérdidas de una sociedad a otro sujeto pasivo el año de liquidación no es determinante, a menos que la sociedad matriz demuestre que le es imposible materializar el valor de dichas pérdidas, en particular mediante una cesión, de modo que un tercero pueda computarlas fiscalmente en ejercicios futuros. Y en el caso de demostrarse, **es irrelevante** en qué medida la legislación del Estado de la filial que genera pérdidas que pueden calificarse de definitivas haya tenido como consecuencia **que una parte de dichas pérdidas no haya podido imputarse a los beneficios corrientes de la filial deficitaria o a los de otra entidad del mismo grupo.**

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tribunal Supremo

ACTIVIDADES PROFESIONALES

Reducción de los rendimientos netos obtenidos por un abogado con un periodo de generación superior a 2 años.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 06/06/2019. Rec. 2067/2017

En esta ocasión, el TS se remite a su **STS de 19/03/2018 (Rec. 2070/2017)** para responder la cuestión que se le plantea -pues ya fue resuelta en ella- acerca de la interpretación del art. 32.1 (párrafos primero y tercero) LIRPF sobre las reglas de la reducción de la base imponible y su excepción, en la versión del precepto aplicable al periodo 2011, respecto a la determinación de los rendimientos obtenidos por un abogado, ejerciendo su actividad profesional.

El TS reproduce los criterios interpretativos que ya fijó en la sentencia citada, entendiendo lo siguiente:

- Los **ingresos obtenidos por un abogado, en el ejercicio de su profesión, por su actuación de defensa procesal en un litigio cuya duración se haya extendido más de 2 años, cuando se perciban de una sola vez o en varias en el mismo ejercicio**, se consideran generados en un periodo superior a 2 años a los efectos de acogerse a la reducción de los rendimientos netos.
- A efectos de la **excepción** contenida en la normativa, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia descarta aquella reducción ha de referirse al **profesional de cuya situación fiscal se trate** y a los **ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal**, y no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada. Según el Supremo, el **beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta, pues ha**

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

de estarse caso por caso a las características del concreto ejercicio profesional,

a la específica actividad en que se trate y a las notas distintivas de los rendimientos que se obtienen y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades.

En cuanto a la **carga de la prueba** de que concurre el presupuesto de hecho que habilita la citada excepción, ésta incumbe a la Administración, que deberá afrontar los efectos desfavorables de su falta de prueba. Tal carga comporta obviamente la de justificar y motivar las razones por las que considera que la reducción debe excluirse.

En función de lo anterior, en el caso controvertido debe entenderse que los rendimientos procedentes de facturas litigiosas se han generado en un periodo superior a 2 años y que no son regular o habitualmente así percibidos por el contribuyente en el ejercicio de su actividad de abogado, toda vez que la Administración no ha probado en absoluto tales circunstancias excluyentes de la reducción.

Los rendimientos percibidos por un abogado en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un único periodo fiscal, deben entenderse generados en un periodo superior a los dos años, y por tanto susceptibles de reducción fiscal (actualmente 30%).

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

DEDUCCIONES

Imposibilidad de deducir todo el IVA soportado por gastos mixtos cuando la norma nacional carece de criterio de reparto específico.

Sentencia del TJUE, Sala Segunda, de 08/05/2019. Asunto C-566/2018

En el contexto de un litigio entre una mancomunidad de municipios polaca y la autoridad tributaria de Polonia, en relación con una consulta acerca del derecho a deducir el IVA que grava la adquisición de bienes y servicios por parte de la mancomunidad de municipios para la realización indistintamente de actividades económicas, sujetas al IVA, y de actividades no económicas, a las que no se aplica el IVA, se presenta petición de decisión prejudicial ante el TJUE, con el objeto de que **interprete el art. 168, letra a) de la Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva IVA).

Como afirma el TJUE, la lógica del sistema establecido por la Directiva IVA se basa en la **neutralidad**. Así, **cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios (i)** adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, en la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición; **(ii)** si el sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para efectuar a la vez operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas sin tal derecho -operaciones exentas-, los arts. 173 a 175 de la Directiva IVA prevén normas que permiten determinar la parte del IVA

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

deducible, que debe ser proporcional al importe relativo a las operaciones económicas del sujeto pasivo gravadas.

Si bien la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros, el Tribunal afirma que de la resolución de remisión se desprende que **el sujeto pasivo puede obtener**, de parte de las autoridades tributarias nacionales competentes, **una respuesta a una consulta tributaria que analice su situación específica y le indique los modos de aplicación correcta de la ley** y por otra parte, el sujeto pasivo **puede elegir un método adecuado para llevar a cabo dicho desglose**, por lo que **no parece que esa inexistencia de normas impida al sujeto pasivo determinar el importe del IVA deducible**.

El TJUE declara que el **art. 168 a) de la Directiva 2006/112/CE** debe **interpretarse** en el sentido de que **se opone** a una práctica nacional que **autorizase al sujeto pasivo a deducir la totalidad del IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios por él para la realización indistintamente de actividades económicas, sujetas al IVA, y de actividades no económicas, a las que no se aplica el IVA**, debido a la **inexistencia**, en la normativa fiscal aplicable, de **normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado** que debe considerarse **relacionada**, respectivamente, **con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas**.

BASE IMPONIBLE

El hecho de que el deudor, que no ha pagado la deuda, ya no sea sujeto pasivo del IVA, no impide la modificación de la base imponible.

Sentencia del TJUE, Sala Primera, de 08/05/2019. Asunto C-127/2018

El TJUE en esta Sentencia, recaída en el Asunto C-127/2018, responde a la cuestión prejudicial planteada acerca de si una normativa nacional que impida la modificación de la base imponible cuando se produzca el impago total o parcial de una deuda, por el solo hecho de que el deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA, es acorde o no con la Directiva de IVA. A este respecto el TJUE realiza las siguientes consideraciones, siguiendo su reiterada jurisprudencia:

- § En cuanto al **art. 90** de la Directiva IVA:
- su **apdo. 1**, relativo a los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación que dé lugar al pago quede formalizada, obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse formalizado una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida; y
 - el **apdo. 2** permite a los Estados miembros no aplicar tal regla en los casos de impago total o parcial del precio de la operación. Esta **facultad de establecer excepciones (i) se basa en la idea** de que, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional; y **(ii) no puede extenderse más allá de la incertidumbre inherente al impago de una factura o al carácter definitivo del mismo**, en particular, a la cuestión de si, en caso de impago, puede no efectuarse una reducción de la base imponible.

Por tanto, **un requisito** como el controvertido, **que supedita la rectificación de la base imponible del IVA a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo del IVA, no puede justificarse por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de que se trate.**

§ Asimismo, aunque el **art. 273** de la Directiva controvertida permite a los Estados miembros establecer obligaciones que consideren necesarias para garantizar la percepción exacta del IVA y para evitar el fraude, **ello solo puede constituir, en principio, una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico, puesto que deben afectar lo menos posible a los objetivos y a los principios de la Directiva 2006/112 y no pueden ser utilizadas de forma que afecten negativamente a la neutralidad del IVA.**

Del asunto no se desprende que **autorizar a un acreedor sujeto pasivo para reducir su base imponible del IVA cuando se enfrenta a una situación de impago de su crédito por un deudor insolvente y que entretanto ha dejado de ser sujeto pasivo, presente un riesgo particular de fraude o evasión fiscal.** Además, el hecho de excluir cualquier posibilidad de reducir dicha base imponible en supuestos similares y de hacer pesar sobre el acreedor sujeto pasivo la carga de un importe de IVA que no ha percibido en el marco de sus actividades económicas excede, en cualquier caso, los límites estrictamente necesarios para alcanzar los objetivos del art. 273 de la Directiva IVA.

Concluye el TJUE declarando que **el art. 90 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, que dispone que el sujeto pasivo no puede rectificar la base imponible del IVA en caso de impago total o parcial, por parte de su deudor, de una cantidad adeudada por una operación sujeta a dicho impuesto, si el referido deudor ha dejado de ser sujeto pasivo del IVA.**

Tribunal Supremo

SUMINISTRO INMEDIATO DE INFORMACIÓN (SII)

El TS anula el Real Decreto que introdujo el régimen transitorio para 2017 del SII de IVA.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 05/07/2019. Rec. 535/2017

En esta ocasión el TS **analiza la adecuación a derecho del Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo**, por el que se modifica el RIVA, declarando nula esta norma reglamentaria.

El Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, modificó el RIVA, para establecer un nuevo sistema de llevanza de los libros registro del Impuesto a través de la Sede electrónica de la AEAT, comúnmente conocido como suministro inmediato de información (SII).

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Apenas 5 meses después de su publicación, se modificó nuevamente el RIVA, mediante el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, que introdujo: (i) la **DT 4.ª** con el objeto de habilitar un plazo extraordinario para solicitar la baja en el Registro de Devolución Mensual del IVA (REDEME) y para presentar la renuncia al régimen especial del grupo de entidades (REGE) del IVA, hasta el 15/06/2017, y con efectos desde el 01/07/2017; y (ii) la **DT 5.ª** que estableció que los contribuyentes acogidos al régimen simplificado no puedan optar en 2017 por la aplicación del SII.

El TS afirma que el reglamento controvertido es, sin duda, un **reglamento ejecutivo** por lo que debe ser dictaminado por el Consejo de Estado y ello aunque sea una modificación de otro anterior que sí ha sido informado (haciendo referencia al RD 596/2016), en tanto en cuanto este también innova el ordenamiento jurídico al introducir dos disposiciones transitorias totalmente necesarias para poner en práctica, en los términos pretendidos, el nuevo sistema de llevanza de los libros registro de IVA el 1 de julio de 2017. Además las modificaciones introducidas en el RIVA por el RD 529/2017 resultan trascendentes, revisten carácter esencial y dan respuesta a la demanda de buena parte del colectivo afectado por el SII, tratándose por consiguiente de una modificación relevante. La ausencia del dictamen preceptivo del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de una disposición general debe reputarse un **vicio sustancial** que **determina la nulidad de pleno derecho** de la disposición general que lo padezca, tal y como ha reiterado la jurisprudencia.

En virtud de lo expuesto, el TS **declara nulo de pleno derecho el RD 529/2017, de 26 de mayo.**

El TS declara nulo de pleno derecho el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, por el que se modificó el RIVA, que estableció un régimen transitorio de baja extraordinaria en el REDEME y renuncia extraordinaria a la aplicación del REGE durante el año 2017 así como la imposibilidad de optar al SII por los sujetos acogidos al régimen simplificado para el año 2017.

Impuestos Locales (IILL)

Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTN)

Tribunal Supremo

PLUSVALÍA MUNICIPAL

El TS plantea cuestión de inconstitucionalidad respecto a aquellos casos en los que el importe a pagar por el IIVTNU es mayor que la ganancia real obtenida.

Auto del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 01/07/2019. Rec. 981/2018

En este importante Auto en el que se analiza el caso de un matrimonio que, tras comprar una vivienda en 2002 por 149.051 euros y reformarla por 34.800,89 euros, la vende en 2015 por 153.000 euros, girándoles la Agencia tributaria en 2016 un recibo por importe de 6.902,25 euros en concepto de plusvalía municipal, el TS cuestiona **cómo debe aplicarse el IIVTNU cuando la ganancia obtenida por la venta del inmueble es inferior** a la que resulta de la **fórmula para determinar la base imponible** en la liquidación del Impuesto, planteando una **cuestión de inconstitucionalidad** respecto de los **arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRHL** por su posible oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, el de prohibición de confiscatoriedad del art. 31.1 CE.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

El cálculo de la cuota tributaria del IIVTNU se efectuó en aquel momento partiendo de la previsión del art. 110.4 TRLHL, que impedía que los sujetos pasivos del impuesto acreditaran la inexistencia de plusvalía real derivada de la venta del inmueble o la existencia de una plusvalía de importe inferior a la resultante de la aplicación de los arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLRHL en los que se establecen las **reglas objetivas de cálculo** de la **base imponible** del impuesto, empleándose, específicamente, dos elementos de carácter objetivo: **(i) el valor catastral del terreno en el momento en el que se efectúa la transmisión onerosa** del mismo [arts. 107.1 y 107.2 a) TRLHL] y **(ii) el porcentaje anual de incremento según el número de años de permanencia del bien en el patrimonio de los contribuyentes** (arts. 107.1 y 107.4 TRLHL) establecido por el Ayuntamiento competente a través de la correspondiente ordenanza fiscal dentro de los límites legales del art. 107.4 TRLHL.

Desde sus primeros pronunciamientos el TC ha venido reconociendo, en relación con la interdicción de confiscatoriedad, que **"(i) hay quien identifica dicho principio con el de capacidad contributiva**, de suerte que sería confiscatorio todo tributo que no se fundara en éste; **(ii) hay quien considera que es una reiteración del principio de justicia tributaria; y (iii) hay finalmente quien opina que constituye un límite -por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario"**. El TS considera que esas tres posiciones que se han venido defendiendo en la exégesis de la interdicción de confiscatoriedad -y, más concretamente, **la primera (i) y la tercera (iii) son complementarias** -no antagónicas o excluyentes-.

En términos generales, **la interdicción de confiscatoriedad** además de constituir un **límite infranqueable a la progresividad del entero sistema tributario, opera como reverso del principio de capacidad económica como fundamento de la imposición**. Es decir, si el principio de capacidad económica obliga a gravar exclusivamente manifestaciones de riqueza reales o potenciales; complementariamente, su reverso -la interdicción de confiscatoriedad- **exige no agotar la riqueza imponible que está en la base de la imposición so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Esta exigencia es la que -entiende el TS- plantea serias dudas de compatibilidad con la cuantificación de la base imponible del IIVTNU ex arts. 107.1, 107.2 a) y 107.4 TRLHL en aquellos casos en los que como consecuencia de la venta del inmueble se ha generado una plusvalía que resulta ser de menor importe que la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU.

