



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización
Nº 59 - Septiembre 2017





Índice

Enfoque fiscal

Nueva tributación de la economía digital en la UE: hoy mejor que mañana	2
--	---

Enfoque legal

Planes anuales normativos, un nuevo instrumento para la seguridad jurídica y la transparencia	5
--	---

Novedades legislativas

Ámbito fiscal	7
Ámbito legal	8

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	12
Ámbito legal	17

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	22
Ámbito legal	26

Noticias KPMG Abogados

KPMG Abogados presenta el Informe sobre la remuneración de los consejeros de las compañías del IBEX 35	28
--	----

Enfoque fiscal

Nueva tributación de la economía digital en la UE: hoy mejor que mañana



Juan Manuel Moral Calvo
Partner
TAX General Spain
KPMG Abogados, S.L.

El día 21 de septiembre pasado se ha dado a conocer una **Comunicación de la Comisión Europea** dirigida al Consejo y al Parlamento Europeo, que proyecta una **nueva agenda fiscal para la economía digital**.

¿Por qué es tan importante el Mercado Único Digital en Europa?

La base de esta iniciativa es la evidente e innegable importancia de la economía digital y del comercio electrónico en nuestra sociedad y en nuestros mercados. En pocos años se ha creado un verdadero mercado global de enorme volumen que ha crecido y crece de forma muy rápida, a gran escala y en todos los estratos de consumidores y clientes, siendo un acelerador del comercio internacional que salta sobre las fronteras cambiando la idea del comercio tal y como se concebía hasta ahora y que rompe con la diferenciación tradicional entre bienes y servicios. Además, afecta a todos los negocios sin excepción.

Hablamos de los gigantes de la tecnología y el comercio digital que hasta hace relativamente poco no existían, pero que junto a otras empresas, hoy copan el 54% el ranking de las 20 compañías con mayores volúmenes de capitalización bursátil del mundo. Y hablamos de actividades como el comercio electrónico, plataformas online, economía colaborativa, *sites* de descargas, publicidad *online*, plataformas de pagos, *Fintech*, etc.

La Comisión afirma que un tercio del crecimiento industrial en la UE se debe a tecnologías digitales, y que en el período 2008-2016 el ingreso de los cinco mayores *e-commerce retailers* en la UE creció al 32% anual, mientras que el total del sector minorista en la UE lo hizo en ese mismo período al 1% anual. Por otro lado, es evidente que el perfil del consumidor ha cambiado hacia un carácter cada vez más tecnológico, y más va a cambiar en la próxima década cuando los nativos digitales se hagan mayores.

No es de extrañar que el **Mercado Único Digital** sea una de las 10 primeras prioridades políticas de la Comisión Europea, y que exista una gran preocupación

por establecer una adecuada coordinación a la hora de incorporar medidas fiscales que lo traten adecuadamente; lo que está en juego es nada menos que la competitividad en la UE.

¿Existe un problema fiscal respecto a los negocios digitales?

Desde la Comisión Europea se ha contrastado que el pago de impuestos de muchas empresas digitales es mínimo (se afirma que la tasa fiscal efectiva de las compañías digitales en la UE resulta inferior a la mitad de la de las compañías tradicionales, y a menudo muy inferior), y ello supone, en su opinión, dos cosas: (i) que no haya un *fair share* en la tributación de este sector de empresas, por lo que debe crearse un *level playing field* para que todas las compañías puedan competir en la UE en igualdad de condiciones fiscales (*no free rider positions*); y (ii) aún más grave, un verdadero problema en cuanto a la sostenibilidad de los ingresos fiscales de la Unión.

La iniciativa no es nada sencilla, ya que además de su dificultad técnica (es un sector global que puede elegir desde dónde actuar, de oferta volátil y cambiante, con fuentes de ingresos pendientes de consolidarse y con marcada tendencia monopolista u oligopolista), va a ser políticamente complejo alcanzar un nivel de consenso, no solo en la UE sino a nivel global. Las iniciativas a nivel europeo precisan que exista paralelamente un posicionamiento a nivel multilateral, principalmente auspiciado desde la OCDE y el G20, ya que igual que las iniciativas unilaterales de los diferentes países de la UE no son deseables, tampoco es concebible un modelo aplicable en la UE diferente o no adaptado a lo que ocurre fuera de esta pequeña parcela del mundo.

La Comisión reconoce sin ambages que *“the current tax framework does not fit with modern realities”*, como son en la economía digital los activos intangibles, el uso del dato o realidades en ciernes como el internet de las cosas, la inteligencia artificial, robótica y automatización o la realidad virtual. Y por ello **plantea un decidido, firme y ambicioso posicionamiento**.

¿Cuál es la propuesta concreta de la Comisión Europea?

Lo primero es significar que la Comunicación que estamos comentando se limita al modelo de impuesto sobre beneficios, y no se extiende al IVA (aunque la Comisión Europea tenga también una propuesta abierta para el *e-commerce*).

La idea básica es que **los beneficios han de ser gravados donde el valor sea creado**, y para ello se debe dar respuesta a dos cuestiones: (i) el **nexus**, es decir, dónde se crea el valor cuando la presencia es virtual y no física; (ii) el **value creation**, es decir, la forma de medir la creación de valor para realizar la atribución de beneficios.

Lo más relevante de la propuesta que comentamos es que no se decanta por ninguna solución (consciente de que al margen de algunos experimentos como los casos de India o Israel, ningún sistema tributario ha planteado con éxito el tema), sino que meramente expone **dos posibles escenarios**, para que sean el germen de una futura discusión y negociación:

a) Escenario a corto plazo: La Comisión Europea considera que es necesario establecer medidas de corto plazo (*quick fixes*) que resuelvan una situación actualmente insostenible en algunos negocios que se realizan en remoto por medios digitales o electrónicos, principalmente por internet. Y propugna tres posibles nuevas medidas:

- La primera es la **ecualización fiscal basada en volúmenes de negocio**. Consistiría en introducir impuestos sobre beneficios en destino, en los países donde se producen las ventas, en principio deducibles del impuesto sobre beneficios que grava a la empresa en el país de residencia u origen. Es decir, una especie de reparto de una tarta fiscal entre los países donde están los clientes finales. Esta iniciativa ha sido promovida activamente por cuatro países (España, Francia, Alemania e Italia), y posteriormente se han sumado otros (Austria, Bulgaria, Grecia, Portugal, Rumanía y Eslovenia), si bien cuenta ya con la reserva de Irlanda.
- La segunda posibilidad es establecer un pago de impuesto en destino (ventas) vía **retenciones** en los pagos a proveedores no residentes de bienes o servicios *online*.
- Y la tercera es pensar en **nuevos gravámenes** que graven bien los ingresos materializados en cada territorio, o incluso la realización de actividades publicitarias o de difusión por la red en cada lugar.

Estas soluciones, cuando se planteen fuera del laboratorio, deberán ser moderadas, actuar solo sobre ciertos servicios de forma puntual y ser complementarias. Además se prevé que se encontrarán con problemas de ajuste con los convenios internacionales y la normativa europea de ayudas de Estado.

b) Escenario a largo plazo: La Comisión Europea, cuando piensa a largo plazo en este tema, trata de asentarse en las estructuras fiscales que hasta el momento han operado en la coordinación de los sistemas fiscales a nivel internacional, y no en implantar modelos revolucionarios que los hagan saltar por los aires.

Así, sobre la experiencia en el uso de los convenios de doble imposición, la literatura BEPS y las directivas de armonización fiscal en Europa, se habla de ajustar a esta nueva realidad englobada bajo el término de economía digital cuestiones como las **reglas de precios de transferencia** y la incorporación a la cadena de valor de los **activos intangibles**, la **definición de establecimiento permanente** (hasta ahora basada en una presencia física que la economía digital no requiere, y que obliga a configurar un EP donde no hay ni establecimiento ni permanencia), e incluso desarrollar específicamente a nivel europeo la normativa anti-abuso (ATAD) o con especial optimismo el proyecto de base imponible consolidada común (CCCTB).

Esta es la línea auspiciada por la Acción 1 de BEPS, que como es sabido se encuentra ralentizada y sin haber alcanzado conclusiones por haberse planteado con objetivos maximalistas en una realidad tan compleja.

