



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización

Nº 66 – Abril 2018





Índice

Enfoque fiscal

Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los administradores tras la STS de 26 de febrero de 2018	4
---	---

Enfoque legal

Nueva interpretación del sistema retributivo de los consejeros ejecutivos y sus consecuencias prácticas	7
---	---

Novedades legislativas

Ámbito fiscal	11
Ámbito legal	12

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	19
Ámbito legal	28

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	40
Ámbito legal	48

Noticias KPMG Abogados	50
-------------------------------	-----------

Enfoque fiscal

Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las retribuciones satisfechas a los administradores tras la STS de 26 de febrero de 2018



Pedro Ruíz Correas
Director
TAX FS
KPMG Abogados, S.L.

1. El origen de la discusión fiscal

Como es bien sabido, la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades (IS) de las retribuciones a los administradores es una cuestión que ha suscitado una amplia controversia, y no pocos quebraderos de cabeza en el pasado a las entidades.

A estos efectos, resulta conveniente recordar que el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) establece la gratuidad del cargo de administrador en el caso de sociedades no cotizadas, salvo que los estatutos establezcan lo contrario, en cuyo caso, los mismos deben igualmente, determinar el sistema retributivo. Sobre esta base, el Tribunal Supremo (TS) construyó la denominada **“teoría del vínculo”**, en virtud de la cual un administrador o consejero que a su vez mantiene un contrato laboral de alta dirección por el que desempeña funciones ejecutivas en la sociedad, se encuentra ligado a la misma exclusivamente por el vínculo mercantil⁽¹⁾.

En el ámbito estrictamente fiscal, esta construcción jurisprudencial dio lugar a tres hechos diferenciados:

- En primer lugar, a que se generara un amplio clima de litigiosidad en el marco del cual el TS en su Sentencia de 13 de noviembre de 2008 (en el popularmente conocido como Caso Mahou), estableció el carácter de gasto no deducible en el IS de las remuneraciones de administradores y consejeros que no estaban adecuadamente previstas en estatutos, incluyendo los sueldos por

funciones ejecutivas desarrolladas bajo contrato laboral de alta dirección. Si bien, inicialmente la discusión giró en torno al carácter de liberalidad de dichas retribuciones, la misma pronto se centró en la legalidad de dicho gasto, de tal suerte que no podía reputarse gasto deducible aquel que contraviniese la normativa mercantil.

- Por otro lado y a la vista de lo anterior, las sociedades procedieron a modificar sus estatutos sociales para adaptarlos a la teoría del vínculo, estableciendo en la medida en que resultase procedente, el carácter remunerado del cargo de aquellos administradores que desarrollasen funciones ejecutivas.
- Finalmente, con motivo de la reforma fiscal del IS llevada a cabo en 2015 por la Ley 27/2014, se estableció expresamente que las retribuciones de los administradores por el desempeño de sus funciones de alta dirección, así como otras bajo contrato laboral de carácter ordinario, no pueden tener la consideración de liberalidades a efectos del IS (art. 15 e LIS). Si bien aparentemente, esta modificación legislativa venía a zanjar la discusión suscitada en el pasado, la introducción de un nuevo concepto de gastos no deducibles en el apartado f) del art. 15 LIS relativo a actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, volvía a generar incertidumbre al respecto.

⁽¹⁾ Cabe señalar, que la normativa derogada (arts. 66.1 LSRL y 130 LSA) era incluso más estricta, lo que dio lugar a la construcción por parte del TS de la denominada “teoría del milímetro”, en virtud de la cual la retribución debía determinarse con certeza en los estatutos sociales, siendo preciso que los mismos estableciesen “el *quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan determinar perfectamente, sin ningún margen de discrecionalidad, su cuantía*”. La entrada en vigor del texto refundido de la LSC, que solo exige la determinación en los estatutos del sistema retributivo, vino por suerte a superar la señalada “teoría del milímetro”.

2. Nuevo criterio del TS en materia de remuneración de los administradores

En este contexto, el pasado 26 de febrero de 2018, el TS dictó una Sentencia –núm. 98/2018– que viene a modificar el criterio mantenido hasta la fecha por la mayor parte de la doctrina y la Dirección General de los Registros y del Notariado, en relación con los requisitos mercantiles que han de cumplir las retribuciones de los administradores que desarrollen funciones ejecutivas. En concreto, desaparece la hasta ahora generalmente aceptada dualidad existente entre los “administradores en su condición de tales” y los “consejeros ejecutivos” previstos en los arts. 217 y 249 LSC, respectivamente, la cual pasa a ser una relación cumulativa; de tal suerte que el régimen general previsto en los mencionados artículos resulta aplicable a todos los administradores, incluidos los consejeros delegados o ejecutivos.

Por tanto, esta Sentencia establece una estructura en tres niveles del sistema de remuneración diseñado por la LSC aplicable también a los administradores que desarrollen funciones ejecutivas. Así, en un primer nivel, se fija en los Estatutos sociales el carácter gratuito o retribuido del cargo y, en este caso, el sistema de retribución. Un segundo nivel, que está formado por los acuerdos de la Junta General, a la que corresponde establecer el importe máximo de remuneración anual de los administradores en sociedades no cotizadas. Y, por último, un tercer nivel, formado por las decisiones de los propios administradores, a los que corresponde, salvo que la Junta General determine otra cosa, la distribución entre ellos mismos.

3. Implicaciones fiscales derivadas del cambio de criterio del TS

En el ámbito estrictamente fiscal, el cambio en el criterio derivado de la Sentencia del TS podría abrir nuevamente la discusión con la Administración tributaria en torno a la deducibilidad fiscal de este tipo de retribuciones en aquellos supuestos en los que las retribuciones abonadas a los administradores que desarrollen funciones ejecutivas no se ajusten al nuevo criterio del TS. Ello, preferentemente, debido a la inconsistencia en la cobertura estatutaria de la retribución de los administradores que desarrollen funciones ejecutivas o bien por no estar dichas retribuciones contempladas dentro de la retribución máxima aprobada por la Junta General para todos los administradores.

En este sentido, resulta difícil efectuar una evaluación general del impacto fiscal en el IS del cambio de criterio mercantil y la prudencia obliga a efectuar un análisis caso a caso, pues evidentemente la conclusión no puede ser la misma, si la retribución de los administradores carece completamente de cobertura estatutaria y no ha sido sometida al control de los socios de alguna u otra manera que si, por el contrario,

como entendemos que ocurrirá en la mayoría de los casos, los socios han aprobado en Junta General las retribuciones o el preceptivo contrato del administrador, sin perjuicio de que la cláusula estatutaria no sea plenamente compatible con el nuevo criterio del TS.

No obstante lo anterior, resulta en cualquier caso oportuno efectuar las siguientes consideraciones al respecto:

- En primer lugar, la finalidad del legislador al introducir el cambio legislativo en 2015 parece en principio evidente; cerrar la discusión suscitada en años anteriores en torno a la deducibilidad de las retribuciones de administradores que desarrollan funciones ejecutivas y acabar con la litigiosidad que se había derivado al respecto.

No obstante lo anterior, el literal de la LIS que excluye este tipo de gastos del concepto de “liberalidad” pero que no los excluye expresamente como gastos “no deducibles” supone que se mantenga cierto nivel de incertidumbre en relación con esta materia. Todo ello se ve incrementado por el hecho de que el TS en su Sentencia de 2 de enero de 2014 vino a centrar la discusión ya no tanto en el carácter de liberalidad de este tipo de gastos «sino en su “legalidad”, que ha de inferirse de la normas que rigen la materia de las retribuciones de los administradores en los respectivos textos que las regulan».

En cualquier caso, una interpretación en este sentido, sería contraria a los principios generales de reducción de la conflictividad y de seguridad jurídica que idealmente deberían regir todo sistema tributario, puesto que esto supondría, entre otras posibles consideraciones, que con motivo de la reforma fiscal se habría introducido un precepto en la LIS -la letra e) de su art. 15- que habría inducido erróneamente a los sujetos pasivos a concluir que las retribuciones abonadas a los administradores que desarrollen funciones ejecutivas son, en todo caso, deducibles.

- Por otra parte, tal y como se ha mencionado, parece que la LIS prevé dos normas potencialmente aplicables en supuestos de retribuciones satisfechas a administradores que desarrollan funciones ejecutivas (en los apdos. e) y f) del art. 15, respectivamente). En este sentido, existirían argumentos para sostener que la regulación precisa del tratamiento en el IS a la retribución de los administradores prevista en la letra e) debería prevalecer sobre la eventual aplicación de la regla general contenida en la letra f), que se limita a establecer de manera genérica la no deducibilidad de los gastos “derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico”.

- Asimismo, la sala de lo civil del TS en su Sentencia núm. 522/2015, relativa a una indemnización por cese a un administrador no prevista en los estatutos aunque sí contemplada en un contrato de alta dirección, ha estipulado que la concurrencia de los requisitos legales debe matizarse en determinados supuestos, evitando lo que la Sala ha llamado un *"abuso de la formalidad"*. De esta manera, el TS ha venido a admitir así en el ámbito mercantil la existencia de ciertas retribuciones de administradores cuando los socios hayan tenido conocimiento de las mismas, con independencia de que no estuviesen previstas en los estatutos.

En vista de lo anterior, una interpretación por parte de la Administración tributaria que niegue de manera automática la deducibilidad de las retribuciones a estos administradores por el mero hecho de no cumplir de manera precisa con el nuevo criterio mercantil, supondría la utilización por motivos meramente recaudatorios de una normativa mercantil que pretende garantizar la protección de los socios de las entidades de capital.

- A mayor abundamiento, la jurisprudencia y la doctrina administrativa ya se han encargado de establecer límites a la calificación de determinados gastos como contrarios al ordenamiento jurídico. En particular, merece la pena destacar por su relevancia la Sentencia núm. 3865/2004, en la que el TS ha estipulado que, en relación con la negación de la deducibilidad fiscal de los gastos basada en su ilicitud que, *" (...) tal ilicitud debe estar comprobada, investigada y declarada por acto firme"*. Asimismo, la DGT en diversas contestaciones a consultas vinculantes (entre otras, la V1788-17), ha precisado en relación con este tipo de gastos que *" (...) son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. (...) Dicha ilicitud, sin embargo no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas"*.

Por tanto, en su caso, cabría plantearse si los defectos de los que adolecen las retribuciones abonadas a los administradores son simplemente formales y podría evaluarse una posible subsanación de los mismos a posteriori.

- En lo que a sociedades cotizadas se refiere, y sin perjuicio de que alguna de las consideraciones de la Sentencia 98/2018 del TS pudieran resultar asimismo aplicables, el cuestionamiento de la deducibilidad de la retribución de los administradores que desarrollan funciones ejecutivas en este tipo de entidades parecería más dudoso si cabe. A estos efectos, resulta oportuno recordar, a diferencia de lo que ocurre en el caso de sociedades no cotizadas, que los arts. 529 *septedecis*, 529 *octodecis* y 529 *novedecis* de la LSC regulan expresamente el carácter retribuido del cargo de administrador y someten al control de la Junta General la política de retribuciones de los consejeros por el desempeño de funciones ejecutivas.

Dicho lo anterior, no resulta del todo descartable, en base a experiencias anteriores, que la Administración tributaria trate de cuestionar la deducibilidad de la retribución de los administradores que desarrollen funciones ejecutivas sobre la base del criterio de la Sentencia 98/2018 del TS y efectuando una interpretación expansiva del concepto de *"actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico"*. A la vista de todo lo expuesto, y dada la existencia de cierto riesgo fiscal asociado a una eventual interpretación formalista por parte de la Administración tributaria de los requisitos para admitir la deducibilidad de la remuneración de los administradores, resultaría recomendable evaluar el riesgo para cada entidad, en función de las cláusulas estatutarias y de los acuerdos societarios adoptados en esta materia y, en su caso, tomar las medidas necesarias para su mitigación.

Enfoque legal

Nueva interpretación del sistema retributivo de los consejeros ejecutivos y sus consecuencias prácticas



Susana Gómez Badiola
Directora
Legal Mercantil
KPMG Abogados, S.L

La Sentencia dictada por el Tribunal Supremo el pasado 26 de febrero de 2018 ha supuesto una auténtica revolución en el sistema retributivo de los consejeros en España con las importantes consecuencias que de la misma se desprenden en el ámbito mercantil, fiscal y laboral.

La Sentencia 98/2018, de 26 de febrero de 2018, contradice la interpretación dada hasta la fecha por la Dirección General de los Registros y del Notariado (DGRN) (entre otras, las de 30 de julio de 2015, 5 de noviembre de 2015 y 17 de junio de 2016) y por un sector muy relevante de la doctrina sobre el régimen de retribución de los administradores de las sociedades no cotizadas y, en concreto, respecto de sus consejeros ejecutivos.

La cuestión jurídica objeto de debate se circunscribe a determinar el alcance de la reforma del TRLSC operada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre (Ley 31/2014) en cuanto a la retribución de los consejeros -ejecutivos y no ejecutivos- y su regulación estatutaria o contractual. Esta Ley reformó, entre otros, los arts. 217 y 249, además de incluir unos nuevos artículos aplicables sólo a las cotizadas, como son los arts. 529 *sexdecies*, 529 *septdecies*, 529 *octodecies* y 529 *novodecies*.

Esta materia lleva años situándose en el punto de mira del legislador así como de diferentes comisiones de expertos, a fin de evitar abusos, siendo la finalidad primordial la de fomentar la transparencia y un mayor control por parte de la Junta sobre las retribuciones a percibir por los administradores.

1. Antecedentes

El pronunciamiento del Tribunal Supremo trae causa de la demanda presentada por una sociedad ante la calificación negativa de un registrador mercantil de

una cláusula estatutaria relativa a la remuneración de administradores. El tenor literal de la cláusula es el siguiente:

"El cargo de administrador no será retribuido, sin perjuicio de que, de existir consejo, acuerde éste la remuneración que tenga por conveniente a los consejeros ejecutivos por el ejercicio de las funciones ejecutivas que se les encomienden, sin acuerdo de la junta ni necesidad de previsión estatutaria alguna de mayor precisión del concepto o conceptos remuneratorios, todo ello en aplicación de lo que se establece en el artículo 249.2º de la Ley de Sociedades de Capital".

