



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización
Nº 60 - Octubre 2017







Índice

Enfoque fiscal

Buenas noticias para la distribución de dividendos 2

Enfoque legal

Un otoño atareado para las entidades financieras 5

Novedades legislativas

Ámbito fiscal 7

Ámbito legal 10

Jurisprudencia

Ámbito fiscal 18

Ámbito legal 24

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal 29

Ámbito legal 35

Noticias KPMG Abogados

37

Enfoque fiscal

Buenas noticias para la distribución de dividendos



Jorge Corral García
Director
TAX CTS
KPMG Abogados, S.L.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) emitió el pasado 7 de septiembre su Sentencia en el Asunto C-6/16 (Egiom y Enka), que podría tener relevancia en la tributación de las distribuciones de dividendos por parte de entidades españolas a entidades residentes en la Unión Europea (UE) que, a su vez, estén participadas, directa o indirectamente, por otras entidades residentes en terceros Estados no miembros de la Unión.

La importancia de la Sentencia reside en que la misma flexibiliza las condiciones para que las distribuciones de dividendos en el caso de estas estructuras societarias mixtas con entidades residentes en la UE y en terceros Estados queden exentas de tributación en el Estado de distribución del dividendo.

A este respecto, cabe señalar que, si bien es cierto que esta Sentencia analiza normativa francesa y no española, las similitudes entre ambas llevan a pensar que las conclusiones del Tribunal sobre la legislación francesa podrían proyectarse también sobre la española.

Refiriéndonos a nuestro caso, la legislación española establece, transponiendo la normativa europea (Directiva 90/534/CEE, conocida como "Matriz-Filial"), una exención sobre los dividendos que distribuyan entidades residentes en España a otras compañías residentes en la UE, siempre que se cumplan determinados requisitos (entre otros, que la entidad perceptora del dividendo tenga una participación de, al menos, el 5% en la entidad que lo distribuye).

Ello implica que, como regla general, los dividendos que distribuyan entidades españolas a otras entidades residentes en la UE que tengan una participación de, al menos, el 5%, no estarán sujetos a tributación en España.

Frente a esta regla general, la Directiva faculta a los Estados a establecer normas anti-abuso, para excluir la aplicación de la exención en aquellos casos en los que la entidad receptora de los dividendos sea una "mera pantalla" en la UE de inversores finales de terceros países.

Sobre esa base, la norma española señala que la exención no se aplicará cuando la entidad perceptora del dividendo estuviese controlada, directa o indirectamente, por una o varias entidades o personas residentes en Estados terceros no miembros de la UE, salvo que se acredite que ello no tiene como objetivo principal (o como uno de sus objetivos principales) beneficiarse de la exención.

Por lo tanto, la carga de la prueba de la existencia de motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas en la estructura societaria se sitúa sobre el contribuyente.

Por su parte, la normativa francesa analizada por el TJUE establece que no será de aplicación la exención en Francia a dividendos distribuidos por entidades francesas cuando los dividendos los perciba una persona jurídica controlada directa o indirectamente por una o varias personas residentes en Estados terceros, salvo cuando dicha persona jurídica acredite que la cadena de participaciones no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales acogerse a la exención.

Es decir, al igual que la norma española, la regla francesa requiere que la estructura societaria tenga un motivo económico válido y sitúa la prueba de la existencia de ese motivo económico válido en el lado del contribuyente.

Pues bien, el Tribunal ha considerado que dicha normativa francesa es contraria a la finalidad de la Directiva y supone, además, una restricción indebida a la libertad de establecimiento.

Concretamente, el Tribunal considera que la derogación a la norma general de exención de dividendos entre Estados de la Unión debe ser interpretada restrictivamente, y la aplicación de la exención solamente podrá excluirse en los casos en que se aprecie fraude o abuso real. Por ello, la normativa francesa, que establece una presunción general de fraude o abuso, es contraria a la Directiva.

Es más, añade el Tribunal que, para excluir la aplicación de la exención, la Administración no puede exigir al contribuyente que pruebe el motivo económico válido de la estructura societaria, sino que será la Administración la que deberá probar que la estructura societaria es artificial y no refleja la realidad económica.

Como ya hemos indicado, dadas las similitudes entre la legislación francesa y la española, entendemos que las conclusiones de la Sentencia del Tribunal deberían resultar de aplicación también respecto de la normativa española.

Ello implicaría que, en los casos de repartos de dividendos desde entidades españolas a otras entidades residentes de la UE participadas por otras no residentes, cuando la Administración pretenda cuestionar la aplicación de la exención en España (algo que no ha sido infrecuente y que ya ha provocado diferentes pronunciamientos de los tribunales), sería la Administración la que debería probar que la estructura societaria es fraudulenta, en lugar de que el contribuyente deba probar que no lo es.





Enfoque legal

Un otoño atareado para las entidades financieras



Francisco Uría Fernández
Partner
LEGAL FS
KPMG Abogados, S.L.

El año 2018 viene cargado de nuevas normas que las entidades financieras tendrán que implementar y aplicar. Entre ellas MIFID 2, PRIIPS, PSD 2 y la nueva normativa europea sobre protección de datos. Aunque su seguimiento y adaptación corresponde a otras áreas de las entidades, también cabría mencionar el impacto derivado de la normativa contable IFRS 9.

Tampoco las entidades aseguradoras tendrán un otoño tranquilo puesto que la normativa europea sobre distribución de seguros trae cambios que pueden afectar a su modelo de negocio y a su estrategia de distribución de productos.

Estas normas tienen algunos rasgos comunes: afectan de manera transversal a prácticamente todas las áreas de un banco (asesoría jurídica, cumplimiento normativo, negocio, tecnología...) y van mucho más allá de una mera obligación de adaptación y cumplimiento de la regulación, al exigir una reflexión estratégica sobre el posicionamiento de las entidades en sus mercados de referencia y su modelo de negocio futuro.

También se planteará la cuestión sobre el modo en que las entidades financieras tradicionales van a relacionarse con las *Fin Tech* y hasta qué punto serán competidores o aliados. Las nuevas iniciativas regulatorias relacionadas con estas nuevas entidades (como los *sandbox* que se han creado ya en varios Estados) y también PSD 2 representan una oportunidad para ellas y también para otros actores más tradicionales.

Los abogados tenemos un papel relevante en el proceso de adaptación a estas normas. Los contratos de las entidades entre sí (especialmente entre fabricantes

y distribuidores de productos financieros) y también los que vinculan a las entidades que forman parte de un mismo grupo habrán de ser objeto de una revisión cuidadosa, teniendo en cuenta las expectativas del supervisor sobre los requisitos para la externalización de funciones críticas.

Por supuesto, los contratos con los clientes, ya sean contratos marco de servicios de pago o contratos para la prestación de servicios financieros, están necesitados de una actualización minuciosa en la que, a menudo, se entrecruzarán las cuestiones relacionadas con la aplicación de distintas normas. Todo lo que tenga que ver con el tratamiento de datos personales tendrá gran importancia.

El retraso en el proceso de transposición de estas normas es un hecho en diversas jurisdicciones. Aunque explicable por las circunstancias políticas de algunos Estados y también por la propia dificultad técnica de acometer simultáneamente tantos cambios normativos, lo cierto es que sitúa a las entidades que deben aplicarlas en una posición de inseguridad jurídica en la que no deberían permanecer demasiado tiempo, especialmente por la complejidad y los enormes costes vinculados a la adaptación de los procesos internos y los sistemas tecnológicos a esta nueva regulación.

Quedan pocos meses para que todas estas normas entren en vigor y las asesorías jurídicas, las áreas de cumplimiento normativo y sus asesores trabajamos sin descanso para garantizar que las entidades se adapten a tiempo a la nueva regulación. Va a ser un final de año interesante.



Novedades legislativas

Ámbito fiscal

Directivas

DIRECTIVA (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017 (DOUE 14/10/2017), relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea.

Su iniciativa se debe a la Comisión Europea, dentro de los compromisos fijados en el Plan de Acción publicado en junio de 2015, quien presentó, el 25 de octubre de 2016, ante el Parlamento Europeo, un amplio paquete de medidas fiscales, entre las que se incluyó una *Propuesta de Directiva relativa a los mecanismos de resolución de la doble imposición*, como implementación europea de la Acción 14 de BEPS (*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*) y la continuación de los trabajos comenzados anteriormente en sede de la UE relativos al Convenio relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de empresas asociadas (90/436/CEE) (en adelante, el Convenio de Arbitraje).

– Antecedentes

La Directiva tiene por **objeto** mejorar los mecanismos existentes en la Unión para garantizar la resolución efectiva de los litigios relacionados con la **interpretación y aplicación** unilateral por parte de las autoridades fiscales de los Estados miembros, tanto de los acuerdos y convenios fiscales por los que se dispone la eliminación de la doble imposición (básicamente los CDI), como el Convenio de Arbitraje, ante una situación en la que dichos mecanismos no han permitido resolver los conflictos de modo efectivo en todos los casos.

– Ámbito de aplicación

La Directiva aplica a todos los contribuyentes sujetos a impuestos sobre la renta o patrimonio que estén cubiertos por los tratados fiscales bilaterales de eliminación de la doble imposición, suscritos entre Estados de la Unión, así como al Convenio de Arbitraje (el cual se mantiene vigente y paralelo al nuevo) y deberá estar transpuesta a los ordenamientos nacionales antes del 1 de julio de 2019, ya que las reclamaciones podrán presentarse a partir de esta fecha, con relación a las cuestiones en litigio relacionadas con **ejercicios fiscales que se inicien a partir del 1 de enero de 2018**. Cabe que los Estados miembros puedan acordar la aplicación en fechas anteriores o respecto a ejercicios fiscales anteriores.

– Mecanismo de resolución de litigios

La Directiva dispone que estos nuevos mecanismos **serán obligatorios y vinculantes para las autoridades tributarias, tendrán plazos claros y deberán lograr resultados**.

Ámbito fiscal (cont.)

Directivas

El texto establece el comienzo del mecanismo mediante un **procedimiento amistoso** iniciado por el contribuyente interesado ante cada una de las autoridades fiscales de los Estados miembros afectados (únicamente ante las Autoridades de donde se sea residente tratándose de particulares o no empresas grandes o que no formen parte de grandes grupos). Esto requiere un escrito detallado y motivado (plazo de 3 años), con independencia de la posibilidad de impugnación simultánea ante tribunales nacionales, e incluso con independencia de que la cuestión en litigio hubiese adquirido carácter definitivo y firme con arreglo al Derecho nacional, o pudiese estar investigada o comprobada en sede administrativa, judicial o incluso penal.

Producida esta reclamación, se dará acuse de recibo al interesado, las autoridades competentes de cada Estado se informarán recíprocamente, y se emitirá una decisión de aceptación a trámite o desestimación (solo por razones formales) de la reclamación, de forma unilateral por cada Administración involucrada, en un plazo de 6 meses (opera el silencio positivo a la aceptación). También cabe la posibilidad de que el procedimiento concluya porque alguna Administración Tributaria pueda resolver de forma unilateral la cuestión planteada.

Si el procedimiento amistoso bilateral es aceptado a trámite, los Estados afectados deberán intentar solucionar la cuestión en litigio alcanzando un acuerdo en un plazo de 2 años (prorrogable en uno más). Si el mutuo acuerdo se produce, se notifica al interesado como una decisión vinculante para la autoridad fiscal y ejecutable por la persona afectada, siempre que la acepte y renuncie a vías judiciales.