Además, a ello se une el hecho de que **el efecto confiscatorio** que se deriva de tal cuantificación de la base imponible del impuesto, no se produce exclusivamente en supuestos patológicos, marginales o residuales sino que **se genera en un buen número de casos**, produciéndose cuando la carga fiscal singular que deben soportar los contribuyentes supera el importe de la riqueza que justifica y legitima su exacción.

El TS plantea nueva cuestión de inconstitucionalidad de la plusvalía municipal por su eventual oposición a los principios de capacidad económica y, específicamente, de prohibición de confiscatoriedad en los casos en los que se ha generado una plusvalía que resulta ser de menor importe que la cuota tributaria que deriva de la liquidación del IIVTNU.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN

El TS declara la nulidad de las costas tasadas en el procedimiento económico-administrativo.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 03/06/2019. Rec. 84/2018

El TS estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, que modifica el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo (RGRV), en lo referente a la regulación de las costas del procedimiento **declarando la nulidad del art. 51.2 RGRV (cuantificación de las costas)**, que establece que, cuando se condene a una de las partes en el procedimiento económico-administrativo al pago de las costas, *“estas se cuantificarán en un porcentaje del 2% de la cuantía de la reclamación”* con un importe mínimo de 150 o de 500 euros y sin fijar importe máximo, según si el órgano encargado de resolver la reclamación es un órgano unipersonal o colegiado, respectivamente. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se debían cuantificar en las cuantías mínimas referidas. Además, estas cuantías podían actualizarse por orden ministerial.

Afirma el Alto Tribunal que el concepto de "costas procedimentales" es un **concepto jurídico determinado, identificado** por la **conurrencia de los elementos que lo identifican**, aun cuando resulten indefinidos algunos de los mismos. Las costas del procedimiento -sin perjuicio de que su configuración normativa contenga dentro del conjunto de gastos unos u otros elementos, lo que en este caso resulta especialmente conveniente identificar, ya que se parte del presupuesto de que el procedimiento económico-administrativo es gratuito-, son sólo eso: **costas del procedimiento**; por tanto, no son tasas, ni medidas sancionadoras, ni prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario.

Argumenta el TS que **la modificación del art. 51.2 RGRV**, introducida por el Real Decreto 1073/2017, *“en tanto cuantifica el importe de forma general y abstracta desvinculándolo del concreto procedimiento en el que se producen los gastos a sufragar y prescindiendo de estos, en tanto que se desconecta de los costes del concreto procedimiento, le hace perder su verdadera naturaleza”*, por lo que no cabe hablar de costas del procedimiento, sino, dependiendo de la perspectiva que se tome, identificarlas como tasa, como medida sancionadora o como prestación patrimonial de carácter público no tributario, y de ser alguna de estas figuras lo que es evidente es que no pueden ser costas del procedimiento.

Concluye el TS estimando parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y declara la **nulidad de su art. 51.2 por ser disconforme con el ordenamiento jurídico**, desestimándolo en todo lo demás.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

APLAZAMIENTO Y FRACCIONAMIENTO

El TS anula el precepto reglamentario que niega el ejercicio simultáneo de las solicitudes de suspensión y de fraccionamiento o aplazamiento.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 12/06/2019. Rec. 87/2018

En este asunto, el TS anula el apdo. 8 del art. 46 del Reglamento General de Recaudación (RGR) -en la redacción dada por el Real Decreto 1071/2017, de 29 de diciembre-, el cual establecía un nuevo supuesto de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento de una deuda litigiosa no contemplado en la LGT, por evidenciar la ausencia de cobertura legal al respecto. Se trata del intento reglamentario de impedir que cuando se solicita una suspensión de la deuda tributaria (por ejemplo ante un procedimiento de revisión), se pueda pedir cautelarmente para el caso en que se deniegue un aplazamiento o fraccionamiento de la misma, que abra un nuevo plazo para pago en período voluntario si a su vez resultase rechazada esta segunda solicitud.

Los **argumentos** que utiliza el TS para razonar la **nulidad** del precepto litigioso, son los siguientes:

1. No se trata de analizar la compatibilidad de ambas instituciones sino de constatar que, precisamente por su distinta finalidad, **aplazamiento/fraccionamiento**, por un lado, **y suspensión**, por otro lado, **constituyen derechos del contribuyente reconocidos legalmente sin que, hasta el momento, existiese impedimento, desde el punto de vista estrictamente normativo, para su ejercicio simultáneo.**

Llama la atención a la Sala que el precepto impugnado niegue a todos los contribuyentes la posibilidad del ejercicio coetáneo o simultáneo de ambas solicitudes, y que la justificación de la modificación reglamentaria parece responder a una **presunción iuris et de iure**, pues **presume la existencia de fraude en el caso de que se insten simultáneamente ambos procedimientos**, sin dejar margen alguno al contribuyente para excepcionar o justificar que no persigue finalidad elusiva alguna de la norma tributaria.

La modificación reglamentaria parece partir del hecho de que toda solicitud de aplazamiento o fraccionamiento determina la suspensión del procedimiento, obviando que, si bien la presentación de una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento en **período voluntario** impedirá el inicio del período ejecutivo (arts. 65.5 y 161.2 LGT), cuando las solicitudes se presenten en **período ejecutivo** -podrán presentarse hasta el momento en que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes embargados- la Administración tributaria podrá iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento de apremio durante la tramitación del aplazamiento o fraccionamiento, si bien, deberán suspenderse las actuaciones de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución denegatoria del aplazamiento o fraccionamiento.

2. Afirma el TS que, relacionando los arts. 65 LGT y 46.8 RGR, el apdo. 1 del art. 65 LGT habilita al reglamento a regular las condiciones para obtener un aplazamiento, pero no parece habilitarlo para regular la inadmisión del aplazamiento; es el apdo. 2 el que define una lista cerrada de deudas tributarias no susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento, conteniendo tal lista, la previsión de que "las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refieren los distintos párrafos de este apartado serán objeto de inadmisión".

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Por tanto, considera el TS que **la modificación del apdo. 8 del art. 46 RGR supone un nuevo supuesto de inadmisión de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento no contemplado en la LGT, lo que evidencia la ausencia de la cobertura legal al respecto, necesaria**, como reconoce el art. 44.2 RGR: "serán aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias y demás de naturaleza pública cuya titularidad corresponda a la Hacienda pública, salvo las *excepciones previstas en las leyes*".

Además, la letra e) del art. 65.2 anuda la imposibilidad de pedir aplazamiento ante la firmeza de la resolución -administrativa, económico administrativa o jurisdiccional- a que dicha resolución haya sido objeto de suspensión. Sin embargo, el **apdo. 8 del art. 46 RGR anticipa la imposibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento a un momento anterior**, es decir, **al momento mismo en el que, eventualmente, se solicite la suspensión**.

- Finalmente, el TS no comparte que el apdo. 8 del art. 46 RGR tenga por objeto únicamente la ordenación de las solicitudes y que, a estos efectos, simplemente priorice la solicitud de suspensión sobre la de aplazamiento y, entiende que no persigue posponer la tramitación y resolución del aplazamiento hasta que resuelva la petición de suspensión, sino que determina directamente su archivo, sin que ese "archivo" al que se refiere el precepto deba tener un alcance distinto del que se decreta en los casos del art. 65.2 LGT.

Concluye el TS estimando la pretensión de la parte recurrente en este punto, y declarando la **nulidad del apdo. 8 del art. 46 RGR**, por falta de cobertura legal.

Audiencias Provinciales

RESPONSABILIDAD CIVIL CONTRACTUAL

Un asesoramiento fiscal es negligente pese a ampararse en las "instrucciones" recibidas del cliente.

Sentencia de la AP Madrid, de 04/02/2019. Rec. 851/2018

Gira esta sentencia en torno a la responsabilidad civil del abogado que presta un servicio de asesoramiento fiscal -a raíz del encargo de servicios profesionales que se le encomienda para que realice la autoliquidación del ISD, con motivo de una herencia recibida por sus clientes-, entendiendo la AP de Madrid que **cuando el letrado ejerce su profesión de asesoramiento de forma libre no puede amparar su conducta negligente en las "instrucciones" que recibe de su cliente**.

Como consecuencia de la actuación profesional del abogado -al no incorporar en las correspondientes autoliquidaciones todos los bienes y derechos de la herencia, aplicando además de forma indebida la reducción por adquisición de vivienda habitual-, los clientes fueron sancionados por la Administración tributaria, por lo que interpusieron una demanda de responsabilidad civil contra el letrado. El abogado argumentó en su defensa que había seguido instrucciones de sus clientes; concretamente, había liquidado de esta forma para poder disponer los clientes de los fondos depositados en el banco por el causante, y así poder pagar los impuestos de la herencia.

Afirma la AP que los argumentos que reitera el abogado apelante -referidos a que advirtió a sus clientes que, pese a no tener derecho a la bonificación por parentesco, existía la posibilidad de liquidar el ISD con esa reducción ya que cumplían tres de los cuatro requisitos exigidos, señalando además que si bien

Ámbito fiscal (cont.)

Audiencias Provinciales

era una solución que no tenía las máximas garantías, pues era posible que la Administración no valorara de la misma manera el criterio aplicado, les daría tiempo para acceder a los fondos depositados en un banco y así poder abonar el impuesto tras la práctica de liquidación provisional por la Administración- son constitutivos de una **autoliquidación no ajustada a derecho**, por lo que el **abogado debió advertirles de la posible y probable imposición de sanción ante tal irregular autoliquidación**, siendo él mismo quien presentó las autoliquidaciones irregulares.

Además, teniendo en cuenta el **Código Deontológico de la Abogacía** señala la AP- como hizo la juez en la instancia- que el abogado no puede desplazar la negligencia profesional que dicho planteamiento supone a la esfera de sus clientes, sino que **debió advertirles que tal proceder no era conforme a la normativa fiscal**, pues **cuando el letrado ejerce su profesión de asesoramiento de forma libre no puede amparar su conducta negligente en las "instrucciones" que recibe de su cliente**.

Además de recordar la Audiencia que la independencia y libertad de las que goza el abogado también integran el derecho y deber de evitar "injerencias" del cliente, de tal forma que, si las mismas se opusiesen al criterio del letrado, este debería de cesar en su encargo, afirma que se está ante un **supuesto claro de negligencia profesional**, y que la **conducta del abogado carece plenamente de la diligencia exigible porque (i) no apercibe a sus clientes de la posible sanción a imponérselos y (ii) además viene a asumir al contestar a la demanda que la autoliquidación presentada no se ajustaba a la normativa, dando lugar a la imposición de una importante sanción (reducida, en caso de prestar conformidad)**.

Finalmente, el resto de alegaciones vertidas por el recurrente en el recurso - carga de la prueba, valoraciones, reducción de honorarios, etc.- son igualmente rechazadas por la AP que realiza las siguientes consideraciones:

- El abogado es **responsable del perjuicio** producido por tal actuación negligente y de no apercibir a los clientes de la sanción que, como ocurrió finalmente, les podría ser imputada.
- Tal actuación negligente no vendría enervada por otras actuaciones prestadas a los clientes como tampoco por fijarles unos horarios reducidos.
- No se trata de que la actuación letrada no produjese el resultado pretendido sino que ocasionó un **daño directo** al imponérsele a sus clientes una **sanción tributaria**.
- **No existe concurrencia de culpas**, ya que los clientes -legos en normativa fiscal- contratan los servicios de un abogado confiando en su buen hacer profesional, que no se cumplió, efectuando una actuación falta de la diligencia exigible.

Por todo lo anterior, concluye la AP Madrid **confirmando la sentencia del Juzgado que condenó al abogado a indemnizar a sus clientes por negligencia en la prestación de servicios como asesor fiscal**.

Se confirma la responsabilidad civil contractual de un abogado por falta de diligencia en el desempeño de los servicios profesionales para los que fue contratado -relativos a la liquidación del Impuesto de Sucesiones-, debido a lo cual, la Administración tributaria impuso a sus clientes una sanción tributaria.

Ámbito fiscal (cont.)

Delitos fiscales

Tribunal Constitucional

DATOS BANCARIOS

Decisión unánime del TC: la obtención de datos bancarios de la "Lista Falciani" no vulnera los derechos a la presunción de inocencia ni a un proceso con todas las garantías.

Sentencia del TC, Pleno, de 16/07/2019. Rec. 1805/2017

La importancia de esta sentencia radica en que el Pleno del TC, por unanimidad, **desestima el recurso de amparo** interpuesto contra la **STS de 23/02/2016 (Rec. 1281/2016)** en la que el TS, también por unanimidad, **confirmó la AP de Madrid, donde, por primera vez, se condena a un residente en España por delito fiscal** por eludir el pago de tributos, basándose como **prueba de cargo** en los **datos incluidos en la conocida como "Lista Falciani"**, que debe su nombre a un informático, empleado de la sucursal suiza de una entidad financiera, quien con violación del deber de sigilo, aprovechó para acceder a documentos bancarios y con el oportuno cruce de datos, poder dibujar el perfil de contribuyentes de dicha entidad - entre ellos, 659 españoles- que presuntamente habían defraudado al fisco. En 2008, la Asociación Suiza de Banqueros denunció que dos empleados de la entidad se habían presentado en las oficinas de un banco libanés con el presunto fin de vender datos de cuentas bancarias.

