



KNOW

Novedades Jurídicas y Fiscales

Boletín de actualización

Nº 77 – Abril 2019





Índice

Enfoque fiscal

Una nueva era para los Impuestos Especiales: ¿están listas las empresas?	4
---	---

Enfoque legal

Acciones fantasma o <i>phantom shares</i> como modelo en auge de retribución variable ligada al valor de las acciones o participaciones sociales de la sociedad	5
---	---

Novedades legislativas

Ámbito fiscal	8
Ámbito legal	9

Jurisprudencia

Ámbito fiscal	17
Ámbito legal	24

Doctrina administrativa

Ámbito fiscal	33
Ámbito legal	39

Abreviaturas	42
--------------	----

Enfoque fiscal

Una nueva era para los Impuestos Especiales: ¿están listas las empresas?



Juan José Blanco Martín
Socio
TAX VAT
KPMG Abogados, S.L.P.

Siguiendo la estela del Suministro Inmediato de Información (SII) en el IVA, a partir del 1 de enero de 2020 entrará en vigor el que ya se ha venido a denominar **Suministro Inmediato de Información de los Impuestos Especiales (IIIEE)**. El Proyecto de Orden Ministerial, aprobado el pasado 25 de marzo, regula el cumplimiento de la obligación de llevanza de la contabilidad y suministro electrónico de asientos contables, de los productos objeto de los Impuestos Especiales de fabricación.

Aunque formalmente parece que se trata de una traslación de este sistema del IVA a los Impuestos Especiales de fabricación (que gravan la fabricación e importación de hidrocarburos, tabaco y alcohol), materialmente ambos sistemas difieren en gran medida. Frente al SII de IVA en el que se suministran a la Administración Tributaria facturas emitidas y recibidas, en el futuro SII de los IIIEE, **el envío de datos reflejará los procesos, movimientos y existencias de los productos objeto de estos impuestos** y, en su caso, de las materias primas necesarias para obtenerlos, incluidas las diferencias que se pongan de manifiesto con ocasión del almacenamiento, fabricación o circulación.

Esta nueva obligación de carácter formal, lógicamente supone para los obligados tributarios (titulares de fábricas, depósitos fiscales, depósitos de recepción, almacenes fiscales y fábricas de vinagre), una **carga administrativa de enorme calado**. Téngase en cuenta que las empresas afectadas por el SII de los IIIEE, únicamente disponen de 8 meses para adaptar sus sistemas, circunstancia necesaria para que exista una concordancia entre la contabilización de los procesos, movimientos, existencias y materias primas, sus sistemas informáticos y las especificidades técnicas y materiales requeridas por la Administración Tributaria en aras a su correcto cumplimiento.

Con el nuevo SII de IIIEE, con carácter general, los obligados tributarios deberán hacer el registro en 24 horas, y el suministro electrónico a través de la Sede electrónica de la Administración en los 4 días hábiles siguientes a su contabilización. En la actualidad, estos obligados tributarios, efectivamente, tienen que contabilizar los asientos en el plazo de 24 horas, pero como pronto, el periodo de suministro es de, al menos, un mes.

A determinados operadores, como, entre otros, las refinerías, compañías farmacéuticas, las fábricas de cerveza, y las bodegas de vino y bebidas fermentadas, les serán de aplicación plazos y obligaciones de contabilización y/o suministro que difieren con el régimen general.

Según se indica en los Considerandos del Proyecto de Orden, el SII de IIIEE "*permitirá a la Agencia Estatal de Administración Tributaria disponer de información suficiente y de calidad para facilitar el control y la prevención del fraude fiscal*". Sobre esta afirmación, cabe recordar que esta información ya era proporcionada electrónicamente por los obligados tributarios, disponiendo de ella las autoridades para cumplir tal fin, pero en un plazo más razonable de tiempo.

Algunos obligados tributarios, como las refinerías, acorde con la complejidad de su proceso productivo, van a disponer de periodos más prolongados para proporcionar la información (5 días hábiles siguientes a la finalización del mes al que se refieran los datos); en toda lógica, otros fabricantes con largos procesos en la obtención de sus productos, como los cerveceros o los fabricantes de alcohol y bebidas derivadas, también deberían contar con plazos más acordes con la complejidad de su proceso de producción. Además debe tenerse en cuenta que lo que se suministra en el SII de los IIIEE, no son facturas, sino datos relacionados con productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, que son volátiles, y proporcionarlos con exactitud requiere la verificación del correcto funcionamiento y cumplimiento de multitud de aspectos materiales y formales.

Por otra parte, probablemente, al igual que ocurrió con el SII de IVA, tenga lugar primero un periodo de prueba restringido a algunos obligados tributarios y, con posterioridad, otro periodo de prueba para la totalidad de obligados tributarios. Por tanto, este plazo teórico de 8 meses para la implementación del SII de IIIEE, será mucho mayor.

Artículo publicado en Cinco Días el 8 de mayo de 2019

Enfoque legal

Acciones fantasma o *phantom shares* como modelo en auge de retribución variable ligada al valor de las acciones o participaciones sociales de la sociedad*



Borja Marqués Triay
Asociado Sénior
Legal Mercantil
KPMG Abogados, S.L.P.

Desde el punto de vista económico, la retribución variable de administradores, directivos y empleados ligada al valor de las acciones o participaciones sociales de la compañía se ha mostrado como un método conveniente para alinear los intereses de la propiedad con los de los gestores de las sociedades mercantiles. La figura más relevante en este sentido ha venido siendo la de las opciones sobre acciones o *stock options*, que aterrizaron y se generalizaron en el mercado español desde el ámbito anglosajón a principios de los años noventa del siglo pasado.

En esencia, los **planes de *stock options* consisten** en la satisfacción por parte de la compañía de una retribución variable que se hace depender de los resultados de la propia compañía y, en determinados casos, del concreto rendimiento individual del administrador, directivo o empleado. Su peculiaridad es que la satisfacción de esa remuneración se hace con cargo a la entrega de opciones a adquirir a futuro participaciones en el capital social de la sociedad, a un precio que se proyecta ventajoso respecto del de mercado. Este sistema permite alinear los intereses de los gestores con la propiedad (i) en primer lugar, porque al estar ligados los planes de *stock options* al cumplimiento de unos objetivos vinculados a la evolución del negocio y, en su caso, al rendimiento individual, el gestor se ve estimulado a mantener una mayor vigilancia e interés en el progreso de la empresa, y (ii) en segundo lugar, porque su destinatario puede pasar a ser un propietario más de la compañía si ejerce la opción que se le haya concedido en el marco de su retribución variable de cumplirse los objetivos del plan.

No obstante, el devenir de los tiempos y especialmente el surgimiento de nuevos modelos de negocio (como pueden ser los correspondientes a las empresas de emprendimiento o *start-ups*) ha propiciado que se vayan imponiendo cada vez más las fórmulas de retribución incentivadora ligadas a la evolución del valor de las participaciones en el capital, pero en las cuales los beneficiarios no tengan la opción de pasar a ser titulares de dichas participaciones y, por tanto, propietarios de la compañía. Aunque existen diversas figuras que pueden cumplir estos requisitos, lo cierto es que el mecanismo más en boga en el mercado en los años recientes es el de las llamadas acciones o participaciones sociales fantasma (en inglés, *phantom shares* o *phantom stock*) (las "**Phantom Shares**").

Las **Phantom Shares** pueden **definirse** como aquella retribución variable o bonus consistente en la atribución, en favor de sus beneficiarios, de ciertos derechos económicos que suelen quedar referenciados a la evolución del valor de las participaciones en el capital de la sociedad y que, usualmente, toman en cuenta igualmente el valor de los dividendos repartidos respecto de esas participaciones reales en el capital. Habitualmente, la efectiva satisfacción de los derechos económicos se hace depender de la concurrencia de un determinado evento que incremente la liquidez de la compañía o del cumplimiento de un hito individual del beneficiario o global de la sociedad. Asimismo, el inicio del devengo del derecho a percibir *Phantom Shares* puede someterse al cumplimiento de un período inicial mínimo de permanencia del beneficiario (conocido como período de *cliff*) y devengarse en un período cierto de tiempo (el llamado período de *vesting*).

* Este trabajo es un extracto del artículo completo "Las acciones fantasma o *phantom shares*: un breve estudio jurídico sobre la participación virtual en el capital social", publicado en la revista La Ley Mercantil, núm. 56. Wolters Kluwer: marzo de 2019.

Mediante los planes de *Phantom Shares* se permite contratar los servicios de un tercero o atraer *know-how* y talento (piénsese, por ejemplo, en el caso de empleados clave, con un claro perfil técnico), difiriendo parte importante del desembolso hasta más adelante, y haciendo depender además dicho desembolso de la satisfactoria evolución del negocio y, en su caso, del rendimiento individual del administrador, directivo o empleado. Por ello, se trata de un modelo de retribución variable ideal para *start-ups* –al estar sometidas estas compañías, como regla general, a un altísimo grado de incertidumbre, deudas y gastos en sus estadios iniciales–, si bien también han tenido implantación en compañías de una importante dimensión que muestran una alta necesidad de alinear los intereses de administradores, directivos y empleados con los intereses sociales (como puede ser el caso de las compañías cotizadas).

Las **ventajas claras** del modelo son (i) en primer lugar, su alto grado de flexibilidad, al no ser una figura regulada y admitir infinitas variantes; (ii) la no necesidad de que el beneficiario lleve a cabo un desembolso previo (a diferencia del caso de las *stock options*, donde normalmente el ejercicio de la opción está sujeto al pago del precio al que se concedió la opción); (iii) la no necesidad de que la compañía se dote previamente (por ejemplo, mediante compra de autocartera o mediante una operación de aumento de capital) de acciones para atender el ejercicio del derecho; (iv) presentan un tratamiento fiscal más simple para sus beneficiarios respecto del modelo de opciones sobre acciones o *stock options*, al existir un menor número de hitos relevantes a efectos de tributación; y (v) por último, el hecho de que se consigan alinear los intereses del beneficiario con los de la compañía sin que el primero tenga opción de adquirir la condición de socio –ni de forma permanente, ni temporal–, con la consiguiente evitación de la dilución del capital y de interferencias con los derechos políticos de los socios existentes, así como de los potenciales problemas de control y confrontación que la entrada de un nuevo socio pueden acarrear.

En cuanto al **proceso de aprobación del plan de *Phantom Shares***, la preparación y diseño del mismo corresponderá en todo caso al órgano de administración, en su condición de órgano social encargado de la gestión de la sociedad. En lo que se refiere a su aprobación, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 219.1 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que dispone que “*en la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre*

acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas”. De esta disposición se deriva que cuando el plan se refiera a una sociedad anónima y tenga por destinatarios a los administradores deberá aprobarse por la junta general de la compañía. Fuera de esos casos, la única aprobación necesaria en puridad será la del órgano de administración, si bien por un criterio de prudencia resulta altamente recomendable (y así suele realizarse en la práctica) que el plan de *Phantom Shares* aplicable a directivos y empleados sí cuente con la aprobación de la junta general, y ello con el fin de evitar posibles impugnaciones de los socios que consideren que el plan puede ser lesivo para sus intereses como socios.

En lo que se refiere a los **aspectos principales que debe contener un plan** de estas características, destacamos, entre otros, (i) el preámbulo, donde suelen detallarse los antecedentes que justifican la necesidad o conveniencia de la adopción del plan; (ii) la cláusula de objeto, en la cual suele acotarse el número máximo de *Phantom Shares* objeto del plan y la proporción que este número máximo de acciones fantasma representaría sobre el total del capital social real de la sociedad conforme a la valoración realizada; (iii) la cláusula de destinatarios, en la que se detalla el perfil de los beneficiarios del plan (por ejemplo, por áreas o cargos dentro de la compañía); (iv) la cláusula de evento desencadenante, en la que se precisa el hito que desencadena el derecho a percibir *Phantom Shares*, normalmente ligado bien a un determinado evento que incremente la liquidez de la compañía, bien al cumplimiento de un objetivo individual del beneficiario o global de la sociedad, y en la que suelen regularse asimismo los eventuales períodos de *cliff* o *vesting* y cómo ha de realizarse el cálculo de los derechos económicos a percibir en caso de que tenga lugar dicho evento desencadenante; y (v) la cláusula de pago, en la que se pormenoriza cómo va a satisfacerse la retribución una vez tenga lugar el evento desencadenante, estableciéndose un plazo máximo desde que el correspondiente beneficiario hubiese ejercitado su derecho para que la sociedad satisfaga el pago.