El reto es mayúsculo, requiere según reconoce la Comisión una **reforma fundamental de las normas fiscales internacionales**, que están creadas en el siglo pasado *for brick and mortar businesses*.

Es previsible que esta agenda que ahora se inicia se despliegue con rapidez, y que en la primavera de 2018 se presente una Propuesta de Directiva en la UE, para lo cual se considera deseable que en paralelo se produzca el desarrollo de la Acción 1 de BEPS, así como que la OCDE presente un informe al G20 propugnando un modelo de tributación de la economía digital.

Ojalá se dé con la tecla adecuada, lo que hay en juego es mucho, y debe aprenderse de las experiencias pasadas en el sector, enfocadas erróneamente en muchos casos bajo un enfoque estigmatizado de planificación fiscal agresiva, en vez de contemplarlas sencillamente como una nueva realidad que necesita ser regulada.



Enfoque legal

Planes anuales normativos, un nuevo instrumento para la seguridad jurídica y la transparencia



Borja Carvajal Borrero
Director
Legal público
KPMG Abogados, S.L.

El Título VI de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, establece novedades relevantes en el régimen para el ejercicio de la iniciativa legislativa y la potestad reglamentaria de la Administración.

Tras fijar y definir los principios de buena regulación, que incluyen los de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, la Ley 39/2015 establece la obligación de las Administraciones Públicas de revisar periódicamente su regulación para determinar su adecuación a los anteriores principios y comprobar si las normas aprobadas han servido a los objetivos para los que fueron concebidas. El cumplimiento de esta obligación habrá de documentarse en un informe que se hará público en los términos que determine cada Administración.

Otra novedad relevante de la Ley 39/2015 es la exigencia de que las Administraciones Públicas aprueben, anualmente, un Plan Normativo que contendrá las iniciativas legales y reglamentarias que vayan a ser elevadas para su aprobación en el año siguiente y que será publicado en el Portal de la Transparencia de cada Administración.

En el ámbito de la Administración General del Estado, el régimen de los Planes Anuales Normativos ha sido establecido (i) a través de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (que modifica la Ley del Gobierno), y (ii) por el Real Decreto 286/2017, de 24 de marzo, por el que se regula el Plan Anual Normativo y el Informe Anual de Evaluación Normativa de la Administración General del Estado y se crea la Junta de Planificación y Evaluación Normativa.

Como elementos fundamentales de esta regulación, se establece que:

- En la Administración General del Estado, el Plan Anual Normativo será aprobado por el Consejo de Ministros antes del 30 de abril del año anterior a su vigencia.

- El Plan se elaborará, a partir de las iniciativas de los distintos departamentos ministeriales, por la Junta de Planificación y Evaluación Normativa.
- La coordinación del Plan, y su elevación para aprobación al Consejo de Ministros, se atribuye al Ministerio de la Presidencia, con el doble objetivo de (i) asegurar la congruencia de todas las iniciativas, y (ii) evitar sucesivas modificaciones del régimen legal aplicable a un determinado sector o área de actividad en un corto periodo de tiempo.
- Se prevé la posibilidad para los Ministerios de elevar al Consejo de Ministros propuestas normativas no incluidas en el Plan, si bien en estos casos será necesario justificar esta circunstancia en la correspondiente Memoria de Impacto Normativo que debe acompañar.
- Solo en casos excepcionales (como la formación de un nuevo Gobierno), los distintos Ministerios podrán solicitar al Ministro de la Presidencia la modificación del Plan Anual Normativo en vigor.

Fruto de la exigencia de aprobar Planes Anuales Normativos, estos meses pasados hemos ido conociendo las iniciativas legislativas y reglamentarias que se encuentran en curso de preparación en las distintas Comunidades Autónomas y entidades locales. Una primera revisión de los planes aprobados es suficiente para constatar la utilidad que esta nueva herramienta conlleva en términos de predictibilidad del ordenamiento jurídico y transparencia sobre la actividad de nuestras Administraciones Públicas.

Es de esperar que el hecho de que esta nueva normativa no establezca un régimen sancionador específico (como es usual en obligaciones exigibles a las Administraciones), no sea un obstáculo para que su cumplimiento se generalice y las iniciativas normativas que se aprueben sin haber sido previamente incluidas en el plan correspondiente sean realmente excepcionales.



Novedades legislativas

Ámbito fiscal

Acuerdos internacionales

ACUERDO MULTILATERAL entre Autoridades competentes para el intercambio de Informes país por país, hecho en París el 27 de enero de 2016 (BOE 29/09/2017).

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 25 de agosto de 2017 (BOE 01/09/2017), del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la Resolución de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

Ámbito legal

Banca, Seguros y Mercado de Valores

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/1542 de la Comisión de 8 de junio de 2017 (DOUE 14/09/2017), por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/35 en relación con el cálculo del capital reglamentario obligatorio para determinadas categorías de activos mantenidos por las empresas de seguros y reaseguros (sociedades de infraestructuras) (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/1538 del Banco Central Europeo de 25 de agosto de 2017 (DOUE 19/09/2017), por el que se modifica el Reglamento (UE) 2015/534 sobre la presentación de información financiera con fines de supervisión (BCE/2017/25).

REGLAMENTO (UE) 2017/1539 del Banco Central Europeo de 25 de agosto de 2017 (DOUE 19/09/2017), por el que se establece la fecha de aplicación del Reglamento (UE) 2017/1538 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2015/534 sobre la presentación de información financiera con fines de supervisión (BCE/2017/25) a entidades supervisadas menos significativas sujetas a regímenes nacionales de contabilidad (BCE/2017/26).

Reales Decretos

REAL DECRETO 827/2017, de 1 de septiembre (BOE 02/09/2017), por el que se modifica el Real Decreto 878/2015, de 2 de octubre, sobre compensación, liquidación y registro de valores negociables representados mediante anotaciones en cuenta, sobre el régimen jurídico de los depositarios centrales de valores y de las entidades de contrapartida central y sobre requisitos de transparencia de los emisores de valores admitidos a negociación en un mercado secundario oficial.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 13 de septiembre de 2017 (BOE 15/09/2017), de la Secretaría General del Tesoro y Política Financiera, por la que se aprueba el modelo de certificado de legitimación para la inmovilización de valores aportados como garantía y expedidos a favor de la Caja General de Depósitos.

Administrativo

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2017/1515 de la Comisión, de 31 de agosto de 2017 (DOUE 01/09/2017), por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (CE) n.º 808/2004 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a estadísticas comunitarias de la sociedad de la información, para el año de referencia 2018 (Texto pertinente a efectos del EEE).

Leyes

LEY 5/2017, de 29 de septiembre (BOE 30/09/2017), por la que se modifica la Ley 17/2006, de 5 de junio, de la radio y la televisión de titularidad estatal, para recuperar la independencia de la Corporación RTVE y el pluralismo en la elección parlamentaria de sus órganos.

Órdenes Ministeriales

ORDEN ETU/841/2017, de 5 de septiembre (BOE 07/09/2017), por la que se modifica la Orden IET/786/2013, de 7 de mayo, por la que se establecen las bases reguladoras de la concesión de ayudas en el ámbito de las tecnologías de la información y las comunicaciones y la sociedad de la información, dentro del Plan de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2013-2016 en el marco de la acción estratégica de economía y sociedad digital.

Ámbito legal (cont.)

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/878/2017, de 15 de septiembre (BOE 16/09/2017), por la que se publica el Acuerdo de la Comisión Delegada del Gobierno para Asuntos Económicos de 15 de septiembre de 2017, por el que se adoptan medidas en defensa del interés general y en garantía de los servicios públicos fundamentales en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

Como consecuencia de la actual situación en Cataluña se dicta esta Orden con el doble objetivo de (i) disciplinar y controlar los gastos de la Comunidad Autónoma de Cataluña, en una situación de *“incumplimiento de su plan de ajuste”* y de *“dudas sobre la voluntad del Gobierno de la Comunidad de atender los pagos de la deuda pública”* cuyo *“principal acreedor es el Estado”*; y (ii) por otro lado, evitar que se financien actividades contrarias al ordenamiento jurídico vigente.