Posteriormente, en 2009 las autoridades francesas, a través de una solicitud de cooperación internacional cursada por las autoridades suizas por delito contra el secreto bancario, procedieron al registro de la oficina en Niza, donde encontraron la conocida lista en unos discos duros. En este contexto internacional, las autoridades francesas devolvieron a Suiza los discos duros embargados, pero antes remitieron una copia de los archivos a todos los países con los que tiene acuerdos en colaboración fiscal, entre ellos, España. A raíz de esta información, la Agencia Tributaria española requirió a un número de obligados tributarios a que regularizasen voluntariamente su situación, y quienes no lo hicieron fueron incluidos en el Plan de Inspección para su comprobación.

Para reconocer el valor probatorio de estos documentos bancarios, el TS basó su argumentación en la distinción entre: (i) las pruebas obtenidas ilícitamente por la Policía u otras autoridades públicas del Estado, en cuyo caso, no son válidas por vulnerar lo dispuesto en el art. 11 LOPJ; y (ii) las pruebas obtenidas ilícitamente por un tercero, como es en este caso, con el único fin de obtener una rentabilidad económica y no la preconstitución de pruebas. Por ello, el TS considera válidos los datos obtenidos a través de la mencionada lista.

Señala el TC que **la obtención de datos bancarios de la "Lista Falciani" no vulnera los derechos fundamentales a la presunción de inocencia ni a un proceso con todas las garantías**, pues los datos que son utilizados por la Hacienda Pública se refieren a aspectos periféricos e inoivos de la llamada "intimidad económica".

Por otro lado, no se han introducido dentro del proceso penal datos de concretos movimientos de cuentas, que puedan revelar hábitos de vida del interesado, además de que España no tiene un sistema jurídico de opacidad bancaria que exija instrumentalizar el proceso penal para prevenir este tipo de violaciones de derechos fundamentales entre particulares.

Finaliza el TC desestimando la demanda de amparo interpuesta contra la sentencia del TS que confirmó la condena de tres años de prisión y multa por la comisión de dos delitos contra la Hacienda Pública, por defraudación fiscal por eludir el pago de tributos.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Constitucional

PENSIONES

El TC modifica el modo de cálculo de la pensión de jubilación cuando hay contratos a tiempo parcial.

Sentencia del TC, Pleno, de 03/07/2019. Rec. 688/2019

El punto de partida de este importante pronunciamiento judicial surge de la **cuestión interna de inconstitucionalidad planteada por la Sala Segunda del TC** en relación a la regla tercera, letra c), de la disp. adic. séptima, apdo. 1, del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio (LGSS), en la redacción dada al precepto por el art. 5.2 del **Real Decreto-ley 11/2013, de 2 de agosto, para la protección de los trabajadores a tiempo parcial y otras medidas urgentes en el orden económico y social.**

La Sala Segunda del TC considera que el precepto cuestionado, cuya regulación se contiene en el vigente art. 248.3 LGSS, vulnera el derecho a la igualdad ante la ley, pues contiene una **diferencia de trato de los trabajadores a tiempo parcial respecto a los trabajadores a tiempo completo**; y por otro lado, por **discriminación indirecta por razón de sexo**, al evidenciarse estadísticamente que la mayoría de los trabajadores a tiempo parcial son mujeres, ocasionándoles la norma cuestionada un efecto perjudicial.

En particular, el objeto de la cuestión es la adecuación constitucional de la regla correctora basada en **la determinación de la cuantía de la pensión de jubilación de los trabajadores a tiempo parcial, una vez que han acreditado un periodo de cotización superior a quince años, mediante la aplicación de un porcentaje de parcialidad a la base reguladora**, si bien incrementando el número de días cotizados con un coeficiente del 1,5.

El TC en su resolución ha seguido la jurisprudencia fijada por el TJUE en su Sentencia de 8 de mayo de 2019 (Asunto C-161/18), donde ya determinó que el modo de cálculo de la pensión de los trabajadores a tiempo parcial era contrario a lo previsto en el art. 4, apdo. 1, de la **Directiva 79/7/CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1978, sobre la aplicación progresiva del principio de igualdad de trato entre hombres y mujeres en materias de seguridad social**, por generar una discriminación indirecta por razón de sexo.

En su argumentación, el TC determina en primer lugar que la **base reguladora sí salvaguarda el principio de proporcionalidad** entre trabajadores a tiempo completo y parcial, pues **de acuerdo con el tiempo efectivamente trabajado** se obtiene una retribución acorde, y a su vez conforme a esa cantidad se han ido practicando las correspondientes cotizaciones al sistema de Seguridad Social. Sin embargo, respecto al **cálculo del periodo de cotización**, considera el TC que no ocurre lo mismo, pues existe la siguiente distinción:

- En los trabajadores a tiempo completo, el tiempo se computa por años y meses de cotización (arts. 161.1 y 163 LGSS), sin practicar sobre ellos ningún coeficiente o fórmula reductora.
- Mientras que para los trabajadores a tiempo parcial, en cambio, la disposición adicional séptima de la LGSS prevé una reducción del periodo de cotización, puesto que a los años y meses cotizados se les aplica un "coeficiente de parcialidad", por el cual se asigna un porcentaje a cada periodo de trabajo a tiempo parcial respecto de la jornada de un trabajador a tiempo completo comparable, y el valor resultante se incrementa con un coeficiente del 1,5, sin que el número de días resultante pueda ser superior al periodo de alta a tiempo parcial.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Constitucional

Por lo tanto, concluye el Pleno del TC que en este caso **falta** el primero de los requisitos exigibles para una igualdad de trato constitucionalmente admisible, su **justificación objetiva y razonable**. Además, **se rompe también con la proporcionalidad** desde el momento en el que, a una reducción razonable de la base reguladora para el trabajador a tiempo parcial en función de su menor base de cotización, añade una reducción también del periodo de cotización para fijar la cuantía de la prestación (porcentaje sobre la base), lo que no se hace con el trabajador a tiempo completo.

Junto a lo anterior, el TC reconoce la existencia de **discriminación indirecta por razón de sexo**, al resultar evidente que estadísticamente la mayoría de los empleados a tiempo parcial son mujeres, conllevando por ello un impacto adverso sobre las trabajadoras. Considera el TC que concurre discriminación indirecta por razón de sexo cuando una disposición aparentemente neutra determina para las personas de un sexo determinado una particular desventaja respecto de las personas de otro sexo, salvo que dicha disposición pueda justificarse objetivamente con una finalidad legítima y los medios para alcanzarla sean adecuados y necesarios, situación que no ocurre en este supuesto.

Por lo que el TC declara la inconstitucionalidad y nulidad del inciso "de jubilación" del párrafo primero de la letra c) de la regla tercera de disp. adic. 7, apdo. 1 LGSS 1994. En suma, a partir de ahora **no se aplicará este coeficiente reductor** -que se venía aplicando desde el año 2014- a los efectos del cálculo de la pensión de jubilación de los contratos a tiempo parcial.

Por último, resaltar que el TC modula el alcance de la nulidad de los preceptos indicados señalando que no sólo **habrá de preservarse la cosa juzgada** sino que, en virtud del principio constitucional de seguridad jurídica, el **pronunciamiento tampoco se extenderá a las situaciones administrativas firmes**.

El TC modifica el modo de cálculo de la pensión de jubilación cuando hay contratos a tiempo parcial.

Tribunal Supremo

SEGURIDAD SOCIAL

El TS aclara los criterios para poder beneficiarse del tipo reducido de cotización por AT/EP en los trabajos exclusivos de oficina.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 03/06/2019. Rec. 871/2018

La cuestión que se debate en este asunto es si, antes de la reforma de la regla tercera, del apdo. 2 de la disp. adic. 4.ª de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2007, efectuada por la disp. final 8.ª de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, debe entenderse incluida en la letra a) del CUADRO II (personal en trabajos exclusivos de oficina), las funciones meramente administrativas o "de oficina", o por el contrario, deben entenderse incluidas en esa letra a), aquellas que se realizan de forma habitual en la oficina de la empresa, en el sentido de más de la mitad de la jornada en cómputo mensual, en la sede física de la oficina empresarial.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

El TS ha determinado que para poder estimar que **existe un “trabajo exclusivo de oficina”**, a los efectos de la regulación establecida en dicha disp. adic. 4.ª y, por ende, estar la compañía legitimada para poder beneficiarse de la reducción del tipo de cotización de la letra “a”, deberán de **concurrir las siguientes condiciones**: (i) sea “exclusiva” en esos trabajos que puedan ser de oficina; (ii) que el trabajo realizado por el trabajador no le someta a los riesgos de la empresa; (iii) se desempeñe “únicamente” en los lugares destinados a las oficinas de la empresa; (iii). No obstante lo anterior, resaltar que el Alto Tribunal aclara que **el “trabajo de oficina” no se limita únicamente a actividades de naturaleza administrativa sino que puede incluirse dentro del mismo el correspondiente a la actividad principal de la empresa siempre que se realice exclusivamente en la oficina.**

SEGURIDAD SOCIAL

El TS fija doctrina sobre la disponibilidad del periodo de pago voluntario tras sentencia firme que confirma el acta de liquidación.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 27/05/2019. Rec. 111/2017

En este asunto se plantean las siguientes cuestiones con el objeto de obtener una respuesta por parte del TS: (i) Si una vez notificada la sentencia firme que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acta de liquidación definitiva por deudas contraídas con la Seguridad Social, cuya efectividad se suspendió en vía administrativa y jurisdiccional, tiene -o no- el deudor derecho a disponer del periodo de pago voluntario antes de que la Administración pueda dictar la correspondiente providencia de apremio; y (ii) en caso afirmativo, si el dies a quo del periodo de pago voluntario es el de la fecha de la notificación de aquella sentencia al deudor o el de la fecha en que se declare su firmeza.

El TS tras el análisis de la normativa aplicable determina que una vez notificada la sentencia firme que desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra el acta de liquidación definitiva por deudas contraídas con la Seguridad Social, cuya efectividad se suspendió en vía administrativa y jurisdiccional, el deudor tiene **derecho a disponer del periodo de pago voluntario de 15 días antes de que la Administración pueda dictar la correspondiente providencia de apremio.** Añade el Alto Tribunal que el día inicial para el cómputo del plazo de 15 días de pago voluntario posterior a la desestimación del recurso contencioso-administrativo es el de la **fecha en que se notifique al deudor la sentencia que resuelva definitivamente sobre la deuda reclamada**, siendo al deudor porque es, precisamente, la persona obligada al pago y sujeta a ese plazo y a la apertura de apremio por incumplimiento.

Ámbito legal (cont.)

Audiencia Nacional

REGISTRO DE LA JORNADA

La AN reconoce el derecho de la empresa a descontar de las nóminas los retrasos en el fichaje de entrada.

Sentencia de la AN, Sala de lo Social, de 20/06/2019. Rec. 115/2019

En el marco de un conflicto colectivo se solicita que se declare contraria a derecho la práctica empresarial consistente en descontar directamente de las nóminas mensuales de los trabajadores los retrasos en el fichaje de entrada, así como el derecho de los trabajadores a que les sean abonadas las diferencias retributivas que en su perjuicio les haya podido ocasionar esta práctica. En suma, al AN analiza en este caso si la detracción que efectúa la empresa de los salarios mensuales que perciben los trabajadores constituye una multa de haber o cualquier tipo de sanción encubierta.

La AN determina en primer lugar que la jurisprudencia del TS ha perfilado el concepto de **multa de haber como aquella sanción que impone el empleador al trabajador que incurre en un incumplimiento contractual que implica la pérdida de un determinado concepto salarial que ha sido efectivamente devengado por el trabajador**. Por lo que para que exista multa de haber es necesario que haya un efectivo devengo del salario, aspecto que no ocurre en el caso concreto, pues **cuando no existe una efectiva prestación de servicios por parte del trabajador, no se devenga salario alguno más allá de los supuestos previstos legal o convencionalmente** -permisos retribuidos o vacaciones-, o falta de ocupación efectiva imputable al empleador.

Añade la AN en su pronunciamiento el hecho de que la empresa sancione bien con amonestaciones bien con suspensiones de empleo y sueldo, bien con despidos, las ausencias y retrasos de los trabajadores, a la vez que detraiga de sus salarios los que se hubieran devengado de haber existido una efectiva prestación de servicios, no supone una doble sanción, por cuanto que **la detracción de salarios obedece al lógico desarrollo dinámico de un contrato de naturaleza bilateral y sinalagmática sin que implique el ejercicio de potestad disciplinaria alguna**.

SALARIO MÍNIMO INTERPROFESIONAL

La AN considera que los complementos sí cuentan para el cálculo del salario mínimo interprofesional.

Sentencia de la AN, Sala de lo Social, de 24/05/2019. Rec. 57/2019

En el marco de un conflicto colectivo se presentó una demanda por varios sindicatos a una empresa de prestación de servicios a terceros en la lectura de medidores de consumo energético con convenio colectivo propio, en la que se pretendía que se declarase la obligación de la empresa de abonar a los trabajadores, durante 2019, un salario mínimo de 900 euros al mes por 14 pagas, o lo que es lo mismo, un salario mínimo anual de 12.600 euros, adicionando a dicho importe tanto los complementos salariales que los trabajadores vienen percibiendo en aplicación del convenio colectivo de la empresa como el concepto denominado "prima de producción".

La AN analiza la figura del salario mínimo interprofesional (SMI) recordándonos que **la finalidad de su regulación es servir de suelo o garantía salarial mínima de todos los trabajadores, fuere cual fuere la**

Ámbito legal (cont.)