En vista de todo lo anterior, es previsible que, atendiendo a sus ventajas, en los próximos tiempos el uso de las *Phantom Shares* -como modelo de retribución y de alineamiento de los intereses de la compañía con los del equipo gestor y los empleados- se extienda desde el ámbito de las entidades cotizadas y *start-ups* a otra tipología de compañías, como pueden ser las pequeñas y medianas empresas o las empresas de carácter familiar.



Novedades legislativas

Ámbito fiscal

Órdenes Ministeriales

ORDEN HAC/481/2019, de 26 de marzo (BOE 29/04/2019), por la que se aprueban las normas de cumplimentación del documento administrativo electrónico interno y el modelo 525 "Documento de acompañamiento de emergencia interno", aplicables en la circulación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación en el ámbito territorial interno.

ORDEN HAC/484/2019, de 9 de abril (BOE 30/04/2019), por la que se aprueban las normas de desarrollo de lo dispuesto en el artículo 26 sobre marcas fiscales previstas para cigarrillos y picadura para liar, del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio.

ORDEN HAC/485/2019, de 12 de abril (BOE 30/04/2019), por la que se reducen para el período impositivo 2018, 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.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 4 de abril de 2019 (BOE 05/04/2019), de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

RESOLUCIÓN de 5 de abril de 2019 (BOE 10/04/2019), de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece el procedimiento para la aplicación de la exención en el pago de aranceles registrales, en virtud de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Ámbito legal (cont.)

Laboral y Seguridad Social Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2019/540 de la Comisión de 26 de marzo de 2019 (DOUE 02/04/2019), relativa a la propuesta de iniciativa ciudadana titulada «#NewRightsNow — Reforzar los derechos de los trabajadores “uberizados”» [notificada con el número C(2019) 2312] (El texto en lengua francesa es el único auténtico).

Reales Decretos

REAL DECRETO 302/2019, de 26 de abril (BOE 29/04/2019), por el que se regula la compatibilidad de la pensión contributiva de jubilación y la actividad de creación artística, en desarrollo de la disposición final segunda del Real Decreto-ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía.

Órdenes Ministeriales

ORDEN TMS/397/2019, de 4 de abril (BOE 08/04/2019), por la que se modifica la Orden TAS/2865/2003, de 13 de octubre, por la que se regula el convenio especial en el sistema de la Seguridad Social.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 27 de marzo de 2019 (BOE 01/04/2019), de la Secretaría de Estado de Migraciones, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 22 de marzo de 2019, por el que se aprueba el Plan de Retorno a España.

RESOLUCIÓN de 28 de marzo de 2019 (BOE 09/04/2019), de la Secretaría de Estado de la Seguridad Social, por la que se establece el Plan general de actividades preventivas de la Seguridad Social, a aplicar por las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social en la planificación de sus actividades para el año 2019.

RESOLUCIÓN de 8 de abril de 2019 (BOE 09/04/2019), de la Secretaría de Estado de Empleo, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de Ministros de 5 de abril de 2019, por el que se aprueba el Plan Reincorpora-t, Plan trienal para prevenir y reducir el Desempleo de Larga Duración 2019-2021.

Procesal-Concursal Reglamento de la UE

REGLAMENTO (UE) 2019/629 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2019 (DOUE 25/04/2019), por el que se modifica el Protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

MODIFICACIÓN DEL REGLAMENTO de Procedimiento del Tribunal de Justicia (DOUE 25/04/2019)

Ámbito legal (cont.)

Banca, Seguros y Mercados de Valores

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2019/564 de la Comisión, de 28 de marzo de 2019 (DOUE 10/04/2019), que modifica el Reglamento Delegado (UE) 2016/2251, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, en lo que respecta a la fecha hasta la cual las contrapartes podrán seguir aplicando sus procedimientos de gestión del riesgo a ciertos contratos de derivados extrabursátiles no compensados por una entidad de contrapartida central (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2019/565 de la Comisión, de 28 de marzo de 2019 (DOUE 10/04/2019), por el que se modifican el Reglamento Delegado (UE) 2015/2205, el Reglamento Delegado (UE) 2016/592 y el Reglamento Delegado (UE) 2016/1178, por los que se completa el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a la fecha en que surte efecto la obligación de compensación para determinados tipos de contratos (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2019/630 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2019 (DOUE 25/04/2019), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 575/2013 en lo que respecta a la cobertura mínima de pérdidas derivadas de exposiciones dudosas (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2019/667 de la Comisión, de 19 de diciembre de 2018 (DOUE 29/04/2019), por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2205, el Reglamento Delegado (UE) 2016/592 y el Reglamento Delegado (UE) 2016/1178 a fin de ampliar el aplazamiento de las fechas de aplicación de la obligación de compensación en determinados contratos de derivados extrabursátiles (Texto pertinente a efectos del EEE).

Decisiones de la UE

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2019/544 de la Comisión de 3 de abril de 2019 (DOUE 04/04/2019), que modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2018/2031 por la que se declara, para un período de tiempo limitado, la equivalencia del marco normativo aplicable a las entidades de contrapartida central del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2019/545 de la Comisión, de 3 de abril de 2019 (DOUE 04/04/2019), que modifica la Decisión de Ejecución (UE) 2018/2030, por la que se declara, para un período de tiempo limitado, la equivalencia del marco normativo aplicable a los depositarios centrales de valores del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 909/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE).

DECISIÓN (UE) 2019/597 del Consejo de 9 de abril de 2019 (BOE 12/04/2019), relativa a la creación de un Grupo de Sabios de Alto Nivel sobre la arquitectura financiera europea para el desarrollo.

DECISIÓN (UE) 2019/670 del Banco Central Europeo, de 9 de abril de 2019 (DOUE 29/04/2019), por la que se modifica la Decisión BCE/2014/8 sobre la prohibición de financiación monetaria y la remuneración de los depósitos de las administraciones públicas por los bancos centrales nacionales (BCE/2019/8).

Ámbito legal (cont.)

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2019/679 de la Autoridad Europea de Valores y Mercados de 17 de abril de 2019 (BOE 30/04/2019), por la que se renueva la restricción temporal sobre la comercialización, distribución o venta de contratos por diferencias a clientes minoristas.

Reales Decretos

REAL DECRETO 164/2019, de 22 de marzo (BOE 03/04/2019), por el que se establece un régimen gratuito de cuentas de pago básicas en beneficio de personas en situación de vulnerabilidad o con riesgo de exclusión financiera.

Circulares

CIRCULAR 1/2019, de 28 de marzo (BOE 08/04/2019), de la Comisión Nacional del Mercado de Valores por la que se modifica la Circular 1/2009, de 4 de febrero, sobre las categorías de instituciones de inversión colectiva en función de su vocación inversora, modificada parcialmente por la Circular 3/2011, de 9 de junio.

CIRCULAR 2/2019, de 29 de marzo (BOE 04/04/2019), del Banco de España, sobre los requisitos del Documento Informativo de las Comisiones y del Estado de Comisiones, y los sitios web de comparación de cuentas de pago, y que modifica la Circular 5/2012, de 27 de junio, a entidades de crédito y proveedores de servicios de pago, sobre transparencia de los servicios bancarios y responsabilidad en la concesión de préstamos.

Propiedad Intelectual e Industrial

Reales Decretos

REAL DECRETO 306/2019, de 26 de abril (BOE 30/04/2019), por el que se modifica el Reglamento para la ejecución de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, aprobado por Real Decreto 687/2002, de 12 de julio.

Innovación y Tecnología

Órdenes Ministeriales

ORDEN PCI/487/2019, de 26 de abril (BOE 30/04/2019), por la que se publica la Estrategia Nacional de Ciberseguridad 2019, aprobada por el Consejo de Seguridad Nacional.

Civil

Reales Decretos

REAL DECRETO 309/2019, de 26 de abril (BOE 29/04/2019), por el que se desarrolla parcialmente la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario y se adoptan otras medidas en materia financiera.

Ámbito legal (cont.)

Órdenes Ministeriales

ORDEN ECE/482/2019, de 26 de abril (BOE 29/04/2019), por la que se modifican la Orden EHA/1718/2010, de 11 de junio, de regulación y control de la publicidad de los servicios y productos bancarios, y la Orden EHA/2899/2011, de 28 de octubre, de transparencia y protección del cliente de servicios bancarios.

Ambas disposiciones normativas vienen a completar la transposición al ordenamiento español de la Directiva 2014/17/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de febrero de 2014, sobre los contratos de crédito celebrados con los consumidores para bienes inmuebles de uso residencial y por la que se modifican las Directivas 2008/48/CE y 2013/36/UE y el Reglamento (UE) n.º 1093/2010 (en adelante la Directiva 2014/17/UE), cuya transposición ya se inició el pasado mes de marzo con la publicación de la Ley 5/2019, de 15 de marzo, reguladora de los contratos de crédito inmobiliario (en adelante la Ley 5/2019).

El **Real Decreto 309/2019** desarrolla determinados aspectos de la Ley 5/2019 para garantizar los derechos reconocidos a los prestatarios, fiadores y garantes. Así, establece los requisitos exigibles para la prestación de servicios de asesoramiento y la acreditación de la condición de asesor independiente, así como para el registro de los prestamistas inmobiliarios; las obligaciones de información del prestamista inmobiliario al prestatario durante la vigencia de la operación; la utilización de medios telemáticos en la remisión de documentación al notario por el prestamista, el intermediario de crédito inmobiliario o representante designado; y aclara la operativa del notario en el nuevo procedimiento de "dos visitas". Asimismo, determina las características exigibles al seguro de responsabilidad civil profesional o aval bancario de los intermediarios de crédito, y sus condiciones.

Mientras que la **Orden ECE/482/2019** extiende las reglas de regulación y control de publicidad de la actividad bancaria a la de crédito inmobiliario; establece los criterios para la determinación del ejemplo representativo en relación con la información básica que debe figurar en la publicidad de los préstamos inmobiliarios; desarrolla los requisitos mínimos de conocimientos y competencia exigibles al personal al servicio del prestamista, intermediario de crédito o representante designado; contempla los plazos y términos en que debe facilitarse información al prestatario en el caso de que se trate de un préstamo concedido en moneda extranjera; regula la posibilidad de vincular los préstamos inmobiliarios la apertura o mantenimiento de cuentas de pago o ahorro; y finalmente incorpora nueva regulación para las hipotecas inversas.

Ambas disposiciones normativas entran en vigor con carácter general el 16 de junio de 2019, coincidiendo con la entrada en vigor de la Ley 5/2019.

Ámbito legal (cont.)**Administrativo**

Reglamentos de la UE

REGLAMENTO (UE) 2019/592 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 10 de abril de 2019 (DOUE 12/04/2019), que modifica el Reglamento (UE) 2018/1806 por el que se establecen la lista de terceros países cuyos nacionales están sometidos a la obligación de visado para cruzar las fronteras exteriores y la lista de terceros países cuyos nacionales están exentos de esa obligación, en lo que respecta a la retirada del Reino Unido de la Unión.