Así, con relación al primer objetivo, se impone a la Comunidad Autónoma de Cataluña un sistema de controles previos a los gastos de la misma, de modo que el Estado ha adoptado un **Acuerdo de no disponibilidad** que prohíbe gastos no fiscalizados o no autorizados, una fiscalización de todas las operaciones de endeudamiento de la Comunidad Autónoma así como de los contratos de auditoría o de prestación de servicios bancarios o financieros suscritos por la misma o por cualquiera de las entidades adscritas o dependientes, de modo que la Comunidad habrá de facilitar un listado identificando a los prestadores de servicios, a quienes el Ministerio de Hacienda y Función Pública comunicará el contenido del presente Acuerdo, y por último se ha establecido **una gestión específica de los pagos** correspondientes a determinados créditos que será fiscalizada por el Gobierno del Estado.

Mientras que en relación con el segundo objetivo, **se exige al sector privado su colaboración**, lo que afecta directa y principalmente a las entidades financieras y a los proveedores de servicios financieros y de pagos. Estas obligaciones son las siguientes:

1. Expresamente se prevé que para que la Comunidad Autónoma de Cataluña pueda ordenar la **realización material de pagos por medio de los servicios contratados con las entidades de crédito**, se deberá acompañar a la orden de pago lo siguiente:
 - (i) el correspondiente **certificado del Interventor**, que se ajustará al modelo facilitado por el Ministerio de Hacienda y Función Pública; o
 - (ii) en el caso de no resultar aplicable dicha fiscalización previa será preciso que se acompañe una **declaración responsable** en la que conste que los pagos no tienen relación con la financiación de ninguna actividad ilegal, ni contraria a las decisiones de los tribunales, firmada por los titulares de las entidades y órganos competentes de la Comunidad Autónoma, acorde al modelo establecido por el Ministerio de Hacienda y Función Pública.

Dichas certificación y declaración responsable deberán ser comunicadas al Ministerio de Hacienda y Función Pública. Posteriormente, el Ministerio dará traslado de ambos documentos a las entidades que presten los servicios de pago a los efectos de que tengan garantías de que el servicio no se dirige a la financiación de ninguna actuación ilegal, ni contraria a las decisiones de los tribunales.

2. Los adjudicatarios de contratos de entrega de bienes o prestaciones de servicios con la Comunidad Autónoma de Cataluña recibirán de ésta o de sus entidades vinculadas o dependientes, en paralelo al Ministerio de Hacienda y Función Pública, una **declaración responsable** en la que conste que dichos bienes o servicios no tienen relación con la financiación de ninguna actividad ilegal, ni contraria a las decisiones de los tribunales.

Ámbito legal (cont.)

Órdenes Ministeriales

3. Asimismo, se impone a las personas o **empresas auditoras y a las entidades bancarias o financieras la obligación de comunicar al SEPBLAC o al Ministerio Fiscal** cualquier orden de pago, transferencia o movimiento que tuviera relación con actividades ilegales, o contrarias a las decisiones de los tribunales.
4. Por último, se prevé que cualquier persona física o jurídica que entregue bienes o preste servicios a la Administración de la Comunidad Autónoma de Cataluña o cualesquiera de sus entidades vinculadas o dependientes, **podrá adjuntar a la correspondiente factura que emita una declaración responsable** en la que quede constancia de que dichos bienes o servicios no tienen relación con la financiación de actividades ilegales, ni contrarias a las decisiones de los tribunales. En caso de duda, podrá comunicarlo al Ministerio de Hacienda y Función Pública y en su caso al Ministerio Fiscal.

En cuanto a la duración de estas medidas, no existe un plazo específico sino que expresamente se prevé que se mantendrán las mismas hasta que desaparezca la situación de riesgo para el interés general en la Comunidad Autónoma de Cataluña o sea necesario para garantizar la prestación de los servicios públicos en la Comunidad Autónoma de Cataluña.

ORDEN HFP/886/2017, de 20 de septiembre (BOE 21/09/2017), por la que se declara la no disponibilidad de créditos en el Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Cataluña para el 2017.

ORDEN PRA/905/2017, de 21 de septiembre (BOE 27/09/2017), por la que se modifican los anexos I y II del Real Decreto 115/2017, de 17 de febrero, por el que se regula la comercialización y manipulación de gases fluorados y equipos basados en los mismos, así como la certificación de los profesionales que los utilizan y por el que se establecen los requisitos técnicos para las instalaciones que desarrollen actividades que emitan gases fluorados.

ORDEN EIC/910/2017, de 21 de septiembre (BOE 28/09/2017), por la que se crean y regulan la Junta de Contratación y la Mesa única de contratación del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2017 (BOE 19/09/2017), del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por el que se publica la Resolución de 2 de junio de 2017, del Consejo de Administración, por la que se modifica la de 24 de marzo de 2015, por la que se establecen las bases reguladoras y convocatoria del programa de ayudas.

RESOLUCIÓN de 25 de julio de 2017 (BOE 19/09/2017), del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se publica la Resolución de 2 de junio de 2017, del Consejo de Administración, por la que se modifica la de 6 de marzo de 2017, por la que se establecen las bases reguladoras de la segunda convocatoria del programa de ayudas para actuaciones de eficiencia energética en PYME y gran empresa del sector industrial.

RESOLUCIÓN de 20 de septiembre de 2017 (BOE 29/09/2017), de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se desarrolla el principio de independencia para el ejercicio de las funciones de control atribuidas a la Intervención General de la Administración del Estado.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PRINCIPIOS DE IMAGEN FIEL Y DE PRUDENCIA

Contabilizar como ingreso el precio de la cesión de la opción de compra en el ejercicio en que se ejercite, o al vencimiento, no contraviene los principios de imagen fiel y de prudencia.

Sentencia del TJUE, Sala Novena, de 15/06/2017. Asuntos acumulados C-444/16 y C-445/16

Se plantea **cuestión prejudicial** ante el TJUE para que determine si los **principios de imagen fiel y de prudencia** establecidos, respectivamente, en el art. 2, apdo. 3 y en el art. 31, apdo. 1, letra c) de la **Directiva 78/660** deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un método de contabilización, según el cual una sociedad emisora de un derecho de opción sobre acciones puede contabilizar como ingreso el precio de la cesión de dicha opción durante el ejercicio contable en que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez. Ello en un litigio sobre el impuesto sobre sociedades belga de 2006 y 2008.

Pues bien, conforme a la **jurisprudencia de este Tribunal**, la observancia del *principio de imagen fiel* constituye el objetivo principal de la Directiva 78/660, conforme al cual **las cuentas anuales deben ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad** (STJUE de 3/10/2013. Asunto C-322/12).

En lo que atañe a los derechos de opción sobre acciones como los controvertidos, la referida Directiva no contiene ninguna indicación específica acerca del método según el cual ha de contabilizarse el precio de dichas opciones.

El hecho de que una sociedad que haya emitido un derecho de opción sobre acciones únicamente contabilice como ingreso el precio de la cesión de dicha opción, después de que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez, no es contrario al principio de prudencia. Dicho precio constituye la remuneración del riesgo asumido por la sociedad emisora mientras dure la opción. Por lo tanto, habida cuenta del *principio de prudencia*, la contabilización como ingreso de dicho precio tan sólo después de que sea posible determinar de manera definitiva si dicho riesgo, al que se halla estrechamente vinculado, se ha realizado o no, está justificada.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

En lo relativo al **principio de imagen fiel** no puede excluirse que, cuando el precio de la cesión de la opción se contabilice como ingreso en el ejercicio durante el cual se emite el derecho de opción y antes de que éste se ejercite, o, en su caso, antes de su vencimiento, la contabilidad de las sociedades emisoras presente, en los ejercicios posteriores a la emisión del derecho de opción, un riesgo mayor que el que surge cuando la contabilización tiene lugar durante el ejercicio en el que la opción se ejercita o llega a su vencimiento. El riesgo que se corre debido al eventual aumento del valor de los títulos subyacentes a las opciones puede atenuarse, en realidad, con el importe del precio de la cesión de la opción, que constituye una remuneración de dicho riesgo. Por tanto, **un método de contabilización como el controvertido no es contrario al principio de imagen fiel.**

Así, el TJUE estima que los *principios de imagen fiel y de prudencia* establecidos, respectivamente, en los arts. 2.3 y 31.1 c), de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio, basada en el art. 50.2 g) TFUE, y **relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad**, en su versión modificada por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a un método de contabilización según el cual una sociedad emisora de un derecho de opción sobre acciones puede contabilizar como ingreso el precio de la cesión de dicha opción durante el ejercicio contable en que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez.