Estos plazos de 6 meses y 2 años, cuando la persona afectada simultanee el procedimiento amistoso con vías judiciales de impugnación según Derecho nacional, comenzarán a computarse a partir de la sentencia firme o finalización de los procedimientos judiciales.

Cuando no se alcance un acuerdo en plazo por las autoridades fiscales, y también cuando la solicitud a trámite hubiese sido desestimada por al menos una autoridad competente (pero no por todas) y no quepa recurso bajo Derecho interno o se renuncie al mismo, podrá tener lugar un **proceso de resolución de litigios** para resolver la cuestión, que transcurrirá en plazos delimitados y rápidos, dándose flexibilidad a los Estados en la elección del método, bien mediante una comisión consultiva *ad hoc*, bien mediante una comisión de resolución alternativa de litigios, que aportaría flexibilidad en la elección de los métodos de resolución.

Este proceso se podrá iniciar por el interesado instándolo a todas las Administraciones afectadas (únicamente ante las Autoridades de donde se sea residente tratándose de particulares o no empresas grandes o que no formen parte de grandes grupos), en un plazo máximo de 50 días. Cualquier Estado miembro competente podrá denegar el acceso a dicho procedimiento si se hubieran impuesto determinadas sanciones administrativas, o en casos donde la cuestión en litigio no conlleve doble imposición.

La fórmula de **comisión consultiva** exige su constitución en un plazo de 120 días y estará compuesta por una o dos **personalidades independientes** (existirá una lista de personalidades independientes designadas por los Estados miembros), a los que se suman un máximo de **dos representantes por cada Estado miembro**, y un presidente que salvo pacto en contrario será un juez. Sus decisiones lo serán por mayoría simple con voto dirimente del presidente.

Ámbito fiscal (cont.)

Directivas

Alternativamente, los Estados miembros afectados pueden convenir la constitución de una **comisión de resolución alternativa de litigios**, en lugar de una comisión consultiva, que incluso podría tener el carácter de comisión permanente. En estos casos deberán acordarse por las autoridades competentes sus normas de funcionamiento, y podrá aplicarse cualquier procedimiento o técnica de resolución de conflictos diferente al de dictamen independiente propio de las comisiones consultivas, como por ejemplo el de arbitraje de la última mejor oferta.

La comisión consultiva o, en su caso, la comisión de resolución alternativa de litigios, emitirá en un plazo máximo de 6 meses (ampliable en 3 meses adicionales), un **dictamen** que es **vinculante para los Estados miembros afectados** y por tanto deben implementarlo en un segundo plazo máximo de 6 meses (a no ser que las autoridades de los Estados miembros adopten una decisión de común acuerdo que se aparte del dictamen), y también resulta vinculante para los interesados, quienes lo aplicarán cuando la acepten y renuncien al derecho de utilizar las vías de acción judicial nacionales.

Cuando la comisión consultiva, o de resolución alternativa de litigios, haya de pronunciarse sobre la desestimación a trámite de la reclamación en el primer procedimiento amistoso, su decisión favorable al interesado obligaría a los Estados miembros a iniciar el procedimiento amistoso, y solo en su defecto se emitirá dictamen vinculante.

Los dictámenes serán por escrito y se harán públicos mediante un repertorio que se archivará en la Comisión Europea.

Dictámenes

DICTAMEN del Comité Económico y Social Europeo sobre la propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 (DOUE 13/10/2017), relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido [COM(2016) 755 final - 2016/0371 (CNS)], sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [COM(2016) 757 final - 2016/0370 (CNS)], y sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas [COM(2016) 758 final 2016/0374 (CNS)] (2017/C 345/13).

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Leyes

LEY 6/2017, de 24 de octubre (BOE 25/10/2017), de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo.

Esta Ley, cuya entrada en vigor, salvo unas excepciones concretas, se produce al día siguiente de su publicación, introduce **una serie de medidas específicas** -a través de la modificación, entre otras normas, del Real Decreto Legislativo 8/2015 por la que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social y la Ley 20/2007 del Estatuto del Trabajo Autónomo-, las cuales están destinadas a apoyar el desarrollo de la actividad emprendedora del trabajador autónomo, ya que se considera que dicha actividad es una fuente de riqueza y de generación de empleo en el mercado de trabajo nacional. En suma, con esta Ley se pretende incrementar el número de autónomos, fomentar su empleabilidad, la jubilación activa de los mismos, flexibilizar las cargas administrativas, etc.

Entre las diferentes medidas adoptadas por la Ley, destacamos las siguientes:

MEDIDAS DIRIGIDAS A FOMENTAR EL TRABAJO AUTÓNOMO

1. Ampliación de la cuota reducida de 50 euros (tarifa plana) para los nuevos autónomos hasta los doce (12) meses.

Se **amplía hasta los doce (12) meses** siguientes al alta, frente a los seis (6) meses anteriores, el período de duración de la cuota reducida para los autónomos que causen el alta inicial en el RETA optando por cotizar en bases mínimas. Si se optase por una base superior a la mínima, la reducción no sería hasta 50 euros, sino del 80% de la cuota por contingencias comunes según bases mínimas.

Asimismo, en el caso de aquellos autónomos que hubieran reanudado su actividad por cuenta propia, para obtener dicha cuota reducida bastan **dos (2) años de carencia desde la última baja** [tres (3) si hubieran disfrutado de dichos beneficios en su anterior período de alta], frente a los cinco (5) años anteriores. Tras el período máximo de doce (12) meses, se aplicarán reducciones y bonificaciones hasta otro plazo de **doce (12) meses adicionales** [antes (6)]. Esta medida será aplicable a partir del 1 de enero del 2018.

2. Compatibilidad de la realización de trabajos por cuenta propia con la percepción de una pensión de jubilación contributiva.

Expresamente se prevé la compatibilidad de la prestación de trabajos por cuenta propia con la percepción del 100% de la pensión (en vez de la regla general que sitúa el porcentaje en el 50%), **si se acredita tener contratado, al menos, a un trabajador por cuenta ajena.**

3. Ampliación de las bonificaciones por la contratación de familiares del trabajador autónomo.

La contratación indefinida de su cónyuge, ascendientes, descendientes y demás parientes **hasta el segundo grado** inclusive, por parte del trabajador autónomo, como trabajadores por cuenta ajena, tendrá derecho a **una bonificación en la cuota empresarial por contingencias comunes del 100% durante un período de doce (12) meses**, bajo requisitos de no destrucción de empleo.

4. Equiparación a efectos de las contingencias derivadas de accidente de trabajo *in itinere*.

Se incluye como accidente de trabajo que da derecho a prestación por incapacidad temporal **el sufrido al ir o al volver del lugar de la prestación de la actividad económica o profesional**. A estos efectos se entenderá como lugar de la prestación el establecimiento en donde el trabajador autónomo ejerza habitualmente su actividad **siempre que no coincida con su domicilio** y se corresponda con el local, nave u oficina declarado como afecto a la actividad económica a efectos fiscales.

Ámbito legal (cont.)

Leyes

MEDIDAS DIRIGIDAS A FAVORECER LA CONCILIACIÓN ENTRE LA VIDA FAMILIAR Y LABORAL DE LOS TRABAJADORES AUTÓNOMOS

5. Elevación de la edad de los menores para su cuidado.

La medida consiste en la **elevación de la edad de los menores a doce (12) años** -anteriormente eran siete (7) años- para el acceso a la bonificación del 100% de la cuota de autónomos durante doce (12) meses por contingencias comunes en períodos de cuidado de menores.

6. Bonificación de la cuota durante el descanso por maternidad o supuestos asimilados.

Se extiende el ámbito de aplicación de la bonificación del 100% de la base de cotización para los autónomos en las bajas de maternidad, paternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogida y riesgo durante el embarazo o lactancia, siendo compatible esta bonificación con la establecida para los trabajadores sustitutos establecida en el Real Decreto-Ley 11/1998, de 4 de septiembre. Así, **ya no requiere su sustitución** por contratos de interinidad bonificados celebrados con desempleados.

7. "Tarifa plana" para las mujeres que se incorporen después de la baja por maternidad.

Asimismo, se ha establecido una nueva tarifa plana de **50 euros mensuales** para mujeres que habiendo cesado su actividad por maternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento y tutela, **vuelvan a realizar una actividad por cuenta propia en los dos (2) años siguientes a la fecha de cese**. La cuantía de 50 euros se aplicará en los doce (12) meses siguientes a la fecha de reincorporación, siempre que se opte por la base mínima (operará una reducción del 80% en el caso de que se hubiese optado por una base superior a la mínima).

MEDIDAS DIRIGIDAS A MEJORAR LA COTIZACION DE LOS AUTÓNOMOS

8. Reducción de los recargos por ingreso fuera de plazo.

Se reduce a la mitad el recargo -el 20% se pasa al **10%**- en el caso de abono voluntario de las cuotas de la Seguridad Social dentro del **primer mes** natural siguiente al del vencimiento del plazo para su ingreso, cuando se hayan cumplido en plazo las obligaciones en materia de autoliquidación o de liquidación directa de cuotas. Esta medida será aplicable a partir del 1 de enero del 2018.

9. Devolución de oficio del exceso de cotización en los supuestos de pluriactividad.

Se prevé que la Tesorería General de la Seguridad Social proceda a la devolución automática del exceso de cotización de los trabajadores con pluriactividad (caso de varios trabajos en diferentes regímenes de cotización, por ejemplo asalariado y autónomo a la vez), antes del 1 de mayo del ejercicio siguiente, **sin que se tenga que solicitar dicha devolución**.

10. Vinculación de la base de cotización a los PGE para determinados autónomos.

La base mínima de cotización para los autónomos que cuenten con diez o más trabajadores contratados por cuenta ajena ya no se vincula a la correspondiente para los trabajadores encuadrados en el grupo de cotización 1 del Régimen General, sino a lo que prevean los Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio.

Ámbito legal (cont.)

Leyes

11. Alteración hasta cuatro veces la base de cotización.

Los trabajadores incluidos en este régimen especial **podrán cambiar su base de cotización hasta cuatro veces al año** –anteriormente eran dos veces al año–, eligiendo otra dentro de los límites mínimo y máximo que les resulten aplicables en cada ejercicio, siempre que así lo soliciten a la Tesorería General de la Seguridad Social. Esta medida será aplicable a partir del 1 de enero del 2018.

12. Modificación del régimen de altas y bajas.

Se permiten **hasta tres altas y tres bajas dentro del año natural**, resultando necesario para ello que el alta se realice de forma previa al comienzo de la actividad, y no con posterioridad como sucedía antes de la reforma.

Y adicionalmente, es también importante novedad que se computarán las altas y las bajas **con efectos desde el día** que concurren en la persona de que se trate los requisitos pertinentes, en lugar de por meses completos como ocurría con el sistema anterior.

Ambas medidas entrarán en vigor el 1 de enero de 2018.

En consecuencia, se modifica el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, en cuanto a la calificación como **infracción grave** de no solicitar debidamente las altas, o hacerlo fuera de plazo, medie o no actuación inspectora.

MEDIDAS PARA CLARIFICAR LA FISCALIDAD DE LOS TRABAJADORES AUTONOMOS

La ley incluye dos medidas de naturaleza tributaria para los autónomos en régimen de estimación directa que afectan al IRPF, que son las siguientes:

(i) Deducción de gastos de manutención del propio contribuyente; y (ii) Presunción por regla objetiva de gasto deducible por suministros de la vivienda habitual parcialmente afecta a actividades económicas. Estas medidas serán aplicables a partir del 1 de enero del 2018.