REGLAMENTO de Ejecución (UE) 2019/618 de la Comisión de 15 de abril de 2019 (DOUE 17/04/2019), por el que se modifica el Reglamento (CE) n.º 474/2006 en lo que respecta a la lista de las compañías aéreas cuya explotación queda prohibida o sujeta a restricciones dentro de la Unión (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO de Ejecución (UE) 2019/621 de la Comisión de 17 de abril de 2019 (DOUE 24/04/2019), relativo a la información técnica necesaria para las inspecciones técnicas de los elementos que deben inspeccionarse, al uso de los métodos de inspección recomendados y por el que se establecen normas detalladas acerca del formato de los datos y de los procedimientos de acceso a la información técnica pertinente (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2019/631 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2019 (DOUE 25/04/2019), por el que se establecen normas de comportamiento en materia de emisiones de CO2 de los turismos nuevos y de los vehículos comerciales ligeros nuevos, y por el que se derogan los Reglamentos (CE) n.º 443/2009 y (UE) n.º 510/2011 (Texto pertinente a efectos del EEE).

REGLAMENTO (UE) 2019/632 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2019 (DOUE 25/04/2019), por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 952/2013 a fin de prolongar la utilización transitoria de medios distintos de las técnicas de tratamiento electrónico de datos previstas en el Código Aduanero de la Unión.

Decisiones de la UE

DECISIÓN del Supervisor Europeo de Protección de Datos, de 2 de abril de 2019 (DOUE 10/04/2019), relativa a las normas internas sobre las limitaciones de determinados derechos de los interesados en relación con el tratamiento de datos personales en el marco de actividades realizadas por el Supervisor Europeo de Protección de Datos.

DECISIÓN (UE) 2019/642 del Consejo, de 13 de abril de 2019 (DOUE 25/04/2019), por la que se modifica la Decisión (UE) 2019/274 relativa a la firma, en nombre de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica, del Acuerdo sobre la retirada del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte de la Unión Europea y de la Comunidad Europea de la Energía Atómica (Texto pertinente a efectos del EEE).

Ámbito legal (cont.)

Reales Decretos

REAL DECRETO 241/2019, de 5 de abril (BOE 06/04/2019), por el que se modifica el Real Decreto 988/2015, de 30 de octubre, por el que se regula el régimen jurídico de la obligación de financiación anticipada de determinadas obras audiovisuales europeas.

REAL DECRETO 244/2019, de 5 de abril (BOE 06/04/2019), por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica.

REAL DECRETO 162/2019, de 22 de marzo (BOE 10/04/2019), por el que se desarrolla el índice de actualización de las tarifas aeroportuarias de AENA S.M.E., S.A. (Índice P), y se modifica el Real Decreto 55/2017, de 3 de febrero, por el que se desarrolla la Ley 2/2015, de 30 de marzo, de desindexación de la economía española.

REAL DECRETO 257/2019, de 12 de abril (BOE 13/04/2019), por el que se establecen las normas para la concesión de ayudas especiales para la adaptación del sector de la estiba portuaria.

REAL DECRETO 258/2019, de 12 de abril (BOE 13/04/2019), por el que se modifica el Real Decreto 824/2010, de 25 de junio, por el que se regulan los laboratorios farmacéuticos, los fabricantes de principios activos de uso farmacéutico y el comercio exterior de medicamentos y medicamentos en investigación.

REAL DECRETO 263/2019, de 12 de abril (BOE 13/04/2019), por el que se regula el Programa de ayudas para actuaciones de eficiencia energética en PYME y gran empresa del sector industrial.

REAL DECRETO 317/2019, de 26 de abril (BOE 30/04/2019), por el que se define la medida de mitigación equivalente a la participación en el régimen de comercio de derechos de emisión en el periodo 2021-2025 y se regulan determinados aspectos relacionados con la exclusión de instalaciones de bajas emisiones del régimen del comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Órdenes Ministeriales

ORDEN CNU/384/2019, de 2 de abril (BOE 03/04/2019), por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de ayudas públicas del Subprograma Estatal de Infraestructuras de Investigación y Equipamiento Científico-Técnico del Programa Estatal de Generación de Conocimiento y Fortalecimiento Científico y Tecnológico del Sistema de I+D+i del Plan Estatal de Investigación Científica y Técnica y de Innovación 2017-2020, destinadas a organismos de investigación y de difusión de conocimientos y de infraestructuras de investigación.

ORDEN TEC/406/2019, de 5 de abril (BOE 09/04/2019), por la que se establecen orientaciones de política energética a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

ORDEN CUD/426/2019, de 11 de abril (BOE 12/04/2019), por la que se modifica la Orden ECD/2784/2015, de 18 de diciembre, por la que se regula el reconocimiento del coste de una película y la inversión del productor y la Orden CUD/769/2018, de 17 de julio, por la que se establecen las bases reguladoras de las ayudas previstas en el Capítulo III de la Ley 55/2007, de 28 de diciembre, del Cine, y se determina la estructura del Registro Administrativo de Empresas Cinematográficas y Audiovisuales.

Ámbito legal (cont.)

Órdenes Ministeriales

ORDEN TEC/427/2019, de 5 de abril (BOE 13/04/2019), por la que se establecen los valores de la retribución a la operación correspondientes al segundo semestre natural del año 2018 y por la que se aprueban instalaciones tipo y se establecen sus correspondientes parámetros retributivos, aplicables a determinadas instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos.

ORDEN PCI/489/2019, de 26 de abril (BOE 30/04/2019), por la que se publica la Estrategia de Seguridad Aeroespacial Nacional, aprobada por el Consejo de Seguridad Nacional.

Resoluciones

RESOLUCIÓN de 26 de marzo de 2019 (BOE 26/04/2019), del Instituto para la Diversificación y Ahorro de la Energía, por la que se publica el Convenio con la Fundación Ciudad de la Energía, para la prestación de apoyo auxiliar en tareas y labores técnicas y jurídico-administrativas en programas y convocatorias de ayudas así como en relación a actuaciones enmarcadas en los ámbitos de la eficiencia energética y de las energías renovables.

RESOLUCIÓN de 3 de abril de 2019 (BOE 25/04/2019), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se establecen los criterios que deberán seguir las empresas distribuidoras de energía eléctrica para la remisión del inventario auditado de instalaciones de distribución de energía eléctrica cuya puesta en servicio haya sido anterior al 1 de enero de 2019.

RESOLUCIÓN de 3 de abril de 2019 (BOE (25/04/2019), de la Dirección General de Política Energética y Minas, por la que se establecen los criterios que deberán seguir las empresas distribuidoras de energía eléctrica para elaborar el informe de auditoría externa para todas las instalaciones puestas en servicio el año 2018, y para la modificación de la retribución de las instalaciones existentes cuyos parámetros retributivos hubieran cambiado durante dicho año.

Otros

Decisiones de la UE

DECISIÓN (UE) 2019/584 del Consejo Europeo tomada de acuerdo con el Reino Unido, de 11 de abril de 2019 (DOUE 12/04/2019), por la que se prorroga el plazo previsto en el artículo 50, apartado 3, del TUE.



Jurisprudencia

Ámbito fiscal

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Tribunal Supremo

EXENCIONES

El TS fija criterios interpretativos sobre el art. 7 p) LIRPF.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 28/03/2019. Rec. 3774/2017

La cuestión que suscita este asunto consiste en determinar, a efectos de la aplicación de la **exención del art. 7 p) LIRPF**, el **alcance del requisito** referente al **destinatario o beneficiario de los trabajos efectivamente realizados en el extranjero**, cuando se trata de rendimientos percibidos por un **empleado público** destinado temporalmente **en comisión de servicios en un organismo internacional situado en el extranjero (el Banco Central Europeo) y del que España forma parte.**

En términos generales el citado precepto establece **(i)** que están exentos hasta un **límite máximo de 60.100 euros** los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero cuando concurren los siguientes requisitos: **(ii)** que los trabajos se presten para una **empresa o entidad no residente en España** o un establecimiento permanente radicado en el extranjero; y **(iii)** que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un **impuesto de naturaleza idéntica o similar a la del IRPF**, y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal.

El TS **siguiendo la línea judicial** mantenida en su **Sentencia de 20/10/2016 (Rec. 4786/2011)** termina por **estimar la pretensión del empleado del Banco de España de que se le aplicara la exención controvertida.** Así, casa y anula la sentencia del TSJ de Madrid recurrida, declara nulas las resoluciones administrativas que denegaron su solicitud de rectificación de la autoliquidación del IRPF, ejercicio 2011, por no ser conformes a Derecho, y **fija** los siguientes **criterios interpretativos** sobre el **art. 7 p) LIRPF**:

- 1) Dicho precepto resulta **aplicable** a los **rendimientos percibidos por funcionarios públicos o personal laboral** que se hallan destinados **en comisión de servicio en un organismo internacional situado en el extranjero y del que España forma parte**, siempre que los trabajos **se realicen materialmente fuera** del territorio nacional y **beneficien al organismo internacional, con independencia de que beneficie asimismo al empleador del trabajador o/y a otra u otras entidades.**
- 2) Además, y aunque no se lo pide el auto de admisión, el TS añade dos aclaraciones:
 - Respecto a la **naturaleza de los trabajos** efectivamente realizados fuera de España, el precepto controvertido no contempla cuál debe ser, ni prohíbe que los trabajos consistan en **labores de supervisión o coordinación.**
 - Tampoco exige una **determinada duración o permanencia en los desplazamientos.**

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

El precepto legal solo habla de "días de estancia en el extranjero" y el reglamento que lo desarrolla dice que para el "cálculo de la retribución correspondiente a los trabajos realizados en el extranjero, deberán tomarse en consideración los días que efectivamente el trabajador ha estado desplazado en el extranjero", sin especificar límite mínimo alguno de días en ningún caso.

Por tanto, no reclama que los viajes al extranjero sean prolongados o tengan lugar de forma continuada, sin interrupciones, por lo que, **en principio, no se pueden descartar los traslados esporádicos o incluso puntuales** fuera del territorio nacional.

El TS se pronuncia en favor de que el beneficio fiscal aplica a los trabajadores que son esporádicamente desplazados por su empresa al extranjero para prestar servicios al grupo (de coordinación, administrativos o de supervisión), y por tanto donde la propia empresa del trabajador resulta beneficiaria.

PERIODO IMPOSITIVO

Las ganancias patrimoniales no justificadas se integrarán en la base liquidable general del período impositivo respecto del que se descubran.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18/03/2019. Rec. 6296/2017

La principal cuestión que se debate en este asunto, relativo a ciertas ganancias patrimoniales no justificadas, derivadas de la imputación al obligado tributario de unas aportaciones a una cuenta corriente, consiste en determinar **en qué período impositivo deben imputarse** tales ganancias patrimoniales no justificadas. En particular, clarificar si para proceder a esta imputación lo determinante es el momento en que se realizaron dichas aportaciones o el momento de su exteriorización.

Al respecto, el TS **fija dos criterios interpretativos sobre el art. 37.2 párrafo 2.º LIRPF/1998:**

1. De su literalidad se desprende que para imputar las aportaciones efectuadas a una cuenta corriente a un concreto período impositivo lo determinante es **el momento en el que la Administración descubre las ganancias patrimoniales no justificadas**, debiéndose imputar en la base liquidable general del período impositivo en el que afloran.
2. Para que las ganancias patrimoniales no justificadas **no se integren en la base liquidable general del período impositivo en que se descubran**, basta con **probar** que se es **titular o propietario** de los bienes o derechos -en este caso, del dinero aportado en las cuentas- **desde una fecha anterior a la del período de prescripción, sin que sea preciso además identificar la fuente u origen de la que proceden tales bienes o derechos.**

Ámbito fiscal (cont.)**Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)**

Audiencia Nacional

ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES**Se extiende la aplicación de las exenciones fiscales previstas en la normativa estatal del IS a organismos públicos no residentes.****Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 07/02/2019. Rec. 437/2015****Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 07/02/2019. Rec. 447/2015**

La AN considera que las exenciones fiscales previstas en la normativa española del IS para el Banco de España y la Seguridad Social son aplicables a las retenciones practicadas por el IRNR sobre los dividendos obtenidos por el Banco Central de Noruega como consecuencia de las inversiones que realizó en España mediante la adquisición de ciertas acciones de sociedades españolas cotizadas en el mercado continuo español a través tanto de la Reserva de Divisas como del Fondo de Pensiones Global del Gobierno de ese país. Y ello, porque entiende que **la norma española es contraria a los arts. 4 y 40** del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo (AEEE) -en relación con los **arts. 63 a 66 TFUE**, y, previamente, los arts. 56 a 59 del Tratado de la Unión (sobre la libre circulación de capitales y no discriminación por la nacionalidad)-, **y a la jurisprudencia del TJUE**, por lo que anula las liquidaciones de Hacienda practicadas al supervisor noruego por el IRNR sin establecimiento permanente del 2008.