Audiencia Nacional

rama de producción, servicios o categoría profesional en que se encuadren, de modo que ninguno de ellos puede percibir, por su trabajo en cualquier actividad, un salario por debajo de la cuantía del SMI, que actúa como garantía mínima del derecho constitucional a una retribución suficiente. De este modo, el SMI se convierte en derecho necesario relativo para el convenio colectivo, así como para el contrato individual, de manera que, el convenio o el contrato podrán fijar un salario superior pero nunca inferior al salario mínimo interprofesional.

Junto a lo anterior, el propio art. 27 del ET prevé que la revisión del SMI no afectará a la estructura ni a la cuantía de los salarios profesionales cuando estos, en su conjunto y cómputo anual, fueran superiores a aquel. Por otro lado, considera la Sala que las reglas de compensación y absorción, establecidas en el art. 3 del Real Decreto, no pueden desbordar el mandato legal, donde queda perfectamente claro que, la compensación y absorción está referida, en su conjunto y cómputo anual, con el propio SMI, es decir, con 12.600 euros anuales este año.

La AN tras el análisis jurídico de los preceptos anteriormente mencionados y la fundamentación expuesta deniega la pretensión de los demandantes, concluyendo que una revisión del SMI en dicho sentido tendría un efecto multiplicador sobre todos los convenios colectivos, cuyos salarios bases fueran inferiores al SMI, que se convertiría, de este modo, en salario base, o salario fijo por unidad de tiempo para todos los trabajadores, cuyos salarios base convenio o pactados contractualmente fueran inferiores al SMI de cada año, lo cual modificaría radicalmente su naturaleza jurídica y lo que es peor, *“volaría el papel de la negociación colectiva y la autonomía de las partes, que es el espacio natural para la fijación de los salarios”*.

Asimismo, añade que una revisión en la que no se tuviesen en cuenta los complementos salariales para la fijación del SMI discriminaría a los trabajadores, cuyos convenios o contratos utilicen el SMI como referencia a cualquier efecto, puesto que el SMI que se les aplicaría, sería menor que el de los trabajadores cuyos convenios o contratos no utilicen como referencia al SMI.

Los complementos salariales sí se deben tener en cuenta a los efectos del cálculo del SMI.

Civil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

RESPONSABILIDAD CIVIL

Interpretación del TJUE sobre la noción de “circulación de vehículos”.

Sentencia del TJUE, Sala Segunda, de 20/06/2019. Asunto C-100/2018

En el marco de un litigio entre entidades aseguradoras españolas en relación con el reembolso de la indemnización que abonó una de estas entidades a la víctima de un incendio que se originó en el circuito eléctrico de un coche asegurado con la otra entidad aseguradora, se plantea por el TS una petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del art. 3 de la Directiva 2009/103/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de septiembre de 2009, relativa al seguro de la responsabilidad civil que resulta de la circulación de vehículos automóviles, así como al control de la obligación de asegurar esta responsabilidad.

A este respecto, el TJUE declara que dicho artículo debe interpretarse en el sentido de que **está comprendida en el concepto de “circulación de**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Mercantil

Tribunal Supremo

vehículos” que figura en esta disposición una situación, como la del litigio principal, en la que un vehículo estacionado en un garaje privado de un inmueble y utilizado conforme a su función de medio de transporte comenzó a arder, provocando un incendio que se originó en el circuito eléctrico del vehículo y causó daños en el inmueble, **aun cuando el vehículo llevara más de 24 horas parado en el momento en que se produjo el incendio.**

COMPRA DE ACCIONES

Falta de legitimación pasiva de la intermediaria en la acción de anulabilidad de compra de acciones en mercado secundario oficial.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 27/06/2019. Rec. 1000/2017

La cuestión central de este recurso de casación es si, tras la compra de unas acciones en bolsa, en la que actúa como intermediaria la propia entidad emisora, ésta tiene legitimación pasiva en una acción de nulidad del contrato de compra por error vicio del consentimiento.

Se trata de una resolución importante del TS, puesto que por primera vez analiza una cuestión de este tipo. En primer lugar, el Alto Tribunal confirma que las operaciones de compraventa bursátil son negocios jurídicos complejos que incluyen distintas figuras contractuales: (i) unas órdenes cruzadas de compra y venta y (ii) unos contratos yuxtapuestos de comisión mercantil, en los que aparte del comprador y vendedor intervienen como intermediarias (una por parte del vendedor y otra por cuenta del comprador) unas agencias de valores, unas sociedades de valores o unas entidades bancarias (en general, Empresas de Servicios de Inversión, ESI). En suma, determina que **la compraventa de títulos en los mercados secundarios oficiales presenta características propias que la distinguen de las reguladas en el Código Civil.** Se trata de un negocio por el que uno o varios intermediarios se obligan a realizar por orden de otro (el vendedor) las actuaciones necesarias para que los valores o instrumentos financieros existentes en el patrimonio de éste se transmitan al comprador a cambio del pago por éste de un precio. Por ello, la normativa específica del mercado secundario oficial de la Bolsa de valores exige la intervención necesaria en la conclusión del contrato de un comisionista bursátil y después, en la ejecución, de una entidad de contrapartida central y de una entidad de liquidación. Pero ello no quiere decir que, a efectos obligacionales, tales entidades intermediarias y liquidadoras sean parte en el contrato de compraventa de las acciones, sino que dicho contrato debe realizarse con su intervención mediante la yuxtaposición de otras figuras jurídicas complementarias.

En relación con lo anterior y respecto de la relación jurídica nacida de un contrato de compraventa, frente al ejercicio por el comprador de la acción de anulabilidad por haber prestado su consentimiento viciado por error, el TS concluye que **la legitimación pasiva no le corresponde más que al vendedor y no a quien ha actuado como intermediario o comisionista en nombre ajeno.** La entidad emisora que actuó como intermediaria solo estaría legitimada pasivamente si se hubiera instado la nulidad del contrato de comisión, pero no en el de adquisición de las acciones.

La compraventa de títulos en los mercados secundarios oficiales presenta características propias que la distinguen de las reguladas en el Código Civil.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

DISOLUCIÓN DE SOCIEDADES

Responsabilidad solidaria de los administradores.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 26/06/2019. Rec. 2165/2017

En este asunto se analiza el recurso de casación interpuesto por la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS) en relación con la determinación de la responsabilidad solidaria de los administradores en el marco de insolvencia de una sociedad. En particular, la TGSS acordó la derivación de deuda por responsabilidad solidaria de la administradora con apoyo único en la situación de insolvencia de la sociedad de capital y el conocimiento de ella por la administradora, sin hacer cita expresa de ninguna causa legal de disolución y, además, resaltando la inexistencia de cuentas y balance de la sociedad para comprobar su situación económica.

El TS determina que para que los administradores puedan y deban responder por deudas de la sociedad es preciso que concurren los siguientes requisitos: (i) la existencia de alguna de las causas de disolución previstas en el art. 363 LSC; (ii) el incumplimiento por los administradores de la obligación de convocar a los socios a junta general antes de los dos meses siguientes a la concurrencia de la causa y para adoptar el acuerdo de disolución; (iii) o, el incumplimiento de la obligación de solicitar la disolución judicial o el concurso, en casos de insolvencia, en el plazo de dos meses a contar desde la fecha prevista para la celebración de la junta, cuando ésta no se haya constituido, o desde el día de la junta, cuando el acuerdo hubiera sido contrario a la disolución; (iv) la imputabilidad al administrador por su conducta omisiva.

Concluye el TS declarando que para acordar la derivación de responsabilidad solidaria del administrador de una sociedad de capital resulta necesario, **no sólo constatar una situación fáctica de insolvencia de la sociedad y verificar que dicho administrador no ha cumplido los deberes legales a que se refiere el art. 367.1 LSC sino también y además, justificar la efectiva existencia de una causa legal de disolución de la sociedad.**

Penal

Tribunal Supremo

CRIPATOMONEDAS

Los bitcoins no se pueden equiparar al dinero a efectos de responsabilidad civil.

Sentencia del TS, Sala Segunda, de lo Penal, de 20/06/2019. Rec. 998/2018

En el ámbito de un procedimiento penal por una estafa en bitcoins, el TS confirma la condena de prisión impuesta por la AP al administrador único de la empresa que firmó unos contratos de gestión con cinco personas que le entregaron los bitcoins en depósito para que, a cambio de una comisión, reinvirtiera los dividendos y entregara las ganancias obtenidas. Sin embargo, resultó probado que el administrador de la sociedad únicamente tenía intención de apoderarse de los bitcoins recibidos sin ánimo de cumplir con sus obligaciones.

Junto a la pena de prisión, la AP también impuso al acusado el pago a las víctimas de la estafa de una indemnización en el valor de los bitcoins que cada uno de ellos contrató conforme al valor de cotización de los bitcoins en el momento de la finalización de cada uno de sus respectivos contratos, que se determinaría en ejecución de sentencia, y declaró, además, la responsabilidad civil subsidiaria de la empresa.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Los perjudicados por esta actuación alegaron ante el TS el modo de restitución acordado por la AP en cuanto a los bitcoins sustraídos, puesto que los arts. 110 y 111 CP obligan a la restitución de la cosa del mismo bien, por lo que lo procedente sería que la sentencia condenara a la restitución de los bitcoins sustraídos y, solo si en fase de ejecución de sentencia no se restituyeran esos bienes, proceder entonces a su valoración y acordar la devolución de su importe.

El TS determina que aunque su propia jurisprudencia ha expresado la obligación de restituir cualquier bien objeto del delito, incluso el dinero, las víctimas de la estafa no fueron despojadas de bitcoins que deban serles retornados, sino que el acto de disposición patrimonial que debe resarcirse se materializó sobre el dinero en euros que, por el engaño inherente a la estafa, entregaron al acusado para invertir en activos de este tipo. Por otro lado, tampoco el denominado bitcoin es algo susceptible de retorno, puesto que no se trata de un objeto material, ni tiene la consideración legal de dinero.

Considera el Alto Tribunal que **el bitcoin es un activo patrimonial inmaterial, en forma de unidad de cuenta definida mediante la tecnología informática y criptográfica, cuyo valor es el que cada unidad de cuenta o su porción alcance por el concierto de la oferta y la demanda en la venta que de estas unidades se realiza a través de las plataformas de trading Bitcoin.**

Recuerda el TS que aun cuando el precio de cada bitcoin se fija al costo del intercambio realizado, y no existe por tanto un precio mundial o único del bitcoin, el importe de cada unidad en las diferentes operaciones de compra (por las mismas reglas de la oferta y de la demanda), tiende a equipararse en cada momento.

Por último, se concluye que por más que la prueba justificara que el contrato de inversión se hubiera hecho entregando los recurrentes bitcoins y no los euros que transfirieron al acusado, el Tribunal de instancia no puede acordar la restitución de los bitcoins, siendo lo **adecuado reparar el daño e indemnizar los perjuicios** retornando a los perjudicados el importe de la aportación dineraria realizada (daño), con un incremento como perjuicio que se concreta en la rentabilidad que hubiera ofrecido el precio de las unidades bitcoin entre el momento de la inversión y la fecha del vencimiento de sus respectivos contratos.

El TS considera que el bitcoin es activo patrimonial inmaterial de intercambio en cualquier transacción bilateral en la que los contratantes lo acepten.

Concursal

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO CONCURSAL

Beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 02/07/2019. Rec. 3669/2016

Parten los hechos de la declaración en concurso de acreedores de un particular, en cuya lista de acreedores figuraba la AEAT, siéndole reconocidos un crédito con privilegio especial, un crédito con privilegio general, un crédito ordinario y otro subordinado. Una vez realizados todos sus bienes y derechos

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

de contenido patrimonial, la Administración Concursal (AC) interesó la terminación del procedimiento por insuficiencia de activo y el **deudor concursado pidió la exoneración del pasivo insatisfecho**. La certificación de deudas con la AEAT mostraba pendientes de pago: un crédito contra la masa y el crédito con privilegio general.

La AEAT solicitó la denegación del beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho, al entender que no se cumplían los requisitos del art. 178 bis LC, allanándose parcialmente a ella el deudor concursado, presentando una propuesta de pago de los créditos controvertidos. La sentencia del **juzgado mercantil acordó la exoneración del pasivo insatisfecho y que los créditos contra la masa y privilegiados no afectados por la misma fueran satisfechos conforme al plan de pagos**. La Audiencia ratifica el criterio flexible del juzgado y, por último, en sede casacional **el TS confirma tal decisión**, argumentando lo siguiente:

- La referencia legal a que el deudor concursado persona natural, que solicita el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho, una vez concluido el concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa, sea **de buena fe**, se vincula al **cumplimiento de los requisitos** enumerados en el apdo. 3 del art. 178 LC, y no a que en la solicitud inicial se hubiera omitido la existencia de un crédito contra la masa que luego, al oponerse la AEAT, fue admitida.
- Solicitada la exoneración por la vía del ordinal 4.º del art. 178 bis 3 LC, **no existe inconveniente en que el deudor opte formalmente por la alternativa del ordinal 5.º** (que permite la exoneración total de los créditos una vez transcurridos 5 años), **siempre que se cumplan** las exigencias que justifiquen la condición de buena fe del deudor y un reembolso parcial de la deuda, que debe tener en cuenta el interés equitativo de los acreedores y, en la medida de lo posible, debería ser proporcionado a los activos y la renta embargables o disponibles del deudor concursado.
- Una vez determinado el alcance de la exoneración y qué créditos han de pagarse para poder acceder a la exoneración en 5 años, deben **interpretarse las reglas sobre el plan de pagos** al que necesariamente ha de someterse el deudor para que se le reconozca este beneficio (apdo. 6 del art. 178 bis LC), y el TS considera que la norma contiene una **contradicción** que hace prácticamente ineficaz la consecución de la finalidad perseguida por el art. 178 bis LC: por una parte, se prevé un plan para asegurar el pago de aquellos créditos en 5 años, que ha de ser aprobado por la autoridad judicial y, de otra, se remite a los mecanismos administrativos para la concesión por el acreedor público del fraccionamiento y aplazamiento de pago de sus créditos -lo que carece de sentido en una situación concursal-.