A resaltar que el TJUE entre a resolver sobre cuestiones contables que afectan al impuesto sobre sociedades incluso cuando la normativa contable belga en cuestión no incorporó de forma literal las disposiciones de la Directiva 78/660.

Que una sociedad que haya emitido un derecho de opción sobre acciones únicamente contabilice como ingreso el precio de la cesión de dicha opción después de que dicha opción se ejercite o al vencimiento de su período de validez, no es contrario al principio de prudencia.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tribunales Superiores de Justicia

EXENCIÓN

Exención en el IRPF de la prestación por maternidad abonada por el INSS.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 29/06/2017. Rec. 1300/2015

El TSJ de Madrid vuelve a reiterar su criterio expresado en la Sentencia de 16/07/2016 (Rec. 967/2014) en virtud del cual **la prestación por maternidad abonada por el Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) está exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).**

Debe tenerse en cuenta que **el TEAC se ha manifestado en sentido contrario** en Resolución 07334/2016 de 02/03/2017, como también lo ha hecho el **TSJ de Andalucía** en Sentencia de 27/10/2016. Asimismo la **DGT en sus consultas V3163/2013, de 24/10/2013 y V3404/2013, de 21/11/2013** se ha pronunciado en el sentido de que no se puede reconocer la exención sobre estas prestaciones.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal Supremo

Se trata, en definitiva, de determinar si la prestación por **maternidad** a cargo del INSS percibida por la recurrente está exenta **por ser de aplicación el art. 7 h)** de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (LIRPF). A este respecto el TSJ Madrid vuelve a remitirse al criterio mantenido en sus sentencias anteriores -cuya fundamentación jurídica transcribe por razones de coherencia, seguridad jurídica y plena conformidad- afirmando que **la prestación por maternidad está forzosamente incluida en el tercer párrafo del art. 7.º h) LIRPF**, ya que ese precepto reconoce tal beneficio tributario, con carácter general, en su penúltimo párrafo, y lo que procede interpretar que hace en el cuarto párrafo es ampliar el beneficio fiscal a las prestaciones que tengan procedencia de otros entes públicos, ya sean locales o autonómicos.

Por ello considera que la **interpretación que de dicho precepto realiza la AEAT** - "la exención contenida en el art. 7 h) TRLIRPF, Real Decreto Legislativo 3/2004, en el sentido de que solo alcanza a las prestaciones por maternidad a cargo de las Comunidades Autónomas y entidades locales condición que no tiene el INSS" - **no es acertada** ya que se queda en el párrafo cuarto para denegar la exención pretendida de la prestación por maternidad, **sin tener en cuenta la redacción del tercer párrafo del art. 7.º h) de la Ley del Impuesto.**

BASE IMPONIBLE

La modificación de la base imponible no podrá limitarse por haber transcurrido el plazo establecido para comunicar dicha modificación.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 30/06/2017. Rec. 2243/2016

La Ley del IVA regula la posibilidad de reducir la base imponible cuando el destinatario de las operaciones sujetas al Impuesto no haya hecho efectivo el pago de las cuotas repercutidas, si tras el devengo de la operación se dicta auto de declaración de concurso. La modificación, en su caso, no podrá efectuarse después de transcurrido el plazo de 1 mes a contar desde el día siguiente a la publicación en el BOE del auto de declaración de concurso (núm. 5.º del apdo. 1 del art. 21 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal).

En el caso analizado (2010), la sociedad **realizó la modificación transcurrido algo más de un mes** del término establecido legalmente (art. 80.Tres LIVA), **pero comunicó en ese plazo de un mes la modificación de la base imponible practicada a la Administración** (lo que evitaba que el concursado pudiera deducirse cantidades indebidas de IVA). La Administración negó el derecho a modificar la base imponible por el incumplimiento del requisito temporal establecido en la Ley.

Recordemos que la normativa del IVA habilita un procedimiento especial para recuperar el IVA de los impagados (art. 80.3 de la Ley del IVA frente a la regla general del art. 80.4), y gracias al mismo no es necesario esperar un año ni reclamar judicialmente al deudor.

El TS analiza en este **recurso de casación para la unificación de doctrina** la normativa y, tras un extenso análisis en relación con el *principio de neutralidad*, concluye que: (i) en la medida en que el cumplimiento del plazo legal no garantiza que la Administración se persone en el concurso con el crédito nacido de la rectificación dentro del plazo de llamamiento, su incumplimiento no puede causar especial perjuicio a la Hacienda Pública; (ii) consideradas las circunstancias específicas que han concurrido en el caso, hacer ingresar a la sociedad recurrente cuotas de IVA que ni ha percibido ni va a percibir, lesiona el *principio de neutralidad* del impuesto.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuestos Locales (IILL)

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

Tribunales Superiores de Justicia

BASE IMPONIBLE

Corresponde al legislador la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 19/07/2017. Rec. 783/2016

Es objeto de recurso de apelación una Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 34 de Madrid que confirma una **liquidación por IIVTNU girada determinando la base imponible conforme a las normas recogidas en los arts. 107 y 110.4** del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL).

Pues bien, hasta fechas recientes esta Sección sostenía la posibilidad de una interpretación conforme a las normas de determinación de la base imponible del art. 107 del RD Leg. 2/2004. Sin embargo, este planteamiento ha de ser necesariamente revisado en aplicación de la reciente jurisprudencia del TC:

- STC 11/05/2017 que declara *"la inconstitucionalidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL pero únicamente en la medida que someten a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor"*.
- STC 26/2017, de 16/02/2017 y STC 37/2017, de 01/03/2017, relativas a la normativa reguladora del IIVTNU en los territorios forales de Guipúzcoa y Álava, que expresamente rechazan la interpretación conforme de los citados artículos, porque **«al haberse establecido un método objetivo de cuantificación del incremento de valor, la normativa reguladora no admite como posibilidad ni la eventual inexistencia de un incremento ni la posible presencia de un decremento. Es más, tampoco permite, siquiera, la determinación de un incremento distinto del derivado de "la aplicación correcta de las normas reguladoras del impuesto". (...) Admitir lo contrario supondría reconstruir la norma en contra del evidente sentido que se le quiso dar y aceptar que se ha dejado al libre arbitrio del aplicador (a los entes locales, en vía de gestión, o a los órganos judiciales, en vía de revisión), tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria, como la elección, en cada caso concreto, del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento, lo que chocaría, no sólo contra el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), sino contra el propio principio de reserva de ley que rige la materia tributaria (arts. 31.3 y 133.1 y 2, ambos de la CE). Debe señalarse que la forma de determinar la existencia o no de un incremento susceptible de ser sometido a tributación es algo que sólo corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevando a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana»**.

Con base en lo anterior, el TSJ de Madrid anula la liquidación del IIVTNU que había sido girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico *ex origine*, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado por el Tribunal Constitucional.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

Naturaleza del ingreso extemporáneo de una deuda prescrita.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 29/06/2017. Rec. 2014/2016

Una persona física realizó **declaraciones extemporáneas** -con ingreso y sin requerimiento previo- **del IRPF y del Impuesto sobre el Patrimonio** de los 4 períodos no prescritos (2006 a 2009), y respecto del quinto año anterior (2005) -prescrito en ese momento a efectos tributarios, pero no a efectos penales- para evitar delito fiscal e infracción administrativa (5 años), y posteriormente pretendía obtener la devolución de lo ingresado en el período más antiguo de los regularizados (quinto año) invocando la prescripción tributaria.