El registrador consideró que esta cláusula vulneraba el principio de reserva estatutaria de la retribución dado que tanto la existencia de remuneración como el concreto sistema de retribución de los administradores -sean o no ejecutivos-, deben constar necesariamente en los estatutos sociales.

La sociedad planteó un recurso ante el Juzgado de lo Mercantil, el cual desestimó íntegramente la demanda, mientras que la Audiencia Provincial de Barcelona estimó el recurso de apelación y optó por la tesis mantenida hasta la fecha por la DGRN. Frente a dicha Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, el registrador mercantil planteó un recurso de casación ante el Tribunal Supremo basado en la infracción de los arts. 217 y 249 LSC.

2. Doctrina mantenida hasta la fecha por la DGRN

La interpretación de la DGRN y de la doctrina mayoritaria tras la entrada en vigor de la Ley 31/2014 era considerar que existía un doble régimen retributivo de los administradores:

- i. la retribución de los administradores en su condición de tales, sujeta a previsión estatutaria en los términos previstos en el art. 217 TRLSC y siguientes y a acuerdo de la Junta General de accionistas; y
- ii. la retribución de los consejeros ejecutivos, no sujeta al principio de reserva estatutaria, determinada exclusivamente por el consejo de administración y recogida en un contrato.

3. Tesis del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo se opone a la interpretación mantenida hasta la fecha por la DGRN y extiende el alcance de la reserva estatutaria y la necesaria aprobación por Junta a la retribución de los consejeros ejecutivos.

Concepto unitario de administrador

El Tribunal Supremo defiende que en nuestro sistema el órgano de administración es monista, ya que no existe un órgano ejecutivo y de representación y otro de supervisión, como en los sistemas duales.

El Tribunal Supremo se opone a la distinción realizada por la DGRN entre la retribución y funciones de los administradores “en su condición de tales” y en su condición de ejecutivos y opta por defender una significación unitaria de administrador y un concepto amplio de retribución sujeto al control de la Junta de socios.

Concluye, por tanto, que el art. 217 LSC no se refiere exclusivamente a la retribución de los consejeros no ejecutivos, ya que no diferencia entre categorías de administradores, por lo que debe aparecer en los estatutos la retribución de todos los administradores, y no sólo de una categoría de ellos.

Sistema de remuneración en tres niveles

El Tribunal Supremo establece que el sistema diseñado por el reformado TRLSC queda estructurado en tres niveles:

Un **primer nivel** que se refiere a los **estatutos sociales** que necesariamente han de fijar el carácter gratuito o retribuido del cargo y, en este último caso, han de fijar el sistema de retribución de los administradores (ejecutivos o no), detallando los conceptos retributivos a percibir de conformidad con lo previsto en el art. 217 TRLSC.

Un **segundo nivel** constituido por los **acuerdos de la Junta General**. La Junta General debe fijar el importe máximo de remuneración anual de la totalidad de los administradores (ejecutivos o no).

Un **tercer nivel** del sistema está determinado por las **decisiones de los propios administradores** quienes, salvo que la junta general determine lo contrario, tendrán la facultad de distribuir la retribución entre los distintos administradores.

En este sentido, el sistema retributivo establecido en los arts. 217 y 249 TRLSC no es alternativo sino cumulativo de manera que la reserva estatutaria y demás límites previstos en los arts. 217 a 219 TRLSC son aplicables a todos los administradores, incluidos los consejeros delegados o ejecutivos. En este sentido, el art. 249 TRLSC contiene las especialidades aplicables a los consejeros delegados o ejecutivos con quienes la sociedad debe firmar un contrato. El contenido de este contrato debe ajustarse al régimen estatutario y al importe máximo anual de remuneración aprobado por la Junta General.

Resulta especialmente relevante esta conclusión de cara a poder aplicar los criterios que recoge el art. 217.4 LSC a los consejeros con funciones ejecutivas. Es más, la mayoría de estos criterios solo cobran verdadera transcendencia práctica si se aplican a las remuneraciones de los consejeros con funciones ejecutivas, ya que suelen ser las retribuciones más importantes en el seno del Consejo.

4. Consecuencias prácticas

Teniendo en cuenta la nueva interpretación dada por el Tribunal Supremo a los artículos del TRLSC que regulan el sistema retributivo de los administradores, resulta aconsejable proceder, más pronto que tarde, a **una revisión de los tres niveles** anteriormente indicados (estatutos sociales, acuerdos de junta y contratos con consejeros ejecutivos) **con la finalidad de verificar si se están aplicando de manera alternativa o cumulativa** y poder adaptar el sistema retributivo, en su caso.

Dicha adaptación resulta necesaria igualmente desde un punto de vista fiscal ya que existe, entre otros, el riesgo de que los órganos de inspección cuestionen la deducibilidad del gasto si los sistemas retributivos de los consejeros ejecutivos están contemplados exclusivamente en el contrato regulado por el art. 249.3 LSC, no cumpliéndose, consecuentemente, el principio de reserva estatutaria, ni de retribución dentro del límite máximo aprobado por la Junta General o, si estando recogidos en estatutos, no tienen el respaldo de un acuerdo de Junta o sobrepasan la cuantía máxima aprobada por la Junta.

Las buenas intenciones de proceder a una rápida adaptación por las sociedades de los tres niveles al nuevo sistema cumulativo se pueden ver frustrados por la aparición de ciertos problemas prácticos que no parecen quedar del todo resueltos. Entre otros, la identificación precisa de los conceptos a incluir en el concepto de retribución de los consejeros ejecutivos.

Para facilitar dicha adaptación se ha hecho un llamamiento por el Alto Tribunal a que la reserva estatutaria sea interpretada de un modo menos rígido.

No obstante lo anterior, este pronunciamiento judicial nos deja cierta inseguridad jurídica respecto de cuestiones tan relevantes como son las implicaciones mercantiles, laborales y fiscales de remuneraciones

percibidas incorrectamente por los consejeros con funciones ejecutivas desde la entrada en vigor de la Ley 31/2014 hasta la regularización por cada sociedad de su esquema retributivo.

En concreto, se deja la puerta abierta, entre otras cuestiones, a posibles impugnaciones de socios minoritarios en relación con retribuciones percibidas indebidamente por consejeros ejecutivos en los últimos años -a la luz de esta nueva interpretación del Alto Tribunal- y a su impacto fiscal. Son cuestiones pendientes de resolver y que esperamos que en próximos pronunciamientos tanto judiciales, de la DGRN, de la DGT, así como del propio legislador, queden esclarecidas.





Novedades legislativas

Ámbito fiscal

Reglamentos

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2018/632 de la Comisión de 19 de febrero de 2018 (DOUE 25/04/2018), que modifica el Reglamento (CE) nº 673/2005 del Consejo, por el que se establecen derechos de aduana adicionales sobre las importaciones de determinados productos originarios de los Estados Unidos de América.

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2018/550 de la Comisión de 6 de abril de 2018 (DOUE 09/04/2018), por el que se modifica el anexo II del Reglamento (CE) nº 684/2009 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2008/118/CE del Consejo en lo que respecta a los procedimientos informatizados aplicables a la circulación de productos sujetos a impuestos especiales en régimen suspensivo.

Órdenes Ministeriales

ORDEN HFP/335/2018, de 28 de marzo (BOE 02/04/2018), por la que se reducen para el período impositivo 2017 los índices de rendimiento neto aplicables en el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para las actividades agrícolas y ganaderas afectadas por diversas circunstancias excepcionales.

ORDEN HFP/386/2018, de 13 de abril (BOE 17/04/2018), por la que se modifica la Orden EHA/2027/2007, de 28 de junio, por la que se desarrolla parcialmente el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, en relación con las entidades de crédito que prestan el servicio de colaboración en la gestión recaudatoria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 22 de marzo de 2018 (BOE 02/04/2018), de la Secretaría de Estado de Función Pública, por la que se publica el Convenio entre la Secretaría General de Administración Digital, la Intervención General de la Administración del Estado y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, para la producción de notificaciones y comunicaciones postales a través del centro de impresión y ensobrado de la Agencia Tributaria mediante la plataforma electrónica Notific@.

RESOLUCIÓN de 11 de abril de 2018 (BOE 19/04/2018), de la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, por la que se desarrolla la información a suministrar por las corporaciones locales relativa al esfuerzo fiscal de 2016 y su comprobación en las Delegaciones de Economía y Hacienda.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social Resoluciones

RESOLUCIÓN de 22 de marzo de 2018 (BOE 16/04/2018), de la Secretaría General Técnica, por la que se publica el Convenio entre la Tesorería General de la Seguridad Social y la Asociación Española de Entidades de Pago, en materia de intercambio de información.

RESOLUCIÓN de 5 de abril de 2018 (BOE 19/04/2018), del Instituto Nacional de la Seguridad Social, por la que se publica el catálogo de organismos, entidades y empresas incluidos en el Registro de Prestaciones Sociales Públicas.

RESOLUCIÓN de 11 de abril de 2018 (BOE 19/04/2018), por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 6 de abril de 2018, por el que se aprueba el Plan Estratégico de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para el período 2018-2020.

Este Plan Estratégico tiene por objeto (i) reforzar la Inspección de Trabajo y Seguridad Social como institución de vigilancia y control de la normativa laboral y de Seguridad Social, y (ii) constituir las actuaciones inspectoras de forma concreta y evaluable. El Plan Estratégico se estructura en torno a cuatro (4) ejes -organización, calidad en el servicio, eficacia en la actuación, y asistencia y mediación- y a doce (12) objetivos estratégicos. A su vez, estos objetivos se desagregan en cien (100) medidas concretas (líneas de actuación). En la elaboración del Plan Estratégico han participado las Comunidades Autónomas, que tienen asumida la competencia de ejecución en materia de relaciones laborales y seguridad y salud en el trabajo y los interlocutores sociales. Así, entre el elenco de las cien medidas que se recogen en el Plan Estratégico, podemos destacar las siguientes:

- **Control de la contratación temporal encadenada** y de la rotación de trabajadores mediante el recurso a empresas de trabajo temporal. Así se planifica un nuevo procedimiento de selección de empresas y una nueva consulta que permita la detección de estas situaciones a través de la herramienta de lucha contra el fraude.
- Respecto al **control del tiempo de trabajo** -jornada ordinaria, horas extras, y horas complementarias-, se prevé la actualización de los medios de actuación inspectora, mediante la mejora de la programación de actuaciones a través del **cruce de la información** disponible en las bases de datos.
- Diseño de campañas específicas en materia de igualdad de género y en **materia de planes de igualdad**, abarcando tanto la vigilancia del cumplimiento de la obligación empresarial de su elaboración, como la aplicación efectiva de las medidas derivadas del mismo.
- En relación con la brecha salarial, se prevé el establecimiento de **sistemas de detección de discriminación salarial por razón de género** mediante nuevos procedimientos de selección de empresas que tengan en cuenta la información contenida en diversas fuentes de información.

LISTA DE LOS ACUERDOS BILATERALES DE INVERSIÓN contemplados en el artículo 4, apartado 1, del Reglamento (UE) n° 1219/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establecen disposiciones transitorias sobre los acuerdos bilaterales de inversión entre Estados miembros y terceros países (2018/C 149/01) (**DOUE 27/04/2018**).

Mercantil Acuerdos Internacionales

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 9 de abril de 2018 (BOE 30/04/2018), de la Dirección General de los Registros y del Notariado, de la consulta vinculante formulada por el Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y de Bienes Muebles en materia de caducidad de las anotaciones de embargo y sus efectos sobre la posible cancelación de cargas posteriores.

Banca, Seguros y Mercado de Valores
 Acuerdos Internacionales

Notificación relativa a la entrada en vigor del Acuerdo bilateral entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América sobre medidas prudenciales en materia de seguros y reaseguros (DOUE 09/04/2018).

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2018/541 de la Comisión de 20 de diciembre de 2017 (DOUE 06/04/2018), por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2017/2358 y el Reglamento Delegado (UE) 2017/2359 en lo que respecta a sus fechas de aplicación (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2018/519 de la Comisión, de 28 de marzo de 2018 (DOUE 03/04/2018), 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 que respecta a la Interpretación 22 del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2018/633 de la Comisión, de 24 de abril de 2018 (DOUE 25/04/2018), que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2016/1800, por el que se establecen normas técnicas de ejecución en relación con la asignación de las evaluaciones de crédito de las agencias de calificación externas a una escala objetiva de grados de calidad crediticia, de conformidad con la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2018/634 de la Comisión, de 24 de abril de 2018 (DOUE 25/04/2018), por el que se modifica el Reglamento (UE) 2016/1799 en lo que respecta a los cuadros de correspondencia que especifican la correspondencia entre las evaluaciones del riesgo de crédito de las agencias externas de calificación crediticia y los niveles de calidad crediticia establecidos en el Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2018/546 del Banco Central Europeo de 15 de marzo de 2018 (DOUE 06/04/2018), sobre la delegación de la facultad de adoptar decisiones de fondos propios (BCE/2018/10).

DECISIÓN (UE) 2018/539 del Consejo de 20 de marzo de 2018 (DOUE 06/04/2018), relativa a la celebración del Acuerdo bilateral entre la Unión Europea y los Estados Unidos de América sobre medidas prudenciales en materia de seguros y reaseguros.

Ámbito legal (cont.)

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2018/547 del Banco Central Europeo de 27 de marzo de 2018 (DOUE 06/04/2018), por la que se designan jefes de unidades de trabajo que adopten decisiones delegadas de fondos propios (BCE/2018/11).

Orientaciones de la UE

ORIENTACIÓN (UE) 2018/570 del Banco Central Europeo de 7 de febrero de 2018 (DOUE 13/04/2018), por la que se modifica la Orientación (UE) 2015/510 sobre la aplicación del marco de la política monetaria del Eurosistema (BCE/2018/3).

ORIENTACIÓN (UE) 2018/571 del Banco Central Europeo, de 7 de febrero de 2018 (DOUE 13/04/2018), por la que se modifica la Orientación (UE) 2016/65 sobre los recortes de valoración que se utilizan en la aplicación del marco de la política monetaria del Eurosistema (BCE/2018/4).