Aprobado judicialmente el plan de pagos, no es posible dejar su eficacia a una posterior ratificación de uno de los acreedores -en este caso, el acreedor público-, por lo que bajo una **interpretación teleológica**, la **protección perseguida del crédito público** ha de subsumirse en la **aprobación judicial**: el juez, previamente, debe oír a las partes personadas (también al acreedor público) sobre las objeciones que presenta el plan de pagos, y atender sólo a aquellas razones objetivas que justifiquen la desaprobación del plan.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

LIQUIDACIÓN CONCURSAL

Alcance del control registral de la compraventa de un activo de una sociedad en concurso de acreedores.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 04/06/2019. Rec. 4215/2016

A raíz de la impugnación de la **calificación negativa** de una **escritura de venta directa** de un activo de una sociedad en concurso de acreedores, porque **no fue aportada la certificación del plan de liquidación** que permitiera comprobar el cumplimiento de lo previsto en el mismo, la cuestión sobre la que gira este asunto es si corresponde, o no, al registrador, al realizar su función calificadora, controlar si la compraventa contravenía o no el plan de liquidación, y si es así, si este control registral alcanza también a que la venta cumpla con otras exigencias legales sobre la enajenación de bienes del concursado, en este caso, en la fase de liquidación.

El juzgado de primera instancia estimó la demanda, confirmada en apelación por la Audiencia que concluye que el registrador, al suspender la inscripción de la compraventa porque no se le había acreditado que la transmisión del bien era conforme a lo previsto en el plan de liquidación de la sociedad vendedora, "sobrepasa los límites de la función calificadora de los Registradores de la Propiedad".

Recurrida esta sentencia por el registrador, lo que se discute ante el TS es si, en el marco de la función encomendada por el párr. primero del art. 18 LH al registrador, cabe denegar la inscripción de la venta de un inmueble de la concursada en fase de liquidación, por no poder comprobar si se ajustaba a las exigencias del plan de liquidación.

Ya en jurisprudencia anterior, el TS entendió que corresponde al registrador controlar que el acto de disposición que se pretende inscribir no entra en contradicción con lo que resulta de los asientos del registro, a la vista de la regulación legal. Añade además el TS ahora que este control alcanza a las contradicciones que directamente se desprendan de las prescripciones legales, respecto de los asientos registrales.

De la normativa sobre liquidación concursal se desprende que la **enajenación de bienes inmuebles** debe realizarse por la **vía de apremio**, por subasta, **salvo que el juez del concurso haya autorizado la venta directa**, ya sea al aprobar un plan de liquidación ya sea de forma específica para ese acto. De ahí que el registrador, para corroborar la existencia de la autorización judicial de venta directa, deba exigir su aportación junto con la escritura. Y por ello, **la calificación negativa del registrador**, que suspende la inscripción mientras no se aporte el plan de liquidación o una resolución específica que autorizara la venta directa en ese caso, **se acomoda a lo previsto en el art. 118 LH.**

Finaliza el TS estima el recurso de casación interpuesto por el registrador, casando y dejando sin efecto la sentencia impugnada.

Ámbito legal (cont.)

Audiencias Provinciales

RECONOCIMIENTO DE CRÉDITOS

No cabe minutar de manera independiente la intervención en un incidente concursal y acumular esa reclamación a la general señalada para la fase de la que dimana ese incidente.

Sentencia de la AP de Murcia, de 14/02/2019. Rec. 960/2018

El objeto de este asunto, que parte de una demanda de reconocimiento de créditos del demandante contra la masa derivados de su asistencia letrada a la concursada, es la reclamación de **honorarios** que realiza el letrado de la mercantil concursada, cuya pretensión **contra la masa del concurso** ampara en el art. 84 de la Ley Concursal (punto segundo) en base a los **servicios prestados a la misma en dos incidentes** concursales, **(i)** asistiendo a la concursada en **casación instada por una entidad financiera, la cual es desestimada y condenan en costas a dicha entidad, y que son abonadas a la concursada** y **(ii)** por un incidente concursal de impugnación de inventario y lista de acreedores. Por el primero de los conceptos, el letrado reclama unos honorarios de 9.801 € y por el segundo 49.192,91 €, y subsidiariamente, lo que se pondere en función de la complejidad de su trabajo desarrollado.

El letrado -que ya tenía reconocidos unos honorarios contra la masa por las distintas fases-, lo que pretende minutar son dos incidentes por separado, por lo que la Sala trae a colación su **Sentencia de 12/01/2017**, donde rechaza el motivo segundo del recurso *“en el que se reclaman unas sumas por su intervención en el incidente concursal en reclamación de créditos contra la masa entablado por un tercero”*, para fundamentar la ausencia del derecho de cobro de los honorarios del letrado de la concursada por los incidentes, **entendiéndolos incluidos en los del total del concurso.**

Además, añade la AP que, *“el que exista condena en costas a un tercero no significa que deje de aplicarse el principio de interpretación restrictiva en materia de créditos contra la masa”* (por todas, STS de 11/02/2013)

Se señala que como un tercero ha pagado las costas -en el caso, la entidad bancaria- no hay merma para el resto de acreedores si el importe de esas costas se aplica al letrado que asiste a la concursada -y a su procurador-. En el fondo de esta postura lo que subyace es la consideración de las costas como un crédito a favor del letrado, lo cual no es admisible. El beneficiario es la parte vencedora o favorecida, aquí la concursada, y no el letrado y/o procurador, por lo que carece de sentido concluir que, si hay condena en costas contra la concursada, la obligada sea ésta (art 84.2.2 LC ab initio), y, en cambio, si la condena es a su favor, el beneficiario deba ser el letrado que asiste a la concursada, que es lo que pretende el apelante.

Por tanto, concluye la AP confirmando la sentencia de instancia que desestimó la demanda incidental de reconocimiento de créditos contra la masa.

Ámbito legal (cont.)

Administrativo

Tribunal Constitucional

PROTECCIÓN DE DATOS

Los partidos políticos, en el marco de sus actividades electorales, no pueden recopilar datos personales sobre las opiniones políticas de los ciudadanos, por ser inconstitucional y nulo.

Sentencia del TC, Pleno, de 22/05/2019. Rec. 1405/2019

La importancia de esta sentencia radica en que el TC estima el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el Defensor del Pueblo, y **declara contrario a la Constitución y nulo el apdo. 1 del art. 58 bis de la LO 5/1985, de 19 de junio, del régimen electoral general (LOREG) - incorporado por la LO 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales-**, que permitía a los partidos políticos, en el marco de sus actividades electorales, recopilar datos personales relativos a las opiniones políticas de los ciudadanos.

El precepto impugnado habría incurrido en una doble y simultánea vulneración, la de los arts. 18.4 y 53.1 CE, por infringir la reserva de ley y por no respetar el contenido esencial del derecho fundamental a la protección de datos personales.

El TS declara que **las opiniones políticas son datos personales sensibles cuya necesidad de protección es superior a la de otros datos personales**, considerando que la legitimidad constitucional de la restricción del derecho fundamental a la protección de datos personales no puede estar basada, por sí sola, en la invocación genérica de un indeterminado "interés público".

Asimismo, el TC entiende que, además de producirse una injerencia en el derecho fundamental a la protección de datos personales, se ha producido una infracción del mandato de preservación del contenido esencial del derecho fundamental que impone el art. 53.1 CE, sin que la LOREG haya fijado, como le impone el citado precepto constitucional, las garantías adecuadas por lo que respecta específicamente a la recopilación de datos personales relativos a las opiniones políticas por los partidos políticos en el marco de sus actividades electorales.

Tribunal Supremo

AGUAS

Imposible aprobación del canon o de la tarifa de utilización del agua para los años siguientes a aquél en que se produzca la mejora o beneficio o en el momento en que puedan utilizarse las instalaciones de las obras hidráulicas, una vez iniciado el periodo impositivo.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 30/05/2019. Rec. 2148/2017

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 30/05/2019. Rec. 2315/2017

En esta ocasión, el TS se remite a su **STS de 3 de abril (Rec. 876/2017)** para responder las cuestiones que le son planteadas -pues ya fueron abordadas y resueltas en ellas- acerca de la interpretación del **canon de regulación y la tarifa de utilización del agua en el art. 114.7 del texto refundido de la Ley de Aguas**, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2001, de 20 de julio (TRLA) y arts. 303, 310 y 311 del Reglamento del Dominio Público Hidráulico, aprobado por el Real Decreto 849/1986, de 11 de abril (RDPH), y que reitera en las sentencias que ahora analizamos:

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

1. **Determinar si, a la luz de los artículos mencionados, resulta posible, o no, aprobar el canon de regulación y la tarifa de utilización del agua una vez iniciado el periodo impositivo**, al poder incurrir en un supuesto de retroactividad prohibida por el art. 9.3 CE.

Debe entenderse que es **el primer día del año natural el momento en que debe quedar aprobado el canon o la tarifa**, pues la aprobación posterior a dicho día sí incurriría en una retroactividad proscrita constitucionalmente.

Sin embargo, el **verdadero problema anudado a la extemporaneidad** del caso es **el de la observancia del principio de legalidad**, una de cuyas vertientes, el de la lex previa, obliga al poder público a dar a conocer los elementos esenciales de las obligaciones, cuando surjan de la ley, como las tributarias, antes de que tales obligaciones nazcan.

2. **Dilucidar si, aun cuando no se incurra en tal irretroactividad prohibida, dichos preceptos reglamentarios cuentan con cobertura legal o se extralimitan** de lo dispuesto en el art. 114.4 TRLA.

Tales preceptos reglamentarios no contravienen la Constitución ni la Ley de Aguas, tal como el propio TS ya ha declarado en anteriores sentencias con valor de cosa juzgada y, en particular, no incurren en clase alguna de retroactividad.

MERCADO DE VALORES

Inobservancia del deber de notificar al emisor y a la CNMV la adquisición o transmisión de participación significativa de sociedad cotizada.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 29/05/2019. Rec. 1857/2018

La cuestión sobre la que se centra este asunto en determinar si la **infracción muy grave** tipificada en el art. 99 p) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores (LMV), consistente en la inobservancia del deber de información previsto en el art. 53 de dicha ley cuando exista un interés de ocultación o negligencia, atendiendo a la relevancia de la comunicación no realizada y a la demora en que se hubiere incurrido, debe caracterizarse como una **infracción instantánea o del estado** (en cuyo caso el plazo de prescripción de la infracción comenzará a contarse desde el día en que la infracción hubiere sido cometida), **o una infracción permanente** (en que el cómputo del plazo de prescripción se inicia a partir del día en que finaliza o cesa la conducta infractora), de acuerdo con el art. 101 bis del citado texto legal.

Los **bienes jurídicos protegidos** por la conducta descrita en el art. 99 p) LMV, son los referidos a la salvaguarda del principio de transparencia de los mercados regulados, que exige que los inversores y accionistas dispongan de una información completa y fidedigna sobre la titularidad de las acciones de la entidad emisora cuyos valores están sometidos a negociación en mercados regulados, que comporten la modificación de los derechos de voto.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

El TS declara no haber lugar al recurso de casación, rechazando las pretensiones deducidas en cuanto a la interpretación del art. 99 p) LMV, en relación con el cómputo del plazo de prescripción previsto en el art. 101 bis del citado texto legal, y declara:

- El **art. 99 p) LMV**, que tipifica como infracción muy grave la inobservancia del deber de información previsto en los arts. 35 bis, 53, 53 bis y 83 bis.4 de esta Ley cuando exista un interés de ocultación o negligencia grave, atendiendo a la relevancia de la comunicación no realizada y a la demora en que se hubiese incurrido, debe interpretarse en el sentido de que **se trata de una información de carácter permanente, de modo que el plazo de prescripción de 5 años**, a que se refiere el art. 101 bis del citado texto legal, **debe comenzar a contarse desde el día en que finalizó el incumplimiento del deber de comunicación en que consiste la conducta infractora**.
- El **art. 53 LMV** debe interpretarse en el sentido de que **impone al adquirente o transmisor de una participación significativa en una sociedad cuyos títulos están sometidos a negociación en mercados regulados, que comporte una modificación de la estructura de los derechos de voto, una obligación positiva de comunicar dichas operaciones al emisor y a la CNMV**, que determina que **en tanto no se cumpla**, aún transcurrido el plazo reglamentariamente previsto, **subsista la comisión de la conducta infractora**, hasta que se ponga por el obligado fin a ella, debiendo tenerse en cuenta la demora en el cumplimiento a los efectos de graduar la sanción.