Ante esta actuación, tanto la AN como el TS en casación rechazan el derecho a obtener la devolución solicitada, considerando que **el ingreso nunca tuvo el carácter o concepto de indebido**, ya que en el orden penal se reputó debido y suficiente para la aplicación de la excusa absolutoria y la reparación del delito, algo que no podría considerarse eficaz si posteriormente se devolviese el importe ingresado. Se considera por el TS que, de otro modo, se estaría ante una actuación contraria a los propios actos del contribuyente, que hasta podría calificarse como fraude de ley.

La regularización voluntaria del "quinto año" no permite su posterior devolución una vez excluido el delito fiscal, incluso con anterioridad a la reforma de la Ley General Tributaria mediante el Real Decreto-ley 12/2012.



Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Supremo

CONTRATOS TEMPORALES EN FRAUDE DE LEY

Concatenación fraudulenta de contratos de duración determinada: nulidad de las cláusulas de temporalidad de cada contrato y su sustitución por el carácter de indefinido no fijo.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 01/06/2017. Rec. 2890/2015

La cuestión a resolver es la determinación que ha de darse al cese de un profesor universitario por finalización de su último contrato temporal, tras una secuencia de contratos realizados al amparo de las modalidades contractuales previstas en la legislación universitaria, cuando las actividades docentes desarrolladas han sido para cubrir actividades permanentes y estructurales de la Universidad y, especialmente, para supuestos distintos de los previstos en la norma reguladora de la modalidad contractual utilizada.

En el caso analizado se está ante una sucesión de contratos de duración determinada para atender a necesidades que, en realidad, no tienen carácter temporal sino, muy al contrario, permanente y duradero, cuya naturaleza no está justificada. Afirma la Sala que **cuando se está en presencia de un contrato celebrado en fraude de ley se produce automáticamente su conversión en indefinido** (o, en las Administraciones Públicas, como es el caso, en indefinido no fijo) **de forma que la extinción empresarial basada en la finalización del supuesto carácter temporal del vínculo contractual determinará que sea calificada como despido improcedente.**

Determina el TS -siguiendo la jurisprudencia tanto del TJUE (Sentencia de 13/03 2014. Asunto C-190/13) como la española- que en el asunto examinado se está ante un **supuesto de utilización fraudulenta de modalidades contractuales**, cuya consecuencia la establece el propio ordenamiento jurídico y conduce a la **nulidad de las cláusulas de temporalidad incluidas en cada contrato y su sustitución por el carácter indefinido no fijo del contrato que liga a las partes.** Finaliza el TS estimando el recurso de casación para la unificación de doctrina, casando, anulando la STSJ impugnada y, por ende, confirmando la Sentencia del Juzgado de lo Social de Barcelona.

Civil

Tribunal Supremo

PROCURADORES

El procurador no está obligado a poner en conocimiento del letrado director del procedimiento la proximidad del vencimiento del plazo de caducidad de dicha anotación para evitar que se produzca.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 29/05/2017. Rec. 483/2015

El problema que el recuso plantea tiene que ver con la desestimación de la demanda formulada por una entidad mercantil contra un procurador, en **ejercicio de la acción de indemnización de daños y perjuicios por negligencia profesional respecto de la caducidad de la anotación preventiva de embargo.**

Es obligación de los procuradores representar a la parte en todo tipo de procesos, salvo que se disponga otra cosa o se autorice por Ley. Se trata de una obligación vinculada al seguimiento del juicio, transmisión de documentación, antecedentes o instrucciones que les remita el abogado, tener al corriente a su poderdante y abogado del curso del asunto que se le hubiere confiado y hacer cuanto conduzca a la defensa de los intereses del cliente, bajo la responsabilidad que las leyes impongan al mandatario, conforme el art. 26 LEC.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Sin embargo, **no se ajusta a la normativa aplicable la afirmación de que dentro de las obligaciones del procurador está la de solicitud de prórroga para evitar la caducidad preventiva del embargo**, por lo que la inactividad del procurador contra el que se dirige la demanda no genera incumplimiento contractual como integrante de una infracción del deber de diligencia profesional.

Afirma el TS que al margen del auxilio que el procurador pueda prestar al abogado, no es ni un acto de impulso procesal, ni un efecto de las funciones que tiene encomendadas de representación o de seguimiento del asunto. Se trata de **una iniciativa propia del abogado en la defensa y dirección del proceso en cuanto supone una actuación de contenido jurídico-económico, y que es ajena a la capacidad de decisión del procurador, como la de notificar**, como argumenta la sentencia recurrida, *“la existencia de un plazo procesal y el momento en que este comienza conforme a la notificación recibida o el acto por el realizado, pero no le corresponde un deber legal de velar porque ese plazo sea respetado adecuadamente por el Abogado y, por ello, no tiene una función específica de avisar de la proximidad de su vencimiento. Es el Abogado quien ha de conocer los plazos perentorios, como el que nos ocupa, y en función de ellos debe adoptar las decisiones técnicas correspondientes en consonancia con las instrucciones del cliente, sin que sea el Procurador quien vele por el correcto cumplimiento de lo que es deber del Abogado. Entenderlo de otro modo supone atribuir una función al Procurador que le convertiría en auténtico controlador de los tiempos procesales que, evidentemente, trasciende a la misión que le atribuye la ley”*.

La solicitud de prórroga de la anotación es una iniciativa propia del abogado en la defensa y dirección del proceso en cuanto supone una actuación de contenido jurídico-económico que es ajena a la capacidad de decisión del procurador.

CLÁUSULA SUELO

Cláusulas suelo: el TS fija los efectos de las sentencias estimatorias firmes de una acción colectiva en litigios individuales.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 08/06/2017. Rec. 2697/2014

La cuestión que aborda la Sentencia analizada estriba en los **efectos que debe tener la sentencia estimatoria firme de una acción colectiva de cesación, en un posterior litigio en el que un consumidor ejercita una acción individual sobre nulidad, por falta de transparencia, de la misma cláusula suelo** inserta en un préstamo hipotecario otorgado por un banco -posteriormente fusionado con otro- y que fijaba el tope mínimo del tipo de interés en el 5,50%.

El TS entiende que la Sentencia que estimó la acción colectiva debe traer como consecuencia que en aquellos litigios pendientes en los que se ejercite una acción individual respecto de esta cláusula suelo, **la regla general sea que el juez aprecie el carácter abusivo de la cláusula por las razones expresadas en aquella Sentencia, salvo cuando consten en el litigio circunstancias excepcionales, referidas al perfil del cliente o a la información suministrada por el banco predisponente en ese caso concreto, que se aparten significativamente de lo que puede considerarse el estándar medio y justifiquen un fallo diferente.**

Fundamenta el Pleno del Alto Tribunal que, para considerar al **consumidor** como un **experto** con conocimientos suficientes para detectar la presencia de una cláusula suelo y ser consciente de sus efectos, no basta con que dicho consumidor tenga **cierta cualificación profesional, sino que es preciso que en la información precontractual se resalte la existencia de la cláusula y su trascendencia en el desarrollo del contrato.**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Determina el TS que, en el caso, la suscripción de un *swap* de tipos de interés junto con el préstamo confirma que **los prestatarios no recibieron la información oportuna sobre la trascendencia económica de la cláusula**, y ello, sin que la intervención notarial en la escritura de préstamo pueda sustituir, por sí sola, la necesaria información precontractual.

Mercantil

Tribunal Supremo

BANCA

La reestructuración de una entidad bancaria no es, por sí sola, una causa que impida el cumplimiento contractual respecto de sus productos financieros.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 20/07/2017. Rec. 342/2015

El TS analiza en esta Sentencia si es conforme a Derecho, o no, la Sentencia de apelación impugnada de la Audiencia Provincial de Barcelona, que declara resuelto un contrato de compra de un producto financiero denominado “*Nota Estructurada Autocancelable 3 Bancos Europeos*” (en adelante, la “*Nota*”) y que condena solidariamente a las entidades financieras demandadas a restituir al actor la inversión efectuada, por imposibilidad sobrevenida de cumplimiento de la prestación, al producirse la reestructuración de uno de los bancos cuyas acciones servían de subyacente.