ORIENTACIÓN (UE) 2018/572 del Banco Central Europeo, de 7 de febrero de 2018 (DOUE 13/04/2018), por la que se modifica la Orientación BCE/2014/31 sobre medidas temporales adicionales relativas a las operaciones de financiación del Eurosistema y la admisibilidad de los activos de garantía (BCE/2018/5).

Dictámenes

DICTAMEN del Banco Central Europeo, de 2 de marzo de 2018 (DOUE 06/04/2018), sobre una propuesta de reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica el Reglamento (UE) n.º 1092/2010 relativo a la supervisión macroprudencial del sistema financiero en la Unión Europea y por el que se crea una Junta Europea de Riesgo Sistémico (CON/2018/12) (2018/C 120/03).

Circulares

CIRCULAR 1/2018, de 17 de abril (BOE 25/04/2018), de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se desarrollan los modelos de informes, las guías de actuación y la periodicidad del alcance del informe especial de revisión del informe sobre la situación financiera y de solvencia, individual y de grupos, y el responsable de su elaboración.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 27 de marzo de 2018 (BOE 13/04/2018), de la Presidencia del Consorcio de Compensación de Seguros, por la que se aprueban los modelos de declaración e ingreso por vía electrónica de los recargos recaudados por las entidades aseguradoras.

RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2018 (BOE 16/04/2018), de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se aprueban los recargos en favor del Consorcio de Compensación de Seguros en materia de seguro de riesgos extraordinarios a satisfacer obligatoriamente por los asegurados, la cláusula de cobertura a insertar en las pólizas de seguro ordinario y la información a facilitar por las entidades aseguradoras relativa a las pólizas incluidas en el régimen de cobertura de los riesgos extraordinarios.

Ámbito legal (cont.)

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 5 de abril de 2018 (BOE 13/04/2018), de la Secretaría de Estado de Justicia, por la que se publica el Convenio con la Unión Española de Entidades Aseguradoras y Reaseguradoras, en materia de información de seguros implicada en investigaciones o decisiones judiciales.

Propiedad Intelectual e Industrial

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 2/2018, de 13 de abril (BOE 14/04/2018), por el que se modifica el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, y por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español la Directiva 2014/26/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 2014, y la Directiva (UE) 2017/1564 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de septiembre de 2017.

Mediante este Real Decreto-ley se introducen determinadas modificaciones en la Ley de Propiedad Intelectual, con el objeto de trasponer (i) la Directiva 2014/26/UE, relativa a la gestión colectiva de los derechos de autor y derechos afines y a la concesión de licencias multiterritoriales de derechos sobre obras musicales para su utilización en línea en el mercado interior -la cual debería haberse transpuesto al ordenamiento interno antes de 10 de abril de 2016- y (ii) la Directiva (UE) 2017/1564, sobre ciertos usos permitidos de determinadas obras y otras prestaciones protegidas por derechos de autor a favor de personas ciegas, con discapacidad visual u otras dificultades para acceder a textos impresos.

El centro de atención de la novedad se sitúa en la necesaria autorización de los titulares de derechos de propiedad intelectual para la distribución de bienes y prestaciones de servicios por terceros, que impliquen el uso de los mismos, mediante un contrato de gestión, sin pérdida de la propiedad de los derechos. Frente a los sistemas de concesión individual, son más extendidos los de gestión colectiva que permiten a los usuarios obtener autorizaciones para un gran número de obras, llevados a cabo por entidades de gestión de derechos de propiedad intelectual, que operan sin ánimo de lucro (caso español de la SGAE).

En líneas generales, con estas medidas se refuerzan, por un lado **el sistema de control de las entidades de gestión de derechos de autor** y por otro lado, se favorece el **acceso a la cultura para personas con discapacidad visual**.

Otra de las novedades relevantes de esta norma es la regulación por primera vez de las licencias multiterritoriales para obras musicales que facilitarán a los proveedores de servicios de música en línea la obtención del permiso necesario, mediante **una única autorización transfronteriza**, para utilizar los derechos sobre obras o repertorios musicales en el territorio de varios Estados miembros e, incluso, de toda la Unión Europea.

Administrativo Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2018/581 del Consejo de 16 de abril de 2018 (DOUE 18/04/2018), por el que se suspenden temporalmente los derechos autónomos del arancel aduanero común sobre determinadas mercancías destinadas a ser incorporadas o utilizadas en aeronaves, y por el que se deroga el Reglamento (CE) nº 1147/2002.

Ámbito legal (cont.)

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE, Euratom) 2018/559 de la Comisión, de 6 de abril de 2018 (DOUE 11/04/2018), relativa al establecimiento de disposiciones de aplicación para el artículo 6 de la Decisión (UE, Euratom) 2017/46 sobre la seguridad de los sistemas de información y comunicación de la Comisión Europea.

Convenios internacionales

ENMIENDAS AL CONVENIO ADUANERO relativo al transporte internacional de mercancías al amparo de los cuadernos TIR (DOUE 19/04/2018) (Convenio TIR de 1975).

Reales Decretos-leyes

REAL DECRETO-LEY 3/2018, de 20 de abril (BOE 21/04/2018), por el que se modifica la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres, en materia de arrendamiento de vehículos con conductor.

Con este Real Decreto Ley **se eleva a rango de ley** una serie de condiciones en relación con el ejercicio de la actividad de arrendamiento de vehículos con conductor y el otorgamiento de las autorizaciones que habilitan para ello, las cuales se encontraban anteriormente previstas en los **arts. 181.3 y 182.5** (los dos primeros párrafos) del Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, aprobado por el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, expresamente derogados por este Real Decreto-ley, cuyo contenido pasa a recogerse en la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres.

Según recoge la propia Exposición de Motivos, con esta norma **se pretende dar el rango adecuado a las reglas que compatibilicen las condiciones de ejercicio de la actividad de arrendamiento de vehículos con conductor con la regulación aplicable al transporte urbano en la modalidad de taxi**, permitiendo así la aplicación congruente de las normas de ámbito autonómico y municipal en el transporte público de viajeros. Todo ello argumenta el Gobierno que se debe al **incremento exponencial del número de autorizaciones de arrendamiento de vehículos con conductor**, que no pudo ser inicialmente previsto por las Administraciones competentes y que comienza a afectar de manera inmediata y significativa a la prestación de otras modalidades de transporte y, muy especialmente, a los servicios prestados por los taxis en el ámbito urbano.

Este Real Decreto Ley regula los siguientes asuntos que pasan a estar recogidos en la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres: (i) el mantenimiento de la proporción una (1) licencia de VTC por cada treinta (30) licencias de taxi; (ii) la habilitación nacional para prestar los servicios condicionada a que los servicios prestados se presten habitualmente -esto es al menos el 80% de los servicios computados trimestralmente- en la Comunidad Autónoma en que se encuentren autorizadas y domiciliadas las licencias; y (iii) la creación de la **Conferencia Nacional de Transportes** para analizar e identificar aquellos aspectos y medidas a nivel estatal y autonómico que pudieran ser susceptibles de modificación para mejorar la competitividad, la competencia, y la prestación del servicio.

Ámbito legal (cont.)**Órdenes Ministeriales**

ORDEN INT/372/2018, de 28 de marzo (11/04/2018), por la que se crea y se regula el funcionamiento de la Comisión Ministerial de Administración Digital del Ministerio del Interior.

ORDEN ETU/360/2018, de 6 de abril (BOE 07/04/2018), por la que se establecen los valores de la retribución a la operación correspondientes al primer semestre natural del año 2018 y por la que se aprueba una instalación tipo y se establecen sus correspondientes parámetros retributivos, aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

ORDEN ETU/361/2018, de 6 de abril (BOE 07/04/2018), por la que se modifican los formularios de solicitud del bono social previstos en el anexo I de la Orden ETU/943/2017, de 6 de octubre, por la que se desarrolla el Real Decreto 897/2017, de 6 de octubre, por el que se regula la figura del consumidor vulnerable, el bono social y otras medidas de protección para los consumidores domésticos de energía eléctrica.

ORDEN ETU/362/2018, de 6 de abril (BOE 07/04/2018), 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.

ORDEN HFP/371/2018, de 9 de abril (11/04/2018), por la que se regulan las actuaciones de planificación, ejecución y evaluación correspondientes a la supervisión continua de las entidades integrantes del Sector Público Institucional Estatal.

ORDEN ETU/416/2018, de 20 de abril (BOE 26/04/2018), por la que se modifica la Orden ETU/1033/2017, de 25 de octubre, por la que se aprueba el cuadro nacional de atribución de frecuencias.

Circulares

CIRCULAR 1/2018, de 18 de abril (BOE 27/04/2018), de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, por la que se regula la gestión del sistema de garantía de origen de la electricidad procedente de fuentes de energía renovables y de cogeneración de alta eficiencia.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 19 de abril de 2018 (BOE 21/04/2018), de la Secretaría de Estado de Energía, por la que se aprueba el calendario y las características del procedimiento competitivo de subastas para la asignación del servicio de gestión de la demanda de interrumpibilidad regulado en la Orden IET/2013/2013, de 31 de octubre, para el periodo de entrega comprendido entre el 1 de junio y el 31 de diciembre de 2018.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tribunal Supremo

RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES PROFESIONALES

Los ingresos profesionales de los abogados pueden tener derecho a reducción del IRPF.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 19/02/2018. Rec. 2070/2017

En esta importante Sentencia el TS ha considerado que los rendimientos percibidos por un abogado en el ejercicio de su profesión, como retribución por sus servicios de defensa jurídica en procesos judiciales que se han prolongado más de dos años y se han percibido a su finalización, en un único periodo fiscal, pueden entenderse, a los efectos de su incardinación en el art. 32.1 párrafo primero de la Ley 35/2006 (LIRPF), como **generados en un periodo superior a los dos años** y, por tanto, susceptibles de reducción fiscal (actualmente 30%). Esta Sentencia abre nuevas posibilidades de optimización fiscal, al romper con toda la línea interpretativa de la DGT aportando matices en cuanto a la **causa excluyente de la aplicación de la reducción**.

Así, son reiteradas las consultas vinculantes que solo permiten aplicar la reducción para profesiones en las que existan ciclos bien definidos de obtención y aplicación de ingresos. Y por el contrario, se ha rechazado sistemáticamente en vía administrativa en profesiones donde de forma regular o habitual se obtenga este tipo de rendimientos generados por el trabajo realizado durante más de dos años, como es el caso de los abogados cuando perciben sus honorarios al finalizar procesos judiciales, quiebras y procesos concursales, honorarios de éxito, ceses de la actividad, pactos de no competencia, etc. Lo mismo en casos de procuradores, arquitectos, comisionistas, etc.

A estos efectos, el art. 32.1 LIRPF -en la redacción actual y también en la aplicable al ejercicio fiscal examinado (2009)- habla de dos categorías de rendimientos del trabajo diferentes, determinantes ambas de la reducción del 40% (hoy en día del 30%): (i) los rendimientos netos con un **periodo de generación superior a dos años**; y (ii) aquellos que se califiquen como obtenidos de forma **notoriamente irregular en el tiempo**. A continuación, el párrafo 3.º del citado precepto establece una **excepción** en la aplicación de la reducción para aquellos rendimientos que, aunque se hayan generado a lo largo de un periodo superior a dos años, procedan del ejercicio de una **actividad económica** que de **forma regular o habitual** obtenga este tipo de rendimientos.

Lo relevante del criterio judicial analizado es la apreciación por el TS de que las nociones de **regularidad** y **habitualidad** que incorpora la norma excluyente del beneficio fiscal son verdaderos conceptos jurídicos indeterminados que admiten mayor margen de precisión judicial, y los interpreta considerando que, la regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia impide la reducción del 40% ha de referirse al caso concreto del **profesional de cuya situación fiscal se trate y a los**

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

ingresos obtenidos individualmente en su impuesto personal, no a la actividad de la abogacía o a características propias de ésta, global o abstractamente considerada. Según el Supremo, el beneficiario de la reducción o quien por aplicación del precepto puede ser excluido de ella **no es la colectividad de los abogados, sino cada uno de ellos individualmente tenido en cuenta**, pues ha de estarse caso por caso a las **características del concreto ejercicio profesional**, a la **específica actividad en que se trate** y a las **notas distintivas de los rendimientos que se obtienen** y que pueden revestir muy diversas formas y modalidades.

Seguidamente el TS matiza que, en la estructura normativa del precepto, **la regla es la reducción de los rendimientos generados en períodos de más de dos años** (recurso técnico para evitar una aplicación impropia de la tarifa progresiva en rentas plurianuales), **y la excepción es su eliminación por razón de habitualidad o regularidad**. Por ello, en la aplicación de la excepción a la reducción, la Administración y los Tribunales de Justicia habrán de ser especialmente cautos, a fin de evitar que, por una interpretación exacerbada de las notas de habitualidad o regularidad en el ejercicio de la actividad, queden privados los contribuyentes de un derecho que la ley les reconoce.

Finalmente, respecto de la carga de la prueba de la regularidad del rendimiento, la misma incumbe a la Administración, quien por ende habrá de afrontar las consecuencias desfavorables derivadas de la falta de prueba. Más en concreto, el art. 105 de la Ley 58/2003 (LGT) distribuye la carga de la prueba entre ambas partes de la relación tributaria, lo que significa que el contribuyente debe probar -como ha hecho en este caso- que los rendimientos derivados de la factura en cuestión acreditan su generación durante el tiempo que se ha prolongado el litigio a que vienen referidos, mientras que es carga de la Administración la de demostrar, una vez establecido lo anterior, que pese a ello concurren razones para excluir el derecho a la reducción, fundadas en la habitualidad o regularidad de los ingresos de esa clase.

La regularidad o habitualidad de los ingresos cuya concurrencia excluye la aplicación de la reducción del IRPF ha de referirse a cada abogado individualmente considerado -no su colectividad- debiendo estarse caso por caso a las características del concreto ejercicio profesional, a la específica actividad en que se trate y a las notas distintivas de los rendimientos que se obtienen.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Tribunal Supremo

NO RESIDENTES

Los residentes en terceros Estados (no miembros de la UE ni del EEE) pueden aplicar la normativa autonómica (más favorable) en lugar de la estatal.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 19/02/2018. Rec. 62/2017

Con este pronunciamiento, el TS ha extendido los efectos de la STJUE de 03/09/2014 (Asunto C-127/2012) a los ciudadanos residentes en países extracomunitarios -con base en la STJUE de 17/10/2013 (Asunto C-181/12)-, y ha facultado a un sujeto pasivo canadiense del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) a aplicar la normativa autonómica (más favorable) en vez de la estatal.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

La recurrente, residente en un país extracomunitario (Canadá), presentó en España bajo normativa estatal, la correspondiente **declaración-autoliquidación del ISD** con motivo de la **herencia** de su madre, cuya cuota a pagar fue debidamente ingresada.