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 14/2017, de 6 de octubre (BOE 07/10/2017), por el que se aprueba la reactivación extraordinaria y por tiempo limitado del programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo.

Como su propio título indica, este Real Decreto-ley recoge la reactivación extraordinaria del programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo (Plan PREPARA) desde el 16 de agosto de 2017 hasta el 30 de abril de 2018.

Podrán beneficiarse de este Plan PREPARA las personas desempleadas por extinción de su relación laboral e inscritas como demandantes de empleo en las Oficinas de Empleo que, entre los días 16 de agosto de 2017 y 30 de abril de 2018, ambos inclusive, hayan agotado o agoten la prestación por desempleo de nivel contributivo y no tengan derecho a ningún subsidio por desempleo de la Seguridad Social, o los hayan agotado, incluidas sus prórrogas, y reúnan al momento de su solicitud los siguientes requisitos: (i) Llevar inscrito como demandante de empleo al menos 12 de los últimos 18 meses, o tener responsabilidades familiares; (ii) Carecer de rentas superiores en cómputo mensual al 75% del SMI, excluida la parte proporcional de dos pagas extras; (iii) No haber percibido la prestación extraordinaria del programa temporal de protección por desempleo e inserción, ni haber sido o poder ser beneficiarios del programa de recualificación profesional, ni haber agotado o tener derecho a la renta activa de inserción, o haber agotado la renta agraria o el subsidio por desempleo, ambos en favor de trabajadores eventuales del Sistema Especial para Trabajadores por Cuenta Ajena Agrarios.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

El plazo para solicitar la inclusión en el programa es de dos (2) meses a contar desde que finaliza la prestación o subsidio por desempleo, o desde el 7 de octubre para quienes hayan agotado el desempleo desde el 16 de agosto de 2017.

Además, en este Real Decreto-ley se regula la reducción del 20% de las cotizaciones en las personas que prestan servicios en el hogar familiar, para así facilitar la regularización del sector de empleadas del hogar y reducir las cargas que supone su contratación. En el caso de familias numerosas esta reducción puede alcanzar hasta el 45%.

Por último, este Real Decreto-ley modifica también la Ley de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, de 1 de junio de 2011, con la finalidad de delimitar claramente a qué entidades del sector público se les admite formalizar contratos laborales de obra o servicio determinado con una duración superior a tres (3) años.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 9 de octubre de 2017 (BOE 11/10/2017), de la Dirección General de Empleo, por la que se publica la relación de fiestas laborales para el año 2018.

Mediante esta Resolución como todos los años se comunican las Fiestas Laborables para el 2018 de ámbito nacional, autonómico y de las Ciudades de Ceuta y Melilla, las cuales deberán ser tenidas en cuenta a efectos de cómputos de plazos. El calendario con las fechas señaladas figura en el anexo de esta Resolución. En este sentido mencionar que hay fiestas de carácter nacional no sustituibles por las Comunidades Autónomas y otras si sustituibles por otras que según la tradición de las Comunidades Autónomas les sean propias. Así se consideran días festivos en el año 2018 las siguientes fechas:

- **En todo el territorio nacional** son fiestas de carácter no sustituible (salvo el 6 de enero) las siguientes: 1 y 6 de enero; 30 de marzo; 1 de mayo; 15 de agosto; 12 de octubre; 1 de noviembre; 6, 8 y 25 de diciembre.
- En **el ámbito territorial de las Comunidades Autónomas**: aquellos días determinados por cada Comunidad Autónoma como festivos, los cuales figuran en el anexo de esta Resolución.

Resaltar que dentro de las fiestas nacionales sustituibles, el 19 de marzo de 2018 será festivo en Valencia y Murcia; el 29 de marzo de 2018 (Jueves Santo) será festivo en todas las Comunidades Autónomas salvo en Cantabria, Cataluña y Valencia; y el 25 de julio de 2018 (Santiago Apóstol) será festivo en Galicia.

A todos estos días festivos, hay que añadir: (i) el día que cada Comunidad Autónoma establece como fiesta propia incluido en esta Resolución; y (ii) los dos días que cada municipio decida con carácter de fiestas locales que por tradición le sean propias, que no se encuentran incluidos en esta Resolución, sino que se determinan por la autoridad laboral competente -a propuesta del Pleno del Ayuntamiento correspondiente- y se publican en el Boletín Oficial de la Comunidad Autónoma y, en su caso, en el Boletín Oficial de la Provincia.

Mercantil

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 15/2017, de 6 de octubre (BOE 07/10/2017), de medidas urgentes en materia de movilidad de operadores económicos dentro del territorio nacional.

Este Real Decreto-ley consta de un artículo único cuyo fin es aclarar la interpretación del art. 285.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), de modo que se establezca como **regla general** que el **órgano de administración es el órgano competente** para efectuar el cambio de domicilio dentro del territorio nacional y si los accionistas **desean modificar dicha competencia deben preverlo expresamente en los Estatutos**, negando expresamente esta competencia al órgano de administración.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

Así en dicho artículo único se modifica el **art. 285.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital**, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que queda redactado como sigue:

"2. Por excepción a lo establecido en el apartado anterior el órgano de administración será competente para cambiar el domicilio social dentro del territorio nacional, salvo disposición contraria de los estatutos. Se considerará que hay disposición contraria de los estatutos solo cuando los mismos establezcan expresamente que el órgano de administración no ostenta esta competencia."

Expresamente se prevé en una disposición transitoria única con efectos para los Estatutos sociales vigentes, según la cual, se entenderá que hay disposición contraria de los Estatutos solo cuando **"con posterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley se hubiera aprobado una modificación estatutaria que expresamente declare que el órgano de administración no ostenta la competencia para cambiar el domicilio social"**.

En consecuencia, todos los órganos de administración tienen la facultad de trasladar su domicilio dentro del territorio nacional **salvo que expresamente se hubiera previsto en los Estatutos sociales que el órgano de administración no tiene dicha facultad**.

Banca, Seguros y Mercado de Valores

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/1799 de la Comisión, de 12 de junio de 2017 (DOUE 06/10/2017), por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 600/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la exención de los bancos centrales de determinados terceros países, en su aplicación de la política monetaria, de tipo de cambio y de estabilidad financiera, de los requisitos de transparencia pre-negociación y post-negociación (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/1944 de la Comisión de 13 de junio de 2017 (DOUE 26/10/2017), por el que se establecen normas técnicas de ejecución con respecto a los formularios, las plantillas y los procedimientos para el proceso de consultas entre las autoridades competentes pertinentes en relación con la notificación de una adquisición propuesta de una participación cualificada en una empresa de inversión, de conformidad con las Directivas 2004/39/CE y 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/1945 de la Comisión, de 19 de junio de 2017 (DOUE 26/10/2017), por el que se establecen normas técnicas de ejecución en relación con las notificaciones presentadas por empresas de servicios de inversión solicitantes o autorizadas, o destinadas a ellas, de conformidad con la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/1800 de la Comisión de 29 de junio de 2017 (DOUE 07/10/2017), que modifica el Reglamento Delegado (UE) n.º 151/2013 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2012, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/1943 de la Comisión de 14 de julio de 2016 (DOUE 26/10/2017), por el que se completa la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación sobre la información y los requisitos necesarios para la concesión de autorizaciones a empresas de servicios de inversión (Texto pertinente a efectos del EEE).

Ámbito legal (cont.)

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/1946 de la Comisión, de 11 de julio de 2017 (DOUE 26/10/2017), por el que se completan las Directivas 2004/39/CE y 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación con el fin de establecer una lista exhaustiva de la información que los adquirentes propuestos deben incluir en la notificación de la propuesta de adquisición de una participación cualificada en una empresa de inversión (Texto pertinente a efectos del EEE).

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2017/1792 del Consejo de 29 de mayo de 2017 (DOUE 06/10/2017), relativa a la firma, en nombre de la Unión, y a la aplicación provisional del Acuerdo bilateral entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América sobre medidas prudenciales en materia de seguros y reaseguros.

DECISIÓN (UE) 2017/1793 del Consejo, de 15 de septiembre de 2017 (DOUE 06/10/2017), por la que se modifica la Decisión (UE) 2017/1792 relativa a la firma, en nombre de la Unión, y a la aplicación provisional del Acuerdo bilateral entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América sobre medidas prudenciales en materia de seguros y reaseguros.

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2017/1857 de la Comisión, de 13 de octubre de 2017 (DOUE 14/10/2017), relativa al reconocimiento de las disposiciones jurídicas, de supervisión y de ejecución de los Estados Unidos de América aplicables a las operaciones de derivados supervisadas por la Commodity Futures Trading Commission como equivalentes a una serie de requisitos establecidos en el artículo 11 del Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los derivados extrabursátiles, las entidades de contrapartida central y los registros de operaciones (Texto pertinente a efectos del EEE).

Acuerdos Internacionales

ACUERDO BILATERAL entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América sobre medidas prudenciales en materia de seguros y reaseguros (DOUE 06/10/2017).

Resoluciones

Resolución de 3 de octubre de 2017 (BOE 25/10/2017), de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se publican las cuantías de las indemnizaciones actualizadas del sistema para valoración de los daños y perjuicios causados a las personas en accidentes de circulación.

Administrativo

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2017/1939 del Consejo, de 12 de octubre de 2017 (DOUE 31/10/2017), por el que se establece una cooperación reforzada para la creación de la Fiscalía Europea.

REGLAMENTO (UE) 2017/1951 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2017 (DOUE 31/10/2017), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 99/2013 relativo al Programa Estadístico Europeo 2013-2017, prorrogándolo hasta 2020 (Texto pertinente a efectos del EEE y de Suiza).

Reales Decretos

REAL DECRETO 897/2017, de 6 de octubre (BOE 07/10/2017), por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

REAL DECRETO 898/2017, de 6 de octubre (BOE 20/10/2017), por el que se regula la concesión directa de subvenciones para la contratación de servicios de acceso de banda ancha fija de alta velocidad a 30 megabits por segundo.

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/928/2017, de 29 de septiembre (BOE 03/10/2017), por la que se declara la insuficiencia de medios de la Intervención General de la Administración del Estado, que justifica la contratación con empresas privadas de auditoría.

Ámbito legal (cont.)

Órdenes Ministeriales

ORDEN ETU/943/2017, de 6 de octubre (BOE 09/10/2017), por la que se desarrolla el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica

ORDEN ETU/971/2017, de 11 de octubre (BOE 14/10/2017), por la que se modifica el plazo de formalización para la prestación del servicio de disponibilidad de potencia de generación de energía eléctrica a partir del 1 de enero de 2018, establecido en el artículo 6 de la Orden ITC/3127/2011, de 17 de noviembre.

ORDEN FOM/993/2017, de 2 de octubre (BOE 17/10/2017), por la que se aprueba el modelo de declaración responsable, que habilita para la prestación de servicios postales no incluidos en el ámbito del servicio postal universal.

ORDEN HFP/996/2017, de 17 de octubre (BOE 18/10/2017), por la que se articula el sistema de pago a terceros acreedores por cuenta de la Comunidad Autónoma de Cataluña con cargo a las entregas a cuenta correspondientes a su participación en los regímenes de financiación autonómica, mediante la constitución de una cuenta para la consignación de estos pagos.

ORDEN APM/1040/2017, de 23 de octubre (BOE 30/10/2017), por la que se establece la fecha a partir de la cual será exigible la constitución de la garantía financiera obligatoria para las actividades del anexo III de la Ley 26/2007, de 23 de octubre, de Responsabilidad Medioambiental, clasificadas como nivel de prioridad 1 y 2, mediante Orden ARM/1783/2011, de 22 de junio, y por la que se modifica su anexo.