AYUDAS Y SUBVENCIONES

Ayudas a la eficiencia energética en la promoción de viviendas.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 27/05/2019. Rec. 5362/2018

A raíz del reconocimiento -tras un litigio previo- del derecho al abono de una subvención por eficiencia energética prevista en el Plan Estatal de Vivienda, por la promoción de un nuevo edificio en Huesca, solicitada por una promotora, la cuestión que reviste interés casacional consiste en **interpretar el apdo. c) de la disp. adic. 2.ª de la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas (Ley 4/2013)**, a fin de aclarar **si la supresión de ayudas** que dicho apartado prevé resulta aplicable a aquellas ayudas o subvenciones que, habiendo sido **ya reconocidas** por el órgano competente autonómico **antes de la entrada en vigor de la Ley, no habían cumplido todavía las condiciones impuestas; o si, por el contrario, tales ayudas deben entenderse concedidas (y con derecho a abono)** implicando su eventual supresión la vulneración del principio de confianza legítima.

Afirma el TS que, a diferencia de lo que sucede con las ayudas de subsidiación de préstamos convenidos (apdo. a de la disposición controvertida) en las que el nacimiento del derecho a la ayuda está subordinado a la autorización o conformidad del Ministerio de Vivienda, **las ayudas a la eficiencia energética en la promoción de viviendas, que son reconocidas por el órgano competente de la Administración autonómica una vez concedida la calificación provisional de vivienda protegida:**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

- **no están sometidas a nueva autorización del Ministerio de Fomento ni de ningún otro órgano administrativo**, pues, aunque la materialización de la ayuda esté subordinada al cumplimiento de determinadas condiciones -en particular, a la calificación definitiva- en ningún apartado de la regulación estatal y autonómica se establece la necesidad de una nueva autorización.
- Además, **la ulterior calificación definitiva de la vivienda no constituye una nueva autorización**, que sería la generadora del derecho a la ayuda o subvención, pues tal derecho había sido ya reconocido por el órgano competente de la Administración autonómica. Una vez producido el otorgamiento de la subvención, las condiciones impuestas lo eran para el pago efectivo de la ayuda, no para el nacimiento del derecho a la subvención.

El TS **fija criterio interpretativo** declarando que el **apdo. c) de la disp. adic. 2.ª de la Ley 4/2013**, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, **debe ser interpretado en el sentido de que el inciso final de dicho apartado** ("...Se suprimen y quedan sin efecto el resto de subvenciones acogidas a los Planes Estatales de Vivienda") **no opera respecto de aquellas ayudas acogidas a los Planes Estatales de Vivienda** que hubieran sido **ya reconocidas** por el órgano competente de la Administración autonómica y no estuvieran sometidas a nueva autorización del Ministerio de Fomento ni de ningún otro órgano administrativo; y ello aunque la materialización de la ayuda esté subordinada al cumplimiento de determinadas condiciones que no supongan la necesidad de una nueva autorización.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-
Administrativo Central

Impuesto sobre el Valor
Añadido (IVA)

Las aportaciones de capital de los cooperativistas a una cooperativa que promueve la construcción de edificaciones y que tienen como objeto sufragar las obras, están sujetas al IVA.

Resolución del TEAC, de 23/04/2019. Rec. 5598/2015

El TEAC en esta resolución cambia su propio criterio en sintonía con el mantenido por el TS y resuelve que las aportaciones de capital de los cooperativistas a la cooperativa cuando, de la documentación aportada resulte que tenían como objeto sufragar las obras, cesión del uso o gestión de las plazas de aparcamiento, estarían sujetas al IVA, en cuanto que se trata de la prestación de servicios de la cooperativa a los socios -la cesión del derecho de uso en el presente caso-, y por lo tanto gravadas de conformidad con lo establecido en el art. 4 LIVA, devengándose el Impuesto como pago anticipado de la prestación de servicios en virtud del art. 75.Dos de la misma, en el momento de su aportación, y constituyendo la base imponible el total de la aportación en virtud del art. 78.Uno LIVA.

En virtud de lo expuesto, en el caso concreto analizado por el TEAC, procede anular el acuerdo de liquidación impugnado, pues las **aportaciones de los socios al capital de la cooperativa son operaciones sujetas** que tienen la consideración de pagos anticipados y que deberían haber tributado en el momento en que dichas aportaciones se realizaron.

Ley General Tributaria (LGT)
y procedimientos tributarios

En un procedimiento de recaudación, no cabe apremiar una sanción recurrida fuera de plazo.

Resolución del TEAC, de 24/04/2019. Rec. 00081/2017

La cuestión que se plantea es la validez de la providencia de apremio cuando la misma se ha dictado y notificado con anterioridad a la interposición de una reclamación económico-administrativa contra el acuerdo de imposición de una sanción apremiado. Pues bien, el Tribunal Central no comparte la conclusión a la que llega la Administración por cuanto entiende que la **interposición de reclamación económico-administrativa contra un acuerdo de imposición de sanción**, ya sea con anterioridad o con posterioridad a la notificación de la providencia de apremio, **determina** la aplicabilidad de **la suspensión automática de la ejecución de la sanción** a la que se refiere el art. 212.3 LGT, por cuanto la extemporaneidad o no de la impugnación presentada es una cuestión que deberá decidirse por el TEAC ante el que se sustancia la reclamación, careciendo la Administración tributaria de la posibilidad de exigir el cobro de la sanción con anterioridad al pronunciamiento del Tribunal.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Procedimiento sancionador. Las sanciones impuestas sin tener en cuenta la prueba solicitada por el contribuyente son nulas.

Resolución del TEAC de 28/03/2019. Rec. 06094/2016

Tras la oportuna sustanciación del expediente administrativo a un contribuyente se le declaró responsable de una infracción administrativa de contrabando imponiéndole la correspondiente sanción pecuniaria. Frente a ello formuló alegaciones en las que solicitó la práctica de prueba. La respuesta de la Administración fue la de rechazar las alegaciones confirmando el expediente sancionador todo ello sin tener en cuenta la solicitud de práctica de prueba formulada.

A juicio del TEAC el hecho de que la Administración no se haya pronunciado respecto de la prueba propuesta genera indefensión al interesado puesto que no le permite ejercer de modo efectivo sus derechos de defensa.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debe ponderar la gravedad del vicio producido para determinar si merece el máximo reproche, esto es, la declaración de nulidad del acuerdo impugnado o, más simplemente, su anulación. Pues bien, la respuesta del TEAC, reiterando el criterio de RG 7004/2016, de 21 de febrero de 2019, es que se produce un **vicio de nulidad absoluta** ya que la falta de pronunciamiento respecto la solicitud de la práctica de prueba en el procedimiento sancionador supone un menoscabo de las garantías del interesado que fundamentalmente lesiona su derecho a la defensa, derecho susceptible de amparo constitucional. Por tanto, procede declarar nulo el acuerdo de resolución del procedimiento por infracción administrativa de contrabando que origina la reclamación.

Diversas cuestiones sobre la deducción por creación de empleo de trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS).

Consulta Vinculante a la DGT V1044-19, de 13/05/2019

La DGT resuelve diversas cuestiones sobre la aplicación de la **deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad** planteadas por una entidad que cuenta en su plantilla con trabajadores con discapacidad.

1. **Excedencia.** La situación de excedencia del trabajador que determina que cause baja en el régimen correspondiente de la seguridad social lo excluye del cómputo de la plantilla media a efectos de aplicar la deducción. En sentido contrario, los trabajadores con discapacidad que deban causar el alta correspondiente como consecuencia de su reingreso, pasan a computar a los efectos del cálculo del promedio de plantilla.
2. **Contrato a tiempo parcial.** En el caso de trabajadores contratados a tiempo parcial, el cómputo a los efectos del cálculo del promedio de plantilla tendrá en cuenta la proporción de jornada contratada en relación a una jornada completa.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

3. **Subrogación empresarial.** Partiendo de la hipótesis de que se está planteando una subrogación de plantilla en el marco de una sucesión empresarial, los trabajadores con discapacidad podrán computarse a los efectos de calcular el incremento del promedio de trabajadores con discapacidad de la nueva empresa, dejando de computarse en la empresa transmitente.
4. **Discapacidad sobrevenida.** La discapacidad sobrevenida del trabajador permite a la entidad incluirle dentro del cómputo a los efectos de aplicar la deducción al cumplir los requisitos para ello.
5. **Modificación del grado de discapacidad.** La variación en el grado de discapacidad afecta al cálculo del promedio de la plantilla, de forma que si el grado queda por debajo del 33% el trabajador dejará de computar como trabajador discapacitado, y si sobrepasa el 65%, computará en proporción al tiempo que haya tenido un grado de discapacidad entre el 33% y el 64%, y el tiempo que haya tenido un grado igual o superior al 65%.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Prestaciones derivadas de un plan de pensiones extranjero.

Consulta Vinculante a la DGT V0982-19, de 08/05/2019

En esta ocasión la DGT analiza la tributación de la prestación derivada de un plan de pensiones extranjero. En concreto, el caso es el de un contribuyente, residente fiscal en España, que como consecuencia de una situación de desempleo de larga duración, ha rescatado un plan de pensiones constituido en el Reino Unido, regulado por la Directiva comunitaria 2003/41/CE, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo.

Resulta de aplicación el Convenio de 14 de marzo de 2013 con Reino Unido, según el cual, la renta percibida del Reino Unido **únicamente tributará en España** conforme a la legislación interna, sin que el Reino Unido pueda gravar dicha renta.

En este sentido, el art. 17.2 a). 3.ª LIRPF califica las prestaciones percibidas de planes de pensiones, como **rendimientos del trabajo** que se integran en la base imponible general. Si la prestación se percibe en forma de capital, podrá aplicarse la **reducción del 40%** del art. 17.2 b) RD Leg. 3/2004 (TR Ley IRPF), a la parte de la prestación que corresponda a **aportaciones realizadas hasta el 31/12/2006**, siempre que haya transcurrido más de dos años entre la primera aportación a planes de pensiones y la fecha de acaecimiento de la contingencia. La posibilidad de aplicar el régimen transitorio se condiciona además a que las prestaciones se perciban en un determinado plazo cuya finalización depende del ejercicio en que acaece la contingencia.

Por tanto, en el presente caso, el citado plazo dependerá del ejercicio en el que se deba entender producida la situación de desempleo de larga duración. Así, se considera que el supuesto excepcional de liquidez debe entenderse producido en el momento del cumplimiento del conjunto de los requisitos exigidos para poder hacer efectivos los derechos consolidados.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Traspaso de IIC donde se detrae una cantidad como comisión de reembolso.

Consulta Vinculante a la DGT V0903-19, de 26/04/2019

La DGT en esta consulta vinculante concluye que la comisión de reembolso descontada por la entidad gestora al realizarse un traspaso de participaciones no puede ser deducida en la declaración del IRPF del contribuyente.

En el caso objeto de consulta, el contribuyente efectuó un traspaso de participaciones de un fondo de inversión, habiendo deducido la entidad gestora del importe reembolsado una cantidad en concepto de comisión de reembolso, realizándose la movilización por el líquido resultante.

Los gastos inherentes al reembolso de participaciones en fondos de inversión, tales como la comisión de reembolso, forman parte del valor de transmisión, minorando el importe bruto del reembolso, siempre que hayan sido soportados por el transmitente, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial resultante de la operación.

Sin embargo, en el caso de la aplicación del **régimen de diferimiento**, la cuantía detraída en concepto de comisión de reembolso de las participaciones, ya ha supuesto una minoración en el importe del reembolso que se destina a adquirir las nuevas participaciones o acciones. En consecuencia, no procede computar en la declaración del IRPF deducción o desgravación alguna por la comisión de reembolso detraída por la gestora del fondo de inversión de origen en el reembolso de participaciones vinculado a una operación de traspaso, al haber minorado dicha comisión la cuantía de la inversión objeto de traspaso, ya que ha supuesto un menor importe en la adquisición de las nuevas participaciones o acciones.

Será en el momento en que se produzca la transmisión o el reembolso definitivo de las nuevas participaciones o acciones procedentes del traspaso cuando la comisión de reembolso detraída por la sociedad gestora origine su efecto tributario de obtención de una menor ganancia o de una mayor pérdida, al haber quedado implícitamente integrado dicho gasto en la valoración de las referidas participaciones o acciones y por tanto, en su valor de transmisión, teniendo en cuenta que el valor de adquisición de tales participaciones o acciones será el valor de adquisición que corresponda a las participaciones reembolsadas de las que procedan.

Negociación, compensación y liquidación de una modalidad de instrumentos financieros derivados denominados "Futuros FX Rolling Spot", cuyo subyacente es el tipo de cambio entre dos monedas.

Consulta Vinculante a la DGT V0833-19, de 22/04/2019

En esta ocasión, la DGT analiza la tributación de las rentas procedentes de una modalidad de instrumento financiero derivado denominado Futuro FX Rolling Spot en el IRPF y en el IRNR.

El instrumento financiero derivado objeto de consulta constituye un contrato que tiene por objeto la variación del tipo de cambio entre un par de divisas, siendo la primera de ellas la divisa base, y la otra, la divisa cotizada, cuyo valor es cotizado en el precio, de forma que éste expresa el número de unidades de la divisa cotizada que se ofrecen o demandan por cada unidad de la divisa base.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Los contratos **conllevan la liquidación dineraria de las diferencias que se originen en el tipo de cambio entre ambas divisas**. Diariamente se efectúan dos liquidaciones: **(i)** la liquidación de pérdidas y ganancias en efectivo en euros por diferencias entre el precio de liquidación diaria y el precio de referencia de la posición abierta (precio de contratación del día de contratación o precio de liquidación del día anterior), y **(ii)** la liquidación por diferimiento del vencimiento hasta el cierre de la posición también en efectivo en euros por diferencias entre el precio de liquidación diaria y el precio forward (precio resultante de sumar al precio de liquidación diaria el diferencial en porcentaje de los tipos de interés de las dos divisas del par). Los importes resultantes se abonarán o se cargarán en la cuenta del contratante.