Posteriormente, presentó reclamación de responsabilidad del Estado legislador y solicitó **indemnización por los daños provocados**, al considerar que la cuota satisfecha por dicho impuesto no se ajustaba a Derecho y ello por tener derecho a aplicar la normativa autonómica correspondiente a la residencia de la causante, por resultarles de aplicación los efectos de la STJUE de 03/09/2014, con invocación asimismo del criterio sostenido por la STJUE de 17/10/2013.

El recurso contencioso-administrativo controvertido trae causa de un acuerdo del Consejo de Ministros que denegó la reclamación de responsabilidad patrimonial por extemporaneidad de la reclamación y que, siguiendo lo establecido en un informe de la Dirección General de Tributos (DGT) concluyó que la STJUE invocada no es de aplicación a personas residentes en países que no son miembros de la UE y que tampoco forman parte del EEE.

La normativa española del ISD se adaptó en 2014 -como consecuencia de la STJUE de 03/09/2014 que declaró que *“la normativa de un Estado miembro que hace depender la aplicación de una reducción de la base imponible de la sucesión o de la donación del lugar de residencia del causante y del causahabiente en el momento del fallecimiento, o del lugar de residencia del donante y del donatario en el momento de la donación, o también del lugar en el que está situado un bien inmueble objeto de sucesión o de donación, cuando da lugar a que las sucesiones o las donaciones entre no residentes, o las que tienen por objeto bienes inmuebles situados en otro Estado miembro, soporten una mayor carga fiscal que las sucesiones o las donaciones en las que sólo intervienen residentes o que sólo tienen por objeto bienes inmuebles situados en el Estado miembro de imposición, constituye una restricción de la libre circulación de capitales”*- para **permitir aplicar a contribuyentes no residentes en España, pero residentes en la UE-EEE, la normativa autonómica de forma opcional a la estatal**, lo cual reduce su tributación cuando la Comunidad Autónoma hubiera incluido beneficios fiscales. Este marco no resultaba de aplicación a residentes en terceros Estados, si bien el TS declara ahora que también ello es contrario al Derecho europeo y ello por resultarles también de aplicación los efectos de la **STJUE de 03/09/2014**.

En virtud de lo anterior, se condena a la Administración demandada a abonar a la recurrente la diferencia que produciría en la liquidación de ISD practicada la aplicación de las reducciones correspondientes a la Comunidad autónoma de Cataluña vigente al momento del devengo del impuesto con los intereses legales, desde la reclamación a la Administración. Sin embargo, el Tribunal niega el derecho a una indemnización, al no haberse justificado de manera expresa la cantidad a la que ascendería tal diferencia indemnizable.

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)**

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

INFRACCIONES Y SANCIONES

El TJUE limita el principio *non bis in idem* respecto a la posible acumulación de procedimientos y sanciones penales para proteger los intereses y mercados financieros de la UE.

Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 20/03/2018. Asunto C-524/2015

El procedimiento principal versa sobre un contribuyente que no ingresó en los plazos legales el IVA resultante de su declaración. Como consecuencia de ello fue objeto de un **procedimiento administrativo** que concluyó con la imposición de una **sanción de esta misma naturaleza** y además se inició contra él un **proceso penal** por los mismos hechos.

En estas circunstancias se plantea al TJUE cuestión prejudicial mediante la que el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el **art. 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea** (en adelante, la Carta), a la luz del principio *non bis in idem* del art. 4 del Protocolo n.º 7 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del IVA devengado en los plazos legales cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable.

Según la jurisprudencia del TJUE, los Estados miembros disponen de libertad de elección de las sanciones aplicables para garantizar la percepción íntegra de los ingresos procedentes del IVA, por lo que, a falta de armonización del Derecho de la Unión en la materia, los Estados miembros están facultados para establecer tanto un régimen en el que las infracciones en materia de IVA únicamente puedan enjuiciarse y sancionarse una vez como un régimen que autorice una acumulación de procedimientos y sanciones. En estas circunstancias, **la proporcionalidad de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal no puede cuestionarse por el mero hecho de que el Estado miembro de que se trate haya optado por establecer la posibilidad de dicha acumulación, si no se quiere privar a dicho Estado miembro de esa libertad de elección.**

Por lo expuesto, el TJUE declara:

1. El **art. 50 de la Carta** debe interpretarse en el sentido de que **no se opone a una normativa nacional en virtud de la cual puede incoarse un proceso penal contra una persona por impago del IVA devengado en los plazos legales, cuando ya se ha impuesto a esa persona por los mismos hechos una sanción administrativa irrevocable de carácter penal** en el sentido del citado art. 50, **siempre que dicha normativa:**
 - **persiga un objetivo de interés general** que pueda justificar la referida acumulación de procedimientos y sanciones, esto es, la lucha contra las infracciones en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, y esos procedimientos y sanciones tengan finalidades complementarias;
 - **contenga normas que garanticen una coordinación que limite a lo estrictamente necesario la carga adicional** que esa acumulación de procedimientos supone para las personas afectadas; y

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

- **establezca normas que permitan garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas se limite a lo estrictamente necesario con respecto a la gravedad de la infracción de que se trate.**

2. **Corresponde al órgano jurisdiccional nacional cerciorarse, teniendo en cuenta todas las circunstancias del litigio principal, de que la carga que resulta en concreto para la persona afectada de la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y que la acumulación de procedimientos y sanciones que ésta autoriza no sea excesiva con respecto a la gravedad de la infracción cometida.**

DEDUCCIONES**El TS fija criterios interpretativos respecto a la deducción del IVA soportado por la adquisición de un vehículo para fines profesionales.****Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 05/02/2018. Rec. 102/2016**

En esta ocasión el TS resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado contra una Sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, que anuló una liquidación del IVA practicada por la Oficina Gestora, al entender que aunque la afectación del vehículo a la actividad sea parcial, procede la deducibilidad del IVA en el 100%.

La cuestión jurídica que se plantea ante el TS consiste en **determinar** si el **art. 95.Tres, reglas 2.ª y 4.ª de la LIVA, se opone al art. 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo**, de 17 de mayo de 1977 (Sexta Directiva).

En relación con los vehículos automóviles, el art. 95.Tres de la LIVA determina el derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas o satisfechas en atención "**al grado efectivo de utilización del bien en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional**", estableciendo una **presunción** de afectación a esa actividad "**en una proporción del 50 por 100**" y haciendo recaer sobre el sujeto pasivo la carga de acreditar por cualquier medio de prueba admitido en Derecho "**el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional**".

Señala el TS que este precepto prevé un derecho a la deducción de las cuotas soportadas, relacionadas con vehículos turismos, que se determina cuantitativamente en atención al grado efectivo de afectación de tales bienes a la actividad empresarial o profesional del interesado, al punto de que éste tendrá derecho a practicarse una deducción proporcional al concreto destino del bien a su giro o tráfico empresarial o profesional. Es decir, no determina *a priori* la deducción que corresponde por las cuotas soportadas en relación con estos vehículos, sino que condiciona el *quantum* de esa deducción a la completa acreditación del uso efectivo del vehículo en la actividad del profesional o del empresario, de suerte que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir esas cuotas en proporción al grado de utilización del vehículo en su actividad.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Asimismo incorpora, además -según sus palabras-, una regla de clara naturaleza probatoria: una presunción *iuris tantum* de afectación del vehículo en un 50 por 100, presunción que puede ser destruida no solo por el contribuyente (constatando -por cualquier medio de prueba admitido en Derecho- un grado de utilización del bien superior a ese porcentaje), sino también por la Hacienda Pública (que habrá de probar cumplidamente, para imponer una menor deducción, que el grado de afectación es inferior al presumido por la ley).

En función de lo anterior, **el TS considera que** el art. 95.Tres reglas 2.^a y 3.^a LIVA **no contradice la normativa europea** (art. 17 de la Sexta Directiva) **ni se opone a la jurisprudencia del TJUE** (Sentencia de 11/07/1991, Asunto Lennartz/Finanzamt München III, C-97/90), pues -en palabras del propio TS- **“el precepto español resulta claramente respetuoso con lo dispuesto en el art. 17 de la Sexta Directiva, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta”**.

La limitación a la deducción total del IVA de los vehículos afectos es una presunción que puede destruirse a favor o en contra- esto es, por el contribuyente o por la Administración Tributaria-. No hay contradicción con la normativa europea.

Impuestos Locales (IILL)

Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)

Tribunal Supremo

EXENCIÓN

Cuándo y en qué circunstancias se está ante un “grupo de empresas” para aplicar la exención del IAE.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 06/03/2018. Rec. 181/2017

La importancia de esta Sentencia radica en la relevancia de la interpretación que realiza el Alto Tribunal de la **excepción de la exención del Impuesto sobre Actividades Económicas (AIE)** prevista para las pequeñas empresas en el art. 82.1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (LHL), que exige a estos fines que las empresas tengan un importe neto de cifra de negocios inferior a un millón de euros, computándose a estos efectos la magnitud a nivel de grupo de sociedades del art. 42 del Código de Comercio.

La cuestión que presenta interés casacional para la formación de jurisprudencia consiste en precisar cuándo y en qué circunstancias nos encontramos ante un grupo de empresas a los efectos de la liquidación por el concepto de IAE y, consecuentemente, si sus importes netos de cifra de negocio deben ser tenidos en cuenta conjuntamente a los efectos de testar el cumplimiento de los requisitos objetivos que ameriten la aplicación de la exención contenida en el art. 82.1 c) 3.^a LHL.

Parte este asunto de la Sentencia dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 4 de Barcelona que, estimando la demanda interpuesta, anuló las liquidaciones y las sanciones impuestas por entender que la condición de **“grupo de empresas”**, mencionada en el art. 82.1 c) LHL, debe ir referida a las **sociedades que actúan como un grupo contable consolidado**, puesto que de no existir tal consolidación cada una de ellas puede actuar como propia y presentar sus cuentas anuales periódicas.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

En contra de dicha Sentencia el Organismo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona interpuso recurso de casación, constituyendo el **objeto** de la controversia de la Sentencia que nos ocupa, analizar el citado art. 82.1 c) LHL, en el particular del apartado por el que se establece una **cláusula antielusión** -que excepciona la regla del importe mínimo de la cifra de negocio computado a nivel individual por el interesado- cuando el sujeto pasivo del IAE *"forme parte de un grupo de sociedades"*.

El TS determina que el cómputo de la cifra de negocios a nivel grupo **solo** resulta aplicable **cuando la entidad que ejerce la actividad sometida prima facie al impuesto pertenece a un grupo de sociedades cuya entidad dominante debe formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación**. Y ello por las siguientes **razones**:

1. La remisión contenida en el precepto ha de entenderse realizada de manera completa al **art. 42 CCom** que vincula la existencia de grupo al deber de consolidar las cuentas.
2. El art. 81.2 c) LHL concreta aún más la remisión a los grupos de sociedades afirmando que *"a efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entenderá que los casos del art. 42 CCom son los recogidos en la Sección 1ª del Capítulo I de las **normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas**, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre"* (actual Real Decreto 1159/2010), norma reglamentaria referida al régimen contable de la consolidación.
3. La norma que efectúa la remisión, atendiendo el contenido de los preceptos a los que se remite, se refiere: (i) al *"perímetro"* del grupo y (ii) *"a la cohesión entre la actuación del grupo"* por cuanto el precepto de la LHL remite a otros -del CCom y del Decreto sobre formulación de cuentas anuales- referidos expresamente a sociedades que actúan como grupos consolidados en la medida en que tienen el deber de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación.
4. Para saber cuál es realmente *el "importe neto de la cifra de negocios"* debe estarse a las **cuentas consolidadas**, que deberán necesariamente formularse -salvo que concorra alguna excepción legal- en los términos que derivan del CCom y de la norma reglamentaria que disciplina el régimen contable de la consolidación, disposiciones a las que se remite expresamente la norma tributaria prevista en la LHL.

En una interpretación favorable al contribuyente, entiende el TS que solo se comprendan en el concepto de **"grupos de sociedades en el sentido del art. 42 CCom"** aquellos grupos de entidades cuando actúen como **"grupos consolidados"**, esto es, **cuando deban, por obligación legal, formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación**.

En consecuencia, **si las sociedades afectadas no actúan como grupo consolidado** en los términos vistos, ni consta que tengan la obligación de hacerlo, **el importe neto de su cifra de negocios deberá ir referido al volumen de la empresa afectada**, no al conjunto de entidades pertenecientes a un grupo que, en la medida en que no actúa en régimen de consolidación, no tiene tal consideración a efectos de la aplicación de la cláusula del art. 82.1 c) 3.ª LHL.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

Concluye el TS desestimando el recurso de casación interpuesto, al haber **interpretado correctamente la sentencia recurrida el art. 82.1 c) 3.º LHL** al considerar que para que exista "**grupo de sociedades**" a efectos de determinar el **importe neto de la cifra de negocios** necesario para la **exención del IAE** es **imprescindible que el conjunto de entidades actúe como "grupo consolidado"**, esto es, **sujeto a la obligación legal de formular sus cuentas anuales en régimen de consolidación**, lo que no concurre en el caso, al no presentar sus cuentas -ni la entidad misma ni la presunta sociedad dominante- en régimen de consolidación, ni constar que tenga la obligación legal de hacerlo o que tal deber haya sido exigido por el órgano competente. Y ello a pesar de que las sociedades compartían administradores y accionistas y actuaban de manera concertada bajo unidad de decisión.

