



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización

Nº 61 - Noviembre 2017





Índice

Enfoque fiscal

Impactos fiscales ligados a la implementación de MiFID II en España	3
---	---

Enfoque legal

Las empresas que no hayan obtenido el Código LEI no podrán operar en los mercados financieros a partir del 3 de enero de 2018	6
---	---

Novedades legislativas

Ámbito fiscal	9
Ámbito legal	11

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	27
Ámbito legal	32

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	38
Ámbito legal	47

Noticias KPMG Abogados

Publicaciones KPMG	48
Eventos KPMG	50



Enfoque fiscal

Impactos fiscales ligados a la implementación de *MiFID II* en España



Irene Cao Ruiz
Directora
TAX FS
KPMG Abogados, S.L.

Muchas son las inquietudes y preocupaciones que giran en torno a la inminente entrada en vigor en enero de 2018 de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros, conocida por sus siglas en inglés como “*MiFID II*” (*Markets in Financial Instruments Directive*) y que exceden del ámbito estrictamente legal y regulatorio y pasan al plano fiscal. Todo ello sin perjuicio de que ya desde el Ministerio de Economía español se ha anticipado que va a haber demora en la trasposición de la norma y desde el pasado mes de julio solo contamos con el Anteproyecto de Ley del Mercado de Valores, y también con un proyecto de Real Decreto de desarrollo reglamentario.

Es bien sabido que *MiFID II* tiene como objetivo fundamental llevar a cabo una profunda reforma del marco regulador de los mercados financieros, donde la transparencia y la protección del inversor minorista juegan un papel protagonista.

No obstante, paradójicamente, la citada protección al inversor se podría traducir en un coste fiscal significativo para el mismo y por ende, en un desincentivo comercial con impacto negativo para el negocio de las entidades financieras que operan en un esquema de distribución y comercialización de valores negociables. Así, las entidades financieras españolas están mostrando una creciente preocupación por las implicaciones fiscales que la nueva normativa podría suponer para su modelo de negocio, por lo que están focalizando sus esfuerzos en el diseño de planes de acción para llevar a cabo una implementación fiscalmente eficiente de *MiFID II*.

El criterio de la Dirección General de Tributos (DGT) parece sugerir que no se trata de una cuestión pacífica aunque, siendo un tema de rabiosa actualidad, los últimos pronunciamientos en relación con los temas claves afectados por *MiFID II* datan de hace más de un año. Es más, los mismos no se encuentran alineados con lo que regulatoriamente dispone la norma, lo cual genera, si cabe, aún más incertidumbre.

Con carácter tradicional, para las entidades que vienen operando en un esquema de distribución y comercialización de valores negociables con las entidades gestoras de instituciones de inversión colectiva y otros vehículos de inversión, en el marco del cual dichas entidades gestoras les abonan o retroceden una parte de las comisiones de gestión previamente cobradas a los fondos gestionados, dichas comisiones de retrocesión vienen constituyendo su remuneración por su labor de intermediación y distribución. Es decir, hasta la entrada en vigor de *MiFID II* las entidades comercializadoras vienen reteniendo habitualmente las comisiones retrocedidas por las gestoras en pago por sus servicios de distribución, sin reintegrárselas a sus clientes.

No obstante, como anticipábamos, el nuevo marco regulatorio introducido por *MiFID II* incorpora importantes novedades que afectan de manera directa al modelo de negocio de las entidades financieras que prestan servicios de inversión. En concreto, habida cuenta de que una de las supremas premisas de la nueva normativa es la información y justificación de todos y cada uno de los servicios de inversión prestados, así como los costes y cargas a ellos asociados, los servicios que potencialmente pueden resultar más afectados por *MiFID II* son el asesoramiento y la gestión discrecional de carteras, por el impacto que sobre los mismos puede tener la prohibición del cobro de retrocesiones o incentivos de terceros, tal como se expondrá más adelante.

Centrando un poco más la cuestión, y de nuevo en búsqueda de la protección al inversor y la transparencia en el mercado, *MiFID II* obliga a las entidades a definirse como asesoras independientes o no independientes. Quienes se erijan como independientes deberán evaluar una gama amplia de instrumentos financieros, y suficientemente diversificada tanto en relación con el tipo de productos como en relación con sus emisores independientes o proveedores, antes de ofrecer una recomendación a sus clientes. En el marco del asesoramiento independiente y de la gestión discrecional de carteras, tratando de evitar situaciones de conflictos de

interés en sede del asesor, se prohíbe el establecimiento de sistemas de remuneración de objetivos de ventas o de otra índole que puedan constituir un incentivo para que el asesor recomiende un determinado producto, existiendo otros que se ajusten mejor a las necesidades del cliente, si bien extraordinariamente se permitirá el cobro de beneficios no monetarios menores, cuya entidad y naturaleza sean tales que no pueda considerarse que afectan al cumplimiento del asesor de su obligación de actuar en el mejor interés de sus clientes. Por ello, en el marco de este tipo de asesoramiento independiente, las entidades comercializadoras deberán asegurarse de que identifican las retrocesiones percibidas y las devuelven al cliente inmediatamente.

Por otra parte, en relación con los incentivos anteriormente referidos, en el marco del asesoramiento no independiente, las entidades podrían seguir cobrando incentivos por la venta de fondos, si bien únicamente en aquellos casos en que prestan un servicio adicional o mejoran la calidad del mismo, dando acceso a sus clientes a una mayor variedad de productos de terceros sin vinculación, analizando la idoneidad de los productos para el inversor, o haciendo un seguimiento de las recomendaciones de inversión efectuadas. En este punto, es preciso traer a colación que facilitar el acceso a una red comercial de distribución no se considera como provisión de un servicio de mayor calidad.

Por ello, en el marco de este tipo de asesoramiento independiente o no independiente sin aumento de la calidad del servicio, los clientes inversores de las entidades comercializadoras, que con carácter general hasta ahora no solían satisfacer en favor de éstas una remuneración ahora, a raíz de la trasposición de MiFID II, no solo van a tener que incurrir en un coste adicional por la comisión explícita que remunere sus servicios de asesoramiento, sino que el mismo podría estar gravado por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), no siendo este deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y con las potenciales implicaciones que podrían existir asimismo a efectos de retenciones.

Por ello, en este escenario restrictivo en el cobro de incentivos que regula MiFID II, las entidades afectadas están dedicando los últimos meses antes de la entrada a vigor a la revisión de su operativa desde una óptica fiscal.

En este punto, resulta destacable la disparidad de criterios adoptados por la propia DGT a efectos del IVA y del IRPF, y la interpretación algo confusa que hace el mencionado órgano directivo entremezclando el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en lo que a servicios de gestión discrecional de carteras se refiere, y extrapolándolo a servicios de asesoramiento y recepción y transmisión de órdenes que no constituyen gestión discrecional.

Desde el punto de vista fiscal, a efectos de tributación indirecta, las entidades del sector se vienen cuestionando si la prestación de servicios única y exclusivamente de asesoramiento, o en conjunción con otro tipo de servicios, tales como la recepción, transmisión y ejecución de órdenes, en relación con la inversión en productos financieros con el fin de recomendar los productos más apropiados para los clientes, podría encontrarse o no comprendida en las exenciones previstas en la Ley del IVA.

Asimismo, una cuestión actualmente objeto de debate radica en determinar la base imponible sobre la que debería repercutirse el IVA, puesto que existe una discrepancia entre la normativa y la doctrina de la DGT: mientras que tanto en la exposición de motivos de la Directiva como en el articulado del Real Decreto de adaptación reglamentaria a la Ley del Mercado de Valores, se prohíbe expresamente minorar el importe de la comisión explícita cobrada a los clientes con los importes, a su vez, objeto de retrocesión o abono a los mismos, la DGT dispone que en el caso de que se retrocedan las comisiones percibidas de las entidades gestoras a los clientes, dichos importes podrían minorar la base imponible a efectos del IVA, en la medida en que se pueda justificar que se está concediendo un descuento a los clientes por ese concepto.

Otra cuestión que suscita dudas desde el punto de vista fiscal, y que se percibe como crítica entre las entidades comercializadoras que tienen intención de prestar tanto servicios de asesoramiento independiente como no independiente en el que no pueda considerarse que existe un aumento de la calidad del servicio prestado, es si los incentivos retrocedidos a sus clientes podrían considerarse rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención a cuenta del IRPF o el Impuesto sobre Sociedades, según el caso.

En el caso de las personas físicas la cuestión anterior puede resultar especialmente gravosa en términos de coste, pues si bien los ingresos por las retrocesiones tributarían a efectos de IRPF, sólo los gastos de depósito y custodia son deducibles conforme a lo dispuesto en la Ley, y por ello los costes de gestión y asesoramiento le supondrían un coste aún mayor.

Dicho lo anterior, en el marco del IRPF y respecto a las personas jurídicas, otra derivada fiscal que ha suscitado ciertos quebraderos de cabeza a las entidades afectadas, gira en torno a la posibilidad de extender el beneficio fiscal del régimen de traspasos previsto en la Ley del IRPF, a las ganancias obtenidas en la transmisión de la participación en unas clases de fondos a otras, denominadas “limpias”, libres de comisión de distribución.

Por tanto, en lo que respecta al servicio de asesoramiento en materia de inversión, dadas las restricciones previstas por MiFID II, la tendencia entre las entidades del sector será tratar de establecer un modelo mixto de asesoramiento independiente para el segmento de grandes patrimonios, y de asesoramiento no independiente para el resto de clientes asesorados, en el que, en la medida que se preste un servicio de valor añadido, se renunciaría a cobrar a los clientes una comisión explícita.

Finalmente, otra de las novedades que introduce MiFID II con su consiguiente derivada fiscal tiene que ver con el coste del análisis, comúnmente denominado

como “*research*”. Dicho coste tiene, en principio, la consideración de incentivo prohibido para las entidades comercializadoras y además la Directiva regula la necesidad de desagregar el coste del análisis de otros costes como los de intermediación en la ejecución de órdenes.

Es preciso destacar, que si bien esta restricción bajo MiFID II no es directamente aplicable a las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, cuando el *research* se emplea para la gestión de dichas instituciones de inversión colectiva, se prevé que únicamente se pueda imputar a las mismas el coste del *research* que se corresponde con la vocación inversora de la misma. Hasta ahora, el componente de análisis, embebido dentro de un servicio financiero exento a efectos del IVA carecía de coste fiscal, pero la cuestión que se plantean ahora las gestoras de fondos de inversión afectadas indirectamente por la nueva Directiva, es si dichos costes de *research* por ellas incurridos, sin perjuicio de que pueden libremente repercutírselos a los fondos, podrían entenderse comprendidos en el ámbito de la exención a efectos del IVA prevista para la “gestión de fondos de inversión”, a la luz de la jurisprudencia del TJUE y de la doctrina de la DGT.

Muchas son las cuestiones que, desde una óptica fiscal, y a menos de dos meses de la entrada en vigor de la Directiva, siguen en el aire y generando preocupación e incertidumbre en el sector, por lo que habrá que permanecer alerta a los pronunciamientos que se puedan ir emitiendo al respecto.

Enfoque legal

Las empresas que no hayan obtenido el Código LEI no podrán operar en los mercados financieros a partir del 3 de enero de 2018



María Pilar Galán Gavilá
Directora
LEGAL FS
KPMG Abogados, S.L.

A pesar de la labor de información por parte de las entidades financieras y la propia Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) la mayoría de las sociedades no han solicitado el denominado **Código LEI** obligatorio a partir del 3 de enero de 2018, que tendrá las funciones de identificador de las personas jurídicas como si fuera un **DNI financiero internacional**.

La nueva Directiva europea sobre mercados e instrumentos financieros conocida como "MiFID II" establece la obligación de que los intermediarios financieros que ejecuten operaciones con instrumentos financieros por cuenta de clientes identifiquen a sus clientes personas jurídicas, a través del *Legal Entity Identifier* (LEI según sus siglas en inglés) que en España emite el Registrador Mercantil. Si bien este LEI ya era obligatorio en el ámbito de la operativa de derivados desde 2014, MiFID II amplía el alcance de esta obligación de identificación a través de un código único a las operaciones referentes a la mayor parte de instrumentos financieros como la renta variable, renta fija cotizada y fondos de inversión (operativa de instrumentos financieros negociados en un centro de negociación o instrumentos en los que un subyacente lo sea).

En España un gran número de personas jurídicas, incluyendo medianas y pequeñas empresas operan en renta variable, renta fija o fondos de inversión entre otros. Según estimaciones de la CNMV en España unas 200.000 personas jurídicas operan con instrumentos financieros, bien dentro de su actividad de rentabilización de fondos propios, participando activamente en los mercados financieros optimizando la gestión de su tesorería, ya sea a través de la inversión en valores o mediante la contratación de instrumentos financieros de cobertura, bien financiándose mediante la emisión de deuda o acciones. Sin embargo, a partir del próximo año podrían encontrarse con la sorpresa de no poder operar en los mercados, esto es, de invertir en acciones o en bonos del tesoro o contratar derivados para la cobertura de sus operaciones.

El código LEI es un código alfanumérico de 20 caracteres cuyo principal objetivo es establecer un sistema que pueda identificar de forma única y clara a todas las personas jurídicas participantes en los mercados financieros. Hasta el momento, el hecho de que no existiera un código único de identificación podía suponer que una misma entidad fuera identificada de manera distinta a través de diferentes nombres o códigos, lo cual podía suponer que en ocasiones los sistemas automatizados de las entidades y los mercados las identificarán como entidades distintas. A este respecto, el Código LEI se percibe como un mecanismo de interés público que facilitará la verificación y agregación de datos, mejorará la supervisión prudencial, teniendo en cuenta que un identificador único **permitirá** un traspaso de información más eficiente entre reguladores a nivel transfronterizo y contribuirá a la **reducción del fraude financiero**.

A pesar de la obligatoriedad de disponer de un Código LEI, los últimos datos apuntan a que menos del veinticinco por ciento de las personas jurídicas en España lo han solicitado a día de hoy.

La preocupación de los supervisores al respecto no se ha hecho esperar y tanto ESMA (regulador del mercado de valores a nivel europeo) como la CNMV han publicado varias notas de prensa al objeto de dar a conocer el requerimiento y advertir sobre la importancia del mismo, así como sobre sus mecanismos de obtención.

A este respecto, cabe destacar que la obtención del Código LEI, en España puede realizarse a través del Registro Mercantil. La tramitación es rápida y sencilla, y en la mayoría de casos, no demora más de 48 horas, requiriéndose una validación anual. Las personas jurídicas lo pueden solicitar ellas mismas o habilitar a su banco o empresa de servicios de inversión para que lo solicite en su nombre. El coste de obtención del LEI en España es de 100 euros y el coste de mantenimiento anual a través de la emisión de una certificación por el Registro Mercantil de 50 euros.

Teniendo en cuenta la facilidad del trámite, resulta alarmante el escaso número de entidades que han solicitado el denominado DNI financiero. La preocupación en el sector es creciente, atribuyéndose este número tan bajo en su mayor parte al desconocimiento de esta nueva obligación legal. En este sentido, tanto

las entidades financieras como el regulador están intensificando su labor divulgativa, constituyendo un reto para el Registrador Mercantil atender a la avalancha de solicitudes que podrían recibirse en las próximas semanas.