El Banco Central de Noruega argumenta en su alegato que la norma española es discriminatoria, al ofrecérsele un trato fiscal distinto al preceptuado para el Banco de España -totalmente exento del IS- y sostiene que el Banco Central de Noruega es una entidad perfectamente identificable y comparable con el Banco de España, estando ambas dotadas de funciones similares. En definitiva, denuncia una injustificada discriminación hacia el Banco Central de Noruega residente en otro Estado miembro con respecto al Estado español o la Seguridad Social con residencia en España.

La AN resuelve la controversia apoyándose en la STJUE de 16/07/2015 (Asunto C-485/14) que, en un caso similar al planteado declara que una exención que afecta solo a los organismos públicos franceses y no a los establecimientos públicos de otros Estados miembros es contraria al art. 63 TFUE y al art. 40 AEEE.

Para la Sala, **la diferencia de trato no resulta justificada por razones imperiosas de interés general**, como tampoco la necesidad de preservar la eficacia de los controles fiscales, pues la entidad recurrente es un Banco Central que está exento del pago de impuestos en Noruega. Además, ni entre los objetivos del art. 58 CE ni entre las razones imperiosas de interés general que pueden justificar una restricción a una libertad establecida por el Tratado, figura la necesidad de evitar la reducción de ingresos fiscales -como señala reiterada jurisprudencia-.

Ámbito fiscal (cont.)

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

Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD)

Tribunal Supremo

BASE IMPONIBLE

El TS fija doctrina sobre la base imponible del IAJD en las novaciones de préstamos hipotecarios.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 13/03/2019. Rec. 6694/2017

En esta relevante Sentencia el TS se pronuncia sobre dos cuestiones que giran en torno a **la sujeción al IAJD** de las **escrituras públicas de novación de préstamos hipotecarios**, en las que se modifican no sólo las condiciones referentes al tipo de interés y/o plazo del préstamo, sino adicionalmente **otro tipo de cláusulas financieras**.

Concretamente, estas cuestiones que resuelve el Alto Tribunal, **fijando doctrina** esencial, son las siguientes:

- (i) Posibilidad de que estas **escrituras** resulten **sujetas y exentas al IAJD**.

Frente al planteamiento de no sujeción al IAJD de una escritura de novación que solo modifica las condiciones financieras del préstamo, sin alterar la responsabilidad hipotecaria (derecho real de hipoteca), **señala el TS**, en primer lugar, **que las cláusulas financieras de un préstamo hipotecario tienen acceso al Registro de la Propiedad, y ello las convierte en actos inscribibles**.

Por lo tanto, deberá **examinarse caso por caso** si en atención a las **cláusulas incorporadas se reúnen los requisitos legales**, especialmente debe examinarse que el acto sea **inscribible** en el Registro y que la operación tenga por objeto cantidad o cosa **valuable**, para considerar que las nuevas cláusulas están o no sometidas a gravamen.

- (ii) Determinación de la **base imponible**, en el caso de que a estas escrituras públicas les sea aplicable, o no, la **exención** del art. **9 de la Ley 2/1994**, de 30 de marzo, sobre subrogación y modificación de préstamos hipotecarios (LSMPH).

La exención del art. 9 LSMPH afecta en exclusividad *“a las cláusulas relativas al interés del préstamo, a la alteración del plazo del préstamo, o a ambas”*; **no se extiende cuando se acompañan a dichas cláusulas otras como las de ampliación del período de carencia, comisiones, cláusulas de gastos a cargo del prestatario, ampliación o reducción del capital o la prestación o modificación de las garantías personales**.

El Alto Tribunal considera que, **en los casos en que las nuevas cláusulas estén sometidas a gravamen, la base imponible** no será el total importe de la responsabilidad hipotecaria (el valor que se documenta no es la totalidad de la convención que se modifica), sino que **se determinará en atención al contenido material del hecho imponible**, que en caso de la simple novación modificativa de préstamo hipotecario incorporada a escritura pública se concreta **en el contenido económico de las cláusulas financieras valables** *“que son las que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición”*.

Afirma el TS que la base imponible del IAJD se deberá cuantificar, no por el importe total de la responsabilidad hipotecaria garantizada, sino por el “contenido económico de las cláusulas financieras valables que delimitan la capacidad económica susceptible de imposición”.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuestos Locales (IILL)

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

Tribunal Supremo

BASE IMPONIBLE

Cálculo de la existencia de incremento o disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU y tratamiento de los gastos de urbanización.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 12/03/2019. Rec. 3107/2017

Se debate en este asunto si para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU, a los efectos del art. 104.1 TRLHL, los **gastos de urbanización** (i) deben considerarse como un **mayor precio de adquisición** -como defiende la mercantil recurrente- o (ii) debe entenderse que incrementan el valor de los terrenos, incremento que se reflejaría en el **precio de transmisión**.

El TS considera que los **gastos de urbanización** asumidos por el sujeto pasivo del IIVTNU con posterioridad a su adquisición, como consecuencia de su participación y cumplimiento de los deberes que le corresponden en el desarrollo del proceso urbanizador de un terreno, **no constituye un componente del precio de adquisición de los terrenos**, ya que desde el punto de vista temporal, son costes que **se producen en un momento posterior** al de esa adquisición.

Así, a los efectos de desvirtuar la existencia de tal incremento de valor y aunque podrá hacerse uso de los medios de prueba que pongan de manifiesto que no ha existido tal incremento de valor, hay que atender a la comparación, exclusivamente, de los valores de adquisición y transmisión. Lo que está en cuestión -y en definitiva, lo que grava el IIVTNU- es la **riqueza potencial entre dos momentos temporales (adquisición y transmisión)**; no la valoración contable actualizada del bien de naturaleza urbana integrado en el balance de la entidad recurrente que incorpora elementos distintos al precio de adquisición. Tal normativa contable no es aplicable para la determinación de la base imponible del IIVTNU.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto y, siguiendo la STC 59/2017, de 11 de mayo, que reitera lo declarado en anteriores pronunciamientos, **fija doctrina** declarando que **para calcular la existencia de un incremento o de una disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU**, a los efectos del art. 104.1 TRLHL, los **gastos de urbanización** soportados con posterioridad a la adquisición del terreno cuya posterior enajenación determina el hecho imponible, **no deben considerarse como un mayor precio de adquisición** puesto que **se integran en el valor de los terrenos, como elemento del incremento de valor que se refleja en el precio de transmisión**.

Los gastos de urbanización soportados por el sujeto pasivo durante el periodo de permanencia del inmueble en su patrimonio, no pueden tomarse en consideración para acreditar la inexistencia de incremento o disminución del valor de los terrenos en el IIVTNU.

Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

NORMAS DE VALORACIÓN

Nueva cuestión de inconstitucionalidad de las normas de valoración de los inmuebles en el IIVTNU.

Auto del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 08/02/2019. Rec. 336/2018

En esta ocasión comentamos un reciente auto en el que un Juzgado madrileño acuerda plantear cuestión de inconstitucionalidad de los **arts. 107 y 108 TRLHL**, al considerar que pueden contravenir la doctrina constitucional sobre la capacidad económica, prohibición de carácter confiscatorio y progresividad de los tributos.

Parten los hechos de un supuesto en el que la contribuyente adquirió una vivienda en enero de 2003 mediante escritura otorgada ante notario y por la que entonces abonó la cantidad de 66.111,33 € y que fue transmitida en febrero del año 2017 por importe de 70.355 €. La diferencia existente entre el precio de venta y el de compra asciende a la cantidad de 4.343,67 €, suma muy inferior al valor calculado por el Ayuntamiento -conforme al art. 107 TRLHL- de 17.800,2 €, practicando una liquidación por importe de 3.560,02 €. Es decir, **la cantidad a abonar supone el 83,89% de la diferencia entre el precio de compra y el de venta**. Si se tienen en cuenta otros gastos que el contribuyente obligatoriamente ha tenido que asumir para realizar la adquisición y la venta del inmueble cuyo importe asciende a 769,77 €, resulta un beneficio neto de 3.473,90 € que es una cantidad inferior a la que tiene que abonar por la liquidación del impuesto girada por el ayuntamiento que asciende a 3.560,02 €, siendo la diferencia de 86,12 €.

La STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 TRLHL, pero *“solo en la medida en que no han previsto excluir del tributo las situaciones inexpresivas de capacidad económica por inexistencia de incrementos de valor”*. Es decir, declaró la inconstitucionalidad del IIVTNU en aquellos casos en que no exista incremento real del valor de los terrenos.

Sin embargo, el supuesto ahora planteado es diferente pues **existe un incremento de valor**, pero la **cuota a pagar es superior al incremento real** experimentado por la venta del terreno, por lo que el **contribuyente ve como éste (el incremento) le es "expropiado" de facto**, lo que podría tener carácter **confiscatorio, circunstancia que no está prevista en la normativa que regula el impuesto, ni se ha planteado anteriormente ante el TC**.

Se plantea también al TC, en el supuesto en que no concorra tal situación, si la falta de valoración de la capacidad económica en la determinación de la cuota tributaria, siendo indiferente para el legislador el beneficio obtenido por el contribuyente, respeta los principios del art. 31 CE, es decir, **si pudiera resultar contrario a la Constitución el que la cuota tributaria no sea proporcional al incremento patrimonial real que grava**.

Ámbito fiscal (cont.)**Ley General Tributaria (LGT)
y procedimientos tributarios**

Tribunal Supremo

CRÉDITOS TRIBUTARIOS

La Administración no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa, desde que se abre la liquidación y hasta que no se levanten los efectos de la declaración de concurso.

Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 20/03/2019. Rec. 2020/2017

La cuestión suscitada consiste en determinar cuáles son, tras la entrada en vigor de la Ley 38/2011, de 10 de octubre, de reforma de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), en los arts. 84.4 LC y 164.2 de la LGT, los límites de la Administración para dictar providencias de apremio contra un deudor tributario con el fin de hacer efectivos los créditos contra la masa. Tales modificaciones consistieron, básicamente, en:

- 1) Un **cambio de ubicación sistemática** del anterior art. 154.2 LC al actual **art. 84.4 LC**: *“Las acciones relativas a la calificación o al pago de los créditos contra la masa se ejercerán ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal, pero no podrán iniciarse ejecuciones judiciales o administrativas para hacerlos efectivos hasta que se apruebe el convenio, se abra la liquidación o transcurra un año desde la declaración de concurso sin que se hubiere producido ninguno de estos actos. (...)”*.
- 2) En el **art. 55.1 LC** el acto administrativo a tomar en consideración es la **diligencia de embargo** y la **ejecución extraconcursal** se limita **hasta la aprobación del plan de liquidación**. Así, su párr. 1.º dispone que *“declarado el concurso, no podrán iniciarse ejecuciones singulares, judiciales o extrajudiciales, ni seguirse apremios administrativos o tributarios contra el patrimonio del deudor”* y su párr. 2.º *“hasta la aprobación del plan de liquidación, podrán continuarse aquellos procedimientos administrativos de ejecución en los que se hubiera dictado diligencia de embargo y las ejecuciones laborales en las que se hubieran embargado bienes del concursado, todo ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso, siempre que los bienes objeto de embargo no resulten necesarios para la continuidad de la actividad profesional o empresarial del deudor”*.
- 3) El **art. 164.2 LGT** alude a **providencias de apremio para realizar créditos contra la masa**, cuando dispone que en caso de concurso de acreedores se aplicará lo dispuesto en la LC y, en su caso, en la Ley General Presupuestaria *“sin que ello impida que se dicte la correspondiente providencia de apremio y se devenguen los recargos del período ejecutivo si se dieran las condiciones para ello con anterioridad a la fecha de declaración del concurso o bien se trate de créditos contra la masa”*.