Califica el TS el contrato controvertido, como contrato de carácter especulativo y aleatorio, y considera que **una modificación estructural de una sociedad mercantil no puede considerarse en sí misma como un suceso imprevisible que constituya el supuesto de hecho del art. 1184 CC** (“*También quedará liberado el deudor en las obligaciones de hacer cuando la prestación resultare legal o físicamente imposible*”) o permita la aplicación de la cláusula ***rebus sic stantibus***. Menos aun cuando tal modificación afecta a una sociedad en cuyo futuro económico existían incertidumbres, como ya sabía el inversor al contratar el producto.

Concluye el TS casando la Sentencia de la AP de Barcelona, declarándola sin valor ni efecto alguno, y, en su lugar, **confirma la Sentencia del Juzgado de Primera Instancia núm. 27 de Barcelona**, en la que afirma -en contra de lo pretendido por la entidad financiera estadounidense-, (i) que **el litigio debía resolverse aplicando el Derecho español**, no el inglés; (ii) que **no había existido incumplimiento contractual pues el demandante había sido informado adecuadamente de la naturaleza y riesgos de la “Nota”**; (iii) que **tampoco concurrió imposibilidad de cumplimiento de la obligación por el hecho de que esta última entidad hubiera pasado a ser otra**, conservando el mismo código ISIN, y se dedicara únicamente al sector asegurador, abandonando el negocio bancario; y finalmente (iv) **tampoco consideró que concurrieran los requisitos de la doctrina *rebus sic stantibus* que justificara modificar la relación contractual ni que por tal razón procediera la resolución del contrato**.

Una modificación estructural de una sociedad mercantil no puede considerarse en sí misma como un suceso imprevisible que constituya el supuesto de hecho del art. 1184 CC o permita la aplicación de la cláusula *rebus sic stantibus*.

Ámbito legal (cont.)

Administrativo

Tribunal Supremo

RESPONSABILIDAD DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

La Administración General del Estado puede repercutir a la Administración autonómica que corresponda la responsabilidad derivada del incumplimiento del Derecho de la UE.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 04/05/2017. Rec. 4562/2016

Versa esta Sentencia sobre la validez, o no, del Acuerdo del Consejo de Ministros por el que se repercute una multa impuesta al Reino de España -derivada de la Decisión (UE) 2015/1289 del Consejo de la UE, de 13 de julio- a la Comunidad Valenciana, por responsabilidad por incumplimiento del Derecho de la UE, tras la manipulación de los datos de déficit, en lo relativo a los gastos sanitarios en dicha Comunidad.

La Sala estima que las conclusiones del completo y pormenorizado Informe de la Comisión Europea -que hace suyas-, ponen de manifiesto **el papel clave de la Intervención General de la Generalitat Valenciana (IGGV) en las graves irregularidades en la contabilidad, registro y notificación de los gastos de sanidad de la Comunidad Valenciana y en el consiguiente incumplimiento de la obligación de notificar a Eurostat los datos anuales de déficit y de deuda con observancia de las normas y procedimientos estadísticos europeos** (Sistema Europeo de Cuentas, SEC), sin que la actuación de otras entidades e instituciones haya sido relevante en la manipulación de las cuentas de la sanidad de la Generalitat Valenciana.

Además, señala la TS que de admitirse la tesis de la Administración valenciana recurrente, esto es, si fuera cierto que la Instrucción de Operatoria Contable del Estado impone con carácter obligatorio en todo el Estado la contabilidad del gasto sanitario en la cuenta 411, no se explica cómo dicha irregularidad contable aparece únicamente en las cuentas de la Generalitat Valenciana, y no en las cuentas de las demás Comunidades Autónomas, como pone de relieve el Informe de la Comisión. Es más, está acreditado que la propia IGGV reconoció, ante el equipo de investigación de la Comisión, que los gastos sanitarios debieron haberse registrado en la cuenta 409 y no en la cuenta 411.

Por ello, declara el TS **ajustado a Derecho el Acuerdo del Consejo de Ministros, que resolviendo el procedimiento de determinación y repercusión de responsabilidades por incumplimiento del Derecho de la UE, repercute la multa** impuesta al Reino de España -junto con los intereses compensatorios de los costes financieros- **a la Comunidad Valenciana**, por la manipulación de los datos de déficit respecto a los gastos sanitarios en dicha comunidad autónoma.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Deducción por cine en el IS: un caso donde el TEAC la rechaza.

Resolución del TEAC, de 05/07/2017. Rec. 02732/2017

El caso analizado por el TEAC, que **rechaza en los ejercicios 2009 a 2012 la aplicación de la deducción por inversiones en producciones cinematográficas en una Agrupación de Interés Económico (AIE)**, consiste en lo siguiente:

1. Una AIE es clasificada en el epígrafe 9.611 del IAE (producción de películas cinematográficas), y creada con un capital de 3.000 euros, y su partícipe al 99% es una empresa española (S.A.). La AIE es inscrita en el Registro de Empresas Cinematográficas y de las Artes Audiovisuales del Instituto de la Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
2. El domicilio social de la AIE es el de la S.A., y su administrador único es a su vez administrador de la S.A. Ésta financia a la AIE a través de una cuenta corriente. La AIE no tiene medios materiales ni personal propio para su actividad, y sus gastos son relacionados fundamentalmente con pagos de asesoramiento y consultoría.
3. Al poco de constituirse la AIE, la entidad suscribe 4 contratos con 2 coproductores cinematográficos (los "productores originales"). Por ello, la AIE participa en la producción de películas en un determinado porcentaje, a cambio de un pago, que se contabilizó como inmovilizado inmaterial objeto de amortización.
4. La AIE percibe derechos de exhibición y explotación de las películas, en un caso, al haberse firmado los contratos con los exhibidores previamente a la adquisición de los derechos por la AIE (la AIE los percibió de los productores originales). En otro caso, a los pocos días de la adquisición de los derechos de coproducción por la AIE, ésta cedió a los productores originales los derechos de explotación de las películas por 10 años, reservándose, eso sí, la AIE derechos de explotación para ciertos países.
5. Las subvenciones del Instituto de Cinematografía y Artes Audiovisuales son percibidas por los productores originales, y en los casos en que fueron percibidas por la AIE, fueron transferidas a aquellos.

Ante estas circunstancias, la Inspección y el TEAC consideran, respecto al Impuesto sobre Sociedades de la AIE, e indirectamente de sus partícipes, que:

- **Se rechaza la generación de bases imponibles negativas por parte de la AIE** por la amortización del intangible generado por la contraprestación en la adquisición de los derechos de producción. Y se considera que todos los gastos e ingresos son de naturaleza financiera y deben periodificarse bajo esta condición.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

- **Se rechaza la deducción en cuota de la AIE como productor cinematográfico** sobre las cantidades invertidas en la adquisición de los derechos a los productores originales (art. 38TRLIS), y se reconoce una deducción menor en condición de coproductor financiero, sobre las cantidades satisfechas a los productores originales, netas de las percibidas de estos por la ulterior transmisión de los derechos de explotación de las películas.

Los argumentos de la Inspección, confirmados por el TEAC, se basan en el análisis de la condición de productor cinematográfico, al estar la deducción fiscal identificada con esta cualidad subjetiva. Así, el TEAC reitera su criterio en el sentido de que el **productor es aquél que decide realizar la obra, o no (iniciativa) asumiendo los riesgos económicos (responsabilidad) y ostentando la titularidad del principal derecho de propiedad intelectual de la misma: su explotación mediante su emisión**. De ahí que en el caso concreto no pueda ser calificado como tal aquél que adquiere por precio la propiedad intelectual de una obra cediendo seguidamente los derechos de explotación de la misma por un precio algo inferior al inicialmente pagado por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual, ya que mediante dicha operativa queda claro que lo verdaderamente pretendido no es producir una película (la inversión real es mínima: la diferencia entre lo cobrado y lo pagado), sino obtener una rentabilidad fiscal como es, por un lado, aplicar la deducción por inversiones en producciones cinematográficas tomando como base lo pagado por la adquisición de los derechos de propiedad intelectual y, por otro, amortizar sobre dicha base el inmovilizado inmaterial que supone la referida propiedad intelectual.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Criterio del TEAC para indemnizaciones por cese en la actividad profesional.

Resolución del TEAC, de 08/06/2017. Rec. 06302/2015

El caso concreto es el de un profesional que extingue en 2009 su relación de socio con su empresa (multinacional del sector) y percibe una cantidad por dicho cese (1,5 millones de euros), que está acompañado de un **pacto de no competencia que le impide trabajar durante 4 años en determinadas firmas del sector**. Sobre ella aplica una reducción del 40% de su importe, al considerarse un rendimiento generado en más de 2 años u obtenido de forma notoriamente irregular (art. 32.1 Ley del IRPF y 25.1 del Reglamento).

La Administración Tributaria rechaza la viabilidad de dicha reducción, al igual que el TEAR. Planteado recurso de alzada por el contribuyente el Tribunal analiza por separado las dos circunstancias que podrían otorgar el **derecho a la reducción del 40%** (actualmente sería del 30%):

1. Período de generación superior a 2 años.

Se rechaza que una indemnización por este tipo de cese tenga, a efectos fiscales, un período de generación superior a 2 años, reiterándose el criterio de la Resolución del TEAC 04919/2013, de 08/05/2017, y citándose cumplida jurisprudencia de los tribunales.

Asimismo, en relación con la posibilidad de que el período de generación superior a 2 años se pueda mantener por existir una **compensación económica por el compromiso asumido de no competencia post-cese**, durante 4 años, el TEAC aborda la cuestión profundizando en materia de imputación temporal de la renta, que derivando de una actividad económica en régimen de estimación directa, por remisión al IS ha de atender al criterio de devengo contable, y por ello, bajo la hipótesis de entender que el ingreso se asocia al período de generación del pacto de 4 años, lo correcto hubiese sido que la renta positiva derivada de la indemnización se hubiese imputado proporcionalmente en cada uno de los 4 ejercicios que comprende el período pactado de no competencia. La imputación anticipada al ejercicio de cobro de la indemnización es una opción legítima del contribuyente de IRPF (cuando no se deriva una tributación inferior), pero por ello no se habilita el derecho a la reducción.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

2. Obtención de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Finalmente en relación con la consideración de renta irregular, el TEAC aborda la cuestión bajo dos de los *numerus clausus* del Reglamento del IRPF: (i) **indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas**: es rechazado porque la pérdida de la condición de socio de la entidad no le impide al contribuyente seguir realizando su actividad económica en otra empresa, o por su cuenta; (ii) **indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida**: igualmente es rechazado porque la indemnización no sustituye derechos económicos preexistentes de duración indefinida, al no poder identificarse con estos a las retribuciones que el socio hubiera seguido percibiendo en la empresa hasta su jubilación en ausencia del cese.

Procedimiento sancionador. La culpabilidad no puede apreciarse atendiendo exclusivamente a especiales circunstancias subjetivas.

Resolución del TEAC, de 20/07/2017. Rec. 267/2014

En este caso, la Administración Tributaria considera que la entidad recurrente ha cometido la infracción tributaria tipificada en el art. 194.1 LGT **al haber solicitado indebidamente una devolución del IVA superior a la comprobada**. Asimismo, considera acreditada la culpabilidad del interesado, al no concurrir ninguna de las causas de exclusión de responsabilidad previstas en el art. 179 LGT y **al serle exigible al mismo, por tratarse de una entidad mercantil adscrita a la Unidad de Gestión de Grandes Empresas, un mayor grado de diligencia para el cumplimiento de sus obligaciones**, siendo, por tanto, un comportamiento negligente el realizado por la entidad recurrente.

Entrando a analizar si es ajustado, o no, a Derecho el citado acuerdo de imposición de sanción, el TEAC recuerda que el TS se ha pronunciado reiteradamente respecto a la concurrencia de la culpabilidad en el ámbito del Derecho Tributario, estableciendo una jurisprudencia que se basa, entre otros, en los siguientes **principios**:

1. El art. 25 CE no permite que la Administración Tributaria concluya que la actuación del obligado tributario ha sido dolosa o culpable **atendiendo exclusivamente a sus "especiales" circunstancias subjetivas**, aunque se trate de una persona jurídica, tenga grandes medios económicos, reciba o pueda recibir el más competente de los asesoramientos y se dedique habitual o exclusivamente a la actividad gravada por la norma incumplida.
2. El art. 24.2 CE no permite que en un caso de alegado error informático, la Administración Tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad. La carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración, y deberá ser motivada.
3. El hecho de que se haya tenido que iniciar y tramitar un procedimiento inspector para descubrir los hechos, en nada incide sobre el elemento de culpabilidad que es anterior al procedimiento y ajeno en su existencia a que haya o no procedimiento al efecto.

Con base en dichos principios este Tribunal considera que **la Administración Tributaria no ha probado ni motivado suficientemente la culpabilidad del obligado tributario** en el acuerdo de imposición de sanción impugnado.

La culpabilidad no puede apreciarse bajo el único argumento de que por ser gran empresa debía tener conocimiento de la normativa aplicable.

Ámbito fiscal (cont.)**Dirección General de Tributos****Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)****Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)****El régimen de impatriados se mantiene aunque se cambie de trabajo.****Consulta Vinculante a la DGT V1053-17, de 04/05/2017**

Un trabajador desplazado a territorio español optó por la **aplicación del régimen especial de “impatriados”**. La Agencia Tributaria expidió el certificado que acredita tal condición pero posteriormente el trabajador cesó voluntariamente la relación laboral con la sociedad domiciliada en Madrid, con el objeto de suscribir un nuevo contrato de trabajo con otra entidad residente en España y no vinculada a la primera, para seguir desarrollando su actividad laboral en España.

La DGT entiende que el hecho de que el contribuyente **de forma voluntaria y por circunstancias sobrevenidas, cese en la relación laboral** que motivó su desplazamiento a territorio español para iniciar una nueva relación laboral con otra entidad residente en España distinta y no vinculada con el anterior empleador, **no constituye causa de exclusión del referido régimen especial**.

Devengo de los dividendos reconocidos en sentencia firme y calificación de los intereses de demora percibidos.**Consulta Vinculante a la DGT V1243-17, de 22/05/2017**

Mediante Sentencia firme del TS se reconoció la **titularidad de un residente en Panamá de participaciones en una entidad española**. Paralelamente se reconoció su derecho al cobro de los dividendos aprobados y distribuidos por la entidad en los ejercicios anteriores. El **cobro efectivo** de la cuantía correspondiente se realizó en **2016**. También se percibieron **intereses de demora**.

En relación con lo anterior, la DGT resuelve las siguientes cuestiones:

– Régimen de imputación temporal de esos dividendos.

La DGT señala que los dividendos se devengan, conforme a la normativa del IRNR, **en el momento de su exigibilidad**. En este caso, esa exigibilidad surge con la **firmeza de la sentencia** que reconoce el derecho a su cobro, por lo que deberán imputarse en el ejercicio en que se produzca esa firmeza (octubre 2016).

De acuerdo con lo establecido en el **art. 10 del Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Panamá**, los dividendos estarán sometidos a retención al tipo reducido del 10%. Para la aplicación de este tipo reducido, el perceptor debe acreditar su residencia fiscal (a efectos del Convenio) ante el pagador con el correspondiente certificado de residencia.

– Tributación de los intereses de demora

- a) Dada su finalidad indemnizatoria, no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario ni tienen encaje en la definición de intereses del art. 11.4 del Convenio.
- b) Tampoco pueden calificarse como ganancias patrimoniales a los efectos del art. 13 del Convenio, dado que este precepto se refiere a ganancias patrimoniales derivadas de enajenaciones y no a incorporaciones como en este caso.
- c) Por lo tanto, deberán calificar como “Otras rentas” (art. 21 del Convenio) y tributarán exclusivamente en el lugar de residencia del consultante, en este caso Panamá.

Ámbito legal

Dirección General de los Registros y del Notariado

Registro Mercantil

Modificaciones estructurales. Una fecha errónea de adopción de los acuerdos en el anuncio de fusión puede inducir a error a los acreedores respecto al posible ejercicio del derecho de oposición.

Resolución de la DGRN de 19/06/2017

Se cuestiona en este expediente la negativa del registrador a inscribir una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de fusión de dos sociedades adoptados el 23/07/2016 por la Junta General de la sociedad absorbente -única socia de la absorbida-, al entender que **los textos de los anuncios del acuerdo de fusión en el BORME y en el periódico son incorrectos**, pues se refieren a unas Juntas celebradas el 08/02/2016 (en la sociedad absorbente y en la absorbida) cuando, en realidad, solo se celebró Junta en la absorbente el 23/07/2016.

De la normativa vigente resulta que el derecho de oposición se atribuye a los acreedores -de cada una de las sociedades que se fusionan- cuyo crédito hubiera nacido antes de la fecha de inserción del proyecto de fusión en la página web de la sociedad o de depósito de ese proyecto en el Registro Mercantil y no estuviera vencido en ese momento.

El art. 43 de la Ley 3/2009 exige que en el anuncio que debe ser objeto de publicación o comunicación individual conste: (i) el derecho que asiste a los socios y acreedores de obtener el texto íntegro del acuerdo adoptado y del balance de la fusión; y (ii) el derecho de oposición que corresponde a los acreedores. Por ello, afirma la DGRN, si el anuncio no hubiera hecho mención alguna sobre la fecha de celebración de la Junta General en la que se acordó la fusión no habría problema para la inscripción de la escritura calificada.

Sin embargo, la DGRN desestima el recurso porque el hecho de **expresarse en dicho anuncio una fecha de adopción de los acuerdos errónea** -después de la cual no puede haber sido depositado el proyecto de fusión-, **puede inducir a error a los acreedores respecto de la posibilidad de ejercicio del derecho de oposición.**

Cuentas anuales. Un informe de auditor con opinión denegada no implica necesariamente la suspensión del depósito de cuentas.

Resolución de la DGRN de 21/06/2017

Se plantea ante la DGRN la cuestión de si puede procederse al depósito de cuentas de una sociedad cuando el preceptivo informe de auditor que las acompaña contiene una opinión denegada.

El informe del auditor de cuentas, como profesional independiente y experto en la materia, es una opinión cualificada sobre el grado de fiabilidad de los documentos contables auditados, que servirá tanto a los propios socios para decidir la postura a adoptar frente a las cuentas auditadas (aprobación o impugnación de las mismas, exigencia de responsabilidad de los administradores,...), como también servirá de apoyo a los Tribunales de Justicia al resolver sobre su impugnación, pero no puede atribuirse al informe de auditoría el valor de una resolución judicial firme sobre el hecho de que las cuentas auditadas no muestran la imagen fiel del patrimonio de la sociedad, sino el de una opinión cualificada sobre algo que en esencia es cuestionable.

Señala la Dirección General que **el registrador no controla la exactitud de las cuentas anuales de la sociedad ni supervisa la actuación de los auditores**. El informe de verificación es un informe pericial llevado a cabo por el técnico señalado por la Ley que es quien lleva a cabo la tarea de supervisión de las cuentas anuales de la sociedad y en cuyo contenido basa su actuación el registrador mercantil, pero sin que de ello resulte ni una valoración de las cuentas anuales, ni una revisión de la actuación del auditor.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

Concluye la DGRN estimando el recurso y revocando la nota de calificación del registrador, ya que **del informe del auditor que acompaña a las cuentas anuales para su depósito resulta efectivamente que aquél se abstiene de emitir opinión, pero de su contenido no resulta que las limitaciones que señala puedan llegar a tener la trascendencia de cerrar el Registro.**

Adopción de acuerdos sociales. La falta de acreditación de la prórroga de la Junta General impide la inscripción de los acuerdos en esa "segunda" convocatoria.

Resolución de la DGRN de 19/07/2017

Ante la negativa del registrador mercantil a inscribir determinados acuerdos sociales -unos, adoptados por la Junta General de una S.A, y otro, por el Consejo de Administración-, resuelve la DGRN **desestimar el recurso interpuesto y confirmar la calificación impugnada.**

En la misma línea que el registrador, considera la DGRN que, una vez cerrada el acta notarial de la Junta General, no puede entenderse que la sesión de la misma haya continuado con la asistencia sólo de *"los socios mayoritarios, representantes del 65% del capital social"*, sino que se trataría de una nueva reunión que ha tenido lugar en un emplazamiento distinto al de celebración de la originaria Junta General y en la que se ha designado a un nuevo Secretario sin previo acuerdo de sustitución del mismo en esa Junta originaria. Por ello, **esa "continuación" de la primitiva sesión debe ser considerada como una nueva reunión de la Junta General que ha de cumplir con todos los requisitos de convocatoria de la LSC.**

Por otro lado, también señala el registrador que no es posible acordar el cese de los consejeros con sólo el voto favorable de accionistas que representan el 65% del capital social, toda vez que los estatutos establecen para tales acuerdos un quórum reforzado del 68% del capital social. Afirma la DGRN que **no puede entenderse que el Consejo de Administración que adopta los acuerdos haya sido constituido válidamente al haber concurrido a la reunión de tal órgano únicamente 2 de los 5 miembros del mismo**, al no ser válido el acuerdo adoptado en Junta el acuerdo que reduce el número de consejeros de 5 a 3.

Modificaciones estructurales. El informe de experto independiente sobre el patrimonio social no dinerario -que figura en el balance- es necesario para inscribir una escritura de transformación de una S.R.L. en S.A.

Resolución de la DGRN de 25/07/2017

Se discute en este expediente el rechazo del registrador a **inscribir una escritura de transformación de una S.R.L. en S.A., por no incorporarse a la escritura informe de experto independiente sobre el patrimonio social no dinerario que figura en el balance.**

En la escritura pública el notario expresa que, al resultar del balance aprobado por la Junta General que el patrimonio social dinerario cubre el capital social existente más todo el pasivo corriente, entiende, conforme a la Resolución de la DGRN de 04/02/2014, que no es legalmente exigible el informe de experto independiente. Pero del balance resulta claramente que la sociedad que se transforma tiene patrimonio no dinerario (inmovilizado material e inversiones financieras a corto plazo), y **el registrador considera exigible informe de experto independiente no sobre la totalidad del patrimonio social sino sólo respecto del no dinerario.**

Ante la claridad del mandato legal y reglamentario (arts. 18.3 de la Ley de 3/2009, 67 LSC y 221.1 d) y 338 RRM), la DGRN **desestima el recurso y confirma la calificación** impugnada que rechaza la inscripción de la transformación solicitada, por la trascendencia que el informe de experto independiente tiene para acreditar la existencia de dicho patrimonio no dinerario y su entidad en relación con la cifra del capital social.



Noticias

KPMG Abogados

KPMG Abogados presenta el Informe sobre la remuneración de los consejeros de las compañías del IBEX 35

El pasado 26 de septiembre se presentó en nuestras oficinas la primera parte del Informe sobre Remuneración de los consejeros de las compañías del Ibex 35.

El informe es en primer lugar un exhaustivo análisis de los Informes Anuales de Remuneraciones de Consejeros (IARC) presentados en 2016 por conceptos, por género, por tipo de consejero y por tipo de empresa. Así por ejemplo del análisis de los datos se concluye que la remuneración media devengada en metálico por los consejos de administración del Ibex en 2016 fue de 6,4 millones de euros, un 7,1% menos que el año anterior. En el sector financiero, la remuneración total en metálico y acciones promedio es un 33% más elevada que la del sector no financiero. En segundo lugar, la publicación contiene un apartado en el que se estudian las principales novedades normativas que se han implantado en materia de remuneraciones, comentarios acerca del buen gobierno de las remuneraciones (proxy advisors) y otros contenidos relacionados.

Próximamente se presentará, la segunda parte del informe en el que se analizan las políticas y prácticas retributivas (generales y específicas) más frecuentes publicadas y practicadas por las empresas del Ibex.

Desde el área de Compensación General, de Consejeros y de Directivos de KPMG Abogados estamos seguros de que este estudio, de los más completos del mercado, representa una herramienta de gestión muy útil para las empresas españolas de cara a la toma de decisiones en materia de remuneraciones de consejeros.





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.