Novedades legislativas

Ámbito fiscal

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/1106/2017 de 16 de noviembre (BOE 18/11/2017), por la que se modifica la Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y los plazos de presentación de los modelos 171, 184, 345 y 347.

Esta norma introduce modificaciones en diferentes modelos tributarios de suministro de información, previstos para las declaraciones anuales **correspondientes a 2017, que se presentarán en 2018.**

El cambio más notable es que se anticipa al mes de enero el plazo para la declaración de los siguientes modelos:

- **Modelo 171**, que incumbe a entidades de crédito, para informar de las imposiciones y disposiciones de fondos y de cobros de cualquier documento (importe superior a 3.000 euros).
- **Modelo 184**, que obliga a informar a las entidades en atribución de rentas de las rentas a atribuir a sus socios, herederos, comuneros o partícipes.
- **Modelo 345**, que afecta a las gestoras de fondos de pensiones, promotores de planes de pensiones y otras entidades del ámbito de la previsión social voluntaria, para informar de las aportaciones y disposiciones a estos sistemas.

Con relación al **modelo 347**, de declaración anual de operaciones con terceras personas, la anticipación al mes de enero se retrasa hasta 2019, para la declaración de 2018. Por tanto, la declaración del año 2017 se seguirá pudiendo presentar en febrero de 2018.

Finalmente, la Orden comentada aprueba un **nuevo Modelo 190** (retenciones e ingresos a cuenta del IRPF), con cambios menores relacionados con una mejora en la información suministrada por las distintas Administraciones Públicas respecto a pagos de **becas exentas** (en coordinación con el Modelo 347), para incorporar nuevos campos informativos para la aportación por parte del declarante de una dirección de correo electrónico, y para diferenciar retribuciones dinerarias y en especie en casos de incapacidad laboral.

ORDEN HFP/1159/2017, de 28 de noviembre (BOE 30/11/2017), por la que se desarrollan para el año 2018 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ámbito fiscal (cont.)

Órdenes Ministeriales

ORDEN ETU/1160/2017, de 21 de noviembre (BOE 30/11/2017), por la que se modifica la Orden ETU/78/2017, de 31 de enero, por la que se regulan determinados aspectos relacionados con el Impuesto sobre el Valor de la Extracción de Gas, Petróleo y Condensados y con los perímetros de referencia para la determinación de los pagos a propietarios de terrenos suprayacentes a concesiones de explotación de yacimientos de hidrocarburos.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 13 de noviembre de 2017 (BOE 15/11/2017), de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 21 de septiembre de 2004, por la que se establece la estructura y organización territorial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.



Ámbito legal

Mercantil

Leyes

LEY 7/2017, de 2 de noviembre (BOE 04/11/2017), por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 2013/11/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de mayo de 2013, relativa a la resolución alternativa de litigios en materia de consumo.

Como su propio título indica, mediante esta Ley se transpone al ordenamiento jurídico español, lo dispuesto en la Directiva 2013/11/UE, de 21 de mayo de 2013, relativa a la resolución alternativa de litigios en materia de consumo y por la que se modifica el Reglamento nº 2006/2004 y la Directiva 2009/22/CE -que es de armonización mínima- en aras de contribuir al buen funcionamiento del Mercado Único mediante el reforzamiento de las medidas de protección del consumidor, en particular, a través de la posibilidad de los consumidores de resolver sus litigios de consumo acudiendo a entidades de resolución alternativa acreditadas, sin que por ello se restrinja su derecho al acceso a los órganos jurisdiccionales.

Mediante esta Ley, los consumidores residentes o no residentes en España **podrán resolver sus litigios de consumo frente a empresarios establecidos en España acudiendo a las entidades de resolución alternativa (EdRA)** acreditadas en España. Si se trata de un consumidor residente en España que mantiene un litigio con un empresario no residente, la Directiva 2013/11/UE le permite resolver su litigio transfronterizo actuando con EdRA acreditadas en la jurisdicción del empresario, con la ayuda y asistencia del Centro Europeo del Consumidor.

Esta Ley regula (i) los requisitos que deben reunir las EdRA establecidas en España; (ii) el procedimiento para su acreditación como tales por parte del Estado y las Comunidades Autónomas; (iii) las obligaciones que deben asumir -sobre todo en materia de información y transparencia-; y (iv) cómo garantizar el conocimiento por los consumidores de su existencia mediante el establecimiento de la obligación de información de los empresarios y la actuación de las Administraciones Públicas competentes.

Así, esta Ley es de aplicación a las **EdRA establecidas en España** que propongan, impongan o faciliten una solución entre las partes en el ámbito de la resolución alternativa de litigios de consumo, nacionales o transfronterizos, relativos a obligaciones contractuales derivadas de contratos de compraventa o de prestación de servicios, celebrados o no a través de internet.

A efectos de esta Ley, se entiende por **entidad de resolución alternativa acreditada** aquella persona física o entidad, de naturaleza pública o privada, que bajo principios de independencia e imparcialidad lleva a cabo procedimientos de resolución alternativa de litigios de consumo, y que de forma voluntaria haya obtenido la obligatoria acreditación administrativa y figure incorporada en el listado nacional de la Agencia Española de Consumo, Seguridad Alimentaria y Nutrición, así como en un listado consolidado a nivel europeo mantenido por la Comisión Europea.

Una de las novedades más relevantes de esta norma es la **obligación de información que se establece para todos los empresarios**, adheridos o no a las EdRA. El incumplimiento de esta obligación de información se tipifica como una infracción grave en materia de protección de los consumidores y usuarios, aplicándose lo dispuesto en el régimen sancionador general previsto en la normativa de consumidores.

Ámbito legal (cont.)

Leyes

Así, la Ley impone lo siguiente:

- (i) Si el empresario está adherido a una EdRA acreditada en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea, o viene obligado por una norma o código de conducta a aceptar la interacción de una entidad concreta en la resolución de litigios, éste deberá informar a los consumidores de su derecho a poder recurrir a dicha entidad, de una forma clara, identificable, comprensible, y mediante un acceso fácil en su propia página web, debiendo constar también dicha información en las condiciones generales de los contratos de compraventa o de prestación de servicios que el empresario ofrezca al consumidor. Si el empresario no dispusiera de sitio web o no existiera documentación relativa a las condiciones generales, el suministro de esta información se efectuará de cualquier manera que permita al consumidor su conocimiento, como serían folletos informativos, cartelería, comunicaciones comerciales, etc.
- (ii) Cuando una reclamación presentada directamente por el consumidor al empresario no haya sido resuelta satisfactoriamente entre ambos, el empresario deberá comunicar al consumidor si se encuentra adherido a una EdRA o viene obligado por una norma o código de conducta a participar en el procedimiento ante una entidad concreta. En caso negativo deberá facilitar al consumidor la información relativa, al menos, a una entidad que sea competente para conocer de la reclamación, haciendo la indicación de si participará o no en el procedimiento ante la entidad o entidades indicadas.

Esta información que debe facilitar el empresario se adecuará en cuanto a su contenido y forma de prestarla a lo previsto en el apartado (i) anterior y será facilitada en papel o en cualquier otro soporte duradero en el momento de la contestación de la reclamación o en el plazo máximo de un (1) mes desde su interposición si el empresario no hubiera contestado la misma de forma expresa.

Junto a lo anterior, también se establece que el empresario que celebre contratos de compraventa o de prestación de servicios en línea, así como las plataformas de comercio electrónico o mercados en línea, deberán incluir en su sitio web un enlace que permita un acceso identificable y fácil a la plataforma de resolución de litigios en línea de la UE prevista en el Reglamento n.º 524/2013, de 21 de mayo de 2013, sobre resolución de litigios en línea en materia de consumo y por el que se modifica el Reglamento n.º 2006/2004 y la Directiva 2009/22/CE.

En relación con el **ámbito financiero**, se establece expresamente que las autoridades competentes para la acreditación de las EdRA que desarrollen su actividad en el ámbito del sector financiero serán (i) el Banco de España, (ii) la Comisión Nacional del Mercado de Valores y (iii) la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, cada una de ellas respecto de los litigios de que conozca la EdRA del sector financiero con respecto a las entidades sometidas a su supervisión.

Por otro lado, y sobre lo anterior, mencionar que se prevé que para la resolución, con carácter vinculante o no, de litigios de consumo en el sector financiero, será creada por ley una única entidad en España (sistema institucional de protección del cliente financiero) con competencias en este ámbito. Dicha ley obligará a las entidades financieras a participar en los procedimientos ante dicha entidad para el ámbito de su actividad.

Asimismo, dentro del **sector aéreo**, se establece expresamente que para los litigios de consumo sobre la aplicación de los Reglamentos de la Unión Europea existirá una única EdRA acreditada en España, que actuará bajo aceptación obligatoria y resultado vinculante para las compañías aéreas.

El resto de entidades acreditadas que den cobertura a reclamaciones de consumo de todos los sectores económicos, podrán conocer igualmente de este tipo de litigios, siendo para ello preciso que medie consentimiento entre las partes.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 18/2017, de 24 de noviembre (BOE 25/11/2017), por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

Este Real Decreto-ley 18/2017 transpone al ordenamiento jurídico español por vía de urgencia lo dispuesto en la **Directiva 2014/95/UE** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos (en adelante, la Directiva).

En líneas generales, con este Real Decreto-ley 18/2017 se obliga a determinadas empresas a **revelar información pública** sobre las políticas de resultados y riesgos vinculados a cuestiones medioambientales y sociales, así como las relativas al personal, al respeto de los derechos humanos, a la lucha contra la corrupción y el soborno, y a la diversidad.

Este Real Decreto-ley 18/2017 resulta de aplicación a las **sociedades de capital** -esto es, las sociedades anónimas, las sociedades de responsabilidad limitada y las sociedades comanditarias por acciones- que, de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, tengan la consideración de **entidades de interés público** y además concurren los siguientes requisitos:

- Que el número medio de **trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 500**; y
- Que durante **dos ejercicios consecutivos** reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al **menos dos de las circunstancias siguientes**:
 1. Que el total de las partidas del activo sea superior a 20.000.000 de euros.
 2. Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40.000.000 de euros.
 3. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

Cesa esta obligación de incluir esta información en el informe de gestión cuando se dejen de reunir durante dos ejercicios consecutivos dos de los requisitos mencionados en el segundo punto anterior o cuando al cierre del ejercicio del ejercicio el número medio de trabajadores no excediera de 500.

El Real Decreto-ley 18/2017 establece que el estado de información no financiera incluirá la información necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación del grupo, y el impacto de su actividad respecto, al menos, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno.

En este sentido debemos distinguir dos ámbitos, (i) por un lado el que afecta al estado de información no financiera a incluir en el Informe de Gestión de **todas las sociedades mencionadas en el apartado anterior**; y (ii) por otro lado, la información específica adicional que deberán facilitar las **sociedades anónimas cotizadas** en su Informe anual de Gobierno Corporativo, en relación con la política de diversidad aplicada al Consejo de Administración.

Respecto el primer ámbito, el estado de información no financiera incluirá:

- Una breve descripción del modelo de negocio del grupo.
- Una descripción de las políticas respecto a dichas cuestiones, que incluirá los procedimientos de diligencia debida aplicados para la identificación y evaluación de riesgos y de verificación y control, incluyendo qué medidas se han adoptado (por ejemplo, en relación a las cadenas de suministro y subcontratación).

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

- Los resultados de esas políticas.
- Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo se gestionan dichos riesgos.
- Indicadores clave de resultados no financieros que sean pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta. Con el objetivo de facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades, se podrán utilizar especialmente estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia.

La Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 18/2017 menciona lo que debe entenderse por ámbitos relativos a información no financiera:

- **Cuestiones medioambientales:** se refiere como mínimo a la información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente, y, en su caso, la salud y la seguridad, el uso de energía renovable y/o no renovable, las emisiones de gases de efecto invernadero, el consumo de agua y la contaminación atmosférica.
- **Cuestiones sociales** y relativas al **personal**; la información facilitada puede hacer referencia a las medidas adoptadas para garantizar la igualdad de género, la aplicación de convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, las condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto del derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, el respeto de los derechos sindicales, la salud y seguridad en el lugar de trabajo y el diálogo con las comunidades locales y las medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades.
- En relación con los **derechos humanos**, debería incluir información sobre los impactos potenciales y reales de la actividad de la empresa al respecto, así como las disposiciones aplicadas para impedir los abusos y medidas para mitigarlos, gestionarlos y repararlos.
- Por último, como **lucha contra la corrupción y el soborno**, las empresas deberán incluir información sobre los procedimientos y recursos de control interno dedicados a prevenir estas conductas.

En relación con el segundo ámbito, para **las sociedades anónimas cotizadas se exige, además**, que incluyan, dentro del informe anual de gobierno corporativo incorporado al informe de gestión, **una descripción de la política de diversidad aplicada en relación con el Consejo de Administración**, incluyendo sus objetivos, las medidas adoptadas, la forma en la que se han aplicado y los resultados en el período de presentación de informes, así como las medidas que, en su caso, hubiera acordado en este sentido la comisión de nombramientos. La política de diversidad incluirá cuestiones tales como la formación y experiencia profesional, la edad, la discapacidad y el género, y se referirá a las medidas que, en su caso, se hubiesen adoptado para procurar incluir en el Consejo de Administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres.

Asimismo, se especifica que las entidades pequeñas y medianas únicamente estarán obligadas a proporcionar esta última información sobre las medidas que, en su caso, se hubiesen adoptado en materia de género.

Apuntar que se modifica la normativa reguladora de la auditoría de cuentas para precisar que los auditores únicamente deben comprobar que se haya facilitado el estado de información no financiera y la información sobre diversidad incluida en el informe anual de gobierno corporativo de cotizadas.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

La información no financiera desarrollada en este Real Decreto-ley 18/2017 debe incorporarse bien al **informe de gestión** de la empresa obligada o, bien en su caso, en un **informe separado** correspondiente al mismo ejercicio, en el que se indique de manera expresa que dicha información forma parte del informe de gestión y se somete a los mismos criterios de aprobación, depósito y publicación que el propio informe de gestión.

Además, como se ha indicado, las sociedades anónimas cotizadas han de incluir información sobre la diversidad en su órgano de administración en el **informe anual de gobierno corporativo**.

Expresamente se prevé que en el caso de **no aplicar ninguna política en alguna de las cuestiones anteriores**, el estado de información no financiera deberá ofrecer una **explicación clara y motivada al respecto**, dicha actuación está en línea con la regulación actual conocida como *"complain or explain"*.

No obstante, se establece que en casos excepcionales **se podrá omitir** información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones que están siendo objeto de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada del órgano de administración, la divulgación de dicha información pueda **perjudicar gravemente a la posición comercial del grupo**, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación del grupo, y del impacto de su actividad.

Se regula asimismo la divulgación de dicha información en el **caso de grupos consolidados**, a través del Informe de gestión consolidado, para las sociedades que lo preparen y reúnan los requisitos mencionados anteriormente (EIP y parámetros de gran empresa), estableciendo que una sociedad dependiente de un grupo estará dispensada de la obligación establecida en este apartado si dicha empresa y sus dependientes, si las tuviera, están incluidas a su vez en el informe de gestión consolidado de otra empresa.

Si una sociedad se acoge a esta opción, deberá incluir en el informe de gestión una referencia a la identidad de la sociedad dominante y al Registro Mercantil u otra oficina pública donde deben quedar depositadas sus cuentas junto con el informe de gestión consolidado o, en los supuestos de no quedar obligada a depositar sus cuentas en ninguna oficina pública, o de haber optado por la elaboración del informe separado, sobre dónde se encuentra disponible o se puede acceder a la información consolidada de la sociedad dominante.

Las modificaciones introducidas por esta norma **serán de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017**. No obstante, a los efectos del cálculo de los dos ejercicios computables, serán el ejercicio 2017 y el inmediato anterior.

Banca, Seguros y Mercado de Valores

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/2055 de la Comisión, de 23 de junio de 2017 (DOUE 11/11/2017), por el que se completa la Directiva (UE) 2015/2366 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo relativo a las normas técnicas de regulación para la cooperación y el intercambio de información entre las autoridades competentes en relación con el ejercicio del derecho de establecimiento y la libertad de prestación de servicios de las entidades de pago (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/2188 de la Comisión, de 11 de agosto de 2017 (DOUE 25/11/2017), que modifica el Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la exención de los requisitos de fondos propios aplicable a determinados bonos garantizados (Texto pertinente a efectos del EEE).

Ámbito legal (cont.)

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/2194 de la Comisión, de 14 de agosto de 2017 (DOUE 28/11/2017), por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 600/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los mercados de instrumentos financieros, en lo que respecta a los paquetes de órdenes (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/2154 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2017 (DOUE 21/11/2017), por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 600/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a los acuerdos de compensación indirecta (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/2155 de la Comisión, de 22 de septiembre de 2017 (DOUE 21/11/2017), por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) n.º 149/2013 en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a los acuerdos de compensación indirecta (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/1991 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2017 (DOUE 10/11/2017), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 345/2013, sobre los fondos de capital riesgo europeos, y el Reglamento (UE) n.º 346/2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/1986 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017 (DOUE 09/11/2017), que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 16.

REGLAMENTO (UE) 2017/1987 de la Comisión, de 31 de octubre de 2017 (DOUE 09/11/2017), que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 15 (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/1988 de la Comisión, de 3 de noviembre de 2017 (DOUE 09/11/2017), que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Información Financiera 4 (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/2094 del Banco Central Europeo, de 3 de noviembre de 2017 (DOUE 16/11/2017), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 795/2014 sobre los requisitos de vigilancia de los sistemas de pago de importancia sistémica (BCE/2017/32).

REGLAMENTO (UE) 2017/2095 del Banco Central Europeo, de 3 de noviembre de 2017 (DOUE 16/11/2017), por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 2157/1999 sobre las competencias del Banco Central Europeo para imponer sanciones (BCE/2017/34).

REGLAMENTO (UE) 2017/1989 de la Comisión, de 6 de noviembre de 2017 (DOUE 09/11/2017), que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad 12 (Texto pertinente a efectos del EEE).

Ámbito legal (cont.)

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2017/1990 de la Comisión, de 6 de noviembre de 2017 (DOUE 09/11/2017), que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad 7 (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/2015 de la Comisión, de 9 de noviembre de 2017 (DOUE 14/11/2017), por el que se establece información técnica para el cálculo de las provisiones técnicas y los fondos propios básicos a efectos de la presentación de información con fecha de referencia comprendida entre el 30 de septiembre de 2017 y el 30 de diciembre de 2017 de conformidad con la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre el acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/2189 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2017 (DOUE 25/11/2017), que modifica y corrige el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2450, por el que se establecen normas técnicas de ejecución en relación con las plantillas para la presentación de información a las autoridades de supervisión con arreglo a la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/2190 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2017 (DOUE 25/11/2017), que modifica y corrige el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2452, por el que se establecen normas técnicas de ejecución relativas a los procedimientos, formatos y plantillas del informe sobre la situación financiera y de solvencia de conformidad con la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2017/2097 del Banco Central Europeo, de 3 de noviembre de 2017 (DOUE 16/11/2017), sobre la metodología de cálculo de las sanciones por incumplimiento de los requisitos de vigilancia de los sistemas de pago de importancia sistémica (BCE/2017/35).

DECISIÓN (UE) 2017/2098 del Banco Central Europeo, de 3 de noviembre de 2017 (DOUE 16/11/2017), sobre el procedimiento de imposición de medidas correctoras del incumplimiento del Reglamento (UE) n.º 795/2014 (BCE/2017/33).

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 19/2017 de 24 de noviembre (BOE 25/11/2017), de cuentas de pago básicas, traslado de cuentas de pago y comparabilidad de comisiones.

El objeto de esta norma es la incorporación al ordenamiento jurídico español del régimen previsto en la Directiva 2014/92/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, sobre la comparabilidad de las comisiones conexas a las cuentas de pago, el traslado de cuentas de pago y el acceso a cuentas de pago básicas. La delimitación objetiva del Real Decreto-ley 19/2017 es principalmente el establecimiento en España de una regulación específica relativa a las cuentas de pago básicas, la reglamentación del proceso de traslado de cuentas de pago y la comparabilidad de las comisiones aplicadas por los servicios prestados en las cuentas de pago, independientemente de su calificación como básicas o no. Es el Banco de España la autoridad designada para garantizar el cumplimiento de esta nueva normativa regulatoria.

Las principales novedades del Real Decreto-ley 19/2017 pueden resumirse en las siguientes:

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

– **Incorporación del concepto “cuenta de pago básica” al ordenamiento jurídico nacional:** Las cuentas de pago básicas se configuran como un producto financiero estandarizado que ha de ser **ofrecido por todas las entidades de crédito**, y que ha de permitir al cliente, como mínimo, ejecutar una cantidad ilimitada de operaciones por medio de los “servicios asociados” a dicha tipología de cuentas.

– **Servicios asociados a las cuentas de pago básicas:** Introduce los diferentes servicios que deberán asociarse obligatoriamente a las cuentas de pago básicas: (i) apertura, utilización y cierre de cuenta; (ii) depósito de fondos; (iii) retirada de dinero en efectivo en las oficinas de la entidad o en los cajeros automáticos en la UE; y (iv) las siguientes operaciones de pago: adeudos domiciliados, operaciones mediante tarjeta de débito o prepago, y transferencias y órdenes permanentes.

No se podrá privar al cliente de la posibilidad de realizar las operaciones de pago en las sucursales de la entidad donde está abierta la cuenta y a través de los servicios en línea cuando la entidad disponga de ellos.

– **Derecho de acceso a una cuenta de pago básica:** Las entidades de crédito que ofrezcan cuentas de pago en España, deberán ofrecer cuentas de pago básicas a potenciales clientes (consumidores que sean **personas físicas** que no actúen a estos efectos en el ámbito empresarial o profesional) que: (i) residan legalmente en la UE, incluidos los clientes que no tengan domicilio fijo; (ii) sean solicitantes de asilo; (iii) no tengan un permiso de residencia pero su expulsión sea imposible por razones jurídicas o de hecho.

– **Denegación del acceso a una cuenta de pago básica:** Los supuestos por los que se podrá denegar una cuenta de pago básica quedan tasados a los siguientes: (i) no se aporte la documentación requerida por la entidad en función del nivel de riesgo de **blanqueo de capitales** o financiación del terrorismo de dicho cliente; (ii) por **motivos de interés nacional o de seguridad pública**; (iii) el potencial **cliente ya cuenta con una cuenta de pago en España** (salvo notificación de decisión de resolución del contrato marco con la tercera entidad).

– **Comisiones y gastos asociados a las cuentas de pago básicas:** Si bien el Real Decreto-ley 19/2017 establece el principio de libertad de pactos entre cliente y entidad en materia de comisiones y gastos por los servicios que presten las entidades de crédito con respecto de las cuentas de pago básicas, habilita al **Ministro de Economía, Industria y Competitividad para establecer las comisiones máximas que las entidades podrán cobrar** por los servicios asociados a las cuentas de pago básicas.

– **Servicio de traslado de cuentas de pago:** Regula el proceso de traslado de cuentas de pago (básicas o no) de una entidad a otra. Es de especial relevancia la obligación del proveedor de servicios de pago transmisor, de proporcionar tanto al cliente como al proveedor de servicios de pago “receptor” correspondiente, la totalidad o parte de la siguiente información: (i) órdenes permanentes de transferencia; (ii) adeudos domiciliados periódicos; y (iii) las transferencias entrantes periódicas que se ejecuten en la cuenta de pago. Asimismo, se establecen los plazos máximos con los que las entidades cuentan para completar el proceso de traslado de las cuentas de pago de clientes.

Destacar que, a excepción de los supuestos tasados en el Real Decreto-ley 19/2017, las entidades pago deberán **reembolsar al cliente cualquier perjuicio financiero**, incluidos los gastos e intereses, en que este haya **incurrido por motivo del incumplimiento de la entidad de sus obligaciones en el proceso de traslado de cuenta**.

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos-leyes

- **Información general sobre cuentas de pago básicas.** La norma establece importantes obligaciones para las entidades de crédito para difundir y dar a conocer la existencia y características de las nuevas cuentas de pago básicas, que serán determinadas por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad. Además, las entidades de crédito deberán identificar con claridad estos productos en su oferta comercial.
- **Documento informativo de comisiones.** Se introduce la obligación a las entidades de proporcionar al cliente o potencial cliente, gratuitamente y con suficiente antelación a la fecha de celebración de un contrato de cuenta de pago (básica o no), un documento informativo normalizado (habilitación normativa al Banco de España para la definición de dicho documento) de las comisiones correspondientes a los “servicios más representativos” asociados a la cuenta de pago, los cuales serán publicados por el Banco de España y se mantendrán actualizados.
- **Estado de comisiones.** Se establece la obligación a los proveedores de servicios de pago de facilitar al cliente, un estado de todas las comisiones en que hayan incurrido para los servicios asociados a una cuenta de pago (básica o no), así como los tipos de interés, al menos una vez al año y gratuitamente.
- **Sitio web de comparación del Banco de España.** Se dispone que el Banco de España tendrá en su web una comparativa de las comisiones que los proveedores de servicios de pago cobren de los servicios de pago regulados en el Real Decreto-ley 19/2017.

Circulares

CIRCULAR 3/2017, de 24 de octubre (BOE 02/11/2017), del Banco de España, por la que se modifica la Circular 2/2014, de 31 de enero.

CIRCULAR 2/2017, de 25 de octubre (BOE 07/11/2017), de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por la que se modifica la Circular 2/2011, de 9 de junio, sobre información de las instituciones de inversión colectiva extranjeras inscritas en los Registros de la Comisión Nacional del Mercado de Valores.

Administrativo

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2017/1953 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2017 (01/11/2017), por el que se modifican los Reglamentos (UE) n.º 1316/2013 y (UE) n.º 283/2014 en lo que atañe al fomento de la conectividad a internet de las comunidades locales (Texto pertinente a efectos delEEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/1954 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2017 (01/11/2017), de modificación del Reglamento (CE) n.º 1030/2002 del Consejo por el que se establece un modelo uniforme de permiso de residencia para nacionales de terceros países.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/2089 de la Comisión de 14 de noviembre de 2017 (DOUE 15/11/2017), sobre disposiciones técnicas para el desarrollo, el mantenimiento y la utilización de sistemas electrónicos para el intercambio de información y para el almacenamiento de esa información en el marco del Código aduanero de la Unión.

REGLAMENTO (UE) 2017/2195 de la Comisión, de 23 de noviembre de 2017 (DOUE 28/11/2017), por el que se establece una directriz sobre el balance eléctrico (Texto pertinente a efectos delEEE).

REGLAMENTO (UE) 2017/2196 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2017 (DOUE 28/11/2017), por el que se establece un código de red relativo a emergencia y reposición del servicio (Texto pertinente a efectos delEEE).

Ámbito legal (cont.)

Ley

LEY 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (BOE 09/11/2017), por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.

Su entrada en vigor, salvo unas excepciones concretas, se producirá a los cuatro (4) meses de su publicación (9 de marzo de 2018). Se trata de una norma de calado, en la medida en que establece un **nuevo marco regulatorio para la contratación del sector público**, y deroga expresamente la regulación anterior recogida en el Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

La LCSP tiene por finalidades principales: (i) incrementar la transparencia en la contratación pública, y (ii) maximizar la racionalización y eficiencia en el uso de los recursos públicos.

En líneas generales, la nueva norma sigue el esquema creado por la anterior regulación de 2007, si bien, persigue aclararla para dotar de una mayor seguridad jurídica y utilizar la contratación pública como instrumento para implementar las políticas, tanto europeas como nacionales, en materia social, medioambiental, de innovación y desarrollo, de promoción de las PYMES, y de defensa de la competencia.

Las principales **novedades** que presenta esta Ley se **han introducido a lo largo de todo su articulado**, destacando entre ellas las siguientes:

– Extensión del ámbito subjetivo de aplicación

Se ha extendido el ámbito subjetivo de aplicación, en cuanto que se han incluido los **partidos políticos**, las **organizaciones sindicales** y las **empresariales**, así como las **fundaciones y asociaciones** vinculadas a cualquiera de ellos, siempre que se cumplan determinadas circunstancias, como que su financiación sea mayoritariamente pública.

– Aclaración del ámbito objetivo de aplicación

Se mantiene la tradicional configuración de exclusión de los contratos y negocios no sujetos a la LCSP, pero se ha estructurado de una forma más definida, aclarándose algunos supuestos, como los **contratos patrimoniales**, y añadiéndose algún caso nuevo, como los **contratos que tengan por objeto la realización de campañas políticas**, cuando sean adjudicados por un partido político.

– Tipología de contratos

Las principales novedades en este ámbito se han introducido respecto de la regulación del contrato de concesión, que pasa a desdoblarse en dos tipologías, obras y servicios, y la supresión del contrato de colaboración público privada por su escasa utilidad en la práctica.

– Duración de los contratos

La LCSP incorpora modificaciones en lo que respecta a la duración máxima y prórroga de los contratos. A grandes rasgos, la duración máxima de los principales tipos de contratos (incluidas eventuales prórrogas) queda fijada de la siguiente manera: (i) 40 años para los contratos de concesión de obras, y de concesión de servicios que comprendan la ejecución de obras y la explotación de servicio; (ii) 25 años para los contratos de concesión de servicios que comprendan la explotación de un servicio no relacionado con la prestación de servicios sanitarios; (iii) 10 años para los contratos de concesión de servicios que comprendan la explotación de un servicio cuyo objeto consista en la prestación de servicios sanitarios; (iv) 5 años para los contratos de suministros y de servicios de prestación sucesiva; y (v) 1 año para los contratos menores.

Ámbito legal (cont.)

Ley

– Nulidad de pleno derecho y anulabilidad

Se regulan nuevas causas de nulidad de Derecho Administrativo. Así, destacan, entre otras: (i) la falta de publicación del anuncio de licitación en el perfil del contratante, (ii) la inobservancia por parte del órgano de contratación del plazo para la formalización del contrato, y (iii) la formalización del contrato sin tener en cuenta la suspensión automática o medida cautelar de suspensión que se adopte como consecuencia de la interposición de un recurso especial en materia de contratación.

Respecto a las causas de anulabilidad, destaca por su novedad la relativa a la existencia de disposiciones, resoluciones, cláusulas o actos emanados de cualquier poder adjudicador que otorguen, de forma directa o indirecta, ventajas a las empresas que hayan contratado previamente con cualquier Administración.

– Recurso especial

Otra las novedades importantes de la LCSP es la regulación del **recurso especial en materia de contratación** en el que se amplía su ámbito de aplicación y los actos susceptibles del mismo (se incluyen las modificaciones, acuerdos de rescate, etc.).

– Perfil de contratante

Respecto al **perfil de contratante**, la LCSP establece una regulación más pormenorizada que la normativa anterior, especialmente, en lo que respecta a la información relativa a los contratos que debe publicarse.

– Medidas de lucha contra la corrupción

Como medida de lucha contra la corrupción, se impone a los órganos de contratación **la obligación de tomar las medidas adecuadas para luchar contra el fraude, el favoritismo y la corrupción**, y prevenir, detectar y solucionar de modo efectivo los conflictos de intereses en los procedimientos de licitación.

En esta línea de actuación, se ofrece una **nueva regulación de las prohibiciones de contratar** que aumenta los casos de prohibición, modificando así la competencia, el procedimiento y los efectos de una declaración de este tipo; al tiempo que transpone las denominadas "medidas de autocorrección", de manera que determinadas prohibiciones de contratar bien no se declararán o bien no se aplicarán, según el caso, cuando la empresa hubiera adoptado medidas de cumplimiento destinadas a reparar los daños causados por su conducta ilícita.

– Criterio de solvencia

Las principales novedades de la LCSP respecto de los **criterios de solvencia** son las relativas a la modificación de ciertos umbrales en los medios para acreditar la solvencia técnica y la posibilidad expresa de integrar la solvencia con medios externos en el caso de Uniones Temporales de Empresas.

– La declaración responsable

Se amplía su uso a más supuestos y se regula pormenorizadamente su contenido según lo establecido en la nueva Directiva de Contratación y de forma coherente con el formulario del **Documento europeo único de contratación** aprobado por la Comisión Europea en el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/7 de la Comisión, de 5 de enero de 2016.

– Procedimientos de adjudicación de los contratos

Se mantienen la mayoría de los procedimientos de adjudicación de los contratos previstos en la anterior regulación (procedimientos abierto, restringido, negociado y de diálogo competitivo). No obstante, como principales novedades, deben destacarse: (i) la incorporación de los

Ámbito legal (cont.)

Ley

procedimientos abierto simplificado y de asociación para la innovación, (ii) la supresión del procedimiento negociado sin publicidad por razón de la cuantía, y (iii) el cambio de denominación del procedimiento negociado con publicidad, que pasa a llamarse procedimiento de licitación con negociación.

– Suspensión de los contratos

En lo que respecta a la suspensión de los contratos, la LCSP incorpora las reglas que deben seguirse para la cuantificación de los daños y perjuicios efectivamente sufridos por el contratista.

– Subcontratación

En relación con la subcontratación, la LCSP recoge una regulación más detallada y rigurosa en lo que respecta, esencialmente, a las obligaciones de los contratistas y las facultades de comprobación del órgano de contratación.

– Medidas en beneficio de las PYMES

La LCSP prevé a lo largo de su articulado determinadas medidas encaminadas a facilitar la concurrencia de las PYMES en los procesos de licitación. Entre dichas medidas destacan las siguientes: (i) la simplificación de los procedimientos y la reducción de las cargas administrativas, (ii) la división en lotes de los contratos susceptibles de fraccionamiento, de tal forma que las PYMES puedan acceder a un mayor número de contratos, y (iii) la exención para las empresas de nueva creación, en determinados tipos de contratos, de la obligación de acreditar la solvencia técnica a través de trabajos ejecutados en los últimos años.

– Consideraciones de tipo medioambiental, social y de innovación

Con carácter general, las previsiones sociales, medioambientales y de innovación están presentes en todo el articulado de la LCSP. Los siguientes son algunos ejemplos:

- (i) En el ámbito medioambiental, se prevé, como requisito de solvencia técnica, la exigencia de certificados de gestión medioambiental a las empresas licitadoras.
- (ii) En el ámbito social, se prevé la posibilidad de que tanto los criterios de adjudicación como las condiciones especiales de ejecución incorporen aspectos sociales del proceso de producción y comercialización referidos a los principios de comercio justo.
- (iii) En el ámbito de la innovación y el desarrollo, como se ha mencionado, destaca la introducción del nuevo procedimiento de asociación para la innovación.

– Novedades tributarias

La LCSP incorpora las siguientes medidas en el ámbito fiscal:

- Definición de las **“prestaciones patrimoniales de carácter público”** y, en consecuencia, **modificación** de las siguientes normas:
 - De la **Ley General Tributaria**, para definir dicha figura, cuya exigencia tiene carácter coactivo y, a su vez, clasificarla según tenga carácter tributario (impuestos, tasas y contribuciones especiales) o no tributario, que son las que respondan a fines de interés general, como la prestación de un servicio público gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta, o las exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales (EPEs), sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho Privado.

Ámbito legal (cont.)

Ley

- De la **Ley de Haciendas Locales**, para excluir esta figura del concepto tributario de “tasa” y trasladar al nuevo de “prestación patrimonial de carácter público no tributario” las contraprestaciones establecidas por las Haciendas locales -mediante ordenanza- que se originen coactivamente por la prestación de servicios públicos (incluso por gestión indirecta). Sería igualmente el caso de las exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión, sociedades de economía mixta, EPEs, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho Privado.
- De la **Ley 8/1989, de 13 de abril, del régimen jurídico de las tasas y los precios públicos**, para establecer que las tarifas que se abonen por la utilización de obra o la prestación del servicio a los concesionarios de obras y de servicios conforme a la legislación de contratos del sector público, son “prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias” excluidas, por tanto, del ámbito de aplicación de esta Ley, reservado a las tasas y a los precios públicos.
- De la **Ley del IVA** y, por extensión expresa, de la normativa reguladora del **IGIC**, para ajustarla a las nuevas definiciones de la LCSP. Se realizan 4 modificaciones principales de la LIVA:
 - i. Mejor definición del catálogo de operaciones no sujetas realizadas por las Administraciones Públicas o entidades del sector público. En particular se elimina la mención normativa que expresamente, y en todo caso, comprendía dentro del supuesto de sujeción (con derecho a deducción del IVA soportado) reservado a las actividades de los entes públicos de radio y radiotelevisión cuando tengan carácter comercial o mercantil, a las susceptibles de generar ingresos publicitarios no procedentes del sector público.
 - ii. Derogación del precepto que excluía del concepto de subvención no vinculada al precio de las operaciones (el cual no se incorpora por tanto a la base imponible del IVA), a los importes pagados por un tercero en contraprestación de dichas operaciones.
 - iii. Exclusión de la consideración de “subvención vinculada al precio de las operaciones”, que se incorpora a la base imponible del IVA, para las aportaciones financieras que las Administraciones Públicas (i) realizan a los operadores de determinados servicios de competencia pública, cuando no exista distorsión de la competencia, caso de los transportes municipales o determinadas actividades culturales; y (ii) las realizadas para financiar actividades de interés general (p.e. de investigación, desarrollo o innovación, o servicios de radiodifusión pública), en la medida en que no exista un destinatario identificable de las mismas.
 - iv. Se retoca el precepto regulador de la capacidad de deducción del IVA soportado en quienes realizan simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas, para facilitar su aplicación a las entidades del sector público o que prestan servicios públicos que se vean afectadas por esta circunstancia, atendiendo a la proporción de operaciones sujetas respecto al total de ingresos obtenidos en el año natural por el conjunto de su actividad.
- Se realizan mandatos al Gobierno para (i) actualizar la lista de **paraísos fiscales**, tan pronto se hayan publicado las listas de jurisdicciones no cooperativas de la OCDE y la UE; y (ii) modificar, antes del 31 de diciembre de 2017, la normativa contenida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en relación con la **información país por país** (CbCR), para adaptarse completamente a la directiva y contemplar la figura de matriz subrogada como alternativa a la matriz para presentar el informe.

Ámbito legal (cont.)

Ley

Específicamente, se anticipa que las multinacionales del sector bancario y de las industrias extractivas deberán hacer públicos los datos relativos a esta información país por país cuando así se requiera por la normativa internacional (Public CbCR).

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 16/2017, de 17 de noviembre (BOE 18/11/2017), por el que se establecen disposiciones de seguridad en la investigación y explotación de hidrocarburos en el medio marino.

REAL DECRETO-LEY 17/2017, de 17 de noviembre (BOE 18/11/2017), por el que se modifica la Ley 28/2005, de 26 de diciembre, de medidas sanitarias frente al tabaquismo y reguladora de la venta, el suministro, el consumo y la publicidad de los productos del tabaco, para transponer la Directiva 2014/40/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de abril de 2014.

Reales Decretos

REAL DECRETO 873/2017, de 29 de septiembre (BOE 06/11/2017), por el que se regula la concesión de ayudas al sector de construcción naval en materia de investigación, desarrollo e innovación.

REAL DECRETO 874/2017, de 29 de septiembre (BOE 06/11/2017), por el que se regula el apoyo oficial en forma de subvención al tipo de interés de los créditos para la construcción de buques.

REAL DECRETO 920/2017, de 23 de octubre (BOE 08/11/2017), por el que se regula la inspección técnica de vehículos.

REAL DECRETO 931/2017, de 27 de octubre (BOE 14/11/2017), por el que se regula la Memoria del Análisis de Impacto Normativo.

REAL DECRETO 980/2017, de 10 de noviembre, (BOE 11/11/2017), por el que se modifican los Reales Decretos 1075/2014, 1076/2014, 1077/2014 y 1078/2014, todos ellos de 19 de diciembre, dictados para la aplicación en España de la Política Agrícola Común.

Órdenes Ministeriales

ORDEN ETU/1133/2017, de 21 de noviembre (BOE 23/11/2017), por la que se modifica la Orden IET/2013/2013, de 31 de octubre, por la que se regula el mecanismo competitivo de asignación del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad.

Circulares

CIRCULAR 3/2017, de 22 de noviembre (BOE 29/11/2017), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se establecen los mecanismos de asignación de capacidad a aplicar en las conexiones internacionales por gasoducto con Europa.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 6 de noviembre de 2017 (BOE 20/11/2017), de la Entidad Pública Empresarial Red.es, por la que se establecen las bases reguladoras del Programa Asesores Digitales.

RESOLUCIÓN de 6 de noviembre de 2017 (BOE 20/11/2017), de la Entidad Pública Empresarial Red.es, por la que se establecen las bases reguladoras del Programa de impulso a la creación de oficinas de transformación digital.

RESOLUCIÓN de 14 de noviembre de 2017 (BOE 15/11/2017), del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se publica la de 7 de noviembre de 2017, del Consejo de Administración, por la que se establecen las bases reguladoras de convocatoria de ayudas para la adquisición de vehículos de energías alternativas (Plan Movalt vehículos).

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 14 de noviembre de 2017 (BOE 17/11/2017), de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de noviembre de 2017, por el que se determina la obligación de presentar ofertas de compra y venta a los operadores dominantes en el sector del gas natural.

RESOLUCIÓN de 15 de noviembre de 2017 (BOE 17/11/2017), de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se pone en marcha la aplicación telemática que permita al comercializador de referencia comprobar que el solicitante del bono social cumple los requisitos para ser considerado consumidor vulnerable.





Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal Supremo

BASE IMPONIBLE

ETS fija doctrina legal sobre la forma correcta de regularizar en el IS las operaciones ocultas no facturadas.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 27/09/2017. Rec. 194/2016

Entre las distintas cuestiones planteadas en este recurso, la única con relevancia casacional objetiva -en palabras del propio TS- consiste en determinar cómo debe entenderse el art. 78.Uno de la Ley 37/1992 (LIVA) -en conexión con los arts. 73 y 78 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (Directiva IVA), según la interpretación que de estos preceptos hace la STJUE de 07/11/2013, *Tulică y Plavoin* (Asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12), respecto a la determinación del IVA cuando las partes no han dispuesto nada al respecto en el contrato suscrito- en el momento en que la Inspección de los Tributos descubre operaciones ocultas no facturadas.

En la Sentencia impugnada, la tesis que mantiene el TSJ de Galicia es, en definitiva, (i) que cuando se trata de ventas contabilizadas en B, situadas al margen de la legalidad tributaria por voluntad de las partes, no se entiende incluido en el precio de dichas ventas el IVA, que permita su deducción o compensación y a su vez ser tenido en cuenta su importe a los efectos de la determinación de las bases imponibles del IS y del IRPF, y (ii) que la doctrina de la citada STJUE no resultaba aplicable al caso. Esta doctrina establece cuando el vendedor del bien es el deudor del IVA devengado por la operación, debe considerarse que el Impuesto viene ya incluido en el precio pactado si el vendedor tiene la posibilidad de recuperar del adquirente el IVA reclamado por la Administración Tributaria. Entender lo contrario supondría que el IVA gravaría al vendedor, en contra del principio de que el IVA es un impuesto sobre el consumo que debe soportar el consumidor final.

Señala el TS que **el criterio sustentando en la doctrina del TJUE**, en otros ámbitos impositivos distintos del IVA, **inicialmente puede resultar inexplicable** en cuanto que entender implícito un impuesto en el precio convenido por las partes que contratan, que no solamente no se menciona en la compraventa sino que, incluso, quieren ignorar y ocultar a la Administración, resulta contrario al *principio de la autonomía de la voluntad y a la lógica de las presunciones*. **Sin embargo, conforme a los principios de eficacia directa y primacía del Derecho europeo, se ha de acoger tal doctrina**, justificada -en relación con el IVA- por la naturaleza específica de este impuesto europeo, regulado en la Directiva IVA, como un impuesto indirecto y general sobre el consumo, y de carácter neto en cuanto que lo exigido es la diferencia entre el IVA repercutido por el contribuyente en sus operaciones y el IVA soportado en el coste de sus adquisiciones de bienes y servicios, al sujetar el valor añadido

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

en cada operación. Por ello, continúa señalando el TS, la interpretación del art. 78.Uno LIVA, ex jurisprudencia del TJUE, ha de incidir de manera indirecta o como consecuencia necesaria en la determinación de la base imponible del IS y, en su caso, en las sanciones que con base en el mismo se impongan.

Así las cosas, el Alto Tribunal: (i) estima el recurso de casación interpuesto contra la STSJ de Galicia, sobre regularización del IS, ejercicios 2007 a 2010, **anulándola, solo, en cuanto no declara la procedencia de dejar sin efecto las liquidaciones y sanciones impugnadas** para que se tenga en cuenta en las correspondientes liquidaciones por el IS y, en su caso, las sanciones derivadas, que el precio convenido por las partes para las operaciones contempladas, en las que no se hace mención del IVA devengado, incluía dicho impuesto; y (ii) **fija la siguiente doctrina legal:** al determinarse la base imponible correspondiente al IS, el art. 78.Uno LIVA, en conexión con los arts. 73 y 78 de la Directiva IVA, y la interpretación que de estos preceptos hace la STJUE de 07/11/2013, debe entenderse que **en los casos en que la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas sujetas a dicho impuesto no facturadas, se incluye el IVA en el precio pactado por las partes por dichas operaciones**, y por tanto el soporte de la venta no declarada es menor.

No obstante, la Sentencia contiene el **Voto particular**, en sentido contrario, de dos de los magistrados de la Sala.

Cuando la Inspección de los Tributos descubra operaciones ocultas no facturadas, se incluye el IVA en el precio pactado por las partes por dichas operaciones.

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

HECHO IMPONIBLE

Interpretación del TJUE acerca de la calificación de la entrega de vehículos en virtud de un contrato de arrendamiento-venta en relación con las operaciones gravadas por el IVA.

Sentencia del TJUE, Sala Primera, de 04/10/2017. Asunto C-164/2016

En el marco de un litigio entre la delegación inglesa de una conocida empresa alemana fabricante de vehículos y la Administración Tributaria y Aduanera del Reino Unido, acerca de la calificación de la entrega de vehículos en virtud de un contrato tipo de arrendamiento con opción implícita de compra en relación con las operaciones gravadas por el IVA, se plantea una cuestión prejudicial cuyo objeto es la **interpretación del art. 14.2 b) de la Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA (Directiva IVA).

El art. 14 de la Directiva IVA dispone:

- «1. Se entenderá por **"entrega de bienes"** la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.
2. Además de la operación contemplada en el apdo. 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:
- a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

b) *la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;*

c) *la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.*

3. *Los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles.»*

El debate en este caso es debido a que el contrato de alquiler no contiene una simple opción de compra inicial, sino que permite al cliente aplazar la decisión de optar por arrendamiento o por compra en una fecha posterior a la entrega del vehículo, pudiendo comprarse el vehículo por un valor que representa aproximadamente el valor residual medio del mismo a partir de un determinado momento.

Declara el TJUE que la expresión “*contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo*”, empleada en el art. 14.2 b) de la Directiva del IVA, debe **interpretarse** en el sentido de que **se aplica a un contrato tipo de arrendamiento que incorpora una opción de compra, cuando pueda deducirse de las condiciones financieras del contrato que el ejercicio de la opción se presenta como la única elección económicamente razonable que el arrendatario puede hacer llegado el momento si el contrato se ejecuta hasta su fin, extremo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional nacional.**

Por ello, este tipo de contratos puede representar una entrega de bienes y no una prestación de servicios, y en consecuencia un devengo inicial de la totalidad del IVA, cuando las condiciones económicas del contrato no alberguen una verdadera alternativa económica para el arrendatario que le permita optar por la adquisición del bien o por su restitución al arrendador o prórroga del alquiler, en función de sus propios intereses.

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL

Es posible que una Administración Tributaria elabore una lista de testaferreros y trate sus datos, siempre respetando el principio de proporcionalidad y el Derecho de la UE.

Sentencia del TJUE, Sala Segunda, de 27/10/2017. Asunto C-73/2016

En este asunto el TJUE resuelve acerca de la interpretación de diversos preceptos relativos al tratamiento de datos personales y a su libre circulación, a raíz de una petición de decisión prejudicial presentada en el marco de un litigio entre un particular, por un lado, y la Dirección de Tributos y la Unidad de Delitos de la Administración Tributaria eslovaca, por otro, acerca de un recurso mediante el que se pretende que se ordene a estas últimas que eliminen el nombre del particular de una lista de personas consideradas testaferreros por la Dirección de Tributos; lista elaborada en el contexto de la recaudación y cuya actualización compete a la Administración tributaria.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

En este contexto, el TJUE declara lo siguiente:

- (i) El **art. 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE** debe **interpretarse** en el sentido de que:
- **no se opone** a una normativa nacional que subordine la posibilidad de que ejercite la acción judicial quien afirme que ha sido vulnerado el derecho a la protección de los datos personales que le garantiza la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, a la condición de que esa persona agote las vías de recurso administrativo de que disponga ante las autoridades administrativas nacionales, siempre que la regulación concreta del ejercicio de dichas vías de recurso no afecte de forma desproporcionada al derecho a la tutela judicial efectiva que recoge el propio art. 47 de la Carta. En particular, es necesario que el agotamiento previo de esas vías de recurso no implique un retraso sustancial a efectos del ejercicio de la acción judicial, suponga la interrupción de la prescripción de los correspondientes derechos y no ocasione gastos excesivos.
 - **se opone** a que **un Tribunal nacional inadmita una prueba de la infracción de la protección de datos personales** que confiere la Directiva 95/46 **consistente en una lista que, como la controvertida, sea presentada por el interesado y que contenga datos personales suyos, en el supuesto de que ese interesado haya obtenido la lista sin el consentimiento, que requiere la ley, del responsable del tratamiento de los datos en cuestión**, a menos que dicha inadmisión venga establecida por la normativa nacional y que respete tanto el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva como el *principio de proporcionalidad*.
- (ii) El **art. 7 e) de la Directiva 95/46** debe **interpretarse** en el sentido de que **no se opone a que, sin que medie el consentimiento de los interesados, las autoridades de los Estados miembros traten datos personales a efectos de recaudación y de lucha contra el fraude fiscal**, tal como se hizo en el litigio principal mediante la elaboración de la lista controvertida, siempre que, por un lado, la normativa nacional confiera a dichas autoridades, a efectos de la disposición mencionada, misiones de interés público, que la elaboración de la lista y la inclusión en la misma de los interesados sean efectivamente idóneas y necesarias para cumplir los objetivos perseguidos, y que existan motivos suficientes para presumir que la inclusión de los interesados en la lista obedece a un motivo y siempre que, por otro lado, concurran todas las condiciones a que obliga la propia Directiva 95/46 para que ese tratamiento de datos personales sea lícito.

La injerencia de derechos que puede suponer la inclusión en una lista de testaferros sólo será razonable si existen motivos suficientes para sospechar que el interesado ocupa puestos directivos ficticios en las personas jurídicas con las que se le relaciona, por lo que está perjudicando la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal.

Ámbito fiscal (cont.)Tribunales Superiores de
Justicia**NOTIFICACIONES ELECTRÓNICAS**

La incompatibilidad de sistemas operativos no justifica la pretendida imposibilidad de acceso al sistema DEH por una entidad para poder ver las notificaciones de la AEAT.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 24/05/2017. Rec. 813/2016

La cuestión que suscita la mercantil recurrente se relaciona con la imposibilidad de acceder a la visualización de las notificaciones practicadas en la dirección electrónica habilitada (DEH) por cuanto, el sistema operativo empleado por la AEAT para el sistema operativo MAC, tan solo ofrecía dos versiones ("MAC OS 10.5x" y "MAC OS 10.6x") y el sistema operativo instalado por el fabricante en el terminal de la mercantil, desde el 20/07/2011, era otro más moderno e incompatible, por falta de actualización del sistema operativo MAC usado por la AEAT. En definitiva, la tesis central que sostiene la actora en su escrito de demanda es que la situación de ausencia de notificaciones tuvo lugar por razones técnicas ajenas a su voluntad.

Señala el TSJ de Madrid que la **obligación de la Administración Tributaria se concreta en la utilización de estándares de uso generalizado entre los ciudadanos** lo que, a su vez, desplaza sobre **la mercantil actora la carga de la prueba** sobre el hecho de que el sistema "MacOs Lion 10.7.0," que tiene instalado en su terminal, es un estándar abierto y de uso generalizado y que, por ello, la Administración debe implantar entre los sistemas operativos para MAC que ya ofrece, a los efectos de realizar las comunicaciones y notificaciones electrónicas con los ciudadanos. Y ello porque, solo de darse este supuesto de hecho, cabe imputar a la Administración Tributaria un vicio generador de indefensión en la práctica de las notificaciones por el sistema de DEH, con la subsiguiente estimación de la nulidad de las notificaciones practicadas por no actualizar sus sistemas operativos a los *principios de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas*.

La obligación de una determinada entidad de recibir en la DEH asignada todas las comunicaciones y notificaciones que le sean enviadas por medios electrónicos por la AEAT -toda vez que se le ha notificado su inclusión en este sistema-, le impone un **deber de diligencia**, que es **recíprocamente exigible a la Administración Tributaria** y, que en este caso, se manifiesta en una **actitud proactiva** para dar cumplimiento a la obligación asumida.

Dicho esto, puesto que el obligado tributario no ha probado que su sistema operativo es un estándar abierto y de uso generalizado, es decir, por un problema de prueba, desestima el TSJ el recurso contencioso-administrativo interpuesto, ratificando la conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid objeto de impugnación.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunales Superiores de Justicia

SUCESIÓN DE EMPRESAS

Sobre el concepto de transmisión de centro de actividad y los derechos de los trabajadores.

Sentencia del TJUE, Sala Décima, de 19/10/2017. Asunto C-200/2016

En el marco de un litigio entre una empresa de vigilancia española y dieciséis antiguos trabajadores de una empresa portuguesa, se plantea una cuestión prejudicial en relación con la negativa de la empresa española a reconocer que las relaciones laborales entre esos trabajadores y la empresa portuguesa se transfirieron a la empresa española en virtud de una transmisión de centro de actividad; en concreto versa sobre **la interpretación del art. 1, apdo. 1, letra a) de la Directiva 2001/23/CE del Consejo, de 12 de marzo de 2001, sobre la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros relativas al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad.**

A estos efectos y tras el análisis de la jurisprudencia aplicable al caso, concluye el TJUE considerando que **sí entraría en el ámbito de aplicación** de la Directiva 2001/23/CE un supuesto como el caso del litigio, en el que el comitente ha resuelto un contrato de prestación de servicios celebrado con una empresa, y, posteriormente, para la ejecución de tal prestación, **ha celebrado un nuevo contrato con otra empresa que se niega a hacerse cargo de los trabajadores de la primera, a pesar de que la segunda empresa ha recibido el equipo indispensable para realizar dicha prestación.**

DESPIDO DISCIPLINARIO

Se admite el despido de un trabajador que se niega a firmar el compromiso de confidencialidad.

Sentencia del TSJ de Madrid, Sala de lo Social, de 03/03/2017. Rec. 2/2017

En este asunto, el TSJ avala el despido de una ingeniera que se niega reiteradamente a firmar el compromiso de confidencialidad de los proyectos de la empresa y protección de los derechos de propiedad industrial e intelectual en los proyectos de su empresa. El Tribunal basa su decisión de considerar procedente el despido en que dicha medida es **proporcional a la gravedad y trascendencia de la actuación** de la trabajadora puesto que de la firma de dicho acuerdo dependía la continuidad y viabilidad de los múltiples proyectos en que interviene su empleador, al igual que la consecución de nuevos encargos y contratos de prestación de servicios, lo que no puede catalogarse sino como conducta de abierta indisciplina, determina el Tribunal.

Para llegar a dicha conclusión, el Magistrado ha tenido en cuenta que **el compromiso de confidencialidad es especialmente relevante para la compañía en cuestión** tanto por la actividad a la que se dedica -servicios de telecomunicaciones- como por la exigencia de sus clientes, entre los que figuran Administraciones Públicas, para la participación en los concursos públicos y para la contratación con las mismas. También ha sido determinante para el TSJ que dicho compromiso había sido suscrito por todos los trabajadores afectados, a excepción de la recurrente, la cual había sido advertida por la empresa de las consecuencias que podían derivarse de la falta de suscripción del mismo, entre otras, la imposibilidad de intervención de la actora en los proyectos o contratos, en los que se exige la firma de tales cláusulas.

Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Tribunal Supremo

SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Nulidad de la convocatoria de la Junta General de socios por hacerlo de un modo diverso al habitual con el fin de eludir la presencia en la misma de algunos de ellos.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 20/09/2017. Rec. 1330/2015

El origen de este asunto procede de la impugnación ante los Tribunales por un socio (una comunidad hereditaria) de los acuerdos adoptados por la Junta General de la sociedad de la que son socios pero no acudieron a dicha Junta por no haber tenido conocimiento de la misma, al haber sido convocada de forma novedosa, rompiendo así la práctica seguida durante toda la vida de la sociedad. Puesto que desde su constitución, todas las Juntas Generales de la sociedad se habían celebrado en la modalidad de Junta Universal, hasta esta Junta objeto de impugnación, cuya convocatoria se anunció mediante publicación en el BORME y en el Diario de la provincia. El **administrador solidario convocante no avisó a los socios del abandono del modo de convocatoria seguido hasta entonces y del acogimiento al procedimiento ordinario legalmente previsto**. Y aunque la finalidad de la Junta era cesar a la otra administradora solidaria, tampoco le comunicó a ella que iba a convocar una Junta en la que se iba a discutir su cese.

EITS desestima el recurso de casación interpuesto por la parte demandada, puesto que **cuando la Junta General no se constituye como Junta Universal, su convocatoria habrá de realizarse en la forma prevista por la Ley o los estatutos para que su celebración sea válida**. El art. 173.1 LSC -en su redacción vigente a la fecha de celebración de la Junta impugnada- establecía que la convocatoria se publicará en el BORME y en uno de los diarios de mayor circulación en la provincia en que esté situado el domicilio social; previsión que venía recogida en los mismos términos en los Estatutos sociales. En principio, pues, la convocatoria sería correcta y la Junta no podría ser tachada de nulidad si se cumplen tales requisitos. No obstante, **existen supuestos en que procedería la sanción de nulidad si se acreditara el ánimo del convocante de que el anuncio pasara desapercibido, lo que puede deducirse, por ejemplo, de la ruptura de la que, hasta entonces, había sido la pauta general para convocar las juntas (notificación personal, anuncio en un diario concreto...)**. Puesto que al actuar así, considera el Alto Tribunal, frustró las expectativas legítimas de unos socios acostumbrados a que las Juntas se celebraban en la modalidad de Junta Universal, previo aviso verbal, y no mediante convocatoria formal, lo que tuvo como efecto impedir su asistencia a la Junta General.

PRÉSTAMO HIPOTECARIO

Ejercicio de la acción de nulidad de varias cláusulas por ser abusivas.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 27/09/2017. Rec. 392/2015

En el marco de una ejecución hipotecaria, a raíz del impago por los prestatarios de las cuotas del préstamo concertado con la entidad financiera, los prestatarios solicitaron posteriormente una acción de nulidad de varias cláusulas de dicho préstamo por ser abusivas. Frente a ello, la entidad financiera alegó la caducidad de la acción, por haber transcurrido más de 4 años desde la perfección del contrato; y la extemporaneidad del ejercicio de la acción de nulidad, por haberse resuelto el contrato de préstamo antes de la interposición de la demanda.

La Sentencia de primera instancia no apreció la caducidad de la acción, al considerar que el plazo debía computarse desde la fecha en que fueron adjudicados a la ejecutante los inmuebles hipotecados. No entró en el examen de las cláusulas impugnadas ajenas a la ejecución. Mientras que la AP estimó el recurso y desestimó la demanda, basándose en la apreciación de **la excepción de cosa juzgada**, al considerar que **los prestatarios pudieron oponer en el proceso de ejecución hipotecaria la existencia de cláusulas abusivas o, en su caso, haber ejercitado antes la acción individual de nulidad de tales cláusulas**.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

En este caso, el TS estima el recurso extraordinario por infracción procesal porque **lo resuelto en el proceso ejecutivo previo no puede surtir efecto de cosa juzgada en el declarativo posterior**, ya que cuando se despachó la ejecución y se requirió de pago a los deudores, **se encontraba entonces vigente el art. 695 LEC, el cual no permitía su oposición mediante la alegación de la abusividad de cláusulas contractuales que hubieran servido de fundamento al despacho de la ejecución, ni tampoco se aplicaba el criterio del control de oficio por el juez**, al no haberse dictado aún la sentencia del TJUE que así lo estableció.

PRÉSTAMO HIPOTECARIO

Novación de cláusulas abusivas.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 16/10/2017. Rec. 255/2015

Los demandantes suscribieron en 2009 una escritura pública de compra de una vivienda en la que además **se subrogaron en el préstamo hipotecario concedido al promotor por una entidad bancaria y asimismo novaron algunas de sus condiciones**. En dicho préstamo hipotecario existía una cláusula "suelo" sobre la que no fueron informados con la debida transparencia según los demandantes, por lo que solicitaron en primera instancia que se declarara la nulidad de la "cláusula suelo" al tratarse de una cláusula abusiva que causa desequilibrio y falta de reciprocidad en perjuicio del consumidor y por falta de transparencia.

Las Sentencias de instancia estimaron la pretensión subsidiaria y condenaron a la entidad financiera demandada a aplicar el suelo del 2,5% pactado en el 2009 y a devolver lo cobrado desde que en 2012 volvió a subirlo hasta el 3% inicial. El TS ha estimado el recurso extraordinario por infracción procesal interpuesto por los demandantes, anulando la Sentencia recurrida, y declara la nulidad por abusiva de la cláusula suelo y condena a la demandada a la devolución de cuantas cantidades haya cobrado en aplicación de la referida cláusula.

Considera el Alto Tribunal que **la renegociación de cláusulas abusivas no convalida la nulidad de pleno derecho, si dicha nulidad es apreciable de oficio**. En este caso, **la novación también será nula**. Además, es reiterada la jurisprudencia del TJUE que declara que esta nulidad es apreciable de oficio por los tribunales, por lo que no es imprescindible que sea invocada por el consumidor. El juez nacional debe apreciar de oficio el carácter abusivo de una cláusula contractual y subsanar el desequilibrio que existe entre consumidor y profesional.

El papel que atribuye al Juez el Derecho de la UE no se circunscribe a la mera facultad de pronunciarse sobre la naturaleza eventualmente abusiva de una cláusula contractual sino que incluye la obligación de examinar de oficio esta cuestión tan pronto como disponga de los elementos de hecho y de derecho necesarios para ello.

La renegociación de cláusulas abusivas no convalida la nulidad de pleno derecho, si dicha nulidad es apreciable de oficio.

Administrativo

Tribunal Supremo

CONSUMIDORES Y USUARIOS

EITS establece que los bancos pueden ser sancionados por entidades públicas por cláusulas abusivas sin previa sentencia judicial, de conformidad con la normativa de consumidores.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 16/09/2017. Rec. 1625/2016

En esta Sentencia, el TS estima un recurso en interés de la ley presentado por la Junta de Andalucía contra una Sentencia del TSJ de Andalucía que anuló cuatro (4) multas impuestas por cuatro (4) infracciones muy graves interpuestas por la

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Secretaría General de Consumo de Andalucía a una entidad bancaria por la introducción de cláusulas abusivas en diferentes contratos.

El Alto Tribunal considera que la doctrina que había seguido el TSJ de Andalucía hasta la fecha era errónea y gravemente dañosa para el interés general, al interpretar no sólo una Ley andaluza sino también el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores, puesto que entendió que la aplicación de las sanciones administrativas previstas por la Ley andaluza 13/2003 de Defensa de los Consumidores, cuando tipifican como infracción introducir cláusulas abusivas en contratos, necesitan una previa declaración de que la cláusula es abusiva por parte de un Juzgado Civil.

Determina el Alto Tribunal que *“la doctrina que sienta la sentencia recurrida desapodera a la Administración de la potestad sancionadora en la materia de consumidores y usuarios, concretamente en una actividad tan sensible como la introducción de cláusulas abusivas. Dicho de otro modo, cuando la sentencia remite, para la fijación del carácter abusivo de las cláusulas, a una previa declaración de la jurisdicción civil, se está bloqueando la aplicación del catálogo de infracciones que describe el Texto Refundido Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, además de la Ley andaluza citada”*. Añade que la Ley General para la Defensa de los Consumidores no impone *“esa suerte de prejudicialidad civil que se infiere de la sentencia recurrida, para el ejercicio de la potestad sancionadora, toda vez que el ilícito administrativo que castiga, la introducción de cláusulas abusivas, es título suficiente para ejercer la potestad sancionadora”*. Ello sin perjuicio de que, como es natural, la sanción impuesta pueda ser luego impugnada ante el orden jurisdiccional contencioso-administrativo, que será el que se pronuncie sobre la legalidad de la sanción y por ello sobre el carácter abusivo de la cláusula, exclusivamente a esos efectos sancionadores.

Así el TS fija como doctrina legal que ***“la Administración puede sancionar la utilización de cláusulas abusivas en los contratos con consumidores y usuarios en aplicación de los tipos infractores previstos en Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, en relación con los arts. 82 y 85 a 90, sin necesidad de previa declaración judicial del orden civil”***.

EI TS establece que las entidades financieras pueden ser sancionadas por cláusulas abusivas de conformidad con la normativa de consumidores, sin necesidad de previa sentencia judicial del orden civil.

TELECOMUNICACIONES

Nulidad del art. 6.3 RD 988/2015 que regula el régimen jurídico de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 25/10/2017. Rec. 11/2016

En este asunto, el TS estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por una entidad cinematográfica y **declara la nulidad del apdo. 3 del art. 6 del Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas por ser disconforme a Derecho**. Este apartado disponía que los ingresos procedentes de la comercialización de productos accesorios derivados directamente de los programas emitidos sólo se computarán para determinar la cuantía de la obligación de financiación en la medida en que la suma de dichos ingresos represente un porcentaje superior al 10% del total de ingresos de explotación del prestador del servicio y en la cuantía que exceda de dicho porcentaje.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Considera el TS que se ha llevado a cabo una errónea consideración como ingresos computables de los obtenidos por la venta a terceros de los contenidos producidos o coproducidos por el prestador de servicios y de los obtenidos por la explotación directa del contenido independientemente de la modalidad utilizada. La Sala sostiene que el Gobierno ha incurrido en **“un exceso reglamentario”** en el desarrollo del mandato contenido en el art. 5.3 de la Ley General de la Comunicación Audiovisual **al incluir como computables unos ingresos que no tienen que ver con la prestación de servicios de comunicación audiovisual**, porque aunque se establezcan algunas limitaciones para que puedan ser computados, *“ello no es óbice para entender que se trata de ingresos que se obtienen por el sujeto obligado por el desarrollo de una actividad económica que resulta claramente diferenciable de la que realiza el prestador del servicio de comunicación audiovisual televisiva y, por ello, debe considerarse que está al margen de la explotación de los canales y de sus contenidos audiovisuales”*.

EI TS declara la nulidad del apdo. 3 del art. 6 del Real Decreto 988/2015 por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas por ser disconforme a Derecho.

Penal

Tribunal Supremo

DELITO ECOLÓGICO

Responsabilidad de la persona jurídica en el marco de un delito por inmisiones acústicas derivadas de la actividad de un geriátrico.

Sentencia del TS, Sala Segunda, de lo Penal, de 11/10/2017. Rec. 1625/2016

La AP en el marco de un procedimiento penal por delito ecológico -contaminación sonora- y lesiones, absuelve a la persona jurídica titular del geriátrico, ante la ausencia de una voluntad directamente encaminada a causar el perjuicio, más bien al contrario la actitud del acusado estuvo orientada a paliar según consta en los hechos, mediante adopción de medidas correctoras tras cada requerimiento. El recurrente solicita ante el TS la condena de la entidad empresarial como autora de un delito contra el medio ambiente previsto en el art. 327 CP por contaminación sonora, con la pena de 5 años de multa, con una cuota diaria de 80 euros, así como su clausura provisional por un tiempo no inferior a 5 años.

EI TS señala que, más allá de las disquisiciones doctrinales, independientemente de que se opte por un modelo de responsabilidad por el hecho propio o ya sea por uno de heterorresponsabilidad, **cualquier condena a persona jurídica debe estar basada en los principios irrenunciables que informan el derecho penal, entre los que se encuentra el principio de culpabilidad** previsto en el art. 5 CP, o el de **presunción de inocencia**, inexistentes por la ausencia de todo hilo argumental que avale una base fáctica, ligada a la ausencia de alusión a las medidas de control eficaz para evitar la actividad de contaminación sonora. Por lo tanto el Alto Tribunal concluye con la absolución de la entidad jurídica acusada. EI TS en su argumentación realiza un interesante análisis de las Sentencias que hasta la fecha ha dictado en esta materia.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

La renta obtenida por la separación de socio y amortización de acciones mediante reducción de capital debe calificarse como ganancia o pérdida patrimonial.

Resolución del TEAC, de 11/09/2017. Rec. 6943/2014

Este caso tiene por objeto determinar cómo debe calificarse la renta obtenida por el socio, persona física, que transmite la totalidad de sus acciones a la sociedad para su amortización vía reducción de capital y, en consecuencia, deja de participar en el capital de la misma; esto es, si debe calificarse como rendimiento del capital mobiliario equivalente a una distribución de reservas [art. 33.3 a) Ley 35/2006 (LIRPF)] o como ganancia patrimonial, con la consiguiente aplicación, en este segundo caso, de los coeficientes de abatimiento (disp. trans. 9.ª LIRPF).

La Inspección recurrente sostiene que a dicha operación debe dársele el tratamiento del **art. 33.3 a) LIRPF**, puesto que la reducción de capital ha sido instrumentada mediante la adquisición de dichas participaciones al socio para su inmediata amortización: *“Se estimará que **no existe ganancia o pérdida patrimonial** en los siguientes supuestos: a) En las reducciones de capital: (...)”*.

Sin embargo, el TEAR entiende que, al haber dado lugar tal operación a la separación del socio de la sociedad, procede aplicar el **art. 37.1 e) LIRPF (“Normas específicas de valoración”)** que dispone que *“en los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará **ganancia o pérdida patrimonial** (...)”*.

El TEAC -que ya resolvió anteriormente esta misma cuestión (entre otras, en las Resoluciones de 30/09/2010 y 02/12/2015)- confirma *«la **aplicación de la regla especial de valoración** por su carácter más específico, y declara en cuanto a la **calificación otorgada a la operación realizada** que el **art. 37.1 e) únicamente señala “en los casos de separación de los socios ...”; sin distinguir o precisar las causas de aquella separación del socio de la sociedad, sin ahondar si ésta resulta de lo dispuesto por aquella norma, si resulta del contenido de los estatutos sociales o si es fruto de un acuerdo o pacto entre las partes, por lo que, donde la norma no distingue, no debe distinguir el intérprete o aplicador del Derecho, debiendo entenderse que **los supuestos de separación de los socios que contempla aquel precepto recogerían todos los casos en los que el socio deja de ostentar tal condición respecto de la sociedad**»***.

En definitiva, desestima el TEAC el recurso ordinario de alzada interpuesto por la AEAT, confirmando la resolución del TEAR que anula el acuerdo de liquidación por IRPF, ejercicio 2007 dictado por la Inspección.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

EITEAC unifica criterio respecto a la determinación del inicio del periodo ejecutivo por falta de inclusión de la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación, en la declaración-liquidación correspondiente.

Resolución del TEAC, de 28/09/2017. Rec. 1516/2017

La cuestión debatida es la relativa a si la falta de inclusión en la declaración-liquidación de IVA -una vez elegida esta opción- de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana supone, o no, el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

Frente a la liquidación practicada por la Aduana por el IVA a la importación el **contribuyente** tiene **dos opciones**:

- a) Satisfacer su importe cuando reciba el documento en que conste la liquidación de la Aduana en los términos y plazos regulados en el RD 939/2005, de 29 de julio, que aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- b) **Diferir el pago** al momento de **presentación de la declaración-liquidación** correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, lo que **exige incluir la cuota liquidada por la Aduana por el IVA a la importación en la declaración-liquidación correspondiente**. Esta posibilidad fue introducida por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, en el apdo. Dos del art. 167 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA), para determinados obligados tributarios. A sensu contrario, si no se efectúa el pago previamente diferido en plazo, se inicia el período ejecutivo respecto de dicha cuota (disp. adic. 8.ª del Rgto. IVA).

El TEAR de la Comunidad Valenciana considera que si el IVA devengado en la importación resulta deducible, no nace deuda tributaria por compensarse ambas y no puede exigirse en vía de apremio.

Considera el TEAC -en la misma línea mantenida por los TEAR de Galicia y de Asturias, en sus Resoluciones de 10/11/2016 y de 30/03/2017, respectivamente- que la decisión del TEAR de la Comunidad Valenciana impugnada es errónea, al no contemplar en su resolución esta opción de diferimiento del ingreso de una **cuota ya liquidada por la Aduana; esto es, de una deuda tributaria concreta, previamente cuantificada, existente desde el momento de su liquidación por la Aduana.**

Concluye el TEAC estimando el recurso interpuesto, y **unificando criterio** en el sentido de que en aquellos supuestos en los que resulte aplicable el régimen del IVA diferido a la importación previsto en el art. 167.Dos LIVA, **la falta de inclusión de una cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana en la declaración-liquidación correspondiente de IVA, supone el inicio del período ejecutivo de recaudación al día siguiente del vencimiento del plazo de ingreso voluntario de esa declaración-liquidación**, sin que a ello obste el derecho del obligado tributario a la deducción del importe de dicha cuota.

La opción del art. 167.Dos LIVA supone un diferimiento del ingreso de la cuota de IVA a la importación liquidada por la Aduana, es decir, de una deuda tributaria de un importe concreto, ya cuantificado y determinado, que se permite pagar en un momento posterior.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Requisitos necesarios para motivar el elemento subjetivo de la declaración de responsabilidad en un supuesto de ocultación de bienes del deudor.

Resolución del TEAC, de 28/09/2017. Rec. 5438/2016

Se trata de una S.L. que no puede atender una liquidación del Impuesto sobre Sociedades derivada de una comprobación tributaria, por haber procedido a distribuir dividendos a sus socios.

En este caso, la cuestión que se plantea consiste en determinar si es preciso apreciar la existencia de infracciones tributarias en el procedimiento seguido contra el deudor principal, como requisito necesario para motivar el elemento subjetivo intencional requerido en la declaración de derivación de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor (en este caso, un socio).

Entiende el TEAC que la obligación del responsable tributario nace desde que se cometen los presupuestos de hecho que la Ley configura para delimitar la responsabilidad, presupuestos que incluso pueden darse antes de que los órganos de liquidación hayan practicado la oportuna liquidación de la deuda, pero siempre que ésta ya se haya devengado o pudiera resultar de actuaciones preparatorias en las que la ocultación es anterior al devengo. Esto es, **la responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) de la Ley 58/2003 (LGT), relativa a la ocultación de bienes o derechos del deudor, no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.**

Considera el TEAC respecto al citado art. 42.2 a) LGT que (i) no acota temporalmente de forma explícita el momento en el que tales hechos tienen que producirse para ser determinantes de la responsabilidad; y (ii) tal responsabilidad no está ligada a la comisión de infracción tributaria alguna porque su fundamento se encuentra exclusivamente en la protección de la acción de cobro de la deuda tributaria, sin perjuicio de que se pueda apreciar o no la comisión de infracciones tributarias.

Por todo ello, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Administración, **fijando el criterio** de que la responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT no requiere, como requisito necesario para motivar el elemento subjetivo requerido en la declaración de responsabilidad a la persona o entidad que presuntamente ha colaborado en la ocultación de bienes del deudor, que se haya apreciado la comisión de infracción tributaria por el deudor principal, sino simplemente acreditación de la existencia de mala fe o de intencionalidad por un acuerdo previo o un plan de actuación.

La responsabilidad solidaria del art. 42.2 a) LGT no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

La mera presentación de la autoliquidación del IS no produce la extinción automática de la deuda por el pago a cuenta.

Resolución del TEAC, de 28/09/2017. Rec. 3698/2015

En esta Resolución el TEAC debe decidir si es, o no, ajustada a Derecho la providencia de apremio impugnada por la entidad reclamante, cuyo origen parte de la presentación de un escrito de rectificación de autoliquidación anual del IS, ejercicio 2012, en la que solicitaba que en ella se practicara la deducción del pago fraccionado anterior, ya que en el modelo 200 inicialmente presentado con fecha 24/07/2013 no se había deducido el referido pago a cuenta, el cual tiene la característica de que no se pagó en su momento, sino que se solicitó aplazamiento. Posteriormente, en 2014 se denegó el aplazamiento y después se solicitó la compensación de ambas cantidades (la cantidad a devolver resultante de la rectificación de autoliquidación solicitada y la deuda a ingresar en concepto de segundo pago fraccionado y aplazado del ejercicio 2012).

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Las causas de impugnación de las providencias de apremio están tasadas en el art. 167.3 LGT:

"Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) *Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.*
- b) *Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.*
- c) *Falta de notificación de la liquidación.*
- d) *Anulación de la liquidación.*
- e) *Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada".*

El TEAC declara que la denegación de un aplazamiento solicitado en período voluntario tiene como consecuencia la obligación de ingresar la deuda en el plazo de ingreso regulado en el art. 62.2 LGT, y en caso de no producirse el ingreso en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo y deberá iniciarse el procedimiento de apremio. Por tanto, **una segunda solicitud de aplazamiento dentro de este plazo no tiene efectos suspensivos.**

Esta misma conclusión debe ser válida -entiende el TEAC- **para el caso de que lo que se presente en tal plazo de ingreso**, que se abre con la notificación de la denegación del aplazamiento solicitado, **sea** -en vez de una segunda solicitud de aplazamiento- **una solicitud de compensación a instancia del obligado tributario**. Por tanto, aunque el art. 72.2 LGT establece que *"la presentación de una solicitud de compensación en período voluntario impedirá el inicio del período ejecutivo de la deuda concurrente con el crédito ofrecido (...)"*, en este caso, la solicitud de compensación a instancia, **presentada una vez denegado el aplazamiento solicitado inicialmente en período voluntario y abierto el plazo de ingreso** regulado en el art. 62.2 LGT, **no puede tener efectos suspensivos del procedimiento recaudatorio**, debiendo corregirse esta omisión mediante el *"procedimiento para la rectificación de autoliquidaciones"* (art. 120.3 LGT).

El TEAC desestima el recurso interpuesto, confirmando la providencia de apremio impugnada, por ser ajustada a Derecho.

Requisitos de validez de las notificaciones de la deuda aduanera realizadas al importador y al representante aduanero, actuando bajo representación indirecta.

Resolución del TEAC, de 23/10/2017. Rec. 5122/2017

La controversia que se dilucida en esta ocasión, consiste en determinar qué es necesario acreditar para tener por válidas las notificaciones de la deuda aduanera realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta en los términos del art. 106 del RD 1065/2007 (Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos).

El TEAC estima el recurso interpuesto **fijando criterio** en el sentido de que son **válidas las notificaciones de la deuda aduanera** realizadas tanto al importador como al representante aduanero que haya actuado bajo la modalidad de representación indirecta, **siempre que** quede **acreditado**:

- i que **previamente ambos han tenido conocimiento de la tramitación del procedimiento y de su derecho a comparecer en el mismo**, y
- ii que la **liquidación** se haya girado **a nombre de aquellos que efectivamente hayan comparecido en dicho procedimiento**, sin perjuicio de la notificación de la deuda que les corresponda a los que no hubiesen concurrido.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Por tanto, resulta irrelevante que alguno de los obligados no haya figurado en la orden de carga en plan de inspección o que el procedimiento se refiera también a importaciones declaradas por medio de otros representantes aduaneros.

Retenciones sobre rentas obtenidas por S.A. estatales.

Consulta a la DGT V2015-17, de 26/07/2017

La sociedad consultante, de carácter público, tiene como órgano de gobierno un Consejo de Administración integrado por vocales a los cuales se les retribuye por asistencia a las reuniones del órgano de administración. Dos de ellos son personas físicas, designadas en función de su pertenencia a una sociedad anónima estatal, también vocal; sociedad que, a su vez, ha designado a una persona física para que la represente en el ejercicio de sus funciones como vocal.

Se plantean ante la DGT dos cuestiones:

- i Cuál es la **retención a aplicar a las cantidades satisfechas por asistencia a las sesiones del órgano de administración de los dos vocales personas físicas**, teniendo en cuenta que su importe no se va a entregar a los vocales sino a la S.A. estatal, en aplicación de lo establecido en el art. 8 del RD 451/2002.

Señala la DGT que las cantidades que puedan verse afectadas por una norma que impida su percepción por determinados vocales personas físicas y, en consecuencia, deban ser entregadas por la sociedad pagadora a otra entidad, no constituirán renta de las personas físicas, considerándose una **renta obtenida por la entidad perceptora, sujeta a retención del 19%**.

No obstante, en el caso, puesto que por Ley **el ingreso corresponde a favor del Tesoro Público, actuando la S.A. estatal como intermediaria en el cobro, para su posterior traspaso a favor del mismo, sería un ingreso exento para la sociedad**, por aplicación de la exención a favor del Estado prevista en el art. 9.1 a) LIS, no estando sometido a retención.

- ii Si las **retribuciones satisfechas a la S.A. estatal en su condición de consejera**, deben entenderse retribuciones satisfechas a su representante persona física.

Tales cantidades, afirma la DGT, tienen la naturaleza de **rentas obtenidas por la S.A. estatal**, y no de su representante persona física, estando sometidas a la **retención del 19%** prevista en el art. 60 del Reglamento del IS (RIS), para las contraprestaciones obtenidas por contribuyentes del IS, como consecuencia de la atribución de cargos de administrador o consejero en otras sociedades.

Las cantidades que puedan verse afectadas por una norma que impida su percepción por determinados vocales personas físicas y deban ser entregadas por la sociedad pagadora a otra entidad, se considerarán renta obtenida por la entidad perceptora, sujeta a retención del 19%.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Respuesta pro contribuyente de la DGT: la condición de trabajador desplazado no se pierde por el cese temporal como administrador o por una breve situación de desempleo.

Consulta a la DGT V1739-17, de 06/07/2017

Analiza la DGT la aplicación del régimen fiscal especial a los trabajadores desplazados a territorio español del art. 93 LIRPF, que prevé que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán **optar** por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), con ciertas reglas especiales, manteniendo la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cinco (5) períodos impositivos siguientes, cuando, en los términos que se establezcan reglamentariamente, se cumplan ciertas condiciones.

En este caso, un trabajador inició una relación laboral con una sociedad española el 01/01/2016, residiendo en España desde ese momento. En abril de 2016, presentó comunicación de su **opción** por el **régimen especial** aplicable a los **trabajadores desplazados a territorio español**, emitiéndole la AEAT certificado de haber ejercitado dicha opción, a los efectos de justificar ante los obligados a retener la condición de contribuyente del IRPF por dicho régimen especial, abarcando, dicha opción, salvo renuncia o exclusión, los períodos impositivos 2016 a 2021.

Sin embargo, a los pocos meses la sociedad española comunicó al trabajador la decisión de desistir del contrato de trabajo, siendo efectiva la extinción de la relación laboral el 31/10/2016, como consta en un documento firmado por ambas partes. No obstante, para facilitarle las gestiones personales, la sociedad le concede unos beneficios que extienden sus efectos hasta, dependiendo del beneficio, el 30/04 y 30/06 de 2017.

El consultante además de preguntar a la DGT si la extinción de su relación laboral con dicha sociedad conlleva su exclusión del régimen fiscal especial y si la misma produce efectos respecto al período impositivo 2016, quiere saber si podría continuar acogido al régimen especial si recibiera una nueva oferta de trabajo en España.

Afirma la DGT que, de acuerdo con el art. 118 del RD 439/2007, de 30 de marzo (RIRPF), que desarrolla reglamentariamente el régimen especial *“los contribuyentes que hubieran optado por la aplicación de este régimen especial y que, con posterioridad al ejercicio de la opción, incumplan alguna de las condiciones determinantes de su aplicación quedarán excluidos de dicho régimen...”*, surtiendo efectos -dicha exclusión- en el período impositivo en que se produzca el incumplimiento.

En cuanto a la extinción de la relación laboral del consultante, en palabras de la propia DGT, *“si bien es cierto que una interpretación estricta de la normativa anterior conduciría a excluir de la aplicación del régimen a aquellos contribuyentes que por encontrarse en situación de desempleo o inactividad dejan de realizar dichos trabajos, aunque sea de forma transitoria durante períodos de tiempo irrelevantes, debe tenerse presente que la finalidad del régimen es atraer a España a los sujetos comprendidos en la aplicación del régimen y que dicha finalidad en modo alguno resulta incompatible con el hecho de que una vez concluida la relación laboral o de administrador que motivó, de forma real y efectiva, el desplazamiento por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, este permanezca un breve período de tiempo en situación de desempleo o inactividad y a continuación comience una nueva relación laboral o de administrador en que se cumplan asimismo los requisitos establecidos en el art. 93 LIRPF”*.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

La DGT se pronuncia sobre la reducción del 30% en rendimientos del trabajo plurianuales.

Consulta a la DGT V2070-17, de 02/08/2017

Consulta a la DGT V2081-17, de 03/08/2017

Analizamos de forma conjunta estas dos Consultas vinculantes planteadas a la DGT, en relación con la obligación de practicar retenciones y la reducción del 30% de los **rendimientos del trabajo que tengan un período de generación superior a dos (2) años**.

Hay que puntualizar que, tras la reforma fiscal del IRPF para 2015 (por Ley 26/2014), se modificó de forma considerable el **tratamiento fiscal de los citados rendimientos del trabajo**. Es el caso, entre otros, de los bonuses plurianuales o las *stock options*.

Esta tipología de rentas permite actualmente una **reducción fiscal del 30%** a la hora de integrarlas en la base imponible general del IRPF (anteriormente, un 40%), bajo un límite de rentas susceptibles de reducción de 300.000 euros/año. Esto supone una importante reducción en la tributación de los mismos, que de cierto modo debe compensar, en los casos en que se produce, el disparo de la progresividad de la tarifa del IRPF producto de acumular en un período impositivo rentas que debieran haberse distribuido en dos o más períodos. Adicionalmente, se introdujo como **novedad la imposibilidad de aplicar la reducción:**

- a) si estos rendimientos se obtienen de forma fraccionada en más de un período impositivo, norma que encuentra una excepción en los casos de extinción de relaciones laborales, comunes o especiales, y que fue dotada de derecho transitorio (disp. trans. 25.ª) para no perjudicar los casos anteriores a 01/01/2015, como los casos particulares del ejercicio de derechos de opciones de compra sobre acciones o de rendimientos del trabajo procedentes de extinciones de relaciones mercantiles (administradores o consejeros).
- b) **cuando, en el plazo de cinco (5) períodos impositivos anteriores, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos con período de generación superior a 2 años, a los que hubiera aplicado la reducción fiscal.** Esta regla supone un período de "cuarentena" fiscal, que si bien no afecta a indemnizaciones por extinción de relaciones laborales, sí contamina el caso de percepciones repetidas de bonuses, gratificaciones, complementos retributivos, etc. que tengan un período de generación superior a 2 años, y especialmente a los ejercicios de programas de *stock options* (los cuales tras la reforma han perdido sus reglas especiales para la aplicación de la comentada reducción).

Respecto a este segundo aspecto, la normativa anterior no incluía esta limitación, sino una genérica mención a la circunstancia de que los rendimientos no podían percibirse de forma periódica o recurrente, que fue objeto de intensa doctrina administrativa.

Por todo esto, la actual normativa del IRPF plantea ciertas dudas, algunas de las cuales han sido recientemente aclaradas por la DGT en sus respuestas a las Consultas objeto de este análisis:

- 1) Si la decisión de aplicar la reducción es **opcional para el sujeto pasivo**, de modo que ante un rendimiento del trabajo con período de generación superior a 2 años, sin que concurren rendimientos de la misma naturaleza en los 5 períodos impositivos anteriores, el sujeto pasivo puede optar (suponiendo que se cumplen todos los requisitos para tener derecho a la reducción del 30% que regula el art. 18.2 LIRPF) por aplicar la reducción, o no hacerlo para permitir así realizar esta elección en períodos posteriores, donde quizá el importe de la renta reducible pueda ser mayor.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

A este respecto, la DGT en ambas consultas se afirma que *“toda vez que cumplan los requisitos para aplicar dicha reducción, el contribuyente podrá decidir si aplica o no la misma”*.

- 2) Esta casuística incumbe no solo a los contribuyentes del IRPF, sino también a las empresas en cuanto a su obligación de practicar retenciones, por lo que se cuestiona cómo se ven éstas condicionadas por la elección que realice el perceptor de la renta, y cómo debe computarse dicha reducción sobre los rendimientos a considerar en la base de la retención o ingreso a cuenta (minorando el porcentaje de retención aplicable a los rendimientos del trabajo del contribuyente en el ejercicio donde acontece el rendimiento plurianual).

Las citadas contestaciones resuelven la cuestión, estableciendo que **los rendimientos con período de generación superior a 2 años a tener en cuenta por el pagador para impedir la aplicación de la reducción serán aquellos a los que previamente la hubiese aplicado dicho pagador** (no otros terceros pagadores) para el cálculo del tipo de retención o ingreso a cuenta de dicho trabajador **en los 5 períodos impositivos anteriores, salvo que el trabajador comunique a la empresa, a través del modelo 145, que dicha reducción no se aplicó en su autoliquidación del IRPF**.