En el caso en cuestión, 16 de los 19 créditos que la Administración tributaria pretende realizar a través del dictado de las providencias de apremio tienen la consideración de créditos contra la masa, al haber sido generados por el ejercicio de la actividad profesional o empresarial del deudor tras la declaración del concurso (art. 84.2.5º LC) debiendo pagarse a su vencimiento (art. 84.4 LC).

El TS **fija como criterio** que la **interpretación conjunta del art. 164.2 LGT** con relación a los **arts. 55 y 84.4 LC**, determina que, **una vez abierta la liquidación, la Administración tributaria no puede dictar providencias de apremio para hacer efectivos sus créditos contra la masa hasta que no se levanten los efectos de la declaración del concurso**, debiendo instar el pago de los créditos contra la masa ante el juez del concurso por los trámites del incidente concursal.

Ámbito legal

Laboral y Seguridad Social

Tribunal Supremo

CONTRATOS DE INTERINIDAD

No cabe reconocer indemnización alguna por el cese regular del contrato de interinidad.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, Pleno, de 13/03/2019. Rec. 3970/2016

En esta Sentencia el TS determina el alcance de la STJUE de 14 de septiembre de 2016 (Asunto C-596/14) sobre el derecho de los trabajadores temporales a una indemnización equivalente a la que perciben los trabajadores fijos tras la problemática ocasionada en cuanto su interpretación práctica. Así, el TS determina que **la diferencia de trato no está en la indemnización otorgada a los trabajadores fijos respecto de los temporales en situaciones idénticas, sino en la distinta indemnización que la ley establece en atención a la causa de extinción.**

Añade que no es posible confundir entre distintas causas de extinción contractual y transformar la finalización regular del contrato temporal en un supuesto de despido objetivo que el legislador no ha contemplado como tal. El régimen indemnizatorio del fin de los contratos temporales posee su propia identidad, configurada legalmente de forma separada, el cual no menoscaba el obligado respeto al derecho a no discriminación de los trabajadores temporales.

La diferente previsión normativa obedece a la voluntad del legislador de destacar una situación no idéntica a las otras dos modalidades contractuales, puesto que en el caso de la interinidad por sustitución el puesto de trabajo está cubierto por otro trabajador con derecho a reserva de trabajo y dicho puesto no desaparece con el cese del trabajador interino. Lo cual implica un modo de garantizar el derecho al trabajo de la persona sustituida, circunstancia que no concurre en el resto de modalidades previstas en el art. 15.1 ET. Por último, el estímulo que para la empresa pudiera suponer el ahorro de la indemnización de 12 días mediante la prórroga del contrato temporal o a la conversión en fijo, no tiene aquí sentido puesto que el empleo permanece en todo caso al ser cubierto por la persona sustituida al reincorporarse.

Esta Sentencia tiene un **Voto Particular**.

El TS confirma que no procede indemnización por cese regular a interinos por sustitución.

SALARIOS

Reintegro de salarios abonados en exceso.

Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 30/01/2019. Rec. 4196/2016

El objeto de este asunto es si resulta procedente la **reclamación de la suma correspondiente al reintegro de salarios abonados en exceso por un periodo de casi un año**. Se fundamenta la empresa, para exigir tal reintegro, en la reducción salarial que debió aplicar a sus trabajadores en virtud de lo dispuesto en su día por el Real Decreto-ley 8/2010, de 20 de mayo, por el que se adoptan medidas extraordinarias para la reducción del déficit público, que debió de ser del 5%, y a la trabajadora demandada sólo se le aplicó el 2%. Un acuerdo con la representación de los trabajadores estableció que las

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

devoluciones se llevarían a cabo a través de la reducción de las pagas extras de junio 2012 a diciembre 2014.

El Tribunal de Instancia se basó para reconocer la falta de acción de la empresa en el hecho de la suscripción de un documento de saldo y finiquito en el que no se hacía salvedad alguna del crédito ahora exigido.

El TS estima el recurso de casación para la unificación de doctrina, y casa la sentencia del TSJ de Madrid por entender que la empresa sí tiene acción y ordena la devolución de actuaciones. Considera el Alto Tribunal que en el documento del saldo y finiquito **solo se contiene la manifestación de la propia trabajadora indicado que cesa en la relación**, que recibe en ese acto "*la liquidación de sus partes proporcionales en cuantía y detalle que se expresan al pie*", y que con ello reconoce hallarse saldada por todos los conceptos que pudieran derivarse de la relación laboral, la cual se extingue, y, finalmente, declara expresamente que ningún derecho la asiste para formular cualquier clase de reclamación. Junto a ello se resalta que **no es la empresa quien lleva a cabo manifestación alguna tendente a darse por saldada de cualquier crédito que pudiera ostentar**, puesto que no contiene ninguna manifestación de voluntad de la misma. Sin perjuicio del hecho de que, obviamente, hubiera sido la empresa la que elaborara la correspondiente liquidación y su desglose por ello no puede ser suficiente para deducir una renuncia por su parte a los créditos que entendiera pendientes con la trabajadora; por lo que **se reconoce acción a la empresa para reclamar el salario abonado en exceso a pesar de la existencia del documento de saldo y finiquito**.

Esta Sentencia tiene un **Voto Particular**.

Tribunales Superiores de Justicia

CONTRATACIÓN TEMPORAL

Fijación de límites a la contratación eventual.

Sentencia del TSJ de Cataluña, Sala de lo Social, de 23/11/2018. Rec. 4877/2018

El origen de este asunto es el litigio que afecta a una compañía aérea por la utilización de trabajadores contratados -mediante la modalidad de contratación de duración determinada por necesidades de la producción-, a través de una empresa de trabajo temporal (ETT) para ponerlos a su disposición en el momento en que dicha empresa iniciaba su actividad en territorio español. En concreto, la cuestión litigiosa se centra en determinar si es válida la formalización de dichos contratos suscritos por la ETT con una empresa extranjera que inicia su actividad en España sin personal fijo.

A estos efectos, el TSJ determina que los contratos de puesta a disposición suscritos por la empresa recurrente por acumulación de tareas para la empresa usuaria lo **fueron en fraude de ley, ya que tales contratos exigen que como consecuencia de un imprevisto incremento de actividad**, la plantilla de la empresa sea insuficiente para hacer frente a la misma, lo que no ocurre en este caso en el que la empresa usuaria no disponía de plantilla alguna en el aeropuerto en cuestión, **por lo que para realizar su actividad precisaba una plantilla fija y permanente**.

Asimismo, si la empresa usuaria es una empresa transnacional, que cuenta con personal propio, las necesidades coyunturales que hayan podido surgir las debió cubrir con trabajadores de dicho país, **pero desde el momento en que inicia una nueva actividad en España para lo cual va a necesitar**

Ámbito legal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Civil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

trabajadores en territorio español, tal actividad debía ser cubierta con trabajadores fijos o indefinidos.

Añade el TSJ, recogiendo la doctrina del TS, que resulta ilegal la cesión de trabajadores no solamente cuando es llevada a cabo por empresas que no estén debidamente autorizadas como ETT, sino también cuando el contrato no se hubiese concertado en los términos que legalmente se establezcan, esto es, en los supuestos de contratación temporal legalmente autorizados, por así imponerlo la interpretación literal, sistemática e histórica del art. 43 ET. Por tanto, concluye que el **contrato de puesta a disposición no puede ser una vía para alterar el régimen general de la contratación temporal**, sino únicamente un instrumento para trasladar la temporalidad del ámbito de contratación de la empresa usuaria a la empresa de trabajo temporal.

CLÁUSULAS ABUSIVAS

Cláusula de vencimiento anticipado de un contrato de préstamo hipotecario.

Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 26/03/2019. Asuntos acumulados C-70/17 y C-179/17

En este caso se analizan dos peticiones de decisión prejudicial planteados por el TS y por el JPI de Barcelona, respectivamente, que tienen por objeto la interpretación de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril de 1993, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores, en particular de sus artículos 6 y 7 (en adelante Directiva 93/13/CEE).

En el primer caso, se discuten las consecuencias que deben extraerse de la declaración del carácter abusivo de la cláusula de vencimiento anticipado incluida en el contrato de préstamo con garantía hipotecaria; y en el segundo los efectos de una demanda de ejecución hipotecaria.

Los órganos jurisdiccionales españoles solicitan que se dilucide, fundamentalmente, si los arts. 6 y 7 de la Directiva 93/13/CEE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, cuando **una cláusula de vencimiento anticipado de un contrato de préstamo hipotecario sea declarada abusiva, esta puede, no obstante, conservarse parcialmente** mediante la supresión de los elementos que la hacen abusiva y de que, por otra parte, **de no ser así**, el procedimiento de ejecución hipotecaria iniciado en aplicación de esta cláusula puede en cualquier caso seguir tramitándose aplicando supletoriamente una norma de Derecho nacional, en la medida en que la imposibilidad de recurrir a este procedimiento puede ser contraria a los intereses de los consumidores.

El TJUE determina que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si la anulación de los contratos de préstamo hipotecario objeto de los litigios expondría a los consumidores en cuestión a consecuencias especialmente perjudiciales y con particular atención a los cauces procesales. A este respecto, son dos los escenarios posibles:

- a. En caso de anulación de los contratos de préstamos hipotecario, el cobro de los créditos de los bancos tendría lugar a través de un procedimiento de ejecución ordinario, mientras que si la cláusula abusiva se **sustituye por la nueva redacción del art. 693.2 LEC** se aplicaría el procedimiento especial de ejecución hipotecaria que

Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

permite declarar el vencimiento anticipado de tales contratos en caso de impago por parte del deudor de, al menos, tres mensualidades. Además, este procedimiento especial de ejecución hipotecaria de la vivienda habitual se caracteriza por la posibilidad de que el deudor libere el bien hipotecado antes del cierre de la subasta mediante la consignación de la cantidad debida, por la posibilidad de obtener una reducción parcial de la deuda y por la garantía de que el bien hipotecado no será vendido por un precio inferior al 75% de su valor de tasación.

- b. Mientras que por el contrario si los órganos jurisdiccionales nacionales llegan a la conclusión de que los contratos de préstamo hipotecario en cuestión **pueden subsistir sin las cláusulas abusivas controvertidas en los litigios principales, deberían abstenerse de aplicar dichas cláusulas**, salvo que el consumidor se oponga a ello.

Por ello, concluye el TJUE afirmando que los arts. 6 y 7 de la Directiva 93/13/CEE deben interpretarse en el sentido de que, por una parte, **se oponen a que una cláusula de vencimiento anticipado de un contrato de préstamo hipotecario declarada abusiva sea conservada parcialmente** mediante la supresión de los elementos que la hacen abusiva, cuando tal supresión equivalga a modificar el contenido de dicha cláusula afectando a su esencia, y, por otra parte, **no se oponen a que el juez nacional ponga remedio a la nulidad de tal cláusula abusiva sustituyéndola por la nueva redacción de la disposición legal que inspiró dicha cláusula**, aplicable en caso de convenio entre las partes del contrato, **siempre que** el contrato de préstamo hipotecario en cuestión **no pueda subsistir en caso de supresión de la citada cláusula abusiva** y la anulación del contrato en su conjunto exponga al consumidor a consecuencias especialmente perjudiciales.

El TJUE se pronuncia sobre las cláusulas de vencimiento anticipado en el marco jurídico español.

CLÁUSULAS ABUSIVAS

Contrato de préstamo otorgado por la empresa a sus empleados.

Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 21/03/2019. Asunto C-590/2017

Este asunto tiene por objeto la **interpretación del art. 2 b) y c) de la Directiva 93/13/CEE sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores** (Directiva 93/13/CEE), en relación con una demanda de pago de cuotas pendientes en el marco de un préstamo hipotecario otorgado por una sociedad mercantil a un empleado y su esposa.

El TJUE determina que a estos efectos el artículo mencionado de la Directiva 93/13/CEE debe interpretarse en el sentido de que el **empleado de una empresa y su cónyuge**, que celebran con dicha empresa un contrato de préstamo reservado principalmente a los miembros del personal de la referida empresa y destinado a financiar la adquisición de un inmueble para fines privados, deben considerarse **“consumidores”**, en el sentido del art. 2 de la Directiva 93/13/CEE.

Asimismo, debe considerarse que la empresa en este sentido es un **“profesional”** si celebra el contrato de préstamo en el marco de su actividad profesional, **aunque la concesión de préstamos no constituya su actividad principal.**

Ámbito legal (cont.)

Mercantil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

BANCA

Exención de responsabilidad en la orden de transferencia dada por un cliente a su banco con un IBAN incorrecto.

Sentencia del TJUE, Sala Décima, de 21/03/2019. Asunto C-245/2018

En este caso, se analiza la petición de decisión prejudicial que tiene por objeto la interpretación de los arts. 74 y 75 de la Directiva 2007/64/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior, por la que se modifican las Directivas 97/7/CE, 2002/65/CE, 2005/60/CE y 2006/48/CE y por la que se deroga la Directiva 97/5/CE (Directiva sobre servicios de pago), en relación con el litigio relativo al pago de una suma de dinero a un beneficiario erróneo debido a que el ordenante facilitó un identificador único inexacto.

El TJUE determina que cuando una orden de pago se ejecute de acuerdo con el identificador único facilitado por el usuario de servicios de pago y tal identificador no corresponda al nombre del beneficiario indicado por ese mismo usuario, **la limitación de la responsabilidad del proveedor de servicios de pago se aplicará tanto al proveedor de servicios de pago del ordenante como al proveedor de servicios de pago del beneficiario.** Puesto que la limitación de la responsabilidad prevista en la Directiva sobre servicios de pago aplica a todos los proveedores que intervienen en la operación, y no únicamente a uno de ellos. De modo que **ambos proveedores se ven dispensados de la obligación de comprobar si el identificador único facilitado por el usuario de servicios de pago corresponde en efecto a la persona designada como beneficiario.**

Concursal

Tribunal Supremo

PROCEDIMIENTO CONCURSAL

Intereses de demora de préstamos hipotecarios devengados hasta la fecha de declaración del concurso, incluidos en el límite de cobertura hipotecaria.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 20/02/2019. Rec. 2041/2016

Surge la controversia cuando, a raíz de la subasta de una finca hipotecada en ejecución de carga preferente y adjudicada a la entidad demandante, ésta reclama a la Administración concursal (AC) el importe de los intereses de demora de los préstamos hipotecarios devengados hasta la fecha de declaración del concurso, y que estaban dentro del límite de cobertura hipotecaria.

La Sala precisa, por un lado, que los arts. 59 y 92.3.º LC permiten el devengo de los intereses generados por los créditos con garantía real *"hasta donde alcance la respectiva garantía"*, lo que supone la **afección de la garantía al pago de tales intereses con dicho límite.**

Por otro lado, afirma que el art. 90 LC no establece expresamente que esos intereses tengan el carácter de crédito con privilegio especial, al ser innecesario una vez que el privilegio abarca la totalidad del crédito garantizado. Además, los **intereses devengados por el crédito hipotecario serán privilegiados con privilegio especial, con independencia de su fecha de devengo** -anterior o posterior a la declaración del concurso- **si están cubiertos por el valor de realización del bien que sirve de garantía.**

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Si el valor de realización no cubre los intereses, debe entenderse que los devengados con anterioridad a la declaración de concurso son subordinados (art. 92.3.º LC), mientras que los posteriores no pueden ser reclamados, por exceder de la garantía.

Para el TS carece de sentido que la AC únicamente haya entregado al acreedor el importe correspondiente a los principales de los dos préstamos hipotecarios, y ninguna cantidad por intereses, cuando lo correcto hubiera sido abonar el total de la cantidad reconocida en la lista definitiva. Por esta razón, el TS estima el recurso de casación interpuesto, así como parcialmente -por los mismos argumentos- el recurso de apelación y la demanda, y condena a la AC a abonar a la demandante la parte de crédito con privilegio especial reconocida y no satisfecha, en concepto de intereses de demora.

PROCEDIMIENTO CONCURSAL

Cómputo del abono de los créditos contra la masa a sus respectivos vencimientos.

Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 20/02/2019. Rec. 1236/2016

En este asunto, **el TS se reafirma en la doctrina** ya fijada anteriormente respecto a la **determinación de la fecha de vencimiento del crédito correspondiente a los honorarios de la Administración concursal (AC)**.

El art. 84.3 LC -y antes el art. 154.2 de la misma Ley- establece que, salvo los créditos por salarios por los últimos 30 días de trabajo efectivo anteriores a la declaración de concurso y en cuantía que no supere el doble del salario mínimo interprofesional, el resto de los créditos contra la masa se abonarán a sus respectivos vencimientos. Por tanto, **la fecha a tomar en consideración** a estos efectos **es la del vencimiento** -no la del devengo-.

El TS señala que, en ningún caso cabe considerar que la fecha de vencimiento del crédito contra la masa correspondiente a la retribución de la AC sea la de aceptación del cargo, sino que será la de prestación efectiva de los servicios y con los hitos temporales de vencimiento previstos en la normativa aplicable. Estos son:

- respecto de la **primera mitad** de los honorarios correspondientes a la **fase común**, será el 5.º día siguiente a la fecha de firmeza del auto de su fijación; y respecto de la **segunda mitad**, el 5.º día siguiente a la firmeza del auto que ponga fin a la fase común (o resolución de significación equivalente, para el caso de que no procediera dictar el mencionado auto); y
- en cuanto a las **fases de convenio y liquidación**, por meses vencidos, el 5.º día posterior a cada mensualidad.

Y ello, salvo que el juez, por causa justificada y razonada, altere dichas fechas en relación a concretos servicios ya prestados; nunca respecto de los servicios que estén pendientes de prestación.

El TS estima el recurso de casación interpuesto por la AEAT y determina el vencimiento del crédito contra la masa por honorarios de la AC, ordenando a esta la confección de una nueva relación de créditos contra la masa y, si ello fuera necesario, devolver a la masa las cantidades que hubiera cobrado para abono de sus honorarios sin respetar el criterio de prelación.

Ámbito legal (cont.)

Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

DEFENSA DE LA COMPETENCIA

Sucesión empresarial y prácticas colusorias: determinación de las entidades responsables de la reparación del perjuicio causado.

Sentencia del TJUE, Sala Segunda, de 14/03/2019. Asunto C-724/2017

En el marco de un litigio entre un ayuntamiento finlandés, por un lado, y tres entidades mercantiles, por otro, en relación con la reparación del perjuicio resultante de una práctica colusoria en el mercado del asfalto en Finlandia, se presenta petición de decisión prejudicial, cuyo objeto es la interpretación del art. 101 TFUE y del *principio de efectividad del Derecho de la Unión* en relación con la normativa aplicable en el ordenamiento jurídico finlandés a las acciones de indemnización por infracción del Derecho de la Unión en materia de competencia.

Recuerda el TJUE que, cuando una entidad que ha cometido una infracción del Derecho de la Unión en materia de competencia es objeto de un cambio jurídico u organizativo -como una situación de reestructuración empresarial-, **este cambio no produce necesariamente el efecto de crear una nueva empresa exenta de responsabilidad por comportamientos contrarios a las normas sobre competencia de la antigua entidad si, desde el punto de vista económico, existe identidad entre la antigua y la nueva entidad.**

El TJUE declara que el **art. 101 TFUE** debe **interpretarse** en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que todas las acciones de las **sociedades que participaron en una práctica colusoria prohibida** por dicho artículo fueron **adquiridas** por otras sociedades, que **disolvieron** aquellas sociedades y **prosiguieron** sus actividades comerciales, las **sociedades adquirentes** pueden ser declaradas **responsables del perjuicio causado por esa práctica colusoria.**

Imputar la responsabilidad de una infracción a una sociedad en su condición de sociedad absorbente de la sociedad infractora cuando ésta ya no existe, no es incompatible con el principio de responsabilidad personal.

AYUDAS Y SUBVENCIONES

Aplicación a las deudas por reintegro de subvenciones el criterio de la flexibilización en el pago, aunque con carácter potestativo para la Administración.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 28/02/2019. Rec. 4403/2017

La cuestión de fondo que se debate en este asunto gira en torno a la determinación del carácter potestativo, o no, del fraccionamiento y/o aplazamiento de las deudas tributarias en reintegros de subvenciones.

Afirma el TS que, al no contener la normativa sectorial sobre subvenciones ninguna previsión **directa** al respecto, resultan **aplicables** -por su **carácter general**- tanto la **Ley General Presupuestaria** (LGP) como el **Reglamento General de Recaudación** (RGR), que **atribuyen** a dichas posibilidades expresa y literalmente ese **carácter potestativo para la Administración**, sin que haya fundamento para transformar dicha forma de pago en un derecho del deudor de obligada aceptación para la Administración; si bien, en todo caso, la respuesta a una solicitud en tal sentido del obligado al pago ha de ser motivada y razonable.

Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

Concretamente el art. 44 RGR, aun siendo un directo desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria (LGT) tiene un alcance más general que el propiamente tributario, en cuya virtud es indudable -señala el TS- que **cualquier deuda de naturaleza pública** (incluidas en este grupo las deudas de carácter subvencional) **es susceptible de aplazamiento o fraccionamiento**, y ello, **sin que sea trasladable al ámbito de subvenciones la jurisprudencia dictada en el ámbito de la deuda tributaria**.

El TS desestima el recurso de casación interpuesto contra la sentencia impugnada, que confirma. Fallo del que difiere uno de los magistrados de la Sala, que emite **Voto particular**.

PROTECCIÓN DE DATOS

Calificación del tratamiento de datos personales de una entidad -ubicada en la UE- pero realizado en otro Estado miembro de la UE, siendo idóneos y eficaces los medios instrumentales utilizados.

Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 05/02/2019. Rec. 627/2018

La controversia jurídica suscitada -a raíz de la sanción impuesta por la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) a una entidad mercantil por infracción del *principio de calidad del dato*- consiste en interpretar el concepto de **“establecimiento”** del **art. 2.1 a) LO 15/1999**, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal (LOPD) -en consonancia con el art. 4.1 a) de la Directiva 95/46/CE, de 24 octubre, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, y la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta-, a fin de esclarecer si un tratamiento de datos personales realizado en España, en el marco de las actividades de una empresa con sede en un tercer Estado Miembro (en este caso Luxemburgo), titular de una cuenta bancaria y un apartado de correos en nuestro país para el desarrollo de su actividad, está sujeto a la normativa española de protección de datos de carácter personal.

Resulta aplicable al supuesto enjuiciado -por su similitud- la doctrina fijada en la STJUE de 01/10/2015 (Asunto C-230/14), debiendo integrar en el concepto de establecimiento, desde una perspectiva funcional, las actividades que realice la empresa responsable del tratamiento de datos a través de un representante que disponga de los medios necesarios para la prestación de los servicios concretos de que se trate en el Estado miembro.

Afirma el TS que la AEPD tenía competencia para controlar las actividades de la entidad, en la medida que resultaba aplicable la obligación del art. 4.3 LOPD, que establece que los datos personales serán exactos y puestos al día de forma que respondan con veracidad a la situación actual del afectado.