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Tribunal Supremo

RESPONSABILIDAD DEL ASESOR FISCAL

La evasión fiscal consensuada con su cliente no hace responsable al asesor fiscal.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 01/02/2018. Rec. 2073/2015

Parten los hechos de un previo contrato de arrendamiento de servicios suscrito entre una sociedad y un asesor fiscal para que, a través de su asesoría legal y tributaria, se ocupase de los servicios contable, fiscal y legal de la primera. Posteriormente, la sociedad recibió una reclamación de la AEAT que puso de manifiesto la mala fe en la actuación del asesor fiscal contable, lo que motivó que la sociedad presentara una demanda contra la asesoría reclamando la condena conjunta y solidaria del asesor fiscal, la asesoría y su aseguradora, en cuanto al pago de las cantidades reclamadas por la AEAT, más los intereses correspondientes a impuestos no satisfechos de Sociedades e IVA de años anteriores así como la cantidad correspondiente a los honorarios abonados por los servicios profesionales prestados en años anteriores, en virtud del contrato de arrendamiento de servicios suscrito entre la demandante y el asesor fiscal.

El Juzgado de Primera Instancia dictó sentencia absolviendo a los demandados y, recurrida ésta en apelación, la AP de Madrid dictó sentencia en el mismo sentido, al entender que la propia actora conocía la ilicitud de la actuación, consistente en la utilización de facturas que no representaban gastos reales.

En sede casacional el Alto Tribunal argumenta lo siguiente:

- La Sentencia recurrida funda la desestimación de la demanda en el art. 1306 CC -relativo a la nulidad de los contratos-, aplicado en virtud del principio *iura novit curia*. Siguiendo la doctrina constitucional sobre la incongruencia (STC 9/1998, de 13 de enero) tal principio no permite al Tribunal la aplicación de preceptos no invocados referidos a una causa de pedir no esgrimida. Afirma el TS que la acción ejercitada era la de indemnización de daños y perjuicios derivada de incumplimiento de contrato de arrendamiento de servicios y, en el caso, ninguna de las partes había invocado ni la nulidad del contrato ni el propio art. 1306 CC.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

- Considera el TS lógica y ajustada a Derecho la valoración probatoria efectuada por la AP, en la que el representante de la asesoría fiscal no engañó ni actuó a espaldas de su cliente, sino en connivencia con el mismo, resultando beneficios económicos para ambos.

Por lo tanto -afirma el TS-, **la sociedad demandada no ha incurrido en dolo ni en negligencia, razón por la que se desestima la demanda interpuesta contra ella y también contra el asesor fiscal, como persona física, al no haberse ejercido violencia ni intimidación, ni engaño pues la práctica elusoria de impuestos efectuada por las partes, se desarrolló con la necesaria colaboración de ambos, de común acuerdo, y sin inducción o imposición.** En suma, no ha habido un incumplimiento del contrato de arrendamiento de servicios que obligue a indemnizar los daños y perjuicios causados.

Es perjudicado -afirma el TS-, **quien sufre daños en su persona o patrimonio por la acción intencionada o negligente de otra persona, y ello no acaece en este caso, pues el pretendido perjuicio padecido se debe a la propia conducta consciente de la parte demandante.**

La mala fe -no culpa- contractual que se puede apreciar en el demandante es compartida con su asesoría fiscal, de forma que los dos operaron en unidad de acto e intención, no degradando o moderando, la una la del otro, sino siendo las dos de inescindible importancia, en orden a provocar el resultado elusorio apetecido.

Entiende el TS que la sentencia recurrida interpreta la normativa legal con arreglo a Derecho y en base a la jurisprudencia que analiza el art. 76 de la Ley del Contrato de Seguro, sin que concurra la pretendida desviación que inexplicablemente articula la recurrente.

Aplicando la **doctrina de la equivalencia de resultados y carencia de efecto útil del recurso** [STS de 20/04/2016 (Rec. 920/2014)] el Alto Tribunal termina por estimar el recurso extraordinario de infracción procesal pero desestima el de casación, confirmando el fallo de la sentencia recurrida, **al resultar en definitiva justificado el fallo desestimatorio de la demanda al que llegaron, con fundamentación jurídica diferente, tanto el Juzgado como la Audiencia.**

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

SEGURIDAD SOCIAL

El TJUE interpreta la prohibición de acumulación de prestaciones concedidas por dos Estados diferentes a un mismo trabajador.

Sentencia del TJUE, Sala Décima, de 15/03/2018. Asunto C-431/16

En este caso, el TJUE resuelve una cuestión prejudicial planteada por el TSJ Castilla y León en relación con un procedimiento entre la Seguridad Social nacional y un pensionista, como consecuencia de la **suspensión del abono del complemento de pensión por incapacidad permanente total** debido a la percepción de una pensión de jubilación suiza. En suma, se analiza la prohibición de acumulación de prestaciones recibidas por un trabajador en otro país.

El TJUE en esta Sentencia en la que realiza una interpretación del Reglamento n.º 1408/71, en su versión modificada y actualizada por el Reglamento n.º 118/97, modificado por el Reglamento n.º 592/2008, determina que **un complemento de pensión de incapacidad permanente total concedido a un trabajador en virtud de la legislación de un Estado miembro, como la controvertida en el litigio principal, y una pensión de jubilación adquirida por el mismo trabajador en Suiza son de la misma naturaleza** y, por lo tanto, no son acumulables.

Sin embargo este complemento especial del 20% concedido al trabajador que también percibe una pensión de incapacidad permanente total, no entra en la incompatibilidad puesto que no se incluye en lo dispuesto en los requisitos previstos en el anexo del mismo Reglamento.

El TJUE argumenta en respuesta a las diferentes cuestiones prejudiciales planteadas por el TSJ de Castilla y León, que este complemento del 20%: (i) **resulta para proteger a una categoría específica de personas particularmente vulnerables**, como son los trabajadores comprendidos entre los 55 y los 65 años a los que se ha declarado en situación de incapacidad permanente total y para quienes resulta difícil encontrar empleo en una profesión diferente de la que ejercían anteriormente; (ii) **presenta características análogas a las de las prestaciones de vejez**, en la medida en que tienen por objeto garantizar medios de subsistencia a los trabajadores declarados en situación de incapacidad permanente total para su profesión habitual y que, habiendo alcanzado una cierta edad, tendrán además dificultades para encontrar un empleo en un ámbito diferente al de su profesión habitual; (iii) la suspensión del **complemento del 20% tiene por objeto únicamente adaptar los requisitos de concesión de la pensión de incapacidad permanente total a la situación del beneficiario** y, por tanto, no puede conferir a dicha prestación una naturaleza distinta de la mencionada en el apartado anterior; y (iv) tiene la misma naturaleza que la pensión de jubilación adquirida por este mismo trabajador en Suiza, y ello tanto durante el período comprendido entre la declaración en situación de incapacidad permanente total entre los 55 años y la edad de jubilación como una vez alcanzada dicha edad de jubilación.

Así el TJUE declara que una prestación de esta naturaleza no está expresamente mencionada en el anexo IV, parte D, del Reglamento 1408/71, por lo que la disposición española que prevé la suspensión del complemento del 20% no resulta de aplicación.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

DESPIDO DISCIPLINARIO

El TS confirma la validez de la prueba obtenida de la búsqueda en el correo electrónico del empleado de conformidad con la doctrina del TEDH.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 08/02/2018. Rec. 1121/2015

El TS en esta Sentencia estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por una empresa contra la Sentencia dictada por el TSJ Galicia y atribuye plena validez procesal a la prueba derivada del examen del correo electrónico existente en el ordenador del trabajador y, en consecuencia, declara procedente un despido por transgresión de la buena fe contractual, a un vendedor de la empresa afectada que aceptó que un proveedor le pagase un determinado importe.

El Alto Tribunal señala que los factores que para el TEDH deben tenerse en cuenta en la obligada ponderación de intereses, se reconducen básicamente a los tres sucesivos juicios de **"idoneidad, necesidad y proporcionalidad requeridos por el Tribunal Constitucional que han sido escrupulosamente respetados"**.

Argumenta que *"se examinó el contenido de ciertos correos electrónicos de la cuenta de correo corporativo del actor, pero no de modo genérico e indiscriminado, sino tratando de encontrar elementos que permitieran seleccionar cuales examinar, utilizando palabras clave que pudieran inferir en qué correos podría existir información relevante para la investigación y atendiendo a la proximidad con la fecha de las transferencias bancarias"*. Añade que *"nunca se accedió a ningún aparato o dispositivo particular del demandante"*. *"A lo que se accedió es al servidor de la empresa, en la que se encuentran alojados los correos remitidos y enviados desde las cuentas corporativas de todos y cada uno de los empleados"*, detalla el propio texto de la Sentencia.

Especifica el TS que el hallazgo "casual" de la prueba documental cuestionada excluye la aplicación de la doctrina anglosajona del *"fruto del árbol emponzoñado"*, en cuya virtud al juez se le veda valorar no sólo las pruebas obtenidas con violación de un derecho fundamental, sino también las que deriven de aquéllas.

En suma concluye el Alto Tribunal que no hay duda de que el ponderado examen del correo electrónico, utilizando el servidor de la empresa y parámetros de búsqueda informática orientados a limitar la invasión en la intimidad, evidencia que se han respetado escrupulosamente los requisitos exigidos por la jurisprudencia constitucional y se han superado los juicios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad.

El TS señala que los factores que para el TEDH deben tenerse en cuenta en la obligada ponderación de intereses, en relación con el control del correo electrónico, se reconducen básicamente a los tres sucesivos juicios de "idoneidad, necesidad y proporcionalidad" requeridos por el TC.

Ámbito legal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

DISCRIMINACIÓN SALARIAL

Condenan a una empresa a indemnizar a una trabajadora que cobró menos que sus compañeros varones por el mismo trabajo.

Sentencia del TSJ de Andalucía, Sala Cuarta, de lo Social, de 14/02/2018. Rec. 2089/2017

La Sala Social del TSJ de Andalucía ha confirmado en su integridad la Sentencia de un Juzgado de lo Social donde se condenó a una empresa a indemnizar a una trabajadora que los demandó por cobrar menos que el resto de sus compañeros varones por el mismo trabajo. La trabajadora alegó una vulneración del derecho de igualdad y no discriminación al percibir unas retribuciones inferiores a las que se le abonan a los otros responsables de departamento de la empresa demandada, todos ellos varones.

El Juzgado de lo Social condenó a la empresa demandada a restituir el derecho de la actora a percibir el salario del resto de sus compañeros varones y condenó a la empresa a abonar una indemnización por el concepto de los daños y perjuicios sufridos por tal impropio comportamiento empresarial.

La Sentencia del TSJ señala que la cuestión fundamental es que, durante los años 2010 a 2017, la trabajadora *“ha percibido unas retribuciones sustancialmente inferiores a la de los otros responsables de departamento, habiendo llegado a dicha conclusión el Magistrado de instancia tras analizar los diferentes recibos de salarios y justificantes de retribuciones obrantes en las actuaciones”*.

No obstante, el TSJ especifica que *“no toda desigualdad de trato supone una infracción del contenido del art. 14 CE, sino tan sólo las que introduzcan una diferencia entre situaciones que puedan considerarse iguales, sin que se ofrezca y posea una justificación objetiva y razonable para ello, pues, como regla general, el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas y, por tanto, se prohíbe la utilización de elementos de diferenciación que quepa calificar de arbitrarios o carentes de una justificación razonable”*.

En este sentido, se desprende de los hechos probados que la trabajadora durante los años 2014, 2015 y 2016 ha percibido unas retribuciones sustancialmente inferiores a la de los otros cuatro responsables de departamento de la empresa demandada, todos ellos varones, de idéntica categoría. Asimismo, continua la Sentencia, *“consta probado que la cantidad abonada a la actora en concepto de incentivo era inferior a la satisfecha al resto de los responsables de departamento”*.

Concluye el Tribunal afirmando que *“resulta incuestionable que la actora durante los últimos años ha percibido unas retribuciones salariales inferiores a la de los otros cuatro responsables de departamento de la empresa, todos ellos varones, por lo que ante esos indicios discriminatorios, debe ser la empresa la que acredite que esa diferencia retributiva de la actora respecto de sus compañeros varones, que ostentan una categoría profesional y cualificación similar y desempeñan puestos de trabajo de igual valor (responsables de departamento), tiene una justificación objetiva y razonable y ajena a todo propósito discriminatorio”*, justificación que no llega a producirse en este caso y, por lo tanto, se confirma la Sentencia de primera instancia.

Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

ARBITRAJE

El TJUE declara contrario a la normativa comunitaria el sistema de arbitraje no comercial previsto en un Tratado internacional entre Estados miembros.

Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 06/03/2018. Asunto C-284/16

El TJUE en este asunto, en contra de las conclusiones del abogado general, ha declarado **que es contraria a la normativa comunitaria una disposición de un tratado internacional celebrado entre Estados miembros**, conforme a la cual un inversor de uno de esos Estados miembros puede, **en caso de controversia sobre inversiones realizadas en el otro Estado miembro, iniciar un procedimiento contra este último Estado miembro ante un tribunal arbitral** cuya competencia se ha comprometido a aceptar dicho Estado miembro.

Esta resolución surge de la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo alemán (jurisdicción derivada de la sede del arbitraje internacional), en el marco de un litigio entre la República Eslovaca y una empresa perteneciente a un grupo asegurador holandés que prestaba servicios de sanidad privada en ese país a través de una filial, **en relación con un laudo emitido por el tribunal arbitral previsto en el Tratado para el Fomento y la Protección Recíprocos de las Inversiones entre el Reino de los Países Bajos y la República Federal Checa y Eslovaca (TBI)**, que condenaba al Estado eslovaco, por sus reformas sanitarias, a pagar una suma millonaria, debido a lo cual la República Eslovaca acudió a los tribunales alemanes para solicitar su anulación.

El órgano judicial remitió una petición de decisión prejudicial al TJUE para determinar si los arts. 267 y 344 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de un tratado internacional celebrado entre Estados miembros, como el art. 8 TBI, conforme a la cual un inversor de uno de esos Estados miembros puede, en caso de controversia sobre inversiones realizadas en el otro Estado miembro, iniciar un procedimiento contra este último Estado miembro ante un tribunal arbitral cuya competencia se ha comprometido a aceptar dicho Estado miembro. En suma, **la cuestión se centra en dilucidar si ha de prevalecer el Derecho europeo o los tratados internacionales firmados por los países que remiten a arbitrajes internacionales.**

A este respecto, el TJUE considera que el ordenamiento jurídico de la Unión consta de un sistema jurisdiccional destinado a garantizar la coherencia y la unidad en su interpretación, y el **tribunal arbitral no constituye un elemento del sistema judicial establecido en los Países Bajos y en Eslovaquia** y por tanto no puede entrar a interpretar el Derecho de la Unión; es precisamente el carácter excepcional de la jurisdicción de este tribunal arbitral, en relación con la de los órganos judiciales de esos dos Estados miembros, la razón de ser de dicho art. 8 TBI. Añade además que no es un órgano jurisdiccional común a varios Estados miembros, comparable al Tribunal de Justicia del Benelux.