ORDEN ETU/1033/2017, de 25 de octubre (BOE 27/10/2017), por la que se aprueba el cuadro nacional de atribución de frecuencias.

ORDEN ETU/1046/2017, de 27 de octubre (BOE 31/10/2017), por la que se establecen los valores de la retribución a la operación correspondientes al segundo semestre natural del año 2017, se aprueban instalaciones tipo y se establecen sus correspondientes parámetros retributivos, aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 10 de octubre de 2017 (BOE 13/10/2017), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se inscriben en el registro de régimen retributivo específico en estado de preasignación a las solicitudes adjudicatarias de la subasta para la asignación del régimen retributivo específico convocada al amparo de lo dispuesto en el Real Decreto 650/2017, de 16 de junio, y en la Orden ETU/615/2017, de 27 de junio.

RESOLUCIÓN de 11 de octubre de 2017 (BOE 17/10/2017), de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se aprueba el calendario y las características del procedimiento competitivo de subastas para la asignación del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad regulado en la Orden IET/2013/2013, de 31 de octubre, para el periodo de entrega comprendido entre el 1 de enero y el 31 de mayo de 2018.

RESOLUCIÓN de 11 de octubre de 2017 (BOE 24/10/2017), de la Secretaría de Estado de Comercio, por la que se publica el Convenio marco de colaboración con la Federación Española de Municipios y Provincias, para el desarrollo de un marco común de colaboración para la dinamización y modernización comercial.

RESOLUCIÓN de 18 de octubre de 2017 (BOE 31/10/2017), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se fija el precio medio de la energía a aplicar, en el cálculo de la retribución del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad prestado por los consumidores de los sistemas eléctricos de los territorios no peninsulares a los que resulta de aplicación la Orden ITC/2370/2007, de 26 de julio, durante el cuarto trimestre de 2017.

RESOLUCIÓN de 23 de octubre de 2017 (BOE 24/10/2017), de la Subsecretaría, por la que se publica el Convenio entre la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, la Secretaría de Estado para la Sociedad de la Información y la Agenda Digital y Red.es, para la realización del Programa de Excelencia Regulatoria de España.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal Supremo

DEDUCCIONES

Determinación de la base de deducción de los gastos de propaganda o publicidad en supuestos de publicidad mixta.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13/07/2017. Rec. 1351/2016

Interpuesto recurso de casación por la Administración General del Estado contra una Sentencia de la AN que anuló la de instancia en favor de un grupo empresarial, la cuestión debatida consiste en determinar la base de deducción de los gastos de propaganda o publicidad en supuestos de **publicidad mixta**; esto es, cuando el vehículo o soporte material de la publicidad es un elemento de la empresa cuya finalidad va más allá de la mera función publicitaria, al realizar, además, otras funciones diferentes a la simple divulgación de la marca o productos de la entidad y ligadas a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial.

El origen de la controversia parte de la liquidación por el IS, girada al citado grupo empresarial, correspondiente a los ejercicios 2006, 2007, 2008 y 2009, y derivada de acta de disconformidad extendida por la Inspección de Hacienda del Estado, al haber apreciado que las sociedades del grupo habían realizado deducciones no procedentes por gastos de publicidad vinculados a los Programas de apoyo a ciertos acontecimientos de excepcional interés público -previstos, con carácter general, en el art. 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo-. La pretensión del obligado tributario es que los gastos en que incurrió por la adquisición de envases y embalajes comerciales que contienen sus productos (latas, tetrabricks, cajas de cartón o similares), que le suponen asumir una serie de costes consistentes, básicamente, en trabajos de diseño gráfico preparatorios de la inserción del logo del acontecimiento y en la adaptación de las líneas de producción o maquinaria específica de fabricación de dichos envases a fin de que la rotulación de los mismos incluya dichos logos junto con otra información no relacionada con el acontecimiento, se consideren como base de la deducción controvertida, lo que fue rechazado por el TEAC.

Entiende el TS que, en estos casos de **publicidad mixta** debe obrarse del siguiente modo:

- a) En los supuestos en los que es fácil separar los dos costes: (i) el de la parte del soporte cuya función es exclusivamente publicitaria y (ii) el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria, al obligado tributario se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

- b) En aquellos casos en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte es más complicada por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria, al obligado tributario se le podrá aceptar como justificación suficiente que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria.

Confirma el Alto Tribunal la **correcta actuación de la Administración Tributaria y del TEAC, en cuanto a las liquidaciones litigiosas, cuando diferenciaron, dentro del soporte publicitario, la parte del mismo que estrictamente tenía una función de publicidad de aquella otra que tenía otras funciones distintas, y únicamente aceptaron que los costes de esa primera parte pudieran disfrutar del beneficio fiscal.** En cambio, **la sentencia recurrida, al no tolerar esa diferenciación, ha interpretado y aplicado erróneamente el concepto de gastos de propaganda y publicidad** que, según lo dispuesto en el art. 27.3, punto primero, de la Ley 49/2002, deben ser considerados para cuantificar la base de la deducción según la doble alternativa prevista en función de que la publicidad haya sido o no esencial respecto de la divulgación del acontecimiento.

Concluye el TS estimando recurso de casación, **anulando la Sentencia recurrida** y desestimando el recurso contencioso-administrativo que fue interpuesto en el proceso de instancia.

No obstante, la Sentencia contiene un **Voto particular** de uno de los Magistrados de la Sala, en sentido contrario.

Dentro del gasto de soporte publicitario solo puede aplicar la deducción vinculada a programas de apoyo a los acontecimientos de excepcional interés público la parte del mismo que estrictamente tenga una función de publicidad.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

DIRECTIVA MATRIZ-FILIAL

Es contraria a la Directiva Matriz-Filial una cláusula sobre la exención de beneficios distribuidos que obliga a probar que la cadena de participaciones no tiene como objetivo el fraude.

Sentencia del TJUE, Sala Sexta, de 07/09/2017. Asunto C-6/2016

La Directiva 90/534/CEE -conocida como "Matriz-Filial"- excluye de tributación en origen a los dividendos distribuidos por entidades en un Estado miembro a sus matrices en otro Estado miembro. Frente a esta regla general, la Directiva faculta a los Estados a incluir normas anti-abuso, pensando en casos en los que la entidad receptora de los dividendos sea una mera pantalla en la UE de inversores finales de terceros países.

En este sentido, la **norma francesa** establecía que el beneficio fiscal no se aplicaba cuando la entidad perceptora del dividendo estuviese controlada, directa o indirectamente, por una o varias entidades o personas residentes en Estados terceros, salvo que se acredite que ello no tiene por objetivo principal o uno de sus objetivos principales beneficiarse de la exención.

Aplicando dicha norma, las autoridades francesas rechazaron la exención fiscal del dividendo satisfecho por una entidad francesa a su matriz luxemburguesa, controlada por una sociedad chipriota de capital suizo.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Respecto a esta redacción, confrontada con la de la Directiva en la redacción aplicable en aquel momento (2005-2006), **el TJUE considera que es contraria a la Directiva Matriz-Filial**, e incluso supone una **indebida restricción al principio general de la libertad de establecimiento**.

El argumento es que cualquier derogación a la norma general de exención de dividendos *intra*-UE debe ser **interpretada restrictivamente**, en los casos en que se aprecie fraude o abuso, siendo el objetivo de la medida anti-abuso las estructuras artificiales que no reflejan la realidad económica, y persiguen una indebida ventaja fiscal.

Lo anterior es bien diferente al caso francés, que establece una presunción general de fraude o abuso cuando la matriz es controlada por inversores no UE, que no resulta aceptable conforme a la Directiva, haciendo recaer la prueba en contrario de dicha presunción en el contribuyente.

El TJUE considera que, **puesto que no existe en la Directiva matriz-filial ningún precepto que habilite a excluir la exención atendiendo a la residencia de los accionistas de la entidad matriz** (tan solo se arbitra un reconocimiento para que los Estados miembros puedan aplicar las disposiciones nacionales o convencionales que estimen necesarias para evitar fraudes o abusos), **es necesario un análisis individual de cada operación por parte de las autoridades fiscales a fin de determinar si existe abuso o fraude**: *"The automatic application of a general tax measure excluding certain categories of taxpayers from the tax advantage without the tax authorities being obliged to provide prima facie evidence of tax evasion goes further than is necessary from preventing fraud and abuse."*

La norma interna francesa que vincula el disfrute de la exención a la declaración de que la estructura societaria no responde a un interés fraudulento por parte de la entidad es un exceso en contra del Derecho Comunitario.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

DEDUCCIONES

El TJUE limita la exención del IVA a las AIEs cuyos miembros desarrollen actividades aseguradoras o financieras.

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 21/09/2017. Asunto C-326/2015

Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 21/09/2017. Asunto C-605/2015

Se trata de unas recientes **Sentencias de la Sala Cuarta del TJUE dictadas el 21/09/2017 en los Asuntos C-605/2015 (Aviva) y C-326/2015 (DNB Banka)**, y en cierto modo también en el Asunto C-616/2016, en el marco de sendos litigios suscitados, en el sector de los **seguros** y en el ámbito de los **servicios financieros**, respectivamente, y en los que, en ambos casos, se plantea una cuestión prejudicial cuyo objeto es la interpretación del art. 132.1 f) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al **sistema común del IVA**, a fin de determinar si es aplicable la exención del IVA que dicho precepto contempla, a los servicios prestados por **agrupaciones autónomas de personas (AAP)** cuyos miembros ejerzan una actividad económica, ya sea (i) en el sector de los **seguros**, ya sea (ii) en el ámbito de los **servicios financieros**.

El precepto controvertido, el art. 132.1 f) establece: *"1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: (...) f) las prestaciones de servicios realizadas por agrupaciones autónomas de personas (AAP) que ejerzan una actividad exenta, o para la cual no tengan la cualidad de sujeto pasivo, con objeto de proporcionar a sus miembros los servicios directamente necesarios"*

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

para el ejercicio de esa actividad, siempre que tales agrupaciones se limiten a exigir a sus miembros el reembolso exacto de la parte que les incumba en los gastos hechos en común, con la condición de que esta exención no sea susceptible de provocar distorsiones de la competencia; (...)."

Señala el TJUE que **las prestaciones de servicios efectuadas por una AAP estarán comprendidas en la exención** prevista en el citado art. 132.1 f) **cuando esas prestaciones de servicios contribuyan directamente al ejercicio de las actividades de interés general desarrolladas por sus miembros** contempladas en el art. 132 de dicha Directiva; es decir, *a sensu contrario*, **no están comprendidas** dentro de tal exención **las prestaciones de servicios que no contribuyan directamente al ejercicio de actividades de interés general**, sino al ejercicio de otras actividades exentas, en particular, y en lo referido a los supuestos controvertidos, las establecidas en el art. 135.1 de la citada Directiva.

Por tanto, declara el TJUE que el **art. 132.1 f)** de la **Directiva 2006/112/CE** debe **interpretarse** en el sentido de que la **exención** prevista en la citada disposición **únicamente** tiene por **objeto** las AAP cuyos miembros ejercen una actividad exenta calificada como de interés general contemplada en el capítulo segundo del Título IX de dicha Directiva y que, por lo tanto, **los servicios prestados por una AAP cuyos miembros** ejerzan una actividad económica, tanto (i) en el sector de los seguros como (ii) en el ámbito de los **servicios financieros, que no constituyen una actividad de interés general, no disfrutan de dicha exención.**

Interesa añadir que las dos Sentencias indican que estos criterios no deben tener efectos retroactivos ni afectar negativamente a situaciones pasadas que puedan ampararse en el *principio de seguridad jurídica*.