El TS casa la sentencia impugnada, declara la conformidad a derecho de la resolución sancionadora de la AEPD y **fija doctrina** declarando que el concepto de **“establecimiento”** del **art. 2.1 a) LOPD** debe **interpretarse** de forma **flexible y antiformalista**, en el sentido de que resulta comprendido el tratamiento de datos personales que se realiza en el marco o en el contexto de la actuación desarrollada en un Estado miembro de la UE (distinto a donde tiene la sede o administración principal) a través de la utilización de medios instrumentales que se revelen idóneos y eficaces en el tratamiento de datos personales.



Doctrina administrativa

Ámbito fiscal

Tribunal Económico-Administrativo Central

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Declaración de oficio de la prescripción del derecho de la AEAT a reclamar la deuda tributaria.

Resolución del TEAC, de 20/03/2019. Rec. 1093/2017

La cuestión a resolver consiste en determinar **si los Tribunales Económico-Administrativos están facultados**, con ocasión de la revisión de los actos administrativos y, remitido el correspondiente expediente al Tribunal Económico-Administrativo relativo al acto concreto, **para declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración tributaria al cobro de la deuda ya liquidada**, sin practicar requerimiento alguno a la Administración para que acredite la existencia de cualquier acto que haya podido interrumpir la prescripción y que no hubiera sido incluido en el correspondiente expediente.

El TEAC, en contra de la tesis mantenida por el Departamento de Recaudación de la Administración Tributaria, fija como criterio que **los órganos económico-administrativos, con ocasión de la revisión de un acto de ejecución - diligencia de embargo-, pueden declarar de oficio o a instancia del interesado la prescripción del derecho de la Administración al cobro de la deuda previamente liquidada sin requerir previamente a la Administración para que acredite la existencia de posibles actos que hayan podido interrumpir la prescripción y que no hubieran sido incluidos en el expediente**, toda vez que siendo la prescripción del derecho a exigir el pago un motivo de oposición a la diligencia de embargo -debiendo formar parte, por tanto, del expediente todos aquellos actos que hayan podido interrumpir la prescripción de tal derecho- la Administración estaba obligada a remitir el expediente completo a los órganos económico-administrativos, sin que ante el incumplimiento de esta obligación pueda imponerse a dichos órganos la obligación, no prevista ni por la Ley ni por el Reglamento, de requerir la remisión de los posibles documentos que puedan integrar el expediente, obligación de requerimiento que únicamente se prevé para el caso de un incumplimiento absoluto de su obligación de remisión por parte de la Administración.

Distinta naturaleza del interés de demora del periodo ejecutivo y el interés de demora del periodo de suspensión.

Resolución del TEAC, de 20/03/2019. Rec. 45/2018

La cuestión aquí planteada consiste en determinar si el art. 72.5 RGR, y el art. 1 de la Orden EHA/4078/2005 (Orden de desarrollo del RGR), son o no de aplicación a los **intereses de demora suspensivos cuando la suspensión se hubiera solicitado y obtenido en período ejecutivo**.

Ámbito fiscal (cont.)

Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Los citados artículos disponen que en el ámbito de competencias del Estado **no se practicará liquidación por intereses de demora del período ejecutivo** cuando la cantidad resultante por este concepto sea inferior a 30€, si bien esta limitación no afectará a los intereses generados por aplazamientos o fraccionamientos del pago.

A estos efectos, en primer lugar, hay que determinar ante qué tipo de intereses nos encontramos puesto que el Dpto. de Recaudación considera que estos artículos no son aplicables a los intereses de demora generados por la suspensión al contar, éstos últimos, con una naturaleza distinta de los intereses de demora del período ejecutivo, puesto que los intereses de demora correspondientes a la suspensión se regulan en el art. 26.2 c) LGT mientras que los intereses del período ejecutivo se regulan en el art. 26.2 d) de la misma norma.

Pues bien, cuando los intereses que se liquidan respecto de una deuda son los correspondientes a la suspensión, aunque sus efectos se produzcan una vez iniciado el período ejecutivo, no les son de aplicación las disposiciones contenidas en el art. 72.5 RGR y la Orden de desarrollo del RGR, sino el art. 16 LGP y sus disposiciones de desarrollo, **puediendo practicarse liquidaciones de intereses de demora por este concepto cuando superen el límite mínimo legalmente establecido cifrado en 6,00 euros.**

Dirección General de Tributos

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Limitación en la aplicación de la reducción 30% en caso de otros rendimientos pluri- anuales percibidos antes del 2015.

Consulta Vinculante a la DGT V0108-19, de 16/01/2019

Desde el año 2015 la reducción prevista en la LIRPF para los rendimientos con período de generación superior a 2 años u obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo no resultará de aplicación a los rendimientos que tengan un período de generación superior a 2 años si, además en el plazo de los 5 períodos impositivos anteriores a aquél en el que resulten exigibles, el contribuyente hubiera obtenido otros rendimientos a los que haya otorgado el mismo tratamiento. Antes de 2015 la LIRPF no contemplaba este segundo requisito y solo hacía referencia a que el rendimiento no fuera periódico o recurrente.

En el caso objeto de consulta, el contribuyente ha percibido en 2017 unos rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años, habiendo percibido en 2013 otros rendimientos del trabajo con período de generación superior a 2 años a los que aplicó la citada reducción, bajo una normativa diferente a la actual que no habilitaba ninguna opción. Esto impide que se cumplan los requisitos exigidos a partir de 1 de enero de 2015 para la aplicación de la reducción a unos rendimientos imputables a 2017. **La no aplicación de la reducción cuando el contribuyente la hubiera aplicado sobre otros rendimientos con período de generación superior a 2 años en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores se configura como un nuevo requisito de la reducción, resultando aplicable a los períodos impositivos que se inicien a partir de esa fecha y no incorporando la normativa ningún régimen transitorio ni gradual en cuanto a su operatividad.**

Los rendimientos del trabajo irregulares obtenidos antes de 2015 afectan a los obtenidos en ejercicios posteriores.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

Vesting de RSU en favor de un impatriado, concedido en período anterior de no residencia.

Consulta Vinculante a la DGT V0088-19, de 15/01/2019

Una trabajadora fue beneficiaria de un plan de *restricted stock units* (RSU) cuando era residente en Irlanda. En 2018 el plan genera el derecho a percibir una remuneración y se desplaza a España, y opta por el régimen fiscal especial de trabajadores desplazados a territorio español (contando a estos efectos con el certificado emitido por la Administración Tributaria que acredita dicha opción para los periodos impositivos 2018 a 2023). En términos generales la aplicación de este régimen -conocido como impatriados- permite al contribuyente limitar su tributación en España a las rentas obtenidas en territorio español.

La DGT entiende que tratándose de un **rendimiento correspondiente en su totalidad al trabajo que desarrolló en el extranjero con anterioridad a la fecha de desplazamiento al territorio español** no estará sujeto a tributación en España **ni, por tanto, sometido a retención.**

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

Donación de inmueble a hijos con reserva del derecho a percibir determinadas cantidades si los donatarios enajenan.

Consulta Vinculante a la DGT V0105-19, de 16/01/2019

Se plantea a la DGT cuál será la base imponible en el ISD y el valor de transmisión a efectos de determinar la ganancia patrimonial en el IRPF derivada de una donación de inmuebles con reserva del derecho a percibir determinadas cantidades en el caso de que los donatarios procedan a su venta en el futuro.

El caso concreto es el de un contribuyente que dona a sus hijos determinados inmuebles con reserva no de la facultad de disponer sino del derecho a percibir determinadas cantidades si los donatarios las enajenasen, facultad dispositiva que estos últimos conservan. No se trata de una donación con causa onerosa, que imponga al donatario una carga, gravamen o prestación inferior al valor de lo donado, pues la facultad de percibir unas cantidades queda subordinada a la circunstancia incierta de que el donatario decida su transmisión onerosa. Tampoco se califica como donación remuneratoria pues no responde a los méritos o servicios prestados por los donatarios al donante. Desde esta perspectiva, la donación se regirá por la normativa general como tal siendo la base imponible el valor real de los bienes, sin minoración alguna. Igual régimen seguiría la ulterior donación monetaria prevista si se cumpliera la condición suspensiva de la transmisión por los donatarios.

Desde el punto de vista del **IRPF** la donación de la propiedad de un inmueble generará en el donante una ganancia o pérdida patrimonial que se cuantificará por diferencia entre los valores de adquisición y de transmisión. En este caso, el **valor de transmisión** será el valor que resulte de la aplicación de las normas del ISD, esto es, **el valor real del bien, sin que se vea afectado el mismo por la cantidad que el donante se reserve en una futura venta de dicho bien.** Si se generase una pérdida patrimonial no se computaría pues no se computarán como tales las debidas a transmisiones lucrativas por actos ínter vivos o a liberalidades. En caso contrario, la ganancia patrimonial se integraría en la base imponible del ahorro.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

SOCIMI con inversión inmobiliaria a través de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

Consulta Vinculante a la DGT V0171-19, de 28/01/2019

Una Sociedad Anónima Cotizada de Inversión Inmobiliaria -SOCIMI- plantea a la DGT consulta sobre la aplicación del tipo súper reducido del 4% en el IVA, en relación con la adquisición de activos inmobiliarios de carácter residencial y, en su caso, pérdida del referido beneficio fiscal por el hecho de pasar a tributar por otro régimen distinto al de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas.

A este respecto, la DGT recuerda que los criterios adoptados en distintas contestaciones a consultas vinculantes son los siguientes:

- ✓ Adquisición de viviendas terminadas efectuadas por una entidad que, en el momento de adquisición no cumple los requisitos para poder aplicar el régimen fiscal especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas en el IS. En relación con este supuesto, **procede la aplicación del tipo impositivo del 4% siempre que la entidad adquirente de las viviendas tenga la intención, confirmada por elementos objetivos que deberán concurrir a la fecha de la adquisición, de dedicar los inmuebles que adquiera en el año siguiente al arrendamiento y vaya a tener derecho a la bonificación establecida en el art. 49.1 LIS respecto de las rentas que vaya percibir del referido arrendamiento.**
- ✓ **Modificación del régimen fiscal de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas** con posterioridad a la adquisición de las viviendas habiéndose aplicado un tipo impositivo del 4% a dicha adquisición. En este caso, **de mantenerse arrendadas las viviendas en la entidad**, por un plazo de 3 años computado desde la fecha en que tales viviendas fueron arrendadas por primera vez por la sociedad adquirente que pretendía aplicar el régimen especial de arrendamiento de viviendas del IS (pudiéndose sumar, a estos efectos, en el cómputo de los 3 años, el tiempo en que sean ofrecidas en arrendamiento con un máximo de un año) siempre que, además, en ese plazo de 3 años, las rentas derivadas de dicho arrendamiento lleguen a tener derecho a la bonificación prevista en el art. 49 LIS **no procederá la rectificación del tipo impositivo del 4% aplicado en la adquisición de las viviendas.**

Podría darse el caso de que algunas viviendas del edificio aun estando ofrecidas en arrendamiento se encuentren vacantes, si bien el porcentaje mayoritario de las viviendas que componen el edificio sí se encontraría efectivamente arrendado. A estos efectos, **el hecho de que alguna de las unidades individuales (pisos, locales, etc.) que conforman la promoción o bloque haya podido estar vacante no supone el incumplimiento del plazo de los 3 años que debiera estar arrendado siempre que el conjunto de dichas unidades haya permanecido sustancialmente arrendado durante, al menos 3 años, sumándose el tiempo en que haya estado ofrecido en arrendamiento con un máximo de un año.**

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

- ✓ **Si con posterioridad a la adquisición de las viviendas** a las que se aplicó el **tipo impositivo del 4%**, **se modifica el régimen fiscal de la entidad adquirente**, ya sea por optar por otro régimen distinto o como consecuencia de la fusión por absorción de la misma por otra entidad que aplique un régimen incompatible, de forma que dicha modificación se produzca con anterioridad a que dicha entidad finalice el primer periodo impositivo que tiene lugar una vez comunicada a la Administración tributaria la opción por el régimen de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas a efectos del IS, **procederá la rectificación del tipo impositivo del 4%** aplicado a la adquisición de las viviendas toda vez que, con independencia de que se mantengan arrendadas durante un plazo de tres años, las rentas derivadas del arrendamiento no van a poder disfrutar de la bonificación prevista en el art. 49 LIS.