El TJUE en su argumentación distingue el arbitraje previsto en el art. 8 TBI - que resulta de un tratado entre Estados- del arbitraje comercial que tiene su origen en la autonomía de las partes y respecto del cual el TJUE ha declarado que las exigencias relativas a la eficacia del procedimiento arbitral justifican que el control de los laudos arbitrales ejercitado por los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros tenga carácter limitado, siempre que las disposiciones fundamentales del Derecho de la Unión puedan ser

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

examinadas en el marco de dicho control y, en su caso, puedan ser objeto de una petición de decisión prejudicial ante el TJUE.

El TJUE ha declarado que es contraria a la normativa comunitaria una disposición de un tratado internacional celebrado entre Estados miembros que remite en caso de controversia a un tribunal arbitral.

Tribunal Supremo

RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES

No puede considerarse como indeterminado un acuerdo social que fija una concreta cuantía para la dieta por asistencia a la reunión del Consejo de Administración.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 26/02/2018. Rec. 1390/2015

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 28/02/2018. Rec. 1389/2015

En estas dos Sentencias del TS se resuelve del mismo modo la impugnación de los acuerdos sociales adoptados por las sociedades implicadas en relación con el nombramiento del auditor y la retribución a percibir por los miembros del Consejo de Administración en concepto de dietas por asistencia a los Consejos de Administración. El motivo de impugnación se basaba, por un lado, en la imparcialidad de la firma auditora por estar estrechamente vinculada a la sociedad que asesora en materia fiscal a la sociedad auditada y, por otro lado, en cuanto a la retribución de los miembros del Consejo de Administración porque, al ignorarse cuántas reuniones celebraría el consejo, no resulta fijado el importe de las dietas.

El Juzgado de lo Mercantil desestimó la demanda de impugnación de acuerdos sociales. La AP revocó la Sentencia y estimó la demanda. Mientras que el TS estima los recursos extraordinarios por infracción procesal y de casación interpuestos por las sociedades demandadas, casa cada una de las Sentencias recurridas y confirma la de los Juzgados.

Respecto a la **independencia del auditor**, en primer lugar señalar que el análisis se realiza con respecto a la normativa anterior, así el TS manifiesta *“que entre los servicios prestados a la sociedad auditada que determinan la incompatibilidad para ser su auditor de cuentas, la ley no ha incluido la prestación de servicios de asesoría fiscal. Por tanto, no parece razonable considerar incompatible ambas actividades de modo general y sin que concurra ninguna circunstancia relevante añadida a la mera prestación de servicios de asesoría fiscal”*. Asimismo, tampoco consta que los honorarios que percibe la sociedad que asesora desde el punto de vista fiscal, integrada en la misma red de la sociedad auditora, constituyan un porcentaje significativo del total de los ingresos anuales de ésta última que determine su dependencia económica de la sociedad auditada.

En cuanto a la **retribución de los consejeros**, el TS determina que el acuerdo de fijación de la cuantía de la dieta es acorde con la previsión estatutaria y no puede considerarse que no sea suficientemente determinado. El concepto retributivo (dietas de asistencia) se corresponde con la fijación de un importe determinado por la asistencia a cada una de las reuniones del consejo, y eso es lo que hace el propio acuerdo impugnado. Si se **hace un uso abusivo de**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

las convocatorias de reuniones del Consejo de Administración, sin otra justificación que el devengo de la dieta y se causa un daño a la sociedad, se podrá exigir la responsabilidad por el daño causado. Pero no puede tacharse de indeterminado un acuerdo social que fija una concreta cuantía para la dieta por asistencia a la reunión del consejo. Señala el Alto Tribunal que la exigencia de un acuerdo de la Junta que establezca el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores por el desempeño de su cargo (*“en su condición de tales”*) fue introducida en **la reforma llevada a cabo por la Ley 31/2014**, de 3 de diciembre, **por lo que no puede aplicarse retroactivamente a un acuerdo adoptado en una fecha anterior a la entrada en vigor de la reforma**, como pretenden los recurrentes.

Concursal

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO CONCURSAL

No cabe la rescisión concursal ante una dación en pago que no perjudica la masa activa y permite el cobro de sus créditos a los acreedores.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 06/03/2018. Rec. 337/2017

En el fondo de este asunto se cuestiona la conformidad a Derecho, o no, de la desestimación de la **acción rescisoria** ejercitada por la AEAT, como acreedora concursal, de la **escritura de cesión de bienes en pago de deuda** otorgada por la entidad concursada -consistente en un derecho de uso exclusivo de tres plazas de aparcamiento en pago de la deuda contraída, **siendo el valor de los derechos cedidos inferior a la mitad del crédito que se extinguió con la cesión**- en el periodo posterior a comunicar el inicio de negociaciones para alcanzar un acuerdo de financiación o para obtener adhesiones a una propuesta anticipada de convenio (art. 5 *bis* LC) y meses antes de la declaración del concurso. Por las mismas fechas la concursada llevó a cabo también otras cesiones de derechos sobre plazas de aparcamiento a otras acreedoras, en pago de sus respectivos créditos.

La **sentencia de primera instancia** desestimó la demanda por entender que con la operación realizada, si bien se había minorado la masa activa del concurso, a su vez se había reducido el pasivo en el importe de las cuotas y gastos de mantenimiento, además de que el precio fijado para la cesión del uso de cada plaza de garaje había sido muy superior al precio de mercado, suponiendo una quita de la deuda superior a la quita del 50% establecida en la propuesta anticipada de convenio, para cuya aprobación la concursada contaba con las adhesiones necesarias.

Recurrida **en apelación** la sentencia de primera instancia, la AP de Orense estima el recurso y acuerda la **rescisión concursal de la dación en pago** objeto de impugnación, al considerar la **cesión** controvertida **“injustificada y perjudicial para la masa activa”**, fundando tal perjuicio en la alteración de la *par condicio creditorum*.

En **sede casacional** afirma el TS, siguiendo la **jurisprudencia consolidada sobre el “perjuicio para la masa activa”** -invocada por la recurrente- contenida en la STS 629/2012, de 26 de octubre (doctrina reiterada, entre muchas otras, en las SSTS 199/2015, de 17 de abril; 340/2015, de 24 de junio; 642/2016, de 26 de octubre), que **tal perjuicio se concibe como un sacrificio patrimonial injustificado**.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Considera el TS que, en el caso, la regla general ha sido que con las citadas cesiones el acreedor cesionario recibía en pago de sus créditos unos derechos que valían menos de la mitad del importe de esos créditos, **sin que se aprecien circunstancias excepcionales** respecto de la naturaleza de los créditos o la condición del acreedor **que hubieran determinado la naturaleza injustificada de la diferencia de trato entre los acreedores que vieron satisfecho parcialmente su crédito**. Consta que **la cesión no se realizó de forma aislada**, sino que se cedieron otros bienes a otros acreedores en condiciones similares por lo que, como afirma el TS, **es difícil apreciar la concurrencia del sacrificio patrimonial injustificado**.

Por tanto, **cuando se realizaron las daciones en pago, pese a la proximidad de la declaración de concurso, por las condiciones en que se hicieron no conllevaban un perjuicio en cuanto que el sacrificio patrimonial que suponían no era injustificado**: (i) porque se extinguieron pasivos por el doble del valor de los derechos cedidos, con lo cual **no existió un detrimento de la masa activa**; y (ii) porque la novación sufrida por los créditos concursales afectados por el concurso **les permitió cobrar sus créditos**, más tarde, pero en similar proporción y en dinero.

El TS **estima el recurso de casación** pero desestima el extraordinario por infracción procesal -interpuestos ambos por la entidad concursada- contra la **Sentencia de la AP de Orense, dejándola sin efecto**, y acuerda **desestimar el recurso de apelación** interpuesto por la AEAT contra la **Sentencia del Juzgado de Primera Instancia, que confirma**; esto es, la **no conformidad a Derecho** de la **rescisión concursal de la dación en pago** controvertida.

CRÉDITOS CONCURSALES

Estudio de las actuaciones procedimentales del defensor del concursado para que sus honorarios puedan considerarse créditos contra la masa.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 12/01/2018. Rec. 1923/2015

La cuestión controvertida gira en torno a la pretensión de un abogado de que se le reconociera y abonara un crédito contra la masa, por importe de 132.444,08 € -de los que ya tenía recibidos 16.000 €- por los servicios profesionales prestados a una empresa durante la tramitación del procedimiento de concurso de ésta. Pretensión a la que se opuso la Administración concursal (AC) argumentando que con la cantidad ya abonada quedaban retribuidos los servicios del abogado, y que las actuaciones cuyo cobro pretendía no habían redundado en interés del concurso.

Entiende el TS que, **con carácter general**, los **créditos contra la masa**, al no verse afectados por las soluciones del concurso, tienen en la práctica una **preferencia de cobro** respecto del resto de los créditos concursales, pues son **pre-deducibles** y **deben satisfacerse a sus respectivos vencimientos** (art. 154 LC).

El art. 84.2.2.º LC, en redacción dada por la Ley 38/2011, de 10 de octubre, ya vigente cuando se prestaron los servicios cuya retribución se discute, establece que tendrán la consideración de **créditos contra la masa**:

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

*“Los de **costas y gastos judiciales** necesarios para la solicitud y la declaración de concurso, la **adopción de medidas cautelares**, la **publicación de las resoluciones judiciales** previstas en esta ley, y la **asistencia y representación del concursado** y de la administración concursal durante toda la tramitación del procedimiento y sus incidentes, cuando su intervención sea **legalmente obligatoria** o se realice **en interés de la masa**, hasta la eficacia del convenio o, en otro caso, hasta la conclusión del concurso, con excepción de los ocasionados por los recursos que interpongan contra resoluciones del juez cuando fueren total o parcialmente desestimados con expresa condena en costas”.*

Por otro lado, la STS 393/2014, de 18 de julio establece que la Ley 38/2011 modificó la redacción del citado precepto para realizar ciertas aclaraciones sobre los **honorarios del letrado del deudor concursado**:

- los créditos por **costas y gastos judiciales** ocasionados para la **solicitud y la declaración de concurso** deben ser **“necesarios”**;
- los créditos por la **asistencia y representación del concursado durante toda la tramitación del procedimiento y sus incidentes**, sólo podrán tener la consideración de créditos contra la masa **“cuando su intervención sea legalmente obligatoria o se realice en interés de la masa”**; y que
- *“al margen de que la retribución de los servicios prestados por el letrado de la concursada para la solicitud y declaración de concurso voluntario, así como de la posterior asistencia al concursado durante todo el procedimiento concursal, puedan merecer la consideración genérica de créditos contra masa, es posible aquilatar su cuantía, esto es, **determinar hasta qué montante pueden ser abonados con cargo a la masa**”.*

Bajo estas premisas, considera el TS que de las distintas partidas de honorarios cuya consideración como créditos contra la masa reclama el recurrente, en principio, **únicamente reúne los requisitos del art. 84.2.2.º LC** -(i) necesidad y (ii) obligatoriedad o realización en interés de la masa- la **presentación de una propuesta de convenio**, puesto que al margen de que la misma fuera o no admitida, como regla general, el convenio es la solución legalmente preferida para el concurso y debe presumirse que la presentación de propuestas se realiza en interés de la masa.

Sin embargo, en el caso, la propuesta de convenio fue inadmitida porque, a pesar de ir acompañada de un plan de viabilidad, **no se identificó al posible inversor**, incluso tras requerimiento al efecto del Juzgado. Esta falta de identificación es lo que determina que **“el presumible interés para la masa de dicha actuación profesional se evaporó desde el mismo momento en que ni siquiera se admitió a trámite la propuesta de convenio, al no reunir requisitos mínimos de contenido que eran imprescindibles para que los acreedores pudieran votar en la junta con un mínimo conocimiento de causa”**, por lo que, finalmente, el TS desestima el recurso de casación interpuesto por el letrado del concurso.

De entre las distintas partidas de honorarios del letrado del deudor concursado reclamadas, en principio, únicamente podría considerarse como crédito contra la masa -por reunir los requisitos de necesidad y obligatoriedad o realización en interés de la masa- la presentación de una propuesta de convenio, independientemente de su admisión o no.

Ámbito legal (cont.)

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

LIBRE PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Concepto de "servicio de comunicación audiovisual".

Sentencia del TJUE, Sala Novena, de 21/02/2018. Asunto C-132/17

En el marco de un litigio entre la delegación alemana de una conocida marca de automóviles y una organización de ayuda medioambiental -también alemana-, en relación con la publicación por parte de la primera, en una cadena de vídeos de que dispone en el servicio en línea YouTube, de un vídeo de corta duración sobre un modelo de turismo nuevo sin hacer mención a los datos oficiales sobre consumo de combustible y sobre emisiones de CO₂ de ese modelo, se plantea una cuestión prejudicial por el Tribunal Supremo Civil y Penal alemán, cuyo objeto es la **interpretación del art. 1, apdo. 1, letra a) de la Directiva 2010/13/UE** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de marzo, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas a la prestación de servicios de comunicación audiovisual (Directiva de servicios de comunicación audiovisual).