Los intereses correspondientes a devoluciones de la AEAT tributan como ganancia patrimonial.

Consulta a la DGT V2080-17, de 03/08/2017

En esta ocasión la controversia gira en torno a si los intereses de demora percibidos en devoluciones de la AEAT se integran en la base imponible del ahorro.

Comienza la DGT realizando una **calificación** de los **intereses percibidos por el contribuyente en el IRPF**, en función de su naturaleza:

- (i) los **intereses remuneratorios** constituyen la contraprestación, bien de la entrega de un capital que debe ser reintegrado en el futuro, bien del aplazamiento en el pago, otorgado por el acreedor o pactado por las partes, y tributarán en el impuesto como **rendimientos del capital mobiliario**, salvo cuando proceda calificarlos como rendimientos de la actividad empresarial o profesional (art. 25 LIRPF).
- (ii) los **intereses indemnizatorios** tienen como finalidad resarcir al acreedor por los daños y perjuicios derivados del incumplimiento de una obligación o el retraso en su correcto cumplimiento y no pueden calificarse como rendimientos del capital mobiliario.

Determina la DGT que los intereses controvertidos han de tributar como **ganancia patrimonial**, pues comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente -no calificable como rendimiento- que da lugar a la existencia de una ganancia patrimonial (art. 33.1 LIRPF). **Ganancia patrimonial no amparada por ninguno de los supuestos de exención establecidos legalmente** y que, al no proceder de una transmisión, **debe cuantificarse en el importe percibido por tal concepto**, según establece el art. 34.1 b) LIRPF: *“el importe de las ganancias o pérdidas patrimoniales será en los demás supuestos (distintos del de transmisión), el valor de mercado de los elementos patrimoniales o partes proporcionales en su caso”*.

Tradicionalmente, con la anterior normativa del IRPF, en cuanto estos intereses indemnizaran un período superior a un (1) año, la DGT interpretaba que su integración procedía realizarla en la parte especial de la renta del período impositivo. Sin embargo, al desaparecer este concepto en la Ley 35/2006 e incluir en la renta del ahorro los intereses que constituyen rendimientos del

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

capital mobiliario, concluye igualmente la DGT que **los intereses objeto de consulta procederá integrarlos en la base imponible del ahorro** (art. 49.1 b) LIRPF).

Los intereses correspondientes a devoluciones de la AEAT tributan en la base imponible del ahorro como ganancia patrimonial en cuanto comportan una incorporación de dinero al patrimonio del contribuyente, no calificable como rendimiento mobiliario.

Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)

Prestaciones derivadas de un plan de pensiones satisfechas a un no residente.

Consulta a la DGT V2094-17, de 04/08/2017

Una entidad española gestora de fondos de pensiones, consulta sobre la obligación de efectuar retenciones sobre las prestaciones pagadas a un beneficiario de un plan de pensiones individual con residencia fiscal en Tailandia.

Es aplicable, como dispone la DGT, el **Convenio entre el Gobierno del Reino de España y el Gobierno del Reino de Tailandia** en materia de impuestos sobre la renta y Protocolo, hecho en Madrid el 14/10/1997. Concretamente, al tratarse de un plan de pensiones individual, las aportaciones realizadas por el titular lo son a título particular, por lo que a las prestaciones obtenidas por el beneficiario, debe aplicárseles el **art. 22** del Convenio ("*Rentas no mencionadas expresamente*") cuyo apdo. 1 establece que "*Las rentas de un residente de un Estado Contratante, no mencionadas en los anteriores artículos del presente Convenio, sólo pueden someterse a imposición en este Estado*".

El apdo. 3 de este mismo artículo reza: "*No obstante las disposiciones de los párrafos 1 y 2, las rentas de un residente de un Estado Contratante que no se mencionen en los artículos anteriores y tengan su origen en el otro Estado Contratante podrán someterse a imposición en ese otro Estado*". Por ello, se considera que al ser un fondo español el que paga las prestaciones, España tiene la capacidad de gravar estas rentas, de acuerdo con su normativa interna.

El art. 13.1 d) del TR de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el RD Leg. 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR) -y por extensión, el art. 17.2 a) 3.ª de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF-, a efectos de la sujeción al Impuesto, considera como pensiones o prestaciones similares obtenidas en territorio español, las "*prestaciones percibidas por los beneficiarios de los planes de pensiones (...)*", no distinguiendo el tipo de plan de pensiones de que se trate.

Por tanto, finaliza la DGT afirmando que **al ser una entidad residente en España la que paga las retribuciones, éstas se entenderán obtenidas en España y sujetas al IRNR**. Se trata de una prestación sujeta a retención de acuerdo con el art. 31 TRLIRNR, por lo que la entidad gestora del plan de pensiones debe retener sobre las prestaciones que satisfaga a este beneficiario no residente, en una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria.

La **base imponible** será, con **carácter general, el importe íntegro de los rendimientos** (art. 24 TRLIRNR) y para el **tipo de gravamen** se prevé una **tarifa progresiva** que resulta aplicable a las pensiones y demás prestaciones percibidas por personas físicas no residentes en territorio español (art. 25.1 b) TRLIRNR), que actualmente se sitúa entre un tipo máximo del 40% y un mínimo del 8%.

Ámbito legal

Dirección General de los Registros y del Notariado

Registro Mercantil

Composición numérica del Consejo de Administración y quórum.

Resolución de la DGRN de 16/10/2017

Se cuestiona en este expediente la inscripción de los acuerdos sociales de modificación de Estatutos acordados por la Junta General de una sociedad anónima, en relación con los dos siguientes aspectos:

En primer lugar, es objeto de impugnación **la disposición estatutaria según la cual el Consejo de Administración estará formado por un número mínimo de 5 y un máximo de 15 consejeros** (aunque, por error, en la calificación consta un máximo de 12), pues considera el Registrador que queda vulnerada por otro artículo de los mismos estatutos que exige para la adopción de determinados acuerdos el voto de, al menos, 8 consejeros y esta última disposición es de imposible cumplimiento si el consejo lo integran menos de 9 consejeros.

A este respecto la DGRN confirma la calificación del Registrador al considerar que, frente a las alegaciones de la recurrente (según la cual, con base en la autonomía de la voluntad de los accionistas, habrá materias concretas sobre las que el Consejo de Administración no podrá adoptar acuerdos si no existe el concreto *quórum* reforzado exigido), no es admisible sustraer al Consejo la competencia para adoptar acuerdos sobre esas determinadas materias especificadas en los estatutos.

En segundo lugar, el Registrador considera que, al exigirse en la disposición estatutaria cuestionada que determinados acuerdos de la Junta General sean adoptados con el voto favorable de los accionistas que representen al menos el 60% del capital social, **no se precisa si el quórum o mayoría de la Junta para adoptar tales acuerdos es para primera o segunda convocatoria, debiendo cumplirse, en todo caso, lo dispuesto en el art. 193.2 LSC.**

En este caso, también la DGRN confirma la calificación del Registrador, puesto que la LSC permite reforzar o aumentar los *quórum*s y mayorías legalmente exigibles para la adopción de determinados acuerdos **pero ese margen a la libertad tiene también sus límites**, tales como el establecido en el art. 193.3 LSC, al exigir que el *quórum* que fijen los estatutos para **segunda convocatoria de la Junta General de sociedades anónimas sea necesariamente inferior al que aquéllos hayan establecido o exija la Ley para la primera convocatoria**. En este caso, la fijación de una mayoría reforzada para la adopción de determinados acuerdos de la Junta (voto favorable de los accionistas que representen al menos el 60% del capital social) **comporta una omisión que no puede ser objeto de integración con las otras normas legales** toda vez que tales mayorías y *quórum* reforzados estatutariamente son superiores a los previstos por la LSC.



Noticias KPMG Abogados

Publicaciones KPMG

Informes de remuneración de Consejeros de las compañías del IBEX 35

El equipo de Compensación General de Consejeros y Directivos de KPMG Abogados ha realizado dos informes de Remuneraciones de los consejeros de las compañías del IBEX.

En el primero, Remuneraciones devengadas, novedades normativas y consideraciones adicionales, se realiza 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. En el segundo, Políticas retributivas, se analizan las políticas y prácticas retributivas (generales y específicas) más frecuentes publicadas y practicadas por las empresas del Ibex.

El objetivo de los Informes es ayudar a las empresas a identificar tendencias y prácticas frecuentemente utilizadas en el mercado de remuneraciones de Consejeros, además de permitirle conocer los criterios aplicados en la determinación de las remuneraciones. Desde el área de Compensación General, de Consejeros y Directivos de KPMG Abogados estamos seguros que estos Informes, sin duda de los más completos del mercado, ayudarán en la gestión de las políticas retributivas internas de Consejeros y servirán como manual de consulta.



Informe de mercado 2017: Retos a afrontar por las empresas en España ante el futuro incierto de la Seguridad Social

El equipo de pensiones de KPMG Abogados ha elaborado el I Estudio de mercado en relación con la situación de la Seguridad Social y de los sistemas complementarios desarrollados por los pilares II y III de la previsión social en España.

Se trata de un estudio elaborado a partir de las repuestas obtenidas de cerca de 300 empresas que representan a todos los sectores de nuestra economía, aunque destacan compañías del sector financiero, energético, químico y farmacéutico y tecnológico, a las que se ha preguntado acerca de su conocimiento de las reformas producidas en nuestro sistema de la seguridad social y de las medidas a tomar ante el reto que supone la situación de nuestro sistema de pensiones.

En la actualidad, la viabilidad del sistema de pensiones es uno de los temas que más preocupa a la ciudadanía y a las empresas, de las cuáles el 97% de las encuestadas cree que será necesario recurrir a sistemas de ahorro privado que complementen las prestaciones públicas para poder jubilarse con un nivel de ingresos digno. De hecho, recientemente el propio Fondo Monetario Internacional (FMI) instaba al Gobierno a mostrar más apoyo a los planes privados de jubilaciones y pensiones.



Informe la I+D+i en la empresa española y el incentivo fiscal



El equipo de I+D+i de KPMG Abogados ha realizado el informe La I+D+i en la empresa española y el incentivo fiscal sobre la base de una encuesta a un centenar de empresas acerca de la organización de la I+D+i, la gestión del conocimiento adquirido a través de ellas o el uso de los incentivos fiscales disponibles. La encuesta analiza y pone de manifiesto la iniciativa de las empresas españolas de emprender proyectos de innovación, que a su vez calificarán como de I+D+i desde el punto de vista fiscal a efectos de aprovechamiento del incentivo que para estas actividades se recoge en el art. 35 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

Eventos KPMG

KPMG Abogados participa en el IV Programa del IESE en *Compliance*

Los días 27 y 28 de noviembre se desarrollaron en el Campus del IESE de Madrid las jornadas del **IV Programa Enfocado sobre Compliance, Responsabilidad Social y Buen Gobierno**. Este evento se ha consolidado como uno de los más esperados en esta materia, y se ha celebrado este año con la participación de *Bureau Veritas*.

El evento, que fue abierto por Francisco Uría en representación de KPMG Abogados, congregó a 60 asistentes procedentes de organizaciones nacionales de primer nivel, así como a ponentes procedentes tanto del ámbito privado como público.

Alain Casanovas, coordinador del evento por parte de KPMG Abogados, explicó a los asistentes las últimas novedades en

materia de *Compliance*, tras su participación en las últimas sesiones de normalización desarrolladas en China.

Los ponentes del ámbito privado, comentaron sus experiencias en el ámbito del *Compliance* y la transformación de la cultura corporativa. Desde el sector público se explicaron con detalle las iniciativas que vienen impulsando el Consejo de Buen Gobierno y Transparencia, la Dirección de Buen Gobierno y Transparencia de la Diputación Foral de Bizkaia, y la Conselleria de Transparencia, Responsabilitat Social, Participació i Cooperació de la Generalitat Valenciana.

El evento fue cerrado por Carlos Balmisa en representación de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC).



KPMG Abogados en los principales foros internacionales anticorrupción y de *Compliance*

China muestra un interés creciente en materia de *Compliance* como quedó acreditado en la celebración del 12 al 17 de noviembre de su primer **Anti-bribery International Best Practice Symposium**, en la ciudad de Shenzhen. En este evento, organizado por el *Shenzhen Institute of Standards and Technology* (SIST) participó activamente KPMG Abogados.

El Symposium fue abierto por las autoridades chinas y disfrutó de la participación de ponentes cualificados en la producción de estándares anticorrupción de Estados Unidos, Alemania, Suiza y Francia. España estuvo representada por Alain Casanovas de KPMG Abogados, que representa a España en los Grupos de normalización internacional sobre *Compliance* y fue invitado a participar en este encuentro global, al que asistieron cerca de 500 empresarios y profesionales locales.

En las jornadas se trataron cuestiones relacionadas con las exigencias de *Compliance* en los mercados internacionales, aspecto que está atrayendo cada vez más la atención de

las autoridades y el empresariado en China. En particular, Alain Casanovas ofreció una visión de los estándares de *Compliance* no sólo en España sino también en el mercado Latinoamericano.



Por su parte el día 23 de noviembre, se celebró en Panamá la Conferencia sobre *Compliance*, con asistencia de autoridades y profesionales de diferentes países del ámbito Latinoamericano. El evento fue abierto por el Ministro de la Presidencia de Panamá, Sr. Álvaro Alemán, con la participación de profesionales de *Compliance* de multinacionales latinoamericanas. También participaron docentes de las Universidades de Los Andes (Bogotá) y de Salerno (Italia). Alain Casanovas en representación de KPMG Abogados expuso las tendencias europeas en materia de *Compliance*, incluyendo especialmente las novedades en España y Francia. El evento concluyó con una intervención por parte del Ministerio de Justicia y del Derecho de Colombia.

El SII y el Sector Farma. Aplicación e incidencias desde su entrada en vigor

El pasado 1 de julio entró en vigor el nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) que ha supuesto una nueva forma de relacionarse con la Administración Tributaria, y ha creado importantísimos desafíos a muy corto plazo a un gran número de empresas.

Desde su entrada en vigor son muchas las incidencias y dudas a las que se enfrentan las empresas, que hemos podido constatar personalmente al haber sido KPMG una de las empresas elegidas para realizar la prueba piloto de este nuevo sistema. Por otra parte, la publicación de diversas consultas y respuestas administrativas, así como el Proyecto de Orden por el que se modifican determinadas especificaciones técnicas que desarrollan la llevanza de los Libro Registro de IVA a través de la Sede Electrónica, hacían aconsejable una puesta en común de

los criterios que están incidiendo en esta nueva forma de gestión del IVA. Por todo ello, desde KPMG Abogados organizamos los pasados días 8 en Barcelona y 29 en Madrid sendos desayunos de trabajo con un enfoque eminentemente práctico dirigido específicamente al sector Farma.

A los mencionados eventos acudieron algunas de las empresa del sector Farmacéutico más importantes del país y se expusieron las incidencias más comunes y los aspectos más controvertidos aplicables al sector compartiéndose, asimismo, nuestra experiencia en relación con las actuaciones por parte de la Administración. Finalmente se comentaron algunos de los aspectos más significativos derivados de la modificación del Real Decreto sobre Facturación y del reglamento del IVA, derivados de la implantación del SII.



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.