Renting de automóviles y tratamiento de los seguros.

Consulta Vinculante a la DGT V0008-19, de 03/01/2019

El caso concreto planteado a la DGT es el de una entidad dedicada al arrendamiento (*renting*) a largo plazo de vehículos a través de dos tipos de contrato: (i) un servicio único en el que se ofrece además de la cesión del vehículo, el mantenimiento y el seguro de daños; (ii) un servicio único en el que se ofrece la cesión del vehículo y otras prestaciones pero no el seguro.

La DGT se pronuncia sobre el tratamiento a efectos de IVA de la prestación de seguros en los contratos en los que se ofrece **junto con la cesión del vehículo el seguro de daños**.

1. En el caso de que el servicio único ofrecido por la consultante incluya entre las prestaciones complementarias la de seguro, será necesario determinar si en tales circunstancias este servicio constituye, a efectos del Impuesto, **una prestación única**, a la que debe aplicarse el Impuesto, o si se trata de operaciones independientes, que deben, por ello, apreciarse separadamente por lo que respecta a su sujeción al Impuesto. Basándose en diversas sentencias del TJUE que resuelven estas cuestiones, la DGT considera que la prestación de un seguro en un contrato de *renting*, **es una prestación de servicios independiente** cuando, entre otros extremos, el **destinatario pueda elegir libremente la compañía de seguros con la que se va a suscribir**, y ésta no viene impuesta, en este caso por la entidad consultante. Así sucede entre otros en el descrito como "servicio de *renting* a particulares".
2. En este caso procedería analizar si constituye una operación de seguro exenta, en el sentido del art. 20.Uno.16º de la Ley del Impuesto, una operación que incluye, además de la prestación de seguro antes mencionada, la facturación, al arrendatario, del coste del citado seguro por el arrendador. En definitiva se trata de resolver si también está comprendida en el concepto de "operaciones de seguro" la concesión de una cobertura de seguro suscrita por una parte asegurada, como titular de los vehículos, que factura el coste correspondiente a dicho seguro a su clientes finales, que disfrutan de la citada cobertura de los riesgos respecto del consultante.

Ámbito fiscal (cont.)

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

De nuevo, atendiendo a la jurisprudencia comunitaria la DGT concluye que si las prestaciones facturadas por el consultante a sus clientes incluyen la facturación exacta de una prestación de seguro, dicha prestación quedará sujeta y exenta del Impuesto, **al suponer la mera reafacturación del seguro por la consultante a su cliente.**

Por el contrario, en los casos en los que no se facture exactamente lo mismo, es decir, se facture en las cuotas de *renting* una cantidad mayor o menor, habrá que estar a las estipulaciones contractuales pero, en principio, dichas operaciones deben quedar sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3. Finalmente, **para el caso de que el servicio de seguro no pudiera calificarse como independiente respecto del servicio de arrendamiento** -ya que el cliente de la consultante no tiene la facultad de asegurar el bien con cualquier compañía o la cobertura del riesgo le fuera generalmente ofrecido por la empresa de *renting*, sin que éste pueda negociar las condiciones del mismo, ni pueda contratarlo de forma independiente- **el servicio de seguro, conjuntamente con el servicio de arrendamiento constituiría una única prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA.**

Ámbito legal

Dirección General de los Registros y del Notariado

Registro Mercantil

“Operación acordeón” y verificación contable.

Resolución de la DGRN de 27/02/2019

En este caso se analiza una escritura de elevación a público de los acuerdos sociales de una sociedad de responsabilidad limitada, consistentes en reducción del capital social de 3.600 euros a cero, para restablecer el equilibrio entre el mismo y el patrimonio disminuido como consecuencia de pérdidas, con simultáneo aumento del capital a 5.000 euros, siendo adoptados tales acuerdos por la única socia asistente a la junta, que es titular de participaciones que representan el 75% del capital social y quien asume todas las participaciones creadas en el aumento del capital. En la escritura figura incorporado un balance cerrado el día 31 de diciembre del año anterior, aprobado por la junta general, y en la convocatoria de la junta general se expresa que la verificación contable del balance es una medida tuitiva renunciable por los socios.

La registradora mercantil suspende la inscripción solicitada porque, a su juicio, es imprescindible que el balance que sirve de base a la reducción del capital social haya sido verificado por auditor de cuentas cuyo informe debe incorporarse a la escritura, conforme al art. 323 LSC. Mientras que la recurrente considera que no debe aplicarse dicho artículo aisladamente cuando se trata de una reducción de capital con aumento simultáneo del mismo; y que los socios pueden renunciar a la verificación contable del balance.

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación impugnada puesto que en este caso **no puede prescindirse de la verificación del balance, toda vez que el acuerdo ha sido aprobado únicamente por la socia que ostenta la titularidad de participaciones que representan el 75% del capital social**, de modo que deben garantizarse los derechos de los socios que, en el presente caso, pierden su posición en la sociedad.

Otorgamiento de poderes por administradores mancomunados.

Resolución de la DGRN de 28/02/2019

Mediante la escritura cuya calificación es objeto de este recurso los dos administradores mancomunados de una sociedad limitada otorgaron poder para actuar en nombre de la misma en favor de veintidós personas naturales, con determinadas facultades, algunas de las cuales podrán ejercitarse con carácter solidario y otras deberán ejercitarse de forma mancomunada con persona dotada de la misma facultad, sin límite económico o con el límite fijado según las distintas facultades conferidas. Entre las personas apoderadas en dicha escritura se incluye a uno de los mismos administradores mancomunados, quien podrá ejercitar determinadas facultades de forma solidaria y sin límite económico, y otras deberá ejercitarlas de forma mancomunada con persona dotada de la misma facultad y sin límite económico.

La **registradora** suspende la inscripción de dicho apoderamiento respecto de las facultades que se confieren al administrador mancomunado para ejercitarlas de forma mancomunada dado que **los administradores mancomunados no pueden autoapoderarse para actuar mancomunadamente porque carece de fundamento que se atribuya a sí mismo, mediante apoderamiento voluntario, unas facultades que ya tiene.**

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

La DGRN estima el recurso y revoca la calificación impugnada al considerar que **es determinante el hecho de que las facultades mancomunadas que se atribuyen al administrador apoderado se le confieren para su ejercicio de forma conjunta con cualquier otra persona que tenga las mismas facultades** pero excluyendo en todo caso al otro administrador mancomunado, de modo que deberá ejercitarlas conjuntamente con cualquier otro apoderado que tenga la misma facultad conferida.

Modificación “sustancial” del objeto social y causa legal de separación.

Resolución de la DGRN de 28/02/2019

Son varios los motivos por los que se suspende la inscripción de determinados acuerdos sociales de una sociedad limitada si bien, por su relevancia nos centramos únicamente en el defecto relativo a la modificación del objeto social y el ejercicio del derecho de separación de los socios que no hayan votado a favor del acuerdo (arts. 346, 348 y 349 LSC).

La DGRN razona que en este caso resulta patente **que la introducción en el objeto social de actividades como la correduría de seguros o la actividad inmobiliaria implica la modificación sustancial del objeto social por referirse a realidades económicas y jurídicas distintas de las que hasta entonces han regido la vida social.**

Necesidad de celebración de la Junta de la sociedad absorbida en la fusión inversa.

Resolución de la DGRN de 01/03/2019

Se presenta a inscripción una escritura pública de fusión en la que la sociedad absorbente se encuentra íntegramente participada por la sociedad absorbida que se encuentra en liquidación. Los acuerdos de fusión son adoptados por el socio único de la sociedad absorbente, el liquidador de la absorbida como órgano de administración, que actúa igualmente en representación de esta última. **La sociedad absorbente aumenta capital con cargo a reservas al solo efecto de canje atribuyéndose a los socios de la absorbida participaciones equivalentes a su participación en la sociedad extinguida.** La registradora rechaza la inscripción porque a su juicio: (i) es necesario la celebración de junta de la sociedad absorbida y (ii) porque el aumento de capital de la absorbente no ha respetado las exigencias del art. 303.2 LSC, esto es, el acompañamiento de un balance aprobado por la junta general y verificado por un auditor.

En relación con la necesidad de celebración de la junta de la sociedad absorbida, la DGRN confirma que la LSC **asimila la denominada fusión inversa a la fusión de sociedad íntegramente participada**, a pesar de que la situación no es idéntica pues deben atribuirse acciones o participaciones de la absorbente a los socios de la absorbida aun cuando no exista aumento de capital. No obstante el legislador ha considerado procedente la igualdad de trato habida cuenta de que no existe aportación patrimonial y de que el conjunto del capital social de una sociedad pertenece íntegramente a otra.

Ámbito legal (cont.)

Registro Mercantil

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación de la registradora puesto que en el supuesto de **fusión por absorción inversa**, los socios de la sociedad a extinguir, esto es la sociedad absorbida, deben ser llamados a pronunciarse en junta general porque son sus intereses de socio los que se discuten y los que, eventualmente, se transforman en la atribución de acciones o participaciones de la sociedad absorbente. **No es aceptable afirmar que puesto que no existe alteración de su participación en el capital, no se precisa su pronunciamiento en junta general.** Bien al contrario, es precisamente la atribución de acciones o participaciones de la sociedad absorbente, la que justifica **la necesidad de que la junta general permita a los socios pronunciarse en defensa de sus intereses habida cuenta de las limitaciones que para los socios existen tras la inscripción de la fusión.**

Sobre el segundo de los defectos, la DGRN determina que si la sociedad absorbente cuenta con reservas libres suficientes no debe existir ningún inconveniente en que las diferencias derivadas del tipo de canje sean cubiertas con cargo a las mismas, siempre que dicha previsión conste en el proyecto de fusión y que se respete la limitación cuantitativa del tipo de canje. Dado que el aumento debe ser acordado por la junta general como un elemento más del proceso de fusión no existe conflicto que no quede cubierto por la regulación especial.

En cuanto a la necesidad de verificar el balance, la LME sólo la prevé en relación a las sociedades obligadas por lo que resulta excesivo exigirla en un procedimiento en el que se parte de un balance que ya ha sido aprobado por la junta general de la sociedad que se fusiona y que, en cualquier caso, debe ser objeto de aprobación junto al acuerdo de fusión. Si a ello se añaden las limitaciones del tipo de canje **resulta razonable entender la innecesariedad de la verificación por ajuste de tipo de canje.**

Verificación contable del aumento de capital con “cargo a beneficios”.

Resolución de la DGRN de 06/03/2019

En este asunto, el registrador suspende la inscripción de un aumento del capital social con cargo a beneficios porque no consta que dicho aumento haya sido acordado tomando como base un balance aprobado por la junta general, referido a una fecha dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de aumento de capital, verificado por un auditor de cuentas designado por el registrador mercantil, debiendo incorporarse a la escritura el balance y el informe del auditor.

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación impugnada al considerar que **la libre disponibilidad de las reservas viene limitada por las funciones que están llamadas a desempeñar: la cobertura de pérdidas contabilizadas.** Y si no son plenamente disponibles no reúnen los requisitos legalmente exigidos para su capitalización por el art. 303.1 LSC. Por ello, también el balance ha de reflejar fielmente la existencia o inexistencia de tales pérdidas. La verificación contable del balance que sirve de base al aumento del capital constituye **un requisito exigido en interés no sólo de los socios sino, especialmente, de los acreedores sociales.** No cabe acoger el argumento del recurrente en el sentido de que el aumento del capital con cargo a beneficios es diferente a la ampliación del capital con cargo a reservas y no es exigible el requisito de la verificación contable del balance.

Abreviaturas

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

kpmg.es



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

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

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