Concretamente, dicho precepto dispone: «A efectos de la presente Directiva, se entenderá por: a) **"servicio de comunicación audiovisual": i) un servicio, tal como lo definen los artículos 56 y 57 del TFUE, cuya responsabilidad editorial corresponde a un prestador del servicio de comunicación y cuya principal finalidad es proporcionar programas, con objeto de informar, entretener o educar al público en general, a través de redes de comunicaciones electrónicas, tal como las define el artículo 2, letra a), de la Directiva 2002/21/CE. Este servicio de comunicación audiovisual es bien una emisión de radiodifusión televisiva según la letra e) del presente apartado, bien un servicio de comunicación audiovisual a petición según la letra g) del presente apartado, ii) **comunicación comercial audiovisual;** (...).».**

Por otro lado, la Directiva de servicios de comunicación audiovisual establece: "A efectos de la presente Directiva, la definición de servicios de comunicación audiovisual debe abarcar los medios de comunicación de masas en su función de informar, entretener y educar al público general y debe incluir las comunicaciones audiovisuales comerciales, pero **debe excluir toda forma de correspondencia privada, como los mensajes de correo electrónico enviados a un número limitado de destinatarios. La definición debe excluir asimismo todos los servicios cuyo principal objeto no sea proporcionar programas, es decir, aquellos cuyo contenido audiovisual sea meramente incidental y no constituya la finalidad principal.** (...)."

En virtud de lo expuesto, el TJUE declara que el **art. 1, apdo. 1, letra a)** de la **Directiva de servicios de comunicación audiovisual** debe interpretarse en el sentido de que **la definición de "servicio de comunicación audiovisual" no abarca:**

- (i) ni una **cadena de vídeos**, como la controvertida en el litigio principal, en la que los usuarios de Internet pueden consultar vídeos cortos promocionales de modelos de turismo nuevos;
- (ii) ni **ninguno de esos vídeos considerado por separado.**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

SUBVENCIONES

Modificación de la doctrina jurisprudencial sobre el alcance de la caducidad en los procedimientos de reintegro.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 19/03/2018. Rec. 2054/2017

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 19/03/2018. Rec. 2412/2015

En estos dos pronunciamientos -que analizamos conjuntamente- la controversia común gira en torno a la correcta **interpretación** de la previsión contenida en el **art. 42.4 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones**, en cuya virtud:

“4. El plazo máximo para resolver y notificar la resolución del procedimiento de reintegro será de 12 meses desde la fecha del acuerdo de iniciación. Dicho plazo podrá suspenderse y ampliarse de acuerdo con lo previsto en los apartados 5 y 6 del artículo 42 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Si transcurre el plazo para resolver sin que se haya notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento, sin perjuicio de continuar las actuaciones hasta su terminación y sin que se considere interrumpida la prescripción por las actuaciones realizadas hasta la finalización del citado plazo”.

En ambos casos la sucesión de acontecimientos es similar: la sentencia de instancia, tras constatar que el procedimiento de reintegro había superado el plazo máximo de un (1) año, declara caducado el procedimiento y anula la resolución de fondo que ordenaba el reintegro de la subvención (en un caso, reconoce el derecho de abono de 1.600.080 euros y, en el otro, de 157.500 euros, más los intereses devengados en ambos casos).

La **STS de 30/07/2013 (Rec. 213/2012)** realizó una interpretación del precepto controvertido que sostiene, en definitiva, que el transcurso del plazo legalmente marcado y la caducidad del procedimiento no impiden su continuación y que se dicte una resolución de fondo válida en dicho procedimiento sin necesidad de reiniciar otro distinto.

En las Sentencias ahora analizadas el Alto Tribunal se aparta de ese criterio al considerar que esa interpretación **“es ilógica e intrínsecamente contradictoria”** y **“ha generado numerosas dudas”**, y da respuesta al interrogante formulado concluyendo que **“modificando la doctrina fijada en la STS de 30 de julio de 2013 (recurso 213/2012), consideramos que la correcta interpretación del art. 42.4 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones implica que la declaración de caducidad de un procedimiento ha de tener como lógica consecuencia la invalidez de la resolución de fondo dictada en el mismo. De modo que la Administración para poder adoptar una decisión de fondo sobre la procedencia del reintegro está obligada a iniciar un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción fijado”**.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

El TS -en cada uno de los casos- declara no haber lugar al recurso de casación interpuesto, además de existir un **Voto particular** firmado por dos de los magistrados de la Sala en el que, aunque coinciden con sus compañeros en que el art. 42.4 de la Ley General de Subvenciones resulta contradictorio con la concepción y naturaleza de la caducidad, recuerdan que es una decisión del legislador *“que ha querido limitar los efectos de la caducidad en un concreto procedimiento, el de reintegro de subvenciones, en el que están en juego fondos públicos. (...)”*.

El TS determina que la consecuencia lógica de la declaración de caducidad de un procedimiento de reintegro es la invalidez de la resolución de fondo dictada en el mismo. Así, para que la Administración pueda adoptar una decisión de fondo sobre la procedencia del reintegro debe iniciar un nuevo procedimiento, siempre que no haya transcurrido el plazo de prescripción fijado.





Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Impuesto sobre Sociedades (IS)

El TEAC permite aplicar la consolidación horizontal antes de la Ley 27/2014.

Resolución del TEAC, de 08/03/2018. Rec. 3888/2016

En este caso, el TEAC analiza si el art. 67 del TRLIS vigente en los ejercicios 2011 a 2014, permitía la **consolidación fiscal entre sociedades "hermanas" cuando la matriz era una no residente en territorio español**, dado que el TJUE en su Sentencia de 12/06/2014 (Asunto C-40/13) concluyó que la norma contenida en el art. 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades holandesa era contraria al *principio de libertad de establecimiento* establecido en los arts. 49 y 54 TFUE.

El origen del asunto parte de tres entidades españolas que presentaron **autoliquidaciones por el IS** en los ejercicios 2011 a 2014 bajo el **régimen de tributación individual**, pues la normativa nacional vigente en esos ejercicios no permitía la opción de aplicar el régimen de consolidación fiscal a las sociedades que componían un grupo fiscal cuya sociedad dominante era residente fiscal en la UE.

Posteriormente, estas entidades **acordaron consolidar** (agosto 2016) e **instaron** en 2016 la **rectificación** de las mencionadas autoliquidaciones del IS, acompañando los modelos 220, solicitando que se **reconociese la aplicación del régimen de consolidación fiscal** en base a la existencia de la STJUE de 12/06/2014, referida a la legislación holandesa.

Desestimadas las solicitudes de rectificación, interpusieron reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC para que este organismo se pronunciase sobre la procedencia de la rectificación de las autoliquidaciones presentadas y, en concreto, **si cabe admitir la aplicación del régimen de consolidación fiscal entre sociedades hermanas en los ejercicios 2011 a 2014**.

Respecto al **marco jurídico durante los periodos impositivos 2011 a 2014, el TRLIS, en su art.67, impedía tributar en España bajo el régimen de consolidación fiscal a sociedades "hermanas" residentes en España participadas directa o indirectamente por una entidad residente en otro Estado miembro de la UE distinto de España**, al igual que lo hacía la normativa del IS holandesa declarada por el TJUE contraria a los arts. 49 y 54 TFUE. Por tanto, **la normativa española en este punto coincidía con la normativa holandesa**.

En su argumentación el TEAC -coincidiendo con los reclamantes- considera que la cuestión relativa a la **supremacía del Derecho comunitario sobre el nacional** -la cual obliga a inaplicar una norma interna contraria al Derecho comunitario- está fuera de discusión. Como apoyo, el TEAC hace mención a su propia doctrina [Resoluciones del TEAC de 26/10/2010 (Rec. 5269/2008; y acumuladas); de 26/04/2012 (Rec. 4085/10); y de 28/09/2006 (Rec. 2396/04,]

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

y a una extensa jurisprudencia, tanto a nivel comunitario como interno (STS de 13/07/2004 y STC de 11/09/1995). En todos estos pronunciamientos se viene a reconocer que las **normas comunitarias poseen efecto directo para los ciudadanos y tienen primacía sobre el Derecho interno en caso de conflicto.**

En relación con la extensión temporal de los efectos de una Sentencia del TJUE, el TEAC aplicando su propia doctrina [Resolución de 31/01/2013 (Rec. 1778/2011)] declara que cuando la propia Sentencia no dice nada al respecto, **la misma tiene efectos desde el momento en que la normativa que es contraria a Derecho entró en vigor.**

En el caso analizado, las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones de los IS de los ejercicios 2011 a 2014 se presentaron en febrero de 2016, esto es, con anterioridad a la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, por lo que, afirma el TEAC, **procede aceptar la solicitud de rectificación presentada por las reclamantes del IS en régimen de tributación individual y la aplicación del régimen de consolidación fiscal** siempre y cuando se cumplan las condiciones establecidas en los arts. 64 y ss. TRLIS.

Si bien el Tribunal carece de información para comprobar el cumplimiento de todos los requisitos sí puede pronunciarse sobre uno de ellos, la adopción del acuerdo de opción por el régimen de consolidación fiscal, y lo hace considerando que al haberse dictado la STJUE el 12/06/2014 no se puede exigir que el acuerdo de opción por el régimen de consolidación fiscal se adopte con anterioridad al periodo impositivo en el que se va a aplicar por primera vez puesto que se vaciarían de contenido los efectos de la STJUE y sus efectos *ex tunc*.

Concluye el TEAC estimando las reclamaciones económico-administrativas presentadas y considera procedente la solicitud de rectificación de autoliquidaciones presentada por las reclamantes del IS en régimen de tributación individual de los periodos 2011 a 2014.

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

La acreditación de BINs a compensar en ejercicios futuros determinada improcedente y sancionada, puede ser nuevamente sancionada en un ejercicio posterior.

Resolución del TEAC, de 08/03/2018. Rec. 5956/2017

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en recurso extraordinario de alzada para la **unificación de criterio**, resuelve que la conducta de un obligado tributario que acreditó en la declaración de determinados ejercicios unas bases imposables negativas a compensar en ejercicios futuros que se determinaron improcedentes en un procedimiento de comprobación sobre dichos ejercicios y por la que fue sancionado, es susceptible de ser nuevamente sancionada, partiendo de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, cuando con posterioridad a dicho procedimiento el obligado tributario las vuelve a incorporar como pendientes de compensación en la declaración de un ejercicio posterior, sin que la nueva sanción deba minorarse en el importe de la primera.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Se analiza, en primer lugar, si la Administración tributaria ha vulnerado el principio *non bis in idem* cuando tras haber sancionado la acreditación impropia de bases imponibles negativas de los ejercicios 2009 y 2010, puesta de manifiesto en la comprobación inspectora de tales ejercicios, sanciona más tarde la acreditación impropia de esas mismas bases que el obligado tributario había incorporado a su autoliquidación del ejercicio 2012 pese a que habían sido eliminadas anteriormente por la Inspección y, en segundo lugar, si de resultar conforme a Derecho imponer otra sanción por la acreditación impropia de las bases negativas en la autoliquidación de 2012, esta sanción debería minorarse en el importe de la primera.

Pues bien, el Tribunal Central considera que **no resulta de aplicación el principio de non bis in idem**, recogido en el art. 180 LGT, porque no se trata de sancionar dos veces por la misma conducta. Se trata, en cambio de, realizada dos veces la conducta tipificada como infracción, sancionarla dos veces. **Tampoco procede la minoración de la segunda sanción en el importe de la primera.** La minoración regulada en el art. 195 LGT sólo procede en aquellos casos en los que, como consecuencia de la compensación de las bases negativas impropias, resultara otra infracción, como la de dejar de ingresar del art. 191 del mismo texto legal. La fundamentación de esta minoración es que la sanción del primer párrafo del art. 195.1 LGT es una conducta preparatoria -la acreditación- que busca un resultado final -la compensación- en una declaración posterior, que es donde se puede producir el verdadero quebranto recaudatorio. En cambio, en el caso que aquí se examina nos encontramos ante la misma conducta cometida dos veces, razón por la cual no procede la minoración de la primera sanción en la segunda.

Relación entre el efecto vinculante de las contestaciones a consultas de la DGT y la doctrina vinculante del TEAC: aspecto temporal.

Resolución del TEAC, de 08/03/2018. Rec. 7502/2015

En este caso, el interesado presentó autoliquidación del IRPF, ejercicios 2010 a 2013, aplicando sobre el rendimiento neto de actividades económicas la reducción por mantenimiento o creación de empleo (disp. adic. 27 LIRFP), ya que cumplía los requisitos que en su momento se interpretaron como correctos por la Dirección General de Tributos (DGT) en consulta vinculante. Con posterioridad, el TEAC dicta resolución de recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio sobre la aplicación de la disp. adic. 27 LIRFP, corrigiendo el criterio de la DGT y sentando otro distinto. Como consecuencia de lo anterior, la Administración inicia, en una fecha posterior a la doctrina del TEAC, procedimientos para regularizar los años 2010 a 2013.

En este contexto el Tribunal Central analiza la fuerza vinculante de la resolución del TEAC sobre las consultas de la DGT, y se llega a la conclusión de que el criterio de la **resolución del TEAC** (Unificación de Criterio en este caso), **vincula a toda la Administración tributaria, incluida la propia DGT, siempre que se trate de una comprobación iniciada con posterioridad a la doctrina del TEAC y que se trate de ejercicios no prescritos, aunque la comprobación afecte a ejercicios anteriores que se han declarado con arreglo a consultas de la DGT** entonces en vigor, de conformidad con los arts. 89, 229, 239.8 y 242 LGT.

Estamos ante un cambio de criterio de interpretación de una norma, y no ante un cambio normativo, por lo que no se ve afectado por los límites temporales del art. 10.2 LGT (irretroactividad de las normas tributarias).

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre Sociedades (IS)

El **efecto vinculante de las consultas de la DGT** lo que proscribe es que el interesado hubiera sido regularizado por la Administración en los años en los que el criterio vigente era el de las consultas, al haberlo aplicado el interesado en sus autoliquidaciones. Y lo que impide igualmente es que el interesado, en esas regularizaciones posteriores acordes a la doctrina del TEAC, pueda ser sancionado. No obstante lo anterior, el efecto vinculante de las consultas desaparece tan pronto como el TEAC sienta doctrina. Así lo tiene reconocida la propia DGT en contestación a la Consulta de 28/04/2014, V1156/2014: *“Las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de los tribunales ordinarios que establezcan criterios interpretativos tienen naturaleza declarativa en cuanto que señalan cuál es la interpretación correcta de la norma desde que la misma fue aprobada, lo que implica que son aplicables a los supuestos susceptibles de ser regularizados -lo que incluye tanto los procedimientos en curso como los procedimientos que se abran con posterioridad a la correspondiente resolución-”*.

Tribunal Económico-Administrativo Regional

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Siempre que el destino del vehículo sea exclusivamente la función de representación comercial, será deducible la totalidad de las cuotas de IVA soportadas.

Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 31/10/2017

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia analiza si procede admitir o no la deducción del 100% del IVA soportado en la adquisición de un vehículo utilizado para los desplazamientos de los trabajadores de la entidad con funciones comerciales.

La Administración deniega la deducibilidad del 100% del IVA soportado manifestando que el contribuyente no aporta la documentación necesaria para acreditar una mayor afectación, y respecto de la utilización de los mismos por agentes comerciales considera que el art. 95.3 de la Ley de IVA se circunscribe exclusivamente a los agentes comerciales y representantes por cuenta propia y no a los empleados de la sociedad cuya actividad comercial es representar a la misma frente a terceros. Sin embargo, el Tribunal resuelve que en este caso concurren todas las circunstancias para la aplicación de la presunción de afectación de tales vehículos al desarrollo de la actividad de la entidad en la proporción del 100%, ya que la normativa no exige el carácter de agente comercial del adquirente del vehículo sino **exclusivamente el destino del vehículo a la función de representación comercial.**

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Se considera insuficientemente probada la culpabilidad en un supuesto de presentación extemporánea del modelo 720.

Resolución del TEAR de la Comunidad Valenciana de 29/09/2017

Tras la presentación extemporánea de la declaración sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720), la Administración, previa la tramitación del correspondiente expediente sancionador, dictó acuerdo en el que entiende cometida la **infracción tributaria** de la disp. adic. decimoctava, de la Ley 58/2003 (LGT) prevista **para el caso de presentación fuera de plazo, sin requerimiento previo del modelo 720.**

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

El TEAR procede a examinar la concurrencia en el presente caso del elemento subjetivo de la infracción y, en particular, la prueba de la **culpabilidad** y su **adecuada motivación en el acuerdo sancionador**.

En relación con la **culpabilidad** -tras repasar la doctrina consolidada en la materia por el Tribunal Supremo y respaldada por el Tribunal Constitucional- el TEAR señala que, con carácter general, es claro que su **apreciación exige el análisis de las circunstancias concurrentes en cada caso concreto**. Y en lo referente a la **motivación de acuerdo sancionador** se exige la fijación de los hechos constitutivos de la infracción tributaria que se imputa al presunto infractor resultando **insuficiente la mera referencia al hecho regularizado**.

En lo referente **al caso particular de esta infracción** el TEAR analiza las siguientes cuestiones:

- **Proporcionalidad de la sanción:** la cuestión de la proporcionalidad entre pena y delito o, en su caso, infracción y sanción, constituye un juicio de oportunidad que es **competencia exclusiva del legislador**, a pesar de que la Comisión Europea haya entendido que las multas impuestas en caso de incumplir la obligación de informar sobre determinados activos en el extranjero son desproporcionadas. Y ello porque el dictamen de la CE no produce efecto sobre la vigencia y eficacia de las normas dictadas por los Estados miembros, pero sí sobre los actos que se han producido en aplicación de las mismas. La normativa legal y reglamentaria en que se fundamenta el acuerdo sancionador, en tanto no haya sido anulada, se encuentra vigente, siendo pertinente su aplicación.
- **Daño o perjuicio a la Administración Tributaria:** aunque es cierto que la comisión de la infracción no ocasiona un perjuicio cuantificable económicamente es evidente que el incumplimiento de las obligaciones de información dificultan considerablemente la gestión a la Administración Tributaria.

Aplicando la doctrina expuesta al caso que nos ocupa, el TEAR concluye: **(i)** en cuanto a la **motivación de la culpabilidad** este Tribunal considera cumplidas las exigencias de individualización de dicha motivación, al menos en términos suficientes como para que no pueda alegarse indefensión por parte de la reclamante; **(ii)** en cuanto a la prueba de la culpabilidad en el presente caso, determina que la **energía con la que el legislador quiere actuar mediante esa sanción (de ahí su elevada cuantía y que califique la infracción como muy grave), así como la tan cuestionada imprescriptibilidad, exigen a la Administración extremar, si cabe, la diligencia en cuanto a que no haya duda alguna sobre la concurrencia de la culpabilidad**. Precisamente por ello, no solo se emplearon los métodos habituales para facilitar el conocimiento de la norma al tiempo de su implantación, sino que por parte de la Administración se llevó a cabo una extraordinaria labor de difusión. Tal proceder pone de manifiesto el reconocimiento implícito de la extraordinaria novedad, dificultad técnica e interpretación en determinados puntos de la norma y la gran trascendencia que su incumplimiento podría acarrear para el incumplidor, quien, sin embargo podría incurrir en esta u otras infracciones relacionadas con ella por simple desconocimiento, es decir, por causas ajenas a su voluntad.

En consecuencia, no concurriendo en el presente caso circunstancias singulares que evidencien o hagan presumible el conocimiento de la obligación incumplida y habiéndose producido dicho incumplimiento con ocasión de su implantación, el Tribunal considera **insuficientemente probada la culpabilidad necesaria para la existencia de la infracción sancionada**.

Ámbito fiscal (cont.)

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre Sociedades (IS)

Reserva de capitalización en grupo de consolidación. Requisito de mantenimiento de los fondos propios.

Consulta Vinculante a la DGT V0255-18, de 05/02/2018

La entidad consultante, sociedad A, es la representante de un grupo fiscal en España. En el ejercicio 2015 el grupo fiscal **aplicó la reducción por reserva de capitalización** y se plantea si el requisito de mantenimiento de los fondos propios se vería afectado por el **reparto de reservas voluntarias de una sociedad dominada a favor de la sociedad A**.

Cuando un grupo de entidades tribute conforme al régimen especial de consolidación fiscal, la reserva de capitalización, según se desprende del art. 62.1 d) LIS, se referirá al grupo fiscal.

Tal y como establece el art. 25.1 a) LIS, **el importe del incremento de los fondos propios se debe mantener durante un plazo de 5 años** desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo en el supuesto en el que haya pérdidas contables. De conformidad con la literalidad del artículo, el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios. Consecuentemente, **el reparto de reservas voluntarias** realizado por la sociedad B a favor de la sociedad A, representante de un grupo fiscal, **no supondrá el incumplimiento de la obligación de mantener** el incremento de los fondos propios durante un plazo de 5 años desde el cierre del período al que corresponda la reducción, **siempre que durante aquellos 5 años, y no solo en el ejercicio en que se reparten las reservas, se mantenga en términos de grupo el incremento de fondos propios**.

No es actividad económica la compra de fincas para su venta y la mera realización de actuaciones urbanísticas.

Consulta Vinculante a la DGT V0414-18, de 19/02/2018

La DGT en esta consulta resuelve la cuestión relativa a si puede considerarse que una entidad que adquirió viviendas en construcción, sobre las que realizó una serie de gestiones con el Ayuntamiento, y con posterioridad, procedió a su venta, realiza una actividad económica de promoción de terrenos o edificaciones en el sentido del art. 5 LIS.

En concreto, en el caso analizado, la consultante ha enajenado las viviendas en construcción sin haber iniciado materialmente la actividad promotora, ya que, tal y como se señala en el escrito de consulta, exclusivamente se han realizado tareas administrativas sobre las viviendas en construcción. Por tanto, no ha realizado efectivamente ninguna actividad económica de promoción.

Así, la DGT concluye que la mera intención o voluntad de llevar a cabo la actividad promotora, o las actuaciones preparatorias, no implica su comienzo efectivo. Por ello, la enajenación de viviendas en construcción sin haberse iniciado tareas de la actividad económica sino exclusivamente administrativas no supone el inicio de una actividad económica y en consecuencia no resultará de aplicación el tipo reducido en el IS del 15%.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Efecto en el adquirente de participaciones sociales no cotizadas de una comprobación del valor fiscal de transmisión en los vendedores, la cual está recurrida.

Consulta Vinculante a la DGT V0259-18, de 07/02/2018

En este asunto se plantea ante la DGT una consulta sobre **cuál será el valor de adquisición en el caso de transmisión de participaciones sociales**, a efectos del cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial a integrar en el IRPF. En este sentido, mencionar que el consultante adquirió en 2012 las participaciones sociales de una sociedad no admitida a negociación en ningún mercado regulado y posteriormente, en 2015, los vendedores de dichas participaciones recibieron liquidaciones provisionales de la AEAT elevando su valor de transmisión al aplicar **el valor del patrimonio neto correspondiente a dichos valores resultante del balance del último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del IRPF**. Las reclamaciones contra dichas liquidaciones se encuentran pendientes de resolver en vía económico administrativa.

A estos efectos, la DGT establece que como **valor de transmisión se tomará el efectivamente satisfecho**, siempre que se acredite que se corresponde con el que habrían convenido partes independientes en condiciones normales de mercado, cuya valoración corresponderá efectuar a los órganos de gestión e inspección de la Administración Tributaria.

En el caso que no se haya podido determinar, el valor de transmisión a estos efectos será, como mínimo, **el mayor de los valores del patrimonio neto o de capitalización**, según el art. 37.1 b) LIRPF, siendo el valor a tener en cuenta en cualquiera de ellos, bien el resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de devengo del Impuesto, que es el 31 de diciembre, o el de capitalización al tipo del 20% del promedio de los tres ejercicios sociales cerrados con anterioridad a dicha fecha.

En el caso concreto de la Consulta y teniendo en cuenta que a los vendedores de dichas participaciones se les han practicado **liquidaciones elevándoles el valor de transmisión**, la DGT considera que el consultante deberá considerar como valor de adquisición el calculado conforme al párrafo anterior, todo ello sin perjuicio de su posterior modificación por así establecerlo una resolución judicial o administrativa firme.

Dividendos procedentes de filial alemana a holding española que por inactiva sufren retención en origen del 15%. Imposibilidad de acreditar deducción por doble imposición internacional en el IRPF de los socios españoles de la holding.

Consulta Vinculante a la DGT V0271-18, de 07/02/2018

Una sociedad española tiene una participación del 100% en una entidad residente fiscal en Alemania, cuyos beneficios han estado gravados en Alemania por un impuesto análogo al Impuesto de Sociedades español.

La entidad residente en Alemania va a distribuir un dividendo a su socio único (la sociedad española) con cargo a los citados beneficios. A su vez, la sociedad española acordaría la distribución de un dividendo a sus dos socios por el importe íntegro del dividendo percibido de la entidad alemana. La sociedad alemana solicitó a la Administración tributaria alemana certificado que acreditara la exención de retención de dicho dividendo en Alemania. Sin embargo, la Administración alemana denegó dicha exención y emitió un

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

certificado declarando la sujeción del dividendo a una retención del 15%, al ser la española una sociedad inactiva propiedad de dos personas físicas.

En relación con lo anterior se plantean las siguientes cuestiones; (i) posibilidad de que los socios de la sociedad española puedan aplicar la deducción por doble imposición internacional por la retención del 15% sobre el dividendo en Alemania; (ii) si el dividendo satisfecho por la sociedad española a sus socios está sujeto a retención.

Respecto a la primera, la DGT considera el rendimiento gravado en el extranjero sería un dividendo percibido por una persona jurídica (la sociedad española), la cual soportaría dicha retención en Alemania, por lo que los socios de la sociedad española no podrán aplicar, en su declaración en España, por el IRPF, la deducción por doble imposición internacional por dicha retención.

En relación con la segunda, concluye que la sociedad española que distribuye el dividendo resulta obligada a practicar una retención del 19% sobre la contraprestación íntegra exigible o satisfecha.

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Graduación de sanciones por perjuicio económico en impuestos en los que existen pagos a cuenta.

Consulta Vinculante a la DGT V0350-18, de 08/02/2018

El consultante plantea en el caso de que existan pagos a cuenta cómo se debe calcular el perjuicio económico al objeto de graduar la sanción.

La DGT recuerda en primer lugar que la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal y que por ello, el cálculo del criterio de graduación del perjuicio económico en relación con las infracciones ligadas con la obligación tributaria principal es independiente de la obligación de realizar pagos a cuenta.

El perjuicio económico es un criterio de graduación que se aplica en la LGT a las infracciones tributarias siguientes: **(i)** dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación; **(ii)** incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta declaraciones o documentos necesarios para practicar liquidaciones; y **(iii)** obtener indebidamente devoluciones, solo cuando estas infracciones son graves o muy graves.

En relación con la cuestión planteada, la DGT concluye que de acuerdo con el apdo. 1 b) del art. 187 LGT el perjuicio económico se calculará por la relación existente entre: **(i)** la base de la sanción; y **(ii)** la cuantía total que hubiera debido ingresarse en la autoliquidación o por la adecuada declaración del tributo o el importe de la devolución inicialmente obtenida.

Ámbito legal

Dirección General de los Registros y del Notariado

Registro Mercantil

Reelección de administrador y error en el domicilio que figura “a estos efectos”.

Resolución de la DGRN de 01/03/2018

En este expediente se pretende la inscripción de una escritura de elevación a público de acuerdos sociales de reelección de administradores solidarios en la cual se expresa, en la parte relativa a la comparecencia de este instrumento público, que el administrador compareciente tiene “a estos efectos” el domicilio que se especifica, que no coincide con las circunstancias que resultan de los asientos registrales a los que se remite el acuerdo de su nombramiento según figura en la certificación del mismo. El Registrador suspende la inscripción solicitada por existir dicha discordancia respecto del domicilio del administrador nombrado.

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación del Registrador al considerar que **la indicación del domicilio del administrador no es un dato cualquiera que permita una determinación más o menos acertada o dudosa**. Por ello, debe salvarse la discordancia respecto del dato referido de modo que resulte con claridad suficiente cuál es el domicilio que debe constar en los asientos registrales.





Noticias KPMG Abogados

Jornada sobre Propuesta de Valor para el Empleado en Madrid



Jornada sobre el futuro de la I+D+i en los sectores financieros y asegurador en Madrid





Desayuno del Think Tank de Complinace “Detectando Rápidamente el Paper Compliance” Madrid y Barcelona

Jornada sobre Incentivos fiscales a la Internacionalización con el Subdirector General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas en Sevilla



Jornada sobre cierre fiscal 2017 y Novedades legislativas 2018 en Sevilla

kpmg.es



© KPMG 2018 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.

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

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