Teniendo en cuenta el art. 37.1 m) LIRPF, mientras no se trate de operaciones de cobertura de otras operaciones concertadas en el desarrollo de una actividad económica, **los resultados derivados de estos instrumentos financieros, tanto por las liquidaciones de pérdidas y ganancias por variación de precio como por las liquidaciones por ajuste técnico de la posición, habrán de calificarse como ganancias o pérdidas patrimoniales**.

En lo que a la **imputación temporal** se refiere, de conformidad con el art. 14.1 c) LIRPF, puesto que van a producirse liquidaciones diarias que van a trasladar al contribuyente el beneficio o quebranto que se haya producido como consecuencia de la diferencia en el valor del tipo de cambio al cierre de cada día con respecto al día de contratación o al día anterior, así como por la diferencia entre el valor del tipo de cambio al cierre de cada día y el precio forward, cabe entender, en la medida que el contribuyente pueda disponer de los fondos derivados de las citadas liquidaciones, que se ha producido una alteración patrimonial en cada liquidación diaria y deberán, por tanto, **imputarse a cada periodo impositivo las ganancias y pérdidas generadas por el contrato durante dicho periodo**, con independencia de que a la finalización del mismo la posición contractual se haya cerrado o permanezca abierta. Todo ello sin perjuicio de la ganancia o pérdida patrimonial que pudiera producirse cuando el contribuyente decidiera cerrar la posición.

En la determinación de esas ganancias o pérdidas patrimoniales se tendrán en cuenta las comisiones y gastos inherentes a la operativa de estos instrumentos financieros derivados que haya debido satisfacer el contribuyente. El resultado constituirá renta del ahorro, debiendo ser objeto de integración y compensación en la base imponible del ahorro.

En relación con el IRNR respecto de las rentas derivadas de los instrumentos financieros que obtengan los no residentes sin establecimiento permanente, la calificación, el momento en que se entienda producida la alteración patrimonial y la determinación de la base imponible serán equivalentes a las señaladas para el IRPF, sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que resulten de aplicación.

Por último, en lo que respecta al régimen de pagos a cuenta **en el IRPF, las ganancias patrimoniales no se encuentran incluidas en las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta**. Y en el ámbito del **IRNR**, las ganancias patrimoniales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente **tampoco estarán sujetas a retención o ingreso a cuenta**.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Régimen de impatriados: limitaciones en caso de empleado desplazado a España que es socio del grupo, administrador, y presta servicios a la matriz en el extranjero.

Consulta Vinculante a la DGT V0777-19, de 12/04/2019

Entre las condiciones para la aplicación del régimen especial de tributación por el IRNR aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español (comúnmente conocido como régimen de impatriados) se exige que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo. Es decir, se requiere la existencia de una **relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral**. A estos efectos, el transcurso de un período de tiempo prolongado entre ambos momentos (desplazamiento e inicio de la relación laboral) puede ser un indicio, entre otros factores a considerar, de que no existe dicha relación de causalidad. En ausencia de esa relación de causalidad entre el desplazamiento a España de un contribuyente y el inicio de la relación laboral, se incumpliría el requisito previsto en el art. 93.1 b) LIRPF y en consecuencia, **no se podría optar por el régimen especial**.

En el caso analizado por la DGT, aunque el consultante inició su prestación de servicios para la sociedad española con efectos 1 de abril de 2017 (fecha del alta en la seguridad social), su desplazamiento a España no se produjo hasta finales del año 2017. Por tanto, y conforme a lo indicado, **el transcurso de un periodo de tiempo prolongado entre el desplazamiento a España y el inicio de una relación laboral puede ser un indicio de que no existe una relación de causalidad** y en consecuencia el consultante no podría optar por el régimen de impatriados.

Interpretación del 7p cuando se abonan días de descanso tras periodos de trabajo en el extranjero.

Consulta Vinculante a la DGT V0779-19, de 12/04/2019

Un contribuyente está contratado por una empresa de Arabia Saudí y manifiesta que las labores las lleva a cabo en su totalidad en dicho país. Su jornada laboral es de 12 horas por día, 6 días a la semana por uno de descanso, durante un periodo de 42 días consecutivos de trabajo. Tras los 42 días de trabajo, le corresponden 42 días de descanso en los que viaja a España, donde residen su esposa y sus dos hijos.

Por dicho trabajo, percibe una remuneración mensual calculada sobre un valor fijo multiplicado por el número de días de cada mes y, además, tiene derecho a un bono que se hará efectivo al cumplirse el tercer año desde la celebración del contrato. La empresa continúa pagándole mensualmente su salario durante los días de descanso.

La normativa de IRPF exige para aplicar la exención prevista en la letra p) del art. 7 LIRPF que se cumplan las siguientes condiciones: (i) que el **trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero**. Esto requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España. En este caso, puede entenderse cumplido el requisito pues el contribuyente realiza en Arabia Saudí la totalidad de las labores; (ii) al mismo tiempo, es preciso que los trabajos **se realicen para una empresa o entidad no residente en España** o un establecimiento permanente situado en el extranjero. En la medida en que la beneficiaria o destinataria última de los trabajos prestados por el trabajador en el extranjero sea una entidad no residente en España, dicho requisito podrá entenderse cumplido. En este caso, el contribuyente

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

está contratado por una empresa de Arabia Saudí y las labores las desarrolla en dicho país; (iii) además es necesario que en el territorio en que se realicen los trabajos **se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto** y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se entenderá cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información; circunstancia que se cumple en el caso de Arabia Saudí.

A la hora de **cuantificar la parte de los rendimientos del trabajo que están exentos**, únicamente deberán tomarse en consideración los **días que efectivamente ha estado desplazado en el extranjero**, de tal forma que serán los rendimientos devengados durante esos días los que estarán exentos, pudiendo calcularse aplicando un **criterio de reparto proporcional** teniendo en cuenta el número total de días del año. Ahora bien, si la totalidad de los rendimientos del trabajo se han devengado durante los días que efectivamente el trabajador hubiese estado desplazado en el extranjero llevando a cabo una prestación de servicios transnacional, estarán exentos la totalidad de los rendimientos obtenidos con el límite de 60.100 euros anuales legalmente establecido.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Venta de bitcoins y punto de conexión con el impuesto.

Consulta Vinculante a la DGT V1069-19, de 20/05/2019

La DGT analiza en esta consulta las obligaciones fiscales en España como resultado de la posible venta de bitcoins a cambio de euros por parte de un no residente fiscal en dicho territorio.

La venta de bitcoins a cambio de euros originará la obtención de una renta por diferencia con su valor de adquisición que tendría la calificación de ganancia o pérdida patrimonial. A estos efectos, el art.13 TRLIRN determina que son **rentas obtenidas en España**, entre otras, **las ganancias patrimoniales** cuando deriven de otros bienes muebles, distintos de los valores, situados en territorio español o de derechos que deban cumplirse o se ejerciten en territorio español. La transmisión de los bitcoin, como bienes muebles inmateriales que son, encuadraría en este supuesto, siendo lo relevante para determinar si existe una ganancia patrimonial obtenida en España, la situación de dichos bitcoin en territorio español.

A este respecto y a los exclusivos efectos de la aplicación del IRNR, la citada moneda virtual se encontrará situada en territorio español **cuando en dicho territorio radique la entidad con la cual se realiza dicho servicio de almacenamiento**, ya que el acceso a los bitcoin requerirá el acceso a la página web de la entidad y, por tanto, la necesaria participación de esta última.

Por tanto, **cuando se realice una transmisión de bitcoin que con arreglo al criterio señalado anteriormente estén situados en territorio español, se entenderá que la ganancia patrimonial del no residente transmitente se ha obtenido en territorio español originándose la obligación de presentar declaración por el IRNR determinando e ingresando la deuda tributaria correspondiente**. Además los contribuyentes que se puedan acoger a un Convenio para evitar la doble imposición determinarán en su declaración la deuda tributaria aplicando directamente los límites de imposición o las exenciones previstos en el respectivo convenio. A tal efecto, deberán adjuntar a la declaración un certificado de residencia expedido por la autoridad fiscal correspondiente, o el pertinente formulario previsto en las órdenes de desarrollo de los convenios.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Reparto de los gastos derivados de la concesión y formalización de préstamos hipotecarios en supuestos de subrogaciones hipotecarias.

Consulta Vinculante a la DGT V0987-19, de 08/05/2019

La Ley reguladora de los contratos de crédito inmobiliario (Ley 5/2019) establece normas de reparto de los gastos derivados de la concesión y formalización de préstamos hipotecarios entre entidades financieras y consumidores. Además prevé que si durante el periodo de duración del préstamo se produjesen una o varias **subrogaciones**, el **prestamista subrogado deberá ser reintegrado por el prestamista subrogante** en la parte proporcional del ITP y AJD, así como de los restantes gastos que le correspondieron en el momento de la constitución del préstamo, estableciéndose a estos efectos una regla específica para el cálculo del importe que corresponde reintegrar como compensación.

Dicho esto, la cuestión planteada se refiere al **tratamiento en el IVA del pago de dicha compensación**. Pues bien, según el sistema de compensación de gastos en subrogaciones de préstamos hipotecarios establecido por la nueva regulación de los contratos de crédito inmobiliario, resulta que las entidades concedentes de los préstamos recibirán determinadas cantidades de las entidades que adquieren ese préstamo hipotecario por subrogación -prestamista subrogante- cuya finalidad es evitar que las reglas de reparto de gastos entre entidades financieras y consumidores establecidas en el momento de la concesión del préstamo hipotecario introduzcan una distorsión competitiva en el mercado que altere su correcto funcionamiento, especialmente en relación con el AJD dada la distinta tributación de la concesión y la subrogación de los préstamos hipotecarios a efectos de este Impuesto. Estas cantidades no constituyen, por tanto, la contraprestación de operación alguna sujeta al Impuesto. En consecuencia, cabe concluir que **el pago de dichas compensaciones no estará sujeto al IVA**.

La DGT aclara la tributación de los préstamos hipotecarios en la modalidad de AJD.

Consulta Vinculante a la DGT V1133-19, de 23/05/2019

La DGT resuelve si -a raíz de las últimas modificaciones introducidas en el TRLITP y AJD- el sujeto pasivo de la cuota variable de actos jurídicos documentados en determinadas operaciones relativas a préstamos con diferentes modalidades de garantías se determina (i) conforme a la **regla general** del párrafo primero del art. 29 que hace recaer el sujeto pasivo en la figura del adquirente del bien o derecho y, en su defecto, en las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan o; (ii) conforme a la **regla especial** del párrafo segundo del art. 29 según la cual el sujeto pasivo es el **prestamista** (la entidad financiera).

- 1. Préstamos con garantía inscribible distinta de la hipotecaria** (por ejemplo, derechos de prenda o anticresis): La aplicación de la regla especial sobre el sujeto pasivo no resulta aplicable a escrituras públicas que formalicen actos relativos a préstamos cuya garantía sea distinta de la hipotecaria (prenda, anticresis o fianza). Por tanto, debe aplicarse la regla general.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

2. **Constitución de derechos de hipoteca no vinculados a préstamos:** estas operaciones no se han visto afectadas por la regla especial porque no son escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, que es lo que exige el precepto para la aplicación de la regla especial.
3. **Operaciones relativas al derecho de hipoteca en sí** (tales como la posposición, mejora e igualación de rango hipotecario, distribución de hipoteca o cancelación de hipoteca, aun vinculada a préstamos): la regla especial no las afecta porque ninguna de estas operaciones se refiere al préstamo en sí, sino a la garantía hipotecaria.
4. **Operaciones de cesión de préstamos hipotecarios:** la regla especial se refiere no solo a la constitución del préstamo hipotecario sino también a los demás actos relativos a préstamos hipotecarios que se formalicen en escritura pública, por ejemplo las cesiones de carteras de préstamos. Por tanto, debe aplicarse la regla especial. No obstante, dado que tanto el transmitente como el adquirente tienen la condición de prestamistas, parece que lo lógico es que sea **sujeto pasivo el adquirente de la cartera, que es quien manifiesta una capacidad económica por dicha adquisición**.
5. **Operaciones de arrendamiento financiero:** los contratos de arrendamiento financiero tienen sustantividad propia por lo que las escrituras públicas que formalicen contratos de arrendamiento financiero no se han visto afectadas por la regla especial del precepto reseñado.
6. **Operaciones de cancelación de garantías vinculadas a préstamos hipotecarios:** la cancelación de hipoteca ha quedado fuera del ámbito de aplicación de la regla especial del párrafo segundo del art. 29 TRLITP y AJD porque lo que se otorga en la escritura pública es la cancelación de la garantía hipotecaria no del préstamo. No obstante cabe recordar que la cancelación de hipoteca está exenta conforme a lo dispuesto en el número 18 del art. 45.I.B) TRLITP y AJD, por lo que las obligaciones del prestatario son solo formales.
7. **Operaciones de novación de préstamos hipotecarios exentas y no exentas:** la nueva regla se refiere no solo a la constitución del préstamo hipotecario sino también a los demás actos relativos a préstamos hipotecarios que se formalicen en escritura pública, como por ejemplo novaciones modificativas. Y ello con independencia de la exención establecida por la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios para estas operaciones, que cuando opere hará recaer sobre los prestamistas solo las obligaciones formales de declaración.