Tasas

Tasa por prevención y vigilancia especial de viviendas

Tribunales Superiores de Justicia

INTERDICCIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN

Procedente anulación de una tasa municipal al incurrir en un supuesto de interdicción de la doble imposición con un impuesto autonómico.

Sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 30/06/2017. Rec. 778/2016

El caso analizado gira en torno a si es conforme a Derecho, o no, la modificación de la Tasa que el Ayuntamiento de Barcelona impone a las entidades bancarias por el servicio de prevención y vigilancia especial de viviendas vacías o desocupadas.

Los **hechos imponibles** que determinan la exacción de esta tasa son:

- (i) la **actividad municipal inspectora y de control** sobre las viviendas declaradas vacías o permanentemente desocupadas, gravándose cada expediente incoado para declaración de la utilización anómala; y
- (ii) las **órdenes de ejecución** que se puedan derivar, devengándose la tasa en cada requerimiento abierto por incumplimiento de una orden anterior de cese de la situación de utilización anómala o desocupación.

Argumenta el TSJ de Cataluña que **ninguno de los dos presupuestos de hecho encuentra su posible subsunción en ninguno de los 28 grupos de supuestos de prestación de servicios o de realización de actividades administrativas de competencia local especificados o desgranados por el legislador competente en el art. 20 apdos. 4 y 5 del TRLHL 2/2004**. Así, considera el TSJ -siguiendo la misma línea de otras Sentencias, entre otras: STSJ del Principado de Asturias, de 28/11/2014 (Rec. 71/2014); STSJ de Andalucía, de 14/01/2010 (Rec. 134/2008); STSJ de Cataluña, de 19/11/2004 (Rec. 237/2004); y STSJ de Madrid, de 17/06/2010 (Rec. 4879/2010)- que **estas tasas se solapan con el Impuesto autonómico sobre viviendas vacías**, cuyo hecho imponible viene definido por la

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

desocupación permanente de una vivienda durante más de 2 años sin causa justificada, por afectar dicha desocupación a la función social de la propiedad de las viviendas, **al coincidir con su hecho imponible material.**

Por tanto, en el supuesto controvertido se incurre en un **supuesto de interdicción de la doble imposición** (art. 6.3 LOFCA), sin perjuicio de que en el momento del establecimiento de esta tasa, el Impuesto se encontraba suspendido en su recurso de inconstitucionalidad.

Por todo ello, termina **el TSJ de Cataluña por anular la tasa impugnada**, al no constar acreditada la satisfacción del *principio constitucional de reserva de ley tributaria*, en relación con el *principio de competencia*, por las exacciones fiscales reguladas como tasas municipales por la modificación de la ordenanza fiscal municipal traída a revisión jurisdiccional.

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

Responsabilidad por sanciones: en situaciones transitorias al aprobarse la Ley 7/2012 procede retrotraer actuaciones para que el responsable manifieste si presta conformidad.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18/07/2017. Rec. 2748/2016

EITS, en recurso de casación para la unificación de doctrina, resuelve una cuestión en torno al régimen transitorio, sin previsión legal al efecto, respecto de la **declaración de responsabilidad tributaria** que alcanza a las sanciones, realizada antes de la entrada en vigor de la Ley 7/2012 que modificó el art. 41.4 de la Ley 58/2008, de 17 de diciembre, General tributaria (LGT), una vez vigente la misma, en situaciones donde la declaración aún no ha alcanzado firmeza por estar pendiente de reclamación económico-administrativa o impugnación judicial.

La obtención del beneficio de la reducción de la sanción del responsable tributario exige dos requisitos: (i) prestar la conformidad; y, (ii) a modo de condición suspensiva, la no impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad (acto que, en exclusividad, depende de la voluntad del declarado responsable). En el desenvolvimiento normal del procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, el cumplimiento de esta última condición pende de plazos ciertos, pues se obtiene el beneficio una vez que el acuerdo de declaración de responsabilidad no puede ya recurrirse por el transcurso del tiempo. Sin embargo, el problema se produce en situaciones como las del caso controvertido (situaciones transitorias en las que cuando se produjo la declaración de responsabilidad tributaria no se preveía legalmente el beneficio de la reducción de la sanción). Ante esta situación se impugnó el acuerdo de declaración de responsabilidad, y pendiente la impugnación se aprobó legalmente el citado beneficio -art. 41.4 LGT- sin que la parte interesada pudiera desistir de su recurso para hacer efectivo el derecho a la reducción, pues el desistimiento supondría automáticamente la declaración de firmeza de la declaración de responsabilidad solidaria, tras formulación de reclamación contra la misma.

Ámbito fiscal (cont.)

Finaliza **el Alto Tribunal casando y anulando la sentencia impugnada**, y ello, a pesar de que expresamente dicha Sentencia reconoce la voluntad impugnadora del acuerdo de derivación de responsabilidad de la parte demandante y de que *“la eficacia retroactiva solo cobra valor si el interesado presta su conformidad a la declaración de responsabilidad; desde el momento que impugna la misma así como la validez de las sanciones está renunciando a ese posible beneficio.”* El TS rebate la tesis del TEAC -Resolución que anula y deja sin efecto- de anular el acuerdo de declaración de responsabilidad impugnado y retrotraer las actuaciones al momento del trámite de conformidad, y establece que **lo procedente es la retroacción de actuaciones al TEAC para que, en caso de duda sobre la voluntad de impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad, emplee el mecanismo dispuesto en el art 237.2 LGT -conceder trámite de audiencia sobre la aplicación del art. 41.4 LGT a los efectos oportunos-** para despejar la misma y resolver en consecuencia, y de considerarse indubitada la voluntad del responsable de continuar con la impugnación del acuerdo de declaración de responsabilidad entrar a resolver sobre las cuestiones de fondo.

El problema para el cumplimiento de la condición de no impugnar el acuerdo de declaración de responsabilidad -que pende de plazos ciertos- se produce en situaciones transitorias en las que cuando se produjo la declaración de responsabilidad tributaria no se preveía legalmente el beneficio de la reducción de la sanción.



Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Europeo de
Derechos Humanos

CONTROL DEL EMPRESARIO

EITEDH limita el control de las comunicaciones electrónicas por el empresario.

Sentencia del TEDH, Gran Sala, de 05/09/2017

En este asunto la Gran Sala del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) ha dictado un nuevo pronunciamiento sobre la validez de la monitorización de las comunicaciones electrónicas de los empleados en el trabajo por parte de las empresas. En este caso, el TEDH ha matizado su doctrina anterior al limitar dicho control al cumplimiento de una serie de condiciones.

El origen de este asunto parte del despido disciplinario de un empleado en una empresa en Rumanía, por incumplimiento de la política interna que prohíbe expresamente el uso personal de los recursos facilitados por la empresa y que el empleado conocía y había firmado. Es relevante esta resolución de la Gran Sala porque reconoce que, a pesar del amplio margen que tienen los Estados para establecer el marco legal de las comunicaciones de naturaleza no profesional realizadas por los trabajadores en su lugar de trabajo, **este ámbito de regulación no puede ser ilimitado, aclarando así el TEDH que la regulación de la monitorización de la correspondencia o de las comunicaciones de los trabajadores debe ir acompañada de una protección adecuada y suficiente de la vida privada contra el posible abuso empresarial.** Resaltar que este pronunciamiento difiere del que realizó la Sección IV del TEDH en enero de 2016 sobre el mismo asunto, donde no se consideró que hubiese habido vulneración alguna.

En suma, la Gran Sala analiza en este caso -mediante un juicio de proporcionalidad- el conflicto entre el derecho a la privacidad reconocido en el art. 8 de la Convención de Derechos Humanos y el derecho del empresario a controlar la actividad laboral. A tales efectos, se **recogen una serie de criterios en la propia resolución, los cuales deben ser tenidos en cuenta antes de realizar cualquier control de las comunicaciones de los empleados, para evitar una vulneración del derecho a la privacidad de los mismos.** En el caso concreto, el TEDH al valorar dichos criterios consideró que se produjo una vulneración del derecho a la privacidad, concluyendo que no se había respetado el equilibrio justo entre el respeto a la privacidad del empleado y el poder de dirección y disciplinario del empresario. Aclara el Tribunal que no ha sido suficiente a estos efectos que existiese una política empresarial que prohibía el uso de las herramientas informáticas de la empresa y que el empleado la conociera.

La regulación de la monitorización de la correspondencia o de las comunicaciones de los trabajadores debe ir acompañada de una protección adecuada y suficiente de la vida privada contra el posible abuso empresarial.

Audiencia Nacional

CLÁUSULA GENÉRICA EN LOS CONTRATOS RELATIVA A LA CESIÓN DE DATOS

Se necesita el consentimiento expreso para la cesión de la imagen en el ámbito laboral cuando se trata de una función minoritaria en la empresa.

Sentencia de la AN, Sala de lo Social, de 15/06/2017. Rec. 137/2017

La cuestión que se analiza en esta resolución es si la introducción generalizada en los contratos de trabajo, de la siguiente cláusula: *"El trabajador consiente expresamente, conforme a la LO 1/1982, de 5 de mayo, RD 1720/2007 de Protección de Datos de carácter personal y Ley Orgánica 3/1985 de 29 de mayo, a la cesión de su imagen, tomada mediante cámara web o cualquier otro medio,*

Ámbito legal (cont.)

Audiencia Nacional

siempre con el fin de desarrollar una actividad propia de telemarketing y cumplir, por tanto, con el objeto del presente contrato y los requerimientos del contrato mercantil del cliente”, lesiona el derecho a la propia imagen de los trabajadores, prevista en el art. 18.1 CE, o, si por el contrario, se trata de una cláusula consentida, que no lesiona ningún derecho, puesto que es necesaria para la ejecución de los contratos de trabajo en una empresa dedicada al Contact Center.

La Sala considera, en primer lugar, que es **totalmente legítimo que la empresa exija a sus trabajadores la realización de servicios de video llamada**, cuando el servicio pactado con el cliente lo requiera, lo cual implica necesariamente la cesión de la imagen, pero matiza sobre el hecho de que aunque **sea necesaria la cesión de la imagen, por ello no se exige de la obtención del consentimiento expreso de los trabajadores**, puesto que los servicios de videollamada son una de las múltiples funcionalidades del telemarketing, siendo dicha actividad minoritaria en la empresa.

Por tanto, concluye la AN declarando la nulidad de pleno Derecho de la práctica empresarial consistente en incorporar a los contratos de trabajo la anteriormente mencionada cláusula, puesto que el consentimiento del trabajador no se colma mediante un consentimiento genérico al iniciarse la relación laboral, ya que los servicios de video llamada son uno entre los múltiples objetos del contrato.

Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CLÁUSULAS MULTIDIVISA

Criterios para apreciar el consentimiento expreso e informado en los contratos multidivisa.

Sentencia del TJUE, Sala Segunda, de 20/09/2017. Asunto C-186/16

El TJUE analiza en el marco de un litigio entre particulares y un banco de Rumanía el **carácter supuestamente abusivo de cláusulas incluidas en contratos de crédito en las que se estipula, en particular, el reembolso de los créditos en la misma divisa extranjera en que se concedieron**. El tribunal rumano somete ante el TJUE una serie de cuestiones prejudiciales sobre dicho tipo de contratos. Los diferentes aspectos planteados son los siguientes:

- I. El **momento en el que debe analizarse el desequilibrio entre los derechos y obligaciones de las partes**, esto es, si es en el momento de celebración del contrato o incluye también la situación en la que se hayan producido variaciones significativas en el tipo de cambio de una divisa, durante la vigencia de un contrato de tracto sucesivo.

A estos efectos, el TJUE considera que **la apreciación del carácter abusivo de una cláusula contractual debe realizarse en relación con el momento de la celebración del contrato en cuestión**, teniendo en cuenta el conjunto de las circunstancias que el profesional podía conocer en ese momento y que podían influir en la ulterior ejecución de dicho contrato.

- II. Si la cláusula contractual sólo debe establecer los motivos por los que se incluyó en el contrato y su mecanismo de funcionamiento, o bien que también deba establecer todas sus posibles consecuencias susceptibles de provocar una variación en el precio pagado por el consumidor, como sería el riesgo del tipo de cambio.

El TJUE declara que en estos casos **el prestatario deberá estar claramente informado de que, al suscribir un contrato de préstamo denominado en una divisa extranjera, se expone a un riesgo de tipo de cambio que le será, eventualmente, difícil de asumir desde un punto de vista económico en caso de devaluación de la moneda en la que percibe sus ingresos**. Por otra parte, el banco deberá exponer las posibles variaciones de los tipos de cambio y los riesgos inherentes a la suscripción

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

de un préstamo en divisa extranjera, sobre todo en el supuesto de que el consumidor prestatario no perciba sus ingresos en esta divisa. En consecuencia, **corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar que el profesional comunicó a los consumidores afectados toda la información pertinente que les permitiera valorar las consecuencias económicas de una cláusula como la controvertida en el litigio principal sobre sus obligaciones financieras.**

III. Si se considera incluida dentro del “objeto principal del contrato” una cláusula en un contrato de crédito celebrado en moneda extranjera entre un vendedor o proveedor y un consumidor que no ha sido negociada individualmente y según la cual el crédito será devuelto en la misma divisa.

Por último, el TJUE **sí considera que el concepto de “objeto principal del contrato”, en el sentido de esa disposición, comprende una cláusula contractual, como la del litigio principal, incluida en un contrato de préstamo denominado en divisa extranjera que no ha sido negociada individualmente** y según la cual el préstamo deberá reembolsarse en la misma divisa extranjera en que se contrató, dado que esta cláusula regula una prestación esencial que caracteriza dicho contrato. Por consiguiente, esta cláusula no puede considerarse abusiva, siempre que esté redactada de forma clara y comprensible.

Tribunal Supremo

BANCA

Demanda solicitando la nulidad de contrato de depósito y administración de valores y, subsidiariamente, la resolución del contrato por incumplimiento de la entidad bancaria demandada.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 13/09/2017. Rec. 242/2015

A raíz de la adquisición en una entidad bancaria de bonos de un banco islandés que terminó con la pérdida de la inversión, la demandante interpuso una demanda contra dicha entidad bancaria, en la que se solicitó la nulidad del contrato de depósito y administración de valores; y subsidiariamente, la resolución del contrato por incumplimiento de la demandada.

La Sentencia en primera instancia desestimó la acción de nulidad, por considerarla caducada, y estimó la de resolución contractual, condenando a la demandada a abonar a la actora una determinada cantidad. Frente a ello, la entidad demandada interpuso recurso de apelación ante la Audiencia Provincial quien lo estimó por considerar que la demandante tenía experiencia inversora y que acudió a la entidad acompañada por una antigua empleada de una agencia de valores, y solicitó expresamente la adquisición de títulos del banco islandés, por lo que asumió conscientemente un riesgo asociado a la alta rentabilidad que ofrecían dichos títulos.

Ante el TS se interpone recurso de casación basándose principalmente en que la obligación de información del banco procede tanto de la naturaleza del producto financiero como de la forma en que fue ofrecido al cliente; a estos efectos, el TS confirma que **existe un riguroso deber legal de información al cliente por parte de las entidades de servicios de inversión, pero el incumplimiento de dicha obligación por la entidad financiera podría dar lugar**, en su caso, a la anulabilidad del contrato por error vicio en el consentimiento, o a una acción de indemnización por incumplimiento contractual, **pero no puede dar lugar a la resolución del contrato por incumplimiento**, dado que éste, por su propia naturaleza, debe venir referido a la ejecución del contrato, mientras que el defecto de asesoramiento habría afectado a la prestación del consentimiento.

En suma, **la vulneración de la normativa legal sobre el deber de información al cliente** sobre el riesgo económico de la adquisición de participaciones preferentes puede causar un error en la prestación del consentimiento, o un daño derivado de tal incumplimiento, pero **no determina un incumplimiento con eficacia resolutoria.**

Ámbito legal (cont.)**Concursal**

Tribunal Supremo

ORDEN DE PRELACIÓN DE PAGOS**Demanda formulada por la TGSS para obtener el reconocimiento y pago de determinados créditos contra la masa.****Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 06/04/2017. Rec. 2643/2014**

En esta Resolución se analiza qué criterio de pago de los créditos contra la masa debe aplicarse, si el del vencimiento o el del orden de prelación establecido en el art. 176 bis 2 LC, ante la demanda interpuesta por el TGSS en la que pedía que se declarara que el crédito contra la masa que tenía pendiente de cobro, correspondiente a las cuotas de Seguridad Social devengadas durante un año, era preferente al crédito pagado por la Administración Concursal (AC) en concepto de honorarios de la fase de liquidación y de honorarios del letrado que interpuso las correspondientes reclamaciones judiciales para recuperar activos.

Las Sentencias de instancia desestimaron la demanda de reconocimiento y pago de determinados créditos contra la masa formulada por la TGSS. El TS estima el recurso de casación formulado por la demandante, casa la sentencia recurrida y estima en parte la demanda. A estos efectos, el TS declara que **el orden de prelación de créditos previsto en el art. 176 bis. 2 LC sólo resulta de aplicación a partir de que la administración concursal comunica expresamente la insuficiencia de la masa activa.** Lo que implica que si, como es el caso, no se había realizado tal comunicación, no podía pretenderse la aplicación de dicho orden por el hecho de que en el momento del controvertido pago de los créditos de la administración concursal y del abogado de la administración concursal, ya hubiera insuficiencia de masa activa.

En cuanto a los **honorarios de la AC**, merecen la condición de **gastos pre-deducibles** las actuaciones *“estrictamente imprescindibles para obtener numerario y gestionar la liquidación y el pago”* correspondiendo a la AC indicar cuáles fueron y su cuantificación, para que sea el órgano judicial quien pueda valorar la atribución de dicha condición.

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

CONTRATOS PÚBLICOS DE OBRAS, DE SUMINISTRO Y DE SERVICIOS**Concepto de “poder adjudicador”.****Sentencia del TJUE, Sala Cuarta, de 5/10/2017. Asunto C-567/15**

En el marco de un litigio ante los Tribunales de Lituania, el órgano jurisdiccional pregunta, en esencia, si el art. 1, apdo. 9, párrafo segundo, de la Directiva 2004/18 debe interpretarse en el sentido de que una sociedad que, por una parte, pertenece en su totalidad a un poder adjudicador cuya actividad consiste en satisfacer necesidades de interés general y que, por otra parte, lleva a cabo tanto operaciones para dicho poder adjudicador como operaciones en el mercado competitivo, puede calificarse de “organismo de Derecho Público” en el sentido de esta disposición y cuáles son, a este respecto, las consecuencias que han de deducirse, en su caso, del hecho de que el valor de las operaciones internas pueda representar, en un futuro, menos del 90% del volumen de negocios global de la sociedad o una parte no esencial de éste.

A estos efectos, el TJUE declara que dicho párrafo debe interpretarse en el sentido de que una sociedad que, por una parte, **pertenece en su totalidad a un poder adjudicador cuya actividad consiste en satisfacer necesidades de interés general** y que, por otra parte, **lleva a cabo tanto operaciones para dicho poder adjudicador como operaciones en el mercado competitivo, debe calificarse de “organismo de Derecho Público” en el sentido de esta disposición, siempre que las actividades de dicha sociedad sean necesarias para que ese poder adjudicador pueda ejercer su actividad y que, para satisfacer necesidades de interés general, la referida sociedad se guíe por consideraciones que no sean económicas, extremo que ha de verificar el órgano jurisdiccional remitente.**



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Reducción de sanción tributaria por conformidad: el TEAC amplía los supuestos de aplicación.

Resolución del TEAC, de 08/06/2017. Rec. 4493/2013

En esta Resolución el TEAC ha emitido un **novedoso criterio** relativo a la aplicación de la **reducción por conformidad de una sanción tributaria**.

Los hechos controvertidos parten de una regularización en concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS) -ejercicios 2006, 2007 y 2008- en la que la Inspección practicó varios ajustes en la base imponible y no permitió compensar créditos fiscales pendientes de ejercicios anteriores.

El contribuyente, al no estar de acuerdo, **firmó el acta en disconformidad** y presentó alegaciones; aceptando algunos de los argumentos alegados, el Inspector Jefe modificó la propuesta contenida en el acta estimando parte de las alegaciones formuladas por el sujeto pasivo frente al acta, y **dictando directamente el Acuerdo de liquidación sin conceder la posibilidad al contribuyente de prestar conformidad a la nueva liquidación**.

El sujeto pasivo, una vez recibida la notificación de la liquidación y dentro del plazo para poder recurrirla, comunicó a la Inspección su decisión de no recurrir. Finalmente, el acuerdo sancionador no aplicó la reducción por conformidad del 30% y la **liquidación resultante** -no recurrida-, devino **firme**.

Así las cosas, en su reclamación económico-administrativa ante el TEAC, el sancionado pretende que a la sanción derivada de dicha liquidación se le aplique la reducción por conformidad.

Lo **novedoso** de la resolución controvertida estriba en que el TEAC, realizando una **interpretación finalista** y no literal de la norma, admite la aplicación de dicha **reducción** en **determinados supuestos adicionales** a los previstos reglamentariamente.

Considera el TEAC que si el Inspector Jefe modifica la propuesta contenida en el acta, estimando parte de las alegaciones, sin conceder al sujeto pasivo la posibilidad de prestar conformidad a la nueva propuesta de liquidación resultante de dicha rectificación, y el sujeto pasivo no recurre la liquidación resultante, debe **aplicarse**, respecto de la **sanción derivada de dicha liquidación, la reducción por conformidad**.

Argumenta el propio Tribunal que aunque el art. 188.3 del Reglamento General de Gestión e Inspección (RD 1065/2007) sólo prevé la notificación al contribuyente de una nueva propuesta de liquidación resultante de la rectificación para iniciar trámite de alegaciones y en su caso poder prestar conformidad, en el caso de que ésta derive de **cuestiones no alegadas** por el obligado tributario, también es cierto:

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

- (i) que se está ante un Derecho sancionador y el art. 7.2 del Real Decreto 2063/2004 habla de "rectificación de la propuesta" sin diferenciar si dicha rectificación se debe a cuestiones alegadas o no alegadas; y
- (ii) que "**conceder la posibilidad de prestar conformidad a la nueva liquidación resultante de la rectificación** (y por tanto de obtener la **reducción de la sanción**) según que la **rectificación derive de cuestiones alegadas o no alegadas** establecería una **distinción difícilmente explicable pues discriminaría al contribuyente** que, apreciando ilegalidad del acto de liquidación inicial, manifiesta la misma y, en todo o parte, tiene razón, frente a aquél que no aprecia o manifiesta dicha ilegalidad y es el Inspector Jefe el que aprecia la misma."

Así, concluye el TEAC estimando parcialmente la reclamación económico-administrativa relativa a la regularización por IS, anulando la liquidación sancionadora, y ordenando sustituirla por otra en la que se aplique la reducción de la sanción por conformidad con la liquidación tributaria de la que la misma trae causa.

Sanciones por facturas falsas: atención a los recientes pronunciamientos del TEAC.

Resolución del TEAC, de 20/07/2017. Rec. 4702/2014

Resolución del TEAC, de 20/07/2017. Rec. 576/2014

Analizamos conjuntamente estas dos Resoluciones del TEAC por la relevancia de los últimos criterios que adoptan, en relación a uno de los mecanismos más habituales para solicitar devoluciones fraudulentas mediante cuotas ficticias o simuladas, esto es: la **emisión de facturas falsas**.

Bien conocidas son las consecuencias para sus receptores, que deducen indebidamente cuotas de IVA y gastos en el IS o en el IRPF, lo que conlleva sanciones normalmente por dejar de ingresar en la horquilla del 100-150% de la cuota no ingresada; esto es perfectamente compatible con el marco de doble responsabilidad que también se establece para quien expide la factura falsa. Sin embargo, menos conocida, y casi más severa, es la sanción que el ordenamiento contempla para quien emite la factura falsa, que asciende al **75-175% del importe de la factura** (art. 201 apdos. 1 y 3 LGT). Estos supuestos, lamentablemente tan frecuentes, han dado lugar tanto a una copiosa jurisprudencia -entre otras, las SSTC de 25/06/2015 (n.º 146/2015) y de 06/07/2015 (n.º 150/2015); y de la AN de 16/03/2017 (Rec. 455/2015) y de 31/03/2017 (Rec. 413/2016)- como a una extensa doctrina administrativa.

En un caso, una **persona física**, propietario y administrador único de la totalidad de las participaciones de una empresa acogida al régimen de estimación objetiva en IRPF y al simplificado en IVA, **factura: (i) en su propio nombre, a varios clientes** para los que trabaja, altas cuantías por sus servicios y, una vez al año, **(ii) a tal sociedad**, de la que percibe rentas del trabajo.

La persona física carece de medios para realizar actividades económicas y realmente instrumenta facturas que deberían haber sido emitidas por su sociedad. Gracias a la estimación objetiva del IRPF y el régimen simplificado de IVA, paga por módulos, mientras que el receptor deduce bajo régimen general tanto el IVA como el gasto, y ahí hay un diferencial que repercute en contra de la Hacienda Pública.

El TEAC, confirmando la Resolución del TEAR que impone al sancionado multa por incurrir en la citada infracción de emisión de facturas falsas, extrae las siguientes conclusiones:

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

- Un **procedimiento sancionador** puede tener su **origen** en los **datos obtenidos** como consecuencia de un **requerimiento de información** (art. 210.2 LGT), sin que sea necesario que exista un previo expediente de comprobación e investigación, y por supuesto sin que sea obligatorio elevarlo por delito fiscal.
- La conducta consistente en **aparentar**, mediante la expedición de facturas falsas, unas **transacciones económicas irreales**, es **subsumible en el tipo infractor del art. 201 LGT**, al entrar dentro del campo semántico del precepto aplicado.
- En cuanto a las **pruebas de la existencia de facturas falsas** basadas en **indicios**: éstos son hechos probados que, aunque por sí solos no resultan determinantes, sin embargo, **conjuntamente considerados constituyen prueba**. Es decir, en palabras del propio TEAC *“lo decisivo es tratar de determinar si entre los hechos que pudieran considerarse probados y las conclusiones a las que llega la Inspección, existe una **conexión lógica**”, como así dispone el art. 108.2 LGT: “para que las presunciones no establecidas por las normas sean admisibles como medio de prueba, es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano”.*

En el segundo supuesto, parten los hechos de una **sociedad** que cuenta con los medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de una actividad determinada y cuyos titulares, del 100% de las participaciones, son un matrimonio. Sin embargo, **los trabajos son artificialmente divididos y, en parte, facturados**: (i) **por una persona física** (el marido) y (ii) **por una sociedad civil** (formada por tal matrimonio), ambos integrantes tributando en el régimen simplificado del IVA. Tanto la persona física como la sociedad civil también facturan a la sociedad operativa.

La cuestión controvertida que se plantea ante el TEAC se centra en determinar si es posible, o no, que un falso empresario que realiza una actividad inexistente incumpla una obligación de facturación.

En cuanto a la prueba de que no existe realización efectiva de actividades por los facturadores, señala el TEAC que *«la norma no tipifica como sancionable determinada actuación por quien ejerza una actividad empresarial o profesional, sino que **el tipo infractor se delimita por referencia a cualquier incumplimiento de “las obligaciones de facturación”**»*.

Resulta ciertamente una interpretación interesada, ajena al Derecho, aquella que sostiene que las “obligaciones de facturación” que impone la normativa no proscriben la emisión de facturas por quien no ejerce actividad empresarial alguna. (...)

*Atendida la definición del tipo establecida por la norma legal, es claro **que el incumplimiento de la obligación de facturación constituye la emisión de facturas con datos falsos o falseados, por quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como por quien realmente no la ejerce, pues ambas actuaciones vulneran los deberes de facturación que aquella norma impone a los sujetos pasivos, sean o no estos empresarios o profesionales. (...)**».*

En definitiva, es aplicable el tipo sancionador de emisión de facturas falsas tanto a quien ejerce una actividad empresarial o profesional, como a quien realmente no la ejerce y simula realizarla.

Ámbito fiscal (cont.)

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Para determinar la normativa de la CCAA aplicable a la sucesión de un no residente deben considerarse las posibles participaciones indirectas, a través de holding, en empresas domiciliadas en España.

Consulta a la DGT V1345-17, de 01/06/2017

En un supuesto de transmisión *mortis causa* de una *holding* holandesa con participación en distintas entidades españolas siendo residente en Holanda el causante, y el consultante, hijo de aquél, residente en España y, por tanto, sujeto a tributación por obligación personal en el ISD, la DGT determina, entre otras cuestiones, lo siguiente:

- (i) Acreditado de forma fehaciente el cumplimiento de los requisitos para la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de dicha sociedad holding, el consultante **podrá aplicar la reducción del art. 20.2 c)** de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), **tributando a la Administración Tributaria del Estado** mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación.
- (ii) La disp. adic. 2.ª LISD señala, en cuanto a la normativa aplicable a las sucesiones de no residentes que lo son en otros Estados de la UE, que los contribuyentes "tendrán derecho" a la aplicación de la **normativa autonómica** (como alternativa a la estatal) que determine el lugar donde se sitúe el **mayor valor de los bienes y derechos sitos en España** (si son cuentas bancarias, depende de la situación de la sucursal bancaria), o conforme a la normativa autonómica de la Comunidad Autónoma de residencia del contribuyente si no hubiere bien o derecho alguno situado en España. A estos efectos, deben considerarse para el **cómputo de ese mayor valor las participaciones indirectas** que tendría el causante en las empresas domiciliadas en España.
- (iii) Debe **prevaler**, a efectos de determinación de la normativa autonómica por la que se pudiera optar, el **domicilio social y fiscal de las entidades** de que se trate, siempre que y de forma respectiva, el primer domicilio sea el lugar en que se halle el centro de la efectiva administración y dirección de la entidad y, el segundo, el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria.

Subastas electrónicas: ¿cómo tributan?.

Consulta a la DGT V1458-17, de 07/06/2017

La propietaria (persona física) de una página web que funciona como una plataforma en la que, mediante un sistema de subasta, los propietarios de productos pueden venderlos siendo éstos adjudicados al mejor postor de una puja, y ello sin que el gestor de la plataforma adquiriera en ningún momento la propiedad de dichos bienes, pero sí percibe una comisión por mediación en la venta satisfecha por los vendedores, plantea ante la DGT cuál es la tributación de tal operativa.

Es criterio reiterado de la DGT (entre otras, Consulta V2722-14, de 10/10/2014) que, a pesar de que los servicios de mediación prestados por la plataforma y portales en internet se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, este **servicio** puede ser **calificado como servicio de mediación** y no como servicio prestado por vía electrónica. Por ello, los **servicios prestados** por la consultante deben calificarse del modo siguiente:

- (i) como **servicios prestados por vía electrónica**, únicamente cuando la *web* de subastas permita la interacción de los vendedores y pujadores de forma automatizada comunicándose el resultado a las partes sin necesidad de intervención humana directa; y

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- (ii) como **servicios de mediación**, si la interesada efectúa, aunque sea a través de la web, una función proactiva de intermediación en las operaciones de venta de los bienes o servicios prestados.

Con independencia de su naturaleza, que afecta a la localización de los servicios, los servicios prestados tributarán al tipo general del 21% cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por último, señala la DGT que cuando el **destinatario** sea:

- a) un empresario o profesional actuando como tal, y con independencia de cómo se califique el servicio prestado por la consultante**, éste estará sujeto al **IVA** si el destinatario dispone en el territorio de aplicación del Impuesto de su sede de actividad económica o de un establecimiento permanente o, en su defecto, dispone en dicho lugar de su domicilio o residencia habitual siendo destinatarios del servicio dicha sede, establecimiento, domicilio o residencia;
- b) si no tuviera dicha condición**, pueden darse dos variables, atendiendo a la calificación del servicio:
- (i) si es **servicio prestado por vía electrónica**, éste estará sujeto al IVA si el destinatario se encuentra establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el territorio de aplicación del Impuesto (art. 70.Uno.6.º LIVA).
- (ii) si es calificado como **servicio de mediación**, éste estará sujeto al IVA cuando las operaciones de venta de los bienes efectuadas por los vendedores se localizaran, a su vez, en el territorio de aplicación del Impuesto (art. 68 LIVA).

Con independencia de su naturaleza, los servicios prestados tributarán al tipo general del 21% cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Momento en el que se adquiere la condición de empresario o profesional por actuaciones de urbanización a efectos de aplicación del IVA.

Consulta a la DGT V1628-17, de 22/06/2017

La cuestión controvertida parte de la adquisición de una finca rústica por donación paterna, con la posterior obligación de abonar las correspondientes cuotas de urbanización municipales, al estar dicha finca afecta -junto con otras- a un programa de urbanización. Habiendo mantenido, desde un principio, el consultante las parcelas adjudicadas en su patrimonio -deseaba mantener la donación- desde que concluyó la urbanización, sin afectarlas a ninguna actividad económica, pregunta a la DGT si la venta de la finca -esa es ahora su intención- está sujeta al IVA.

Señala la DGT que para que el consultante sea sujeto pasivo del IVA es necesario: (i) que tenga **la condición de empresario o profesional** y (ii) que **actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional** a efectos de tal Impuesto. Asimismo constituye doctrina reiterada que **los propietarios de los terrenos que no tuvieron previamente tal condición a efectos del Impuesto, la adquirirán desde el momento en que comiencen a serles imputados los correspondientes costes de urbanización, siempre que abonaran los mismos con la intención de afectar el suelo resultante de la reparcelación a una actividad empresarial o profesional**. Si el **pago** de los gastos de urbanización se realiza **en dinero** la condición de empresario o profesional se adquirirá **desde el momento en que se pague la primera derrama correspondiente a la prestación de los servicios de urbanización**.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Al no haber tenido el consultante una inicial intención de venta confirmada por elementos objetivos en el momento de soportar los correspondientes costes de urbanización, considera la DGT que, a falta de otros elementos de prueba, **se incumple el requisito necesario para considerar al consultante como empresario o profesional** y, por tanto, la futura transmisión de los terrenos no estará sujeta al IVA, tributando en ese caso por el ITP y AJD.

La condición de empresario o profesional por actuaciones de urbanización está tan íntimamente ligada a la intención de venta de los terrenos que se urbanizan que, si falta ese ánimo, las operaciones se realizarán al margen del ámbito de aplicación del IVA.

Si una sucursal asume el riesgo económico de su actividad, no haciéndolo la matriz, no se produce una identidad del sujeto pasivo, a efectos del IVA.

Consulta a la DGT V1704-17, de 30/06/2017

Analiza la DGT la sujeción, o no, al IVA de los servicios en una sucursal, por tanto sin personalidad jurídica propia, de una entidad establecida en Reino Unido, de la que recibe una serie de servicios financieros, de consultoría, contables, tecnológicos, logísticos, etc. La sucursal (i) tiene un grado suficiente de permanencia así como una estructura fija y estable en el territorio de aplicación del Impuesto, en términos de medios humanos y técnicos, que le permiten recibir y utilizar determinados servicios prestados por su casa central; asimismo, (ii) cuenta con la autorización para firmar contratos en nombre y por cuenta de la central y dispone de una oficina en alquiler para el desarrollo de sus actividades.

Siguiendo la Sentencia del TJUE de 23/03/2006 (Asunto C-210/04, FCE Bank), determina la DGT **que cuando una sucursal no asume el riesgo económico de su actividad sino que lo hace la matriz, no puede calificarse a la sucursal como un sujeto pasivo distinto de su matriz a efectos del Impuesto**. Por tanto, en el caso de los servicios prestados por la matriz establecida en Reino Unido a la sucursal consultante establecida en el territorio español de aplicación del Impuesto, **no existirá una prestación de servicios imponible cuando la segunda no asuma el riesgo económico de su actividad** sino que este sea asumido por la matriz, ya que no existen dos empresarios o profesionales independientes entre los que se establece una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. En consecuencia, **dichas operaciones no estarían sujetas al IVA**.

No obstante, esto no es una regla absoluta, ya que **en caso de que tal identidad no se produzca, los servicios controvertidos constituirán una prestación de servicios sujeta al IVA, que se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto cuando así se derive de la aplicación de las reglas de localización de servicios** contenidas en los arts. 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992.

Ámbito legal

Dirección General de los Registros y del Notariado

Registro Mercantil

Disolución y extinción de una sociedad extinguida por resolución judicial en procedimiento concursal.

Resolución de la DGRN de 30/08/2017

Se cuestiona en este expediente la inscripción de una escritura de disolución y liquidación de una sociedad limitada cuando, según el Registro Mercantil, ya consta que la sociedad ha quedado extinguida y cancelados todos sus asientos. Dicha cancelación se produjo en virtud de **Auto, dictado por el Juzgado de lo Mercantil, que declaró la conclusión del concurso por insuficiencia de la masa activa de la sociedad, acordando la extinción y cancelación de la inscripción de la sociedad en los registros públicos y el cierre de las hojas registrales a los efectos concursales**. El recurrente alega expresamente que si bien la sociedad está extinguida por resolución judicial en procedimiento concursal, no por ello carece de personalidad jurídica residual y puede y debe realizar determinados actos respecto de operaciones de liquidación y de sus relaciones con socios y terceros.

La DGRN estima el recurso y revoca la calificación del Registrador al considerar que en el supuesto de este expediente **el concurso se ha declarado y concluido sin pasar por el trámite intermedio de la apertura de la liquidación, por lo que, al haber relaciones jurídicas pendientes, la liquidación societaria complementaria, fuera del concurso, no debe quedar al margen del Registro Mercantil**. A estos efectos, el cierre de la hoja registral, por su propia configuración, debe admitir posibles asientos posteriores como los solicitados por el recurrente.

Forma de presentación de las cuentas anuales.

Resolución de la DGRN de 05/09/2017

Es objeto de este recurso, la calificación de la Registradora quien rechazó el depósito de cuentas de una sociedad correspondientes a los ejercicios 2012, 2013, 2014 y 2015 porque las **cuentas que se presentaron para su depósito no estaban correctamente identificadas en la certificación del Acta de la Junta**, ya que no se indicaba -según criterio de la Registradora- si se presentaban en papel, en soporte magnético o si habían sido remitidas telemáticamente.

La DGRN estima el recurso y revoca la calificación de la Registradora al considerar que si las cuentas se han presentado en papel, si se presentan en soporte magnético o si han sido remitidas telemáticamente, **son circunstancias de hecho que resultarán del propio Registro sin que pueda exigirse su constancia en el certificado emitido por el órgano de administración** (resulta del informe de la Registradora que la presentación se ha realizado telemáticamente). Si, como en el supuesto de hecho, **la certificación se ha emitido con anterioridad a la presentación de las cuentas a depósito tal exigencia deviene de imposible cumplimiento**.

Consentimiento para el aumento de capital social por compensación de créditos.

Resolución de la DGRN de 12/09/2017

Se analiza en este expediente si para inscribir un aumento de capital por compensación de créditos debe resultar o no consentimiento de una socia, no asistente a la Junta, a la que se atribuyen participaciones nuevas en pago de la conversión en capital de parte de su crédito.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación de la Registradora al determinar que se trata de un negocio jurídico entre el acreedor que aporta a la sociedad y ésta misma, lo que exige la concurrencia de los requisitos que para todo negocio jurídico, exige el art. 1261 CC por lo que el consentimiento, expreso o tácito, del aportante es esencial para su existencia. **La aportación de crédito, como toda aportación, se entiende hecha a título de propiedad, conforme al art. 60 LSC, de donde resulta de nuevo la necesidad esencial de que concurra el consentimiento del cedente sin el cual, no puede haber transmisión.**

La DGRN concluye afirmando que es requisito imprescindible para que la aportación pueda haberse llevado a cabo que conste el consentimiento de la aportante de modo que de no concurrir, no existe el negocio jurídico.





Noticias KPMG Abogados

Taxonomía de actividades conflictivas

Los pasados 18 y 26 de octubre celebramos en nuestras oficinas de Madrid y Barcelona sendas sesiones del KPMG Compliance Think Tank. Como en ocasiones anteriores, se trataron materias de gran actualidad, como son las actividades aparentemente inocuas bajo las cuales se pueden canalizar sobornos en el seno de las organizaciones. De la mano de Alain Casanovas, responsable de los servicios de Legal Compliance en KPMG, se comentaron aquellas actividades que vienen citadas en los estándares más modernos sobre Compliance anti-corrupción (BS 10500 e ISO 37001) y sobre las cuales deberían proyectarse cautelas para

prevenir y detectar malas praxis. Bajo este hilo conductor, se abordaron aspectos relacionados con las prácticas de obsequios, atenciones y hospitalidad, así como de las últimas modalidades de soborno encubierto que señalan los textos internacionales más modernos.

Como en otras ocasiones, ambas sesiones tuvieron una muy nutrida asistencia de representantes de las principales organizaciones que operan en España, reafirmando las sesiones de nuestro KPMG Compliance Think Tank como evento de referencia sobre esta materia.



Planificación de la jubilación: perspectiva empresarial

La unidad de pensiones de People Services de KPMG Abogados ha realizado un estudio sobre la situación de las pensiones en España, basado en las respuestas de cerca de 300 empresas de diversa naturaleza. Su objetivo era analizar el presente de la previsión social según éste es percibido por empresas e individuos así como proporcionar una visión de las tendencias esperadas.

El análisis de las respuestas a la encuestas ponen de manifiesto cuestiones tales como ¿sabemos cuál será nuestra situación en materia de pensiones en el momento de jubilación?, ¿cómo pueden verse impactadas las

empresas ante el futuro incierto de la Seguridad Social y qué medidas se están tomando?, ¿han analizado las empresas el potencial impacto financiero y en recursos humanos, derivado del envejecimiento de sus plantillas? Para responder estas y otras muchas preguntas la unidad de pensiones de KPMG Abogados liderada por Álvaro de Granada, y con una contrastada experiencia en el ámbito de pensiones, celebró el pasado 26 de octubre una jornada en nuestras oficinas, en la que los asistentes pudieron conocer las propuestas de los especialistas en la materia y debatir sobre ellas.



La llamada regla de los 183 días, ¿qué efectos tiene en la tributación personal?

El principio general para tributar en España como residente y en consecuencia estar sometido a imposición por la renta mundial en un determinado año es la de permanecer en territorio español al menos 183 días en el año fiscal considerado. Es la llamada regla de los 183 días. Sin embargo la aplicación de la misma, juntos con otras reglas secundarias que pueden asimismo imponer la obligación de tributar en España como residente fiscal, genera numerosas controversias. ¿Cómo se cuentan los días de permanencia, deben ser día efectivamente trabajados? ¿Qué pasa si estoy un mes de vacaciones en un país tercero? ¿Cómo cuentan a efectos del cálculo?

¿Qué pasa si la legislación en el país de destino o en el de origen contempla otras reglas distintas para tributar como residente en aquel país y de acuerdo con las misma fuera considerado residente en ambos países? ¿Cómo resuelve esa controversia el modelo de convenio de la OCDE? ¿Qué efectos tiene para el contribuyente y para la empresa pagadora la calificación, o no, como residente fiscal? Para responder a estos y otros temas relacionados, la unidad de Global Mobility Services de People Services de KPMG Abogados organizó el 27 de octubre una jornada en que los asistentes tuvieron la posibilidad de comentar los temas de referencia y abrir un debate sobre sus reflexiones y experiencias.



Informe sobre la Remuneración de los Consejeros del Ibex 35. Parte II: Políticas Retributivas

El pasado día 25 se presentó en nuestras oficinas la segunda parte del Informe sobre Remuneración de los Consejeros del Ibex 35, preparado por el área de Compensación General, de Consejeros y de Directivos de KPMG Abogados. El informe, sin duda uno de los más completos del mercado, es en primer lugar un exhaustivo análisis de los Informes Anuales de Remuneraciones de Consejeros (IARC) presentados en 2016. Sus objetivos son por una parte identificar tendencias y prácticas retributivas frecuentes aplicadas en el mercado español desglosadas por conceptos, por otra proveer a las Empresas (Ibex o no Ibex), y a los Consejeros mismos, de una posible herramienta para la toma de decisiones en materia de Remuneraciones de Consejeros, y por último suministrar

ideas útiles y conclusiones para conocimiento de las audiencias interesadas.

La presentación de esta segunda parte del informe realizada el 25 de octubre, centrada en analizar las políticas y prácticas retributivas (generales y específicas) más frecuentes publicadas y practicadas por las empresas del Ibex, fue realizada por Mario Cerón y Mónica San Nicolás, co-Directores del área de Compensación General, de Consejeros y de Directivos de KPMG Abogados y a la misma acudieron responsables de Compensación y miembros de Secretarías de Consejo, de áreas jurídicas y de Cumplimiento de numerosas empresas que pudieron comentar y compartir sus experiencias y opiniones en esta materia.



kpmg.es



© 2017 KPMG Abogados S.L., sociedad española de responsabilidad limitada y miembro de la red KPMG de firmas independientes, miembros de la red KPMG, afiliadas a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), sociedad suiza. Todos los derechos reservados.

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

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.