En segundo lugar, la DGT resuelve cómo queda el régimen de las **exenciones** relativas a préstamos con garantía de determinadas operaciones tras la entrada en vigor de las modificaciones introducidas en el ITP y AJD por el Real Decreto-ley 17/2018 y por la Ley 5/2019:

1. **Escrituras de subrogación o novación modificativa de préstamos o créditos hipotecarios exentas en virtud de los arts. 7 y 9 de la Ley 2/1994, de 30 de marzo, sobre subrogación y novación modificativa de préstamos hipotecarios** (en adelante la Ley 2/1994). Se trata de exenciones objetivas en las que lo que se declara exenta es la operación y no se exonera a sujetos pasivos determinados. En consecuencia, **se mantiene plenamente su vigencia**, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

2. **Escrituras de préstamos o créditos hipotecarios, suscritos con el promotor o el cliente final, referidas a viviendas de protección oficial cuando concurren los restantes requisitos previstos en la norma.** El número 12 del art. 45.I.B TRLITP y AJD establece diversos **supuestos de exención** en determinadas operaciones relativas a **viviendas de protección oficial**. Dado que se trata de una exención objetiva, **se mantiene plenamente su vigencia**, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.
3. **Diversas operaciones en las que participa SAREB:**
 - i. **Exención en la concesión de garantías de cualquier naturaleza, cuando el sujeto pasivo sea la SAREB.** El supuesto recogido en el art. 45.I.B) 24 del TRLITP y AJD se trata de una exención de carácter subjetivo, pues exige que el sujeto pasivo sea la SAREB. A este respecto, cabe realizar dos consideraciones: **(i)** la modificación del sujeto pasivo ha modificado también el sentido de la exención, de modo que con la nueva regla especial de determinación del sujeto pasivo, **la SAREB estará exenta de aquellas operaciones sobre préstamos con garantía hipotecaria en las que actúe como prestamista, pero en las operaciones en que actúe como prestatario desaparece la exención;** y **(ii)** conforme a lo dispuesto en la disposición final segunda de la Ley 5/2019, esta exención deja de tener validez a partir del día 16 de junio de 2019, fecha de entrada en vigor de dicha ley, si bien la exención solo pierde su vigencia en el caso de escrituras que documenten operaciones de préstamo con garantía hipotecaria, pero no en el caso de concesión de garantías relativas a préstamos preexistentes o como garantías otorgadas al margen de préstamos, es decir, para garantizar el cumplimiento de otros tipos de obligaciones.
 - ii. **Exención en la constitución de garantías para la financiación de las adquisiciones de bienes inmuebles a la SAREB** (párrafo primero del apdo. 2 de la disp. adic. 21.^a de la Ley 9/2012): Esta exención es de carácter objetivo, por lo que **mantiene plenamente su vigencia**.
 - iii. **Exención en las novaciones modificativas de los préstamos pactados de común acuerdo entre el acreedor (SAREB) y el deudor** (párrafo segundo del apdo. 2 de la disp. adic. 21.^a de la Ley 9/2012). Esta exención, también es de carácter objetivo, por lo que **mantiene su vigencia**.
4. **Exención de las operaciones de préstamos hipotecarios concedidos a cooperativas de viviendas:**

Las exenciones reguladas en el art. 33 de la Ley 20/1990 para las cooperativas protegidas son de carácter subjetivo, es decir, se conceden a las cooperativas protegidas por su condición de tales. La modificación del art. 29 TRLITP y AJD ha incidido plenamente en la configuración de la exención, pues al dejar de ser sujeto pasivo de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria el prestatario, en este caso, la cooperativa protegida, que es la que tenía la exención, y pasar a serlo la entidad financiera que concede el préstamo, **la exención ha dejado de tener virtualidad** -salvo para la concesión de préstamos por cooperativas protegidas-, pues las entidades financieras que no sean cooperativas protegidas no tienen derecho a aplicarla.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD)

Ahora bien, conforme a lo dispuesto en la disp. final 2.ª de la Ley 5/2019, a su vez esta exención ha dejado de tener validez desde el día 16 de junio de 2019, fecha de entrada en vigor de dicha ley. Por tanto, a partir de esa fecha las escrituras de concesión de préstamos con garantía hipotecaria tampoco estarán exentas del ITP y AJD cuando el sujeto pasivo del impuesto sea una entidad cooperativa protegida, al dejar de resultar aplicables las exenciones subjetivas en el impuesto cuando se trate de escrituras de préstamos con garantía hipotecaria, y por ello, sea sujeto pasivo el prestamista.

Impuestos Especiales (IIEE)

Impuesto sobre el Juego

Condiciones para la aplicación de los tipos bonificados al 50% a operadoras con residencia fiscal en sus territorios y realmente radicadas en las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla.

Consulta Vinculante a la DGT V0760-19, de 04/04/2019

Se considera razonable entender que una operadora de juegos online **está radicada en Ceuta o Melilla**, a efectos de aplicar **los tipos de gravamen bonificados** a determinados hechos imponibles en el Impuesto sobre actividades de juego, cuando cumple los siguientes requisitos: **(i) más del 50% de la plantilla esté adscrita a la sede en Ceuta o Melilla y tengan allí su residencia habitual** y **(ii)** que represente más del 50% de la masa salarial, e igualmente **(iii)** que el conjunto de servicios recibidos de otras empresas del grupo no supere el 50% del total de costes de la operadora, con independencia de donde radiquen aquellas, si bien éstas son cuestiones de hecho que deben apreciarse en cada caso concreto.

En relación con este último requisito la DGT señala además que la proporción entre gastos intra-grupo e ingresos totales de la operadora no se considera idónea para determinar la radicación real de una operadora en Ceuta o Melilla.

Ámbito legal

Dirección General de los Registros y del Notariado

Registro Mercantil

Inscripción de una sentencia de nulidad de determinados acuerdos sociales y asientos posteriores contradictorios.

Resolución de la DGRN de 6/06/2019

Tras la presentación en el Registro Mercantil de una sentencia firme del Juzgado de lo Mercantil, recaída en procedimiento ordinario de impugnación de acuerdos sociales, por la que se declara la nulidad de determinados acuerdos sociales (de reducción a cero del capital social mediante la amortización de todas las acciones y simultánea ampliación del capital en 100.000 euros, y de modificación de los estatutos sociales relativos al capital social y a la eliminación de las acciones de clase A preferentes), se suspende la inscripción de dicha sentencia, porque la registradora considera necesario **respecto de los asientos posteriores a los relativos a los acuerdos anulados, que el propio juzgado especifique previamente qué asiento o asientos que resulten contradictorios han de ser objeto de cancelación**, toda vez que no incumbe al registrador determinar cuál es el alcance de los efectos producidos por la sentencia, correspondiendo dicha facultad con carácter exclusivo al juzgado.

La DGRN estima el recurso y revoca la calificación de la registradora puesto que si como consecuencia de la inscripción de la sentencia firme de declaración de nulidad de acuerdos (previa a la cancelación de los asientos posteriores contradictorios) resulta una situación que no responda a las exigencias de coherencia y claridad que la legislación sobre el Registro Mercantil demanda, **corresponderá a quienes a ello están obligados instar la adopción de acuerdos necesarios para ejecutar la sentencia de nulidad y regularizar la situación jurídica de la sociedad respecto de los actos y relaciones jurídicas afectados**. En este sentido, son los administradores quienes deberán convocar a los socios a una junta que resuelva adoptar las medidas adecuadas para regularizar la situación en que se encuentra la sociedad y al objeto de adecuar su situación a lo previsto en el contenido de la sentencia recaída.

Objeto de la sociedad profesional y disolución de la sociedad por falta de adaptación.

Resolución de la DGRN de 12/06/2019

En este expediente se solicita por uno de los socios de una sociedad limitada que se declarase la disolución de pleno derecho de dicha sociedad por no haber adaptado sus estatutos sociales a la Ley de Sociedades Profesionales, basándose en lo dispuesto en la disposición transitoria primera apdo. 3, de la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales (LSP), ya que, a su juicio, el objeto de la sociedad contiene actividades reservadas a profesionales que requieren titulación universitaria y colegiación obligatoria.

La registradora suspende la práctica del asiento solicitado, puesto que considera que la redacción del artículo de los estatutos relativo al objeto social, integrado por una pluralidad de actividades, no permite determinar el carácter profesional de la sociedad porque ésta reúna los requisitos que el art. 1 de la LSP exige para atribuir dicho carácter.

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación impugnada ya que en este caso la inclusión en la denominación social de la palabra "ingeniería" no implica necesariamente que su objeto lo constituyan unos servicios profesionales conforme a lo previsto en la LSP, no siendo suficiente con la solicitud de uno de los socios sino que es necesario que el carácter profesional resulte claro de la documentación presentada y del registro.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

Depósito de cuentas de una sociedad en concurso.

Resolución de la DGRN de 13/06/2019

En este asunto debe decidirse si es o no fundada la negativa del registrador a practicar el depósito de cuentas de una sociedad porque, según expresa en su calificación, debe aportarse certificación del acuerdo de la junta general que haya aprobado las cuentas anuales con las circunstancias exigidas en el art. 112 RRM.

El recurrente alega que la sociedad se encuentra en concurso de acreedores según consta en el Registro Mercantil y se ha abierto la fase de liquidación, habiendo quedado suspendidas las facultades del administrador de la sociedad, por lo que, según el art. 46, **la formulación de las cuentas anuales durante la tramitación del concurso corresponde a los administradores concursales.**

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación del registrador puesto que si se tiene en cuenta que, conforme al citado art. 46.3 LC **deben los administradores concursales formular y someter a auditoría las cuentas anuales, ha de entenderse que éstas deberán ser aprobadas por la junta.**

Calificación del préstamo participativo en la reducción de capital de sociedad anónima.

Resolución de la DGRN de 19/06/2019

En este expediente se debe determinar si son o no inscribibles los acuerdos adoptados por la junta general de una sociedad anónima por los que, con la finalidad de restablecer el equilibrio entre el capital y el patrimonio neto de la sociedad, disminuido como consecuencia de pérdidas, se reduce el capital social en la cantidad de 128.133,20 euros, quedando por tanto un capital social resultante de 4.086,80 euros, por lo que dicha sociedad se transforma en sociedad limitada.

El registrador deniega la inscripción solicitada porque, según el balance, la sociedad tiene un patrimonio neto negativo y por tanto inferior a la cifra del capital social, lo que contradice la manifestación hecha en las escrituras de que el patrimonio neto cubre el capital social, sin que sea admisible la creación de participaciones que no respondan a una efectiva aportación patrimonial a la sociedad.

El recurrente alega que no se ha tenido en cuenta como parte integrante de los fondos propios o patrimonio neto de la sociedad los préstamos participativos por importe de 250.000 euros que se detallan en la escritura y que fueron verificados por la entidad auditora.

La DGRN estima el recurso y revoca la calificación del registrador ya que resulta de aplicación el art. 20, apdo. uno, letra d) del Real Decreto-ley 7/1996, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, donde se prevé expresamente que **los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.** La DGRN añade que dicha norma, aunque referida a la reducción de capital social y la disolución obligatoria por pérdidas, **debe aplicarse por identidad de razón al presente supuesto de transformación social como consecuencia de la reducción del capital social por pérdidas.**





Noticias KPMG Abogados



KPMG ha elaborado la tercera edición del estudio de Remuneraciones de Consejeros de Compañías IBEX 35, primer estudio que se realiza tras la entrada en vigor de la circular 2/2018 de la CNMV. Tras el análisis de las retribuciones en 2018, la principal conclusión está relacionada con la moderación en las retribuciones, ya que decrecen todos los elementos del paquete retributivo, especialmente los variables y planes de pensiones.

Estas conclusiones junto con análisis complementarios, como el CEO pay ratio, se presentarán en el evento que tendrá lugar el 19 de septiembre en las oficinas de KPMG en Madrid.

Para descargar el informe haga click sobre la imagen.

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencias Provinciales
CC	Código Civil, de 24 de julio de 1889
CCom	Código de Comercio, aprobado por el Real Decreto de 22 de agosto de 1885
CE	Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978
DGRN	Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	Dirección General de Tributos
ET	Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IIAA	Impuestos Autonómicos
IIEE	Impuestos Especiales
IILL	Impuestos Locales
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
IP	Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre Sucesiones Donaciones
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
JPI	Juzgado de Primera Instancia e Instrucción
LC	Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal
LEC	Ley 1/2000, de 7 enero, de Enjuiciamiento Civil
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LH	Ley Hipotecaria, aprobada por el Decreto de 8 febrero 1946
LIIEE	Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales
LIP	Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LISD	Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LJCA	Ley 29/1998, de 13 julio, Jurisdicción Contencioso-Administrativa
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRJS	Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social
LSC	Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RIIEE	Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio
RISD	Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que aprueba el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre
RITP y AJD	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre
TC	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TEDH	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, firmado en Roma el 25 de marzo de 1957
TGUE	Tribunal General de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRLGSS	Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre
TRLHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo
TRLITP y AJD	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunales Superiores de Justicia
UE	Unión Europea

kpmg.es



© 2019 KPMG Abogados S.L.P. sociedad española de responsabilidad limitada profesional y firma miembro de la red KPMG de firmas independientes afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

La información aquí contenida es de carácter general y no va dirigida a facilitar los datos o circunstancias concretas de personas o entidades. Si bien procuramos que la información que ofrecemos sea exacta y actual, no podemos garantizar que siga siéndolo en el futuro o en el momento en que se tenga acceso a la misma. Por tal motivo, cualquier iniciativa que pueda tomarse utilizando tal información como referencia, debe ir precedida de una exhaustiva verificación de su realidad y exactitud, así como del pertinente asesoramiento profesional.

KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza.