



# KNOW

## Novedades Jurídicas y Fiscales

**Boletín de actualización**

Nº 52 - Enero 2017





# Índice

## **Enfoque fiscal**

Reversión de deterioros de valor de participaciones anteriores a 2013	2
---	---

## **Enfoque legal**

Actividad de operador al por mayor de productos petrolíferos en territorio nacional	4
---	---

## **Novedades legislativas**

Ámbito fiscal	7
Ámbito legal	8

## **Jurisprudencia**

Ámbito fiscal	12
Ámbito legal	18

## **Doctrina administrativa**

Ámbito fiscal	28
Ámbito legal	34

<b>Noticias KPMG Abogados</b>	<b>38</b>
-------------------------------	-----------

# Enfoque fiscal

## Reversión de deterioros de valor de participaciones anteriores a 2013



**Itziar Galindo Jiménez**  
Partner TAX CTS  
KPMG Abogados, S.L.

El Consejo de Ministros del 2 de diciembre de 2016 aprobó el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social (en adelante RD-ley 3/2016). El mismo fue convalidado por Resolución de 15 de diciembre de 2016, del Congreso de los Diputados.

Entre dichas medidas tributarias se incorpora como **novedad** una relativa a la reversión de las pérdidas por deterioro de valor de participaciones en fondos propios de entidades, que supone un paso más en la eliminación de la deducibilidad de dichos deterioros.

El inicio de la eliminación de la deducibilidad de las pérdidas por depreciación de participaciones tiene su origen en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, en la que, para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013, se establecía que estos deterioros de valor no resultaban fiscalmente deducibles, tanto si se trataba de participaciones en entidades residentes en España como en el extranjero, cotizadas o no cotizadas. Esta medida se justificó, de acuerdo con la Exposición de Motivos de la Ley porque estos deterioros registran en el ámbito contable la pérdida esperada en el inversor ante la disminución del importe recuperable de la participación poseída respecto de su valor de adquisición, sin que aquella pérdida haya sido realizada.

Respecto a las provisiones por depreciación consideradas fiscalmente deducibles, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) ya contenía en su disp. trans. decimosexta una regla general -heredada del anterior Texto Refundido de la Ley del IS (disp. trans. cuadragésimo primera)-, para garantizar la adecuada recuperación de estas diferencias temporales que determinaron un gasto deducible en los ejercicios 2012 y anteriores. La misma articulaba la recuperación por reglas técnicas basadas en la evolución de los fondos propios de la participada y en las

futuras distribuciones de dividendos o participaciones en beneficios. Y en caso de entidades cotizadas, atendiendo a las reglas contables.

La novedad del Real Decreto-ley 3/2016 radica en la incorporación de un **nuevo mecanismo de reversión** de estas pérdidas por deterioro de valor de participaciones en fondos propios de entidades que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013. Y así se incorpora un importe mínimo de reversión del deterioro deducible y no revertido con anterioridad, que se ha establecido en una quinta parte de la diferencia temporal pendiente de revertir, durante los cinco (5) primeros períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que si resultasen reversiones superiores por las reglas generales establecidas por la disp. trans. decimosexta, será este importe superior el que deba revertirse (y no el importe mínimo de un quinto). En tal caso, el Real Decreto-ley establece cómo debe revertirse el saldo pendiente al establecer que: *"en el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos"*.

Finalmente, se dispone que esta integración se efectuará, en todo caso, en el período impositivo en que se produjera la transmisión de la participación, si bien lógicamente hasta el límite de la renta positiva derivada de esta transmisión, de modo que si se consolidase total o parcialmente la pérdida en su día computada, la misma adquiere deducibilidad fiscal de forma definitiva. Igualmente, y el supuesto de tener que revertirse la provisión pendiente respecto de la misma no podría aplicarse el art. 21 LIS por el importe de la reversión en aplicación del apartado primero de la disp. trans. decimonovena de la LIS.



La redacción de la norma plantea determinadas dudas respecto de su aplicación que deberán ser objeto de análisis:

- Parece que la novedad afecta tanto a los deterioros fiscales dotados por criterio fiscal especial (2008-2012) como a las provisiones de cartera fiscalmente deducidas en los ejercicios previos a 2008 que requerían inscripción contable. No obstante, en este último caso, se plantea cómo juegan la reversión en quintas partes y la disposición transitoria decimosexta que regula la regla general de reversión y el art. 11.6 que establece que la reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella.
  - Cómo aplica la reversión en quintas partes en los pagos fraccionados del IS.
  - Si debe aplicarse la reversión en quintas partes en el supuesto de transmisión de la participación durante el ejercicio o, al entenderse que el devengo del Impuesto se produce a final del ejercicio no hay que realizar la reversión proporcional al período de tenencia de la participación durante el ejercicio.
  - Cómo debe aplicarse la reversión en sociedades cuyo período impositivo tenga una duración inferior a un año.
- Si la reversión en quintas partes resulta de aplicación a las pérdidas de transmisión de participaciones pendientes de deducir de ejercicios anteriores al haberse realizado entre compañías del grupo.

Finalmente, hay que poner de manifiesto otras importantes implicaciones de la nueva norma:

- Puede plantearse el carácter confiscatorio del nuevo mecanismo de reversión pues supone una revocación retroactiva y paulatina de la deducibilidad de unas partidas que, conforme a la normativa anterior a 2013, resultaban perfectamente deducibles, en un supuesto en el que no se tiene que haber producido desde el punto de vista económico o contable una recuperación del valor de la participada.
- La recuperación en quintas partes puede tener un efecto muy significativo en la tesorería de las compañías, no solo si se considera la medida de forma aislada sino también si la ponemos en conjunción con la limitación a la compensación de bases imponibles negativas y deducciones por doble imposición introducidas por el Real Decreto-ley 3/2016.
- Desde el punto de vista contable las compañías van a tener que modificar su balance para adaptarlo a la nueva norma, reevaluando sus cuentas de impuestos diferidos pudiendo, algunas compañías en determinados casos, entrar en causa de disolución

# Enfoque legal

## Actividad de operador al por mayor de productos petrolíferos en territorio nacional



**Carmen Mulet Alles**  
Director Legal Público  
KPMG Abogados, S.L

La Ley 34/1998, de 7 de octubre, del Sector de Hidrocarburos (LSH), recientemente modificada por la Ley 8/2015, de 21 de mayo, por la que se regulan determinadas medidas tributarias y no tributarias en relación con la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, reconoce la libre iniciativa empresarial para el ejercicio de las actividades que constituyen el mercado de productos derivados del petróleo. Señala que las actividades de importación y exportación y de intercambio comunitario de productos petrolíferos pueden desarrollarse en régimen de libre competencia y sin que exista ningún tipo de intervención administrativa previa. No obstante, para las actividades que constituyen el mercado de hidrocarburos líquidos (refino de crudo de petróleo, transporte y almacenamiento y distribución y venta de productos derivados del petróleo) sí recoge diferentes regímenes de intervención administrativa.

Concretamente, respecto de la distribución y venta de productos derivados del petróleo, únicamente tres sujetos pueden intervenir en este mercado nacional, esto es: los operadores autorizados a distribuir al por mayor, los distribuidores al por menor y los consumidores o usuarios finales.

De lo anterior se desprende que toda actividad de comercialización o venta de hidrocarburos que se realice en territorio nacional debe desarrollarse a título de operador al por mayor o distribuidor al por menor. No existen *tertium genus* o supuestos de comercialización finalmente orientada a la venta al por menor en territorio nacional que queden fuera de tales categorías.

Cabe señalar que las estrictas operaciones de importación, exportación y/o intercambio intracomunitario de hidrocarburos líquidos –sin la consiguiente comercialización o venta en territorio nacional– no atribuyen a los sujetos que las desarrollan la condición de operador o distribuidor.

La actividad de operador al por mayor exige llevar a cabo una serie de trámites, registrarse como operador al por mayor ante la Dirección General de Política Energética del Ministerio de Industria, Energía y Turismo (“MINETUR”) y cumplir un conjunto de requisitos (entre los que cabe destacar que la entidad debe revestir la forma de sociedad mercantil de nacionalidad española o de otro Estado miembro de la Unión Europea). Asimismo, excepto determinados casos específicos, todo operador al por mayor está obligado a mantener existencias mínimas de seguridad para los productos, en la cantidad, forma y localización geográfica que corresponda (siendo posible que dicha obligación sea cumplida en otro Estado miembro de la Unión Europea, previa autorización del MINETUR), y a liquidar una cuota a la Corporación de Reservas Estratégicas de Productos Petrolíferos (“CORES”).

De acuerdo con lo anterior, resulta patente que los requisitos exigidos por la normativa de hidrocarburos son abundantes y restrictivos. De hecho, dichos requisitos suponen en la práctica que numerosas empresas petroleras extranjeras se abstengan de entrar en el mercado español, o bien se planteen realizar operaciones de compraventa en depósitos aduaneros (DA) o en depósitos distintos a los aduaneros (DDA) ubicados en España.

¿Deben considerarse los DA y DDA ubicados en España “territorio nacional” a efectos de la normativa de hidrocarburos? La legislación de hidrocarburos no define el concepto “territorio nacional” a pesar de que lo menciona en diversas ocasiones. Esta cuestión no es baladí puesto que en el caso de que se considerase que los referidos DA y DDA no forman parte del “territorio nacional” a los efectos de dicha normativa, no resultarían de aplicación las diferentes obligaciones a las que nos hemos referido anteriormente, y que a su vez supondría un gran incentivo para que las sociedades extranjeras realizaran operaciones de compraventa de hidrocarburos en España.

¿Por qué existe la duda sobre si debiera considerarse territorio nacional a los DA y DDA? Porque a efectos de la normativa fiscal dichos depósitos ostentan un régimen jurídico específico y diferenciado respecto del resto del territorio nacional. Por ejemplo, a efectos de devengo de derechos arancelarios, IVA e impuestos especiales. Tanto el régimen de depósito aduanero (DA) como el de depósito distinto del aduanero (DDA) son dos regímenes fiscales suspensivos. La entrada de bienes procedentes de países terceros que se vinculan a los referidos regímenes, no determina el nacimiento del hecho imponible importación para el IVA ni para los impuestos especiales ni, en el caso de los DA, produce la obligación de liquidar derechos arancelarios. La importación se produce cuando los bienes abandonan los mencionados regímenes aduaneros para su consumo en el territorio IVA: si la salida o abandono implican la reexportación de los bienes o su envío a otro Estado miembro, tampoco se origina el hecho imponible importación.

La Subdirección General de Hidrocarburos del MINETUR –previa consulta interna a la Abogacía del Estado– ha afirmado que *“ha de entenderse por tal [territorio nacional] todo el territorio integrante del Estado español, sometido a la soberanía del mismo, por lo que, los DA y los DDA ubicados en España deben considerarse necesariamente como integrantes del territorio nacional. Cosa distinta es que las mercancías depositadas en dichos espacios físicos tengan un tratamiento fiscal diferenciado en virtud del cual el devengo de los derechos arancelarios y del IVA se posponga hasta el momento real de la efectiva puesta en circulación de la mercancía en el territorio aduanero comunitario mediante su desvinculación del régimen de depósito. Pero ello no comporta, en modo alguno, la atribución a dichos espacios de un carácter extraterritorial”*<sup>1</sup>.

Así pues, la Subdirección General de Hidrocarburos es clara al manifestar que tanto los DA como los DDA son parte integrante del territorio nacional y, como tal, les es de aplicación en su integridad la normativa de hidrocarburos. Es decir, todas las ventas de hidrocarburos líquidos que se realicen en los DA o DDA se consideran actividades de distribución al por mayor y, por consiguiente, para poder llevar a cabo dichas actividades será requisito indispensable haberse registrado previamente como operador al por mayor ante la Dirección General de Política Energética, debiendo cumplir con los requisitos que la normativa de hidrocarburos exige para los mismos.

#### Así pues:

- Toda actividad de comercialización o venta de hidrocarburos que se realice en territorio nacional debe desarrollarse a título de operador al por mayor o distribuidor al por menor.
- Las operaciones de importación, exportación y/o intercambio intracomunitario de hidrocarburos líquidos, sin la consiguiente comercialización o venta en territorio nacional, no atribuyen a los sujetos que las desarrollan la condición de operador o distribuidor.
- Pese a la falta de definición del concepto “territorio nacional” en la normativa de hidrocarburos, tanto los depósitos aduaneros (DA) como los depósitos distintos a los aduaneros (DDA) son parte integrante del territorio nacional y, como tal, les es de aplicación en su integridad la normativa de hidrocarburos, siendo consideradas todas las ventas de hidrocarburos líquidos que se realicen en los DA o DDA como actividades de distribución al por mayor, y resultándoles exigible el cumplimiento de los requisitos que la normativa de hidrocarburos prevé para las mismas.

<sup>1</sup> Informe de la Subdirección General de Hidrocarburos del MINETUR de fecha 8 de julio de 2015 en respuesta a la consulta formulada por KPMG Abogados, S.L.







# Novedades legislativas

## Ámbito fiscal

### Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 3 de enero de 2017 (BOE 05/01/2017)**, del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 11 de julio de 2014, en la que se recogen las instrucciones para la formalización del documento único administrativo (DUA).

**RESOLUCIÓN de 19 de enero de 2017 (BOE 27/01/2017)**, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017.

En virtud del mandato establecido en el art. 116 de la Ley General Tributaria de elaborar anualmente un Plan de control tributario, se ha publicado en el BOE del 27 de enero, la Resolución de 19 de enero de 2017 de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por la que se aprueban las directrices generales del citado Plan General de Control Tributario y Aduanero de 2017, articulándose el mismo, como en años anteriores, en torno a tres grandes pilares:

- Prevención, investigación y control del fraude tributario y aduanero.
- Control del fraude en fase recaudatoria
- Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas.

En la Resolución se recuerda que la Agencia Tributaria, en cuanto organización administrativa que tiene encomendada la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y aduanero, desempeña una importante labor para contribuir al saneamiento de las cuentas públicas, y conseguir los recursos necesarios con los que financiar los servicios públicos.

Para ello, la institución tiene establecidos como objetivos estratégicos fundamentales y permanentes desde su creación tanto la prevención como la lucha contra el fraude fiscal. En consecuencia, debe proceder a definir las **áreas de riesgo fiscal** que se consideren de **atención prioritaria en cada ejercicio**, así como los **criterios básicos** de todas las **actuaciones de comprobación e investigación** que se desarrollarán sobre los obligados tributarios en los que concurran los perfiles de riesgo.

Se trata de un Plan Anual de Control Tributario que hace referencia concreta a las líneas de actuación de prevención y control del fraude que se consideran más relevantes, en el que las **grandes fortunas**, el **fraude al IVA**, la **elusión fiscal de multinacionales**, la **economía digital** y la prevención y control del fraude en fase recaudatoria son protagonistas para la Agencia Tributaria para 2017.

## Ámbito legal

### Laboral y Seguridad Social

#### Resoluciones

### Banca, Seguros y Mercado de Valores

#### Reglamentos de la UE

#### Reales Decretos-Leyes

**RESOLUCIÓN de 23 de diciembre de 2016 (BOE 03/01/2017)**, del Fondo de Garantía Salarial, de adhesión al Registro Electrónico de Apoderamientos de la Administración General del Estado, y se concretan los trámites y actuaciones iniciales por medios electrónicos para los que será válida la representación incorporada a dicho Registro.

**REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/104 de la Comisión, de 19 de octubre de 2016 (DOUE 21/01/2017)**, por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) n.º 148/2013 por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los derivados extrabursátiles, las entidades de contrapartida central y los registros de operaciones, en lo que respecta a las normas técnicas de regulación sobre los elementos mínimos de los datos que deben notificarse a los registros de operaciones (Texto pertinente a efectos del EEE).

**REGLAMENTO DE EJECUCIÓN (UE) 2017/105 de la Comisión, de 19 de octubre de 2016 (DOUE 21/01/2017)**, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1247/2012 por el que se establecen normas técnicas de ejecución relativas al formato y la frecuencia de las notificaciones de operaciones a los registros de operaciones, de conformidad con el Reglamento (UE) n.º 648/2012 del Parlamento Europeo y del Consejo, relativo a los derivados extrabursátiles, las entidades de contrapartida central y los registros de operaciones (Texto pertinente a efectos del EEE).

**REAL DECRETO-LEY 1/2017, de 20 de enero (BOE 21/01/2017)**, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo.

Este Real Decreto-ley establece un cauce que facilitará a los **consumidores** la posibilidad de llegar a **acuerdos extrajudiciales con las entidades de crédito con las que tienen o han tenido suscrito un contrato de préstamo o crédito con garantía hipotecaria, para solucionar las controversias y reclamaciones que se pudieran suscitar en materia de cláusulas suelo, por cantidades indebidamente satisfechas, en el contexto de los últimos pronunciamientos judiciales** y, en particular, las Sentencias del TS de 9 de mayo de 2013, y TJUE de 21 de diciembre de 2016 en los asuntos acumulados C-154/15 y C-307 y 308/15.

Las medidas contenidas en este Real Decreto-ley son aplicables a los contratos que presenten las siguientes características: (i) sean contratos **de préstamo o crédito garantizados con hipoteca inmobiliaria**; (ii) contengan una **cláusula suelo**; y (iii) el deudor sea un **consumidor persona física**.

El cauce establecido en este Real Decreto-ley se vertebra del siguiente modo:

- En primer lugar, se impone a todas las entidades de crédito el establecimiento de un sistema de reclamación extrajudicial. De modo que las entidades de crédito cuentan con el plazo de un (1) mes para habilitar este procedimiento.
- En segundo lugar, las entidades de crédito deben garantizar que el sistema de reclamación extrajudicial es conocido por todos los consumidores que tuvieran incluidas cláusulas suelo, por lo que deberán anunciarlo a sus clientes.

## Ámbito legal (cont.)

### Reales Decretos-Leyes

- En tercer lugar, se trataría de la presentación de la correspondiente reclamación por el consumidor. A continuación, este deberá manifestar si está de acuerdo con el cálculo y correspondiente abono. En el caso de que el consumidor esté conforme con el cálculo recibido, la **devolución** deberá verificarse mediante entrega **en efectivo**, salvo que el consumidor consienta la **sustitución** de la devolución en efectivo del importe acordado **por otras medidas compensatorias distintas** (por ejemplo, minoración del principal de la deuda pendiente de restitución, o reducción del tipo de interés aplicable en futuros vencimientos).

Se prevé un **plazo máximo de tres (3) meses**, a contar desde la presentación de la reclamación, para que el consumidor y la entidad lleguen a un acuerdo y **se ponga a disposición del primero la cantidad a devolver**.

Por otro lado, se contempla que para aquellos **procedimientos judiciales ya en curso en la fecha de entrada en vigor de este Real Decreto-ley**, en los que se dirima una pretensión incluida en su ámbito, ejercitada por uno o varios consumidores frente a una entidad de crédito, **las partes de común acuerdo se podrán someter al nuevo procedimiento previsto en este Real Decreto-ley, solicitando para ello la suspensión del proceso anterior**.

Por último, se recogen una serie de medidas en materia de costas procesales que incentivan el reconocimiento extrajudicial del derecho del consumidor y el allanamiento por parte de las entidades de crédito.

### Resoluciones

**RESOLUCIÓN de 2 de enero de 2017 (BOE 12/01/2017)**, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se publica el tipo de interés máximo a utilizar en el cálculo contable de la provisión de seguros de vida, de aplicación al ejercicio 2017.

**RESOLUCIÓN de 2 de enero de 2017 (BOE 12/01/2017)**, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, por la que se publica el tipo de interés máximo a utilizar en los planes y fondos de pensiones respecto a las contingencias en que esté definida la prestación y para las que se garantice exclusivamente un tipo de interés mínimo o determinado en la capitalización de las aportaciones, de aplicación al ejercicio 2017.

**RESOLUCIÓN de 10 de enero de 2017 (BOE 20/01/2017)**, del Banco de España, por la que se publica la relación de participantes directos en TARGET2 - Banco de España.

**RESOLUCIÓN de 11 de enero de 2017 (BOE 18/01/2017)**, de la Comisión Ejecutiva del Banco de España, por la que se modifica el Acuerdo de 22 de mayo de 2015, de aprobación del régimen de delegación de competencias.

### Protección de datos

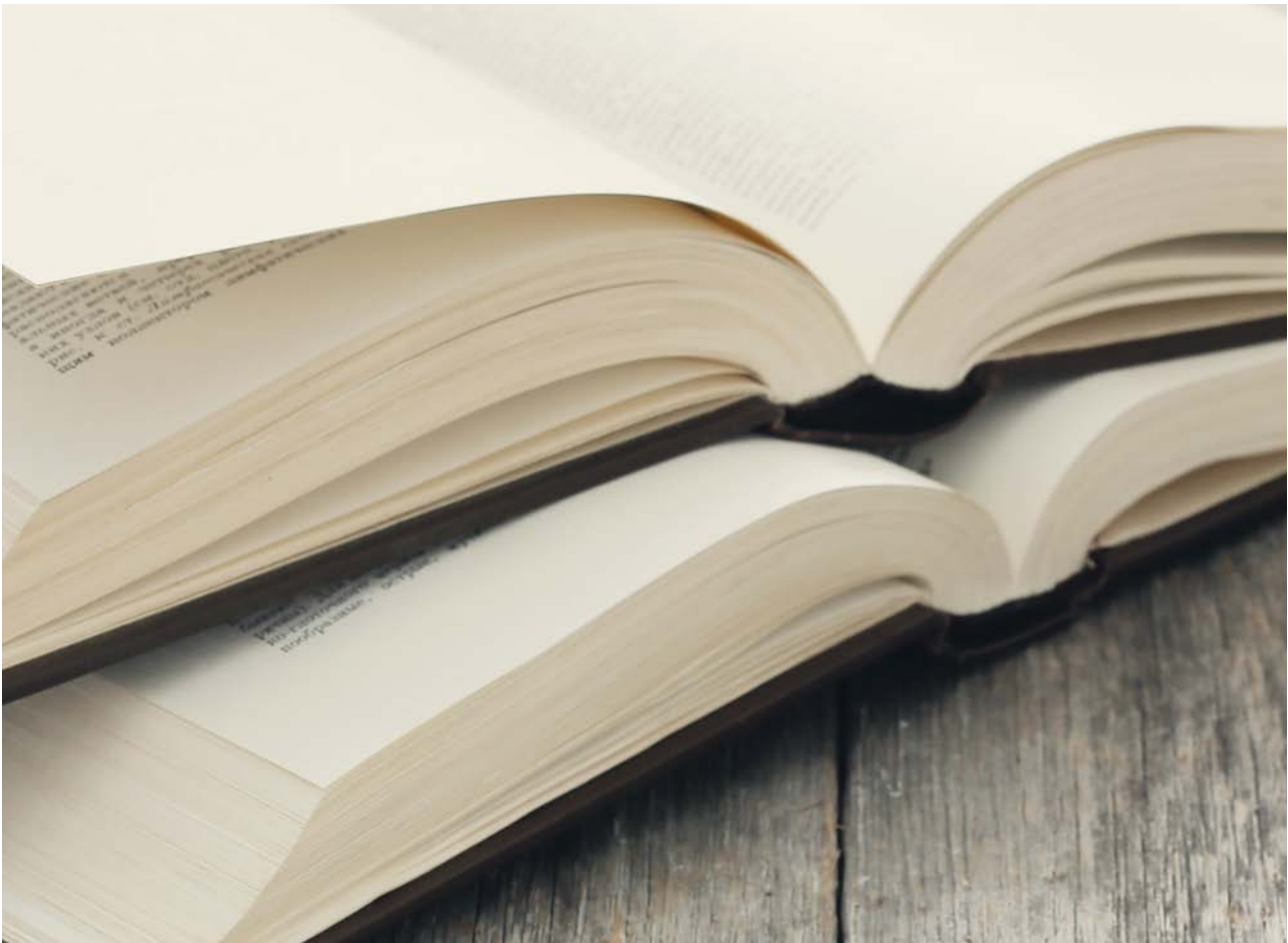
#### Acuerdos Internacionales

**Información relativa a la ENTRADA EN VIGOR del Acuerdo** entre los Estados Unidos de América y la Unión Europea sobre la protección de los datos personales en relación con la prevención, la investigación, la detección y el enjuiciamiento de infracciones penales **(DOUE 31/01/2017)**.

**DECLARACIÓN DE LA COMISIÓN en relación con el Acuerdo** entre los Estados Unidos de América y la Unión Europea sobre la protección de los datos personales en relación con la prevención, la investigación, la detección y el enjuiciamiento de infracciones penales («Acuerdo marco») **(DOUE 31/01/2017)**.



Ámbito legal (cont.)	
<b>Administrativo</b>	
Reglamentos de la UE	<p><b>REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2017/72 de la Comisión de 23 de septiembre de 2016 (DOUE 14/01/2017)</b>, por el que se completa el Reglamento (UE) n.º 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que atañe a las normas técnicas de regulación que especifican las condiciones para autorizar exenciones de datos (Texto pertinente a efectos del EEE).</p>
Decisiones de la EU	<p><b>DECISIÓN (UE, Euratom) 2017/46 de la Comisión de 10 de enero de 2017 (DOUE 11/01/2017)</b>, sobre la seguridad de los sistemas de información y comunicación de la Comisión Europea.</p> <p><b>DECISIÓN DE EJECUCIÓN (UE) 2017/89 de la Comisión de 17 de enero de 2017 (DOUE 18/01/2017)</b>, sobre el establecimiento de las listas anuales de prioridades de 2017 para la elaboración de códigos de red y de directrices (Texto pertinente a efectos del EEE).</p>
Reales Decretos	<p><b>REAL DECRETO 1/2017, de 13 de enero (BOE 14/01/2017)</b>, por el que se modifica el Real Decreto 1067/2015, de 27 de noviembre, por el que se crea la Agencia Estatal de Investigación y se aprueba su Estatuto.</p> <p><b>REAL DECRETO 20/2017 de 20 de enero (BOE 21/01/2017)</b>, sobre los vehículos al final de su vida útil.</p>





# Jurisprudencia

## Ámbito fiscal

### Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

Tribunal Superior de Justicia

#### BASE IMPONIBLE

**Reducción de la base imponible del IVA por créditos incobrables, aun en el caso de que la rectificación sea anterior a la interposición de la reclamación judicial contra el deudor.**

**Sentencia del TSJ Andalucía, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 06/07/2016. Rec. 195/2015**

La cuestión litigiosa se centra en resolver el derecho a rectificar la base imponible del IVA por parte del acreedor como consecuencia de la existencia de un crédito incobrable cuando la rectificación de la factura se realiza con anterioridad a la interposición de la reclamación judicial. Respecto de los hechos que motivan esta Sentencia cabe señalar que se trata de facturas del año 2011 (meses de abril, mayo y junio) cuya rectificación se produce el 5 de enero de 2012, mientras que la interposición de la reclamación judicial es de fecha 16 de enero de 2012.

**El Tribunal estima procedente la rectificación de la factura realizada por el acreedor (arrendador de un local de negocio) como consecuencia del impago de las rentas procedentes de la actividad de arrendamiento, aunque la reclamación judicial fue instada una semana después de la rectificación, pero dentro de los plazos de modificación y comunicación a la Administración previstos en la Ley, entendiéndose cumplidos, por lo tanto, los requisitos establecidos en el art. 80. apdo. cuatro de la Ley del IVA.**

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

#### FONDO DE COMERCIO FINANCIERO

**Régimen fiscal español de amortización del fondo de comercio financiero: ¿ayuda de Estado?**

**Sentencia del TJUE de 21/12/2016. Asuntos acumulados C-20/15P y C-21/15P**

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha dictado Sentencia el 21 de diciembre de 2016 en los asuntos acumulados C-20/15P y C-21/15P considerando equivocado el planteamiento del Tribunal General de la Unión Europea (TGUE) cuando en las Sentencias de instancia, de 7 de noviembre, no interpretó correctamente el requisito del carácter selectivo de las ayudas de Estado, que le obligaba a comprobar si la Comisión había demostrado el carácter discriminatorio del régimen español de deducción de las adquisiciones de participaciones en sociedades extranjeras. En consecuencia, el TJUE devuelve el asunto al TGUE que deberá analizarlo de nuevo pero, esta vez, teniendo en cuenta el criterio fijado por el TJUE.



## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunal de Justicia de la Unión Europea

El TJUE recuerda que el único parámetro pertinente para demostrar el carácter selectivo de una medida fiscal nacional consiste en comprobar si ésta puede favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable en relación con el objetivo del régimen fiscal general de que se trate y que, de este modo, están sujetas a un trato diferenciado que puede calificarse de discriminatorio. Contrariamente a lo declarado por el TGUE, no se deriva de la jurisprudencia que, con objeto de demostrar el carácter selectivo de una medida nacional, la Comisión esté en cada caso obligada a identificar una categoría particular de empresas que sea la única que disfruta de la medida.

El TJUE señala que la Comisión basó el carácter selectivo de las medidas en el hecho de que establecen una excepción al régimen general español del Impuesto sobre Sociedades y discriminan entre empresas que se encuentran en una situación comparable en relación con el objetivo perseguido por ese régimen. En efecto, las sociedades residentes españolas que adquieren una participación en otra sociedad residente no pueden acogerse a la ventaja fiscal que confiere la medida controvertida. En cambio, el beneficio se reserva únicamente a las empresas que efectúan una adquisición de participaciones de, al menos, el 5% en una empresa extranjera.

Por consiguiente, el TJUE considera que el TGUE incurrió en error de Derecho dado que, sin haber comprobado si la Comisión había demostrado el carácter discriminatorio de la medida en cuestión, concluyó que no existía selectividad de la medida ya que la Comisión no había identificado una categoría particular de empresas que fuera la única favorecida por la medida fiscal en cuestión.

Adicionalmente el TJUE declara que el TGUE incurrió en error de Derecho al aplicar la jurisprudencia relativa a las ayudas a la exportación y al haber introducido una distinción artificial entre las ayudas a la exportación y las ayudas a la exportación de capitales. En efecto, de acuerdo con lo planteado por el Abogado General, esa jurisprudencia no puede entenderse en el sentido de que el carácter selectivo de una medida nacional deba derivar necesariamente de que ésta beneficie únicamente a las empresas exportadoras de bienes y servicios. Por el contrario, una medida como la controvertida, que pretende favorecer las exportaciones, puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones transfronterizas en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario de que se trate, y llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza en el territorio nacional.

Aunque el TJUE cuando anula una sentencia del TGUE está facultado para resolver él mismo definitivamente el litigio, en este caso, mediante esta Sentencia de 21 de diciembre de 2016, anula ambas Sentencias del TGUE y le reenvía los asuntos para que, vinculado por la resolución adoptada en casación, continúe con el procedimiento y resuelva entrando a examinar todos los motivos invocados en los recursos, y decidiendo acerca de si las empresas que no reunían los requisitos para conseguir la ventaja fiscal concedida por la medida controvertida se encontraban, en relación con el objetivo perseguido por el régimen tributario en cuestión, en una situación fáctica y jurídica comparable a la de las empresas favorecidas por esa medida.

**El TJUE ha considerado equivocado el planteamiento del TGUE en cuanto a la no consideración del fondo de comercio financiero como ayuda de Estado, por no haber interpretado correctamente el requisito del carácter selectivo de las ayudas de Estado.**

## Ámbito fiscal (cont.)

Tribunal Supremo

### Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Tribunal Supremo

#### BASE IMPONIBLE

**Habiéndose otorgado escritura pública de compraventa, no se modifica el devengo del IS en el supuesto en el que el vendedor de un terreno en curso de urbanización esté obligado a terminarla.**

**Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 10/11/2016. Rec. 3230/2015**

El TS resuelve sobre la cuestión de **si se ha producido la transmisión jurídica de unos terrenos en curso de urbanización habiéndose otorgado escritura pública de compraventa**, y consecuentemente, si debe reconocerse la totalidad del ingreso procedente de la venta; o si por el contrario no se ha producido tal operación, de acuerdo con las normas contables aplicables que determinan en qué momento debe reconocerse contablemente dicho ingreso (Norma de Valoración 14 del PGC 2007, así como diferentes Consultas del ICAC), y debe registrarse el mismo únicamente por la parte proporcional al avance de las obras de urbanización como un anticipo de venta.

El hecho que genera la presente controversia es la operación de venta de unas parcelas en curso de urbanización, efectuada entre la recurrente (en calidad de transmitente) y la entidad adquirente, efectuada en el ejercicio 2009. Operación que, según sostiene la parte vendedora, en contra de lo mantenido por la Administración Tributaria, no debe ser imputada al citado ejercicio en su totalidad, por cuanto no puede entenderse que se ha producido la transmisión de la totalidad de los *“riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes”*, tal y como exige el Plan General de Contabilidad.

Señala el Tribunal a este respecto que las Consultas del ICAC alegadas por la parte recurrente deben entenderse desde una *“perspectiva estrictamente contable, al margen de las posibles implicaciones fiscales que pudieran derivarse de los hechos descritos en la misma, toda vez que el ICAC carece de competencia para efectuar pronunciamientos de naturaleza tributaria. Las consultas del ICAC no forman parte del ordenamiento jurídico como fuente de Derecho. Es un criterio interpretativo de un Ente público especializado”*. Así, con base en el contrato aportado, concluye que se trata de una compraventa pura y simple, con la transmisión del pleno dominio de las fincas vendidas y el pago de las mismas en el propio acto, sin condicionante alguno y sin retener el vendedor riesgos o beneficios, por lo que el ingreso deberá reconocerse en su totalidad en el ejercicio 2009.

#### CUOTA ÍNTEGRA

**Procedencia de la aplicación del coeficiente multiplicador previsto en el art. 22 LISD en caso de patrimonio preexistente negativo.**

**Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 23/11/2016. Rec. 2753/2015**

Se plantea, por parte de la recurrente, recurso de casación contra la Sentencia del TSJ de Madrid confirmatoria de la Resolución del TEAC, que ratificaba la liquidación provisional por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) recurrida, alegando, por un lado, la improcedencia de la aplicación del coeficiente multiplicador por patrimonio preexistente aplicado por la Administración Tributaria por cuanto que el patrimonio preexistente era negativo y, por otro lado, en caso de no prosperar tal motivo y subsidiariamente, por la inconstitucionalidad del art. 22 LISD por contravenir los principios constitucionales de capacidad económica e igualdad.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Tribunal Supremo

Por lo que respecta al primer motivo casacional, recuerda el Tribunal que la cuota tributaria del ISD se obtiene aplicando a la cuota íntegra un **coeficiente multiplicador** (bien el que hubiera sido aprobado por la Comunidad Autónoma de que se trate o en su defecto el previsto en el art. 22 LISD). Asimismo, señala que la aplicación de éste en función de la cuantía de los tramos del patrimonio preexistente, **se configura como una operación necesaria para convertir la cuota íntegra en cuota tributaria, y consecuentemente necesario para determinar la deuda tributaria.**

En su literalidad establece *“la eventual imposibilidad de aplicar uno de los coeficientes multiplicadores previstos cuando el patrimonio preexistente es negativo no podría suponer que la cuota íntegra se convirtiera en cuota tributaria, ya que no es una hipótesis contemplada en la regulación del impuesto, sino que, de acuerdo con la mecánica establecida para la determinación de la cuota tributaria, supondría la imposibilidad de aplicar el impuesto a los sujetos pasivos con patrimonio preexistente negativo, resultado ilógico y contrario a la esencia y finalidad del impuesto sobre sucesiones que grava la capacidad económica derivada de una adquisición gratuita mortis causa”*.

Así, concluye el Tribunal desestimado el primer motivo de casación y confirmado la liquidación provisional girada a la recurrente.

Por lo que respecta a la segunda cuestión planteada de forma subsidiaria, el Tribunal rechaza la interposición de cuestión de inconstitucionalidad, dado que éste no aprecia que el art. 22 LISD vulnere en modo alguno los principios de igualdad y capacidad económica alegados, dado que la propia Constitución Española permite, en virtud de las competencias atribuidas a las Comunidades Autónomas, que éstas puedan modificar las tarifas y reducciones de los impuestos que les han sido cedidos, así como establecer deducciones y bonificaciones, o como es el caso, coeficientes multiplicadores en función del patrimonio preexistente.

## Impuesto sobre la Renta de No Residentes

### Audiencia Nacional

#### INGRESOS INDEBIDOS

##### Cambio de criterio en la AN respecto del cómputo de intereses de demora.

##### Sentencia de la AN, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 28/10/2016. Rec. 13/2013

La Audiencia Nacional (AN) sienta un nuevo criterio en cuanto al **cómputo de los intereses de demora en los supuestos de devoluciones del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)** cuando éste se entiende soportado indebidamente, señalando que éstos **deberán ser abonados desde la fecha en que se solicita de la devolución del impuesto indevido.**

El hecho que da lugar a esta Sentencia es la solicitud de ingresos indebidos presentada por la entidad recurrente (entidad aseguradora británica no residente sin establecimiento permanente dedicada casi exclusivamente en el período afectado al negocio de seguros *unit linked*) al considerar que las cantidades que le habían sido retenidas sobre determinados dividendos obtenidos, lo fueron indebidamente pues la retención efectuada es contraria al Derecho de la Unión Europea. Señala la entidad aseguradora no residente que, dado que en los años de referencia (2002 a 2006) no existía ninguna disposición en el CDI España-Reino Unido o en ninguna otra norma que permitiese a los contribuyentes no residentes en territorio español reclamar la devolución de las retenciones sufridas con ocasión del pago de dividendos, la consecuencia era que ésta estaba sujeta a tributación en España por los dividendos pagados por sociedades



## Ámbito fiscal (cont.)

### Audiencia Nacional

residentes en España “a través del mecanismo de la retención en la fuente, coste que se convertía en definitivo al no existir mecanismo alguno en la regulación del IRNR, que permitiese la recuperación (vía devolución) del impuesto y ello, en definitiva, debido a que no eran empresas de seguros residentes en territorio español” mientras que, por el contrario, las entidades aseguradoras españolas podían beneficiarse de un crédito fiscal, solicitando la devolución de las retenciones sufridas, incluidas en la declaración-liquidación efectuada por el pagador de los dividendos.

Confirmado por el Tribunal, con base en la jurisprudencia del TJUE sobre la cuestión, que sí ha existido un tratamiento discriminatorio contrario al Derecho de la Unión Europea, éste analiza, sosteniendo una posición contraria a la mantenida por el TEAC, **cual es el momento desde el que -dies a quo- deben abonarse los intereses de demora solicitados.**

Señala la AN (matizando las Sentencias emitidas por ésta anteriormente, por ejemplo, Sentencia de 23 de julio de 2015, Rec. 630/2013) que no puede acceder a que se abonen los intereses desde la fecha en que se ingresó la retención, como solicita la entidad recurrente, pues en dicho momento la retención era debida de conformidad con la normativa aplicable, sin que produjera discriminación alguna respecto de las empresas españolas a las que también se efectuaba dicha retención. La situación de discriminación se produce cuando no se permite a la entidad no residente sin establecimiento permanente presentar una declaración-liquidación en términos equiparables a las empresas españolas (y con ello, no recuperar la retención que le fue practicada).

Según lo expuesto, y teniendo en cuenta la propia mecánica del Impuesto, la Administración no puede conocer que existe una situación de discriminación hasta el momento en el que el contribuyente reclama la devolución de lo indebidamente retenido.

**La AN respecto del *dies a quo* de intereses de demora, en supuestos de devoluciones del IRNR soportado indebidamente -vía retención- por no residentes, al considerarse un gravamen discriminatorio, entiende que éstos deben abonarse desde el momento en que se solicita la devolución del impuesto indevido.**

## Procedimiento Tributario

### Tribunales Superiores de Justicia

#### DEVOLUCIÓN DE GARANTÍAS

**Declarada la prescripción de una deuda tributaria, procede la devolución del coste de los avales prestados desde el inicio.**

**Sentencia del TSJ Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16/06/2016. Rec. 1293/2012**

El TSJ resuelve sobre el reembolso de los costes de las garantías (avales) en su totalidad y prestados por la recurrente para la suspensión de la sanción impuesta, en el marco del procedimiento, resuelto por el TS que apreció prescripción por la paralización de las actuaciones por transcurso de más de cinco años en su tramitación.

## Ámbito fiscal (cont.)

Tribunales Superiores de Justicia

Señala el Tribunal, en contra de lo sostenido por la Dependencia Regional de Recaudación, que **procede el reembolso del coste de las garantías prestadas, incluidas las anticipadas, en cuanto ambos eran precisos para la suspensión, con sus intereses**. Y ello dado que la prescripción extingue la deuda tributaria, y no meramente incide en su exigibilidad como se configura en Derecho privado. Recuerda éste que la propia Sentencia en su *“Fundamento Séptimo refiere la condena al pago de los gastos satisfechos por la formalización de los avales como consecuencia de la estimación del recurso, sin hacer ninguna distinción por períodos temporales”*.

Por ello, anula la resolución del TEAR que había determinado el reembolso de los costes derivados de los avales únicamente desde la fecha en la que debía de tenerse por prescrita la deuda tributaria y sólo hasta la devolución de los mismos, lo que excluía las comisiones de mantenimiento pagadas por trimestres adelantados, exigidos por el avalista.

Audiencia Nacional

### PRUEBA

**Con carácter general, no pueden aportarse pruebas en vía económico-administrativa que debieron ser aportadas en vía de comprobación, si bien esto no conlleva que se deniegue la aportación de nuevos elementos cuando los primeros no fueron tomados en consideración por el Tribunal.**

**Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 16/11/2016. Rec. 345/2014**

El presente litigio se centra en determinar, con base en las pruebas aportadas, la afectación de las cuotas de IVA soportadas a la actividad económica realizada por la entidad recurrente (actividad agrícola general y actividad vitivinícola), o si por el contrario, ésta realiza otras actividades que no pueden entenderse que se desarrollan desde un punto empresarial con la finalidad de obtener rendimientos y por lo tanto limitan la deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas.

El hecho determinante que motiva esta Sentencia es **la aportación de las pruebas y los indicios probatorios que éstas aportan para sostener el ejercicio de una actividad empresarial** (producción de vino y aceite ecológico). Y ello dado que la recurrente, ante la falta de consideración de los documentos inicialmente aportados en vía de comprobación, aportó nueva documentación ante el TEAR con el objetivo de convencer a éste del ejercicio de tal actividad.

Analizadas las circunstancias y documentos aportados, la AN señala que *“una cosa es no admitir la prueba porque efectivamente pudo haberse aportado ante la Inspección y, otra cosa es que, ante la no toma en consideración de los elementos probatorios ya aportados ante la Inspección el obligado tributario insista, incorporando nuevos elementos probatorios con el fin de convencer al TEAR de que, efectivamente se realizaba un actividad agrícola ecológica, siendo la prueba de esa actividad la esencial”*.

Concluye el Tribunal que **no resulta razonable la inadmisión de la prueba aportada para seguidamente concluir que, en función de la prueba existente, no se acredita la circunstancia a probar, tal y como señaló el TEAC**. Por ello, se **entiende acreditado el ejercicio de la actividad agrícola de producción de vino y aceite ecológico** y, consecuentemente, la deducibilidad (casi en su totalidad, al dejar fuera determinadas facturas de concepto genérico) de las cuotas de IVA soportadas afectas a dicha actividad.

## Ámbito legal

### Laboral y Seguridad Social

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Tribunal Supremo

#### IGUALDAD DE TRATO EN EL EMPLEO Y LA OCUPACIÓN

##### Requisito de la edad en una convocatoria específica.

##### Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 15/11/2016. Asunto C-258/2015

En este asunto el TJUE resuelve la cuestión prejudicial planteada sobre la interpretación de los arts. 2 apdo. 2, 4 apdo. 1 y 6 apdo. 1 c) de la **Directiva 2000/78/CE relativa al establecimiento de un marco general para la igualdad de trato en el empleo y la ocupación**. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre una persona física y la Academia Vasca de Policía y Emergencias, en relación con la decisión de ésta de publicar una convocatoria que exige que los candidatos a puestos de agentes de dicha entidad no hayan cumplido la edad de 35 años. En este sentido, el TJUE declara que el art. 2.2, en relación con el art. 4.1, de la Directiva 2000/78/CE, debe interpretarse en el sentido de que **no se opone a una norma nacional que establece que los candidatos a puestos de agentes de un Cuerpo de Policía que ejercen todas las funciones operativas o ejecutivas que corresponden a dicho Cuerpo no deben haber cumplido la edad de 35 años**, puesto que la diferencia de trato por razón de la edad no es constitutiva de discriminación en este caso, al tener en cuenta en la necesidad de estar en posesión de unas capacidades físicas específicas para poder cumplir las misiones esenciales del Cuerpo. El Tribunal encuentra que existe proporcionalidad entre el requisito de la edad y la legitimidad del objetivo perseguido por la norma en cuestión, relativo a garantizar el carácter operativo y el buen funcionamiento del servicio de policía.

#### COMPETENCIA DEL ÓRGANO JURISDICCIONAL SOCIAL

##### Declaración concursal.

##### Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 18/10/2016. Rec. 2213/2015

El origen de este asunto parte de la extinción del contrato de trabajo de un empleado mayor de 55 años en virtud de despido colectivo, donde posteriormente se declaró el concurso de la empresa. Ante esta situación, la Administración Concursal (AC) solicitó la suscripción del convenio especial y que se abonasen las cuotas correspondientes en virtud del art. 51.9 ET. Se plantea la competencia del órgano concursal para el conocimiento de la cuestión, determinando el TS que se trata de una acción declarativa que no está entre las competencias tasadas del Juez del concurso.

Argumentó el Alto Tribunal que la declaración de concurso no supone que, a partir de esa fecha todas las acciones sociales que se ejerciten han de ser competencia del Juez del concurso. La empresa asumió la obligación, impuesta por el art. 51.9 ET, respecto a las empresas que no se encuentran en situación concursal, de suscribir un convenio especial con la Seguridad Social respecto a los trabajadores de 55 o más años de edad, así como de abonar las cuotas correspondientes.

Por lo tanto, dadas las fechas en las que acaecieron los hechos, **al ser el despido colectivo anterior a la declaración de la empresa en situación de concurso, el conocimiento de todas las cuestiones atinentes al despido colectivo corresponde al orden Jurisdiccional Social**, encontrándose entre las mismas la que es objeto de la demanda en este caso. Añade asimismo que es irrelevante, en orden a la atribución competencial, que la demanda se interpusiera con posterioridad a que la empresa fuera declarada en concurso ya que, de conformidad con el art. 50.4 de la Ley Concursal, el Juez de lo Social ha de conocer de dicha demanda si es competente, pero si las acciones que se ejercitan pudieran tener trascendencia para el patrimonio del deudor ha de emplazar a la AC y ha de tenerla como parte en defensa de la masa, si se personase.

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

### FACTO DE NO COMPETENCIA POSTCONTRACTUAL

**Desproporcionada reclamación por la empresa que reclama una cantidad equivalente a una anualidad de salario bruto, en concepto de indemnización por incumplimiento del pacto de no competencia.**

**Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 26/10/2016. Rec. 1032/2015**

La cuestión que da inicio a las presentes actuaciones es una demanda de cantidad interpuesta por la empresa accionante frente a un trabajador con el que había suscrito un pacto de no competencia postcontractual durante 18 meses, en el cual se reclama una cantidad equivalente a una anualidad de salario bruto, en concepto de indemnización, conforme a lo acordado en el anexo al contrato de trabajo como indemnización por incumplimiento del pacto de no competencia postcontractual. En concreto, la cuestión analizada es el alcance de lo previsto en el art. 21 ET dedicado al pacto de no concurrencia, de donde se presume tácitamente qué adecuada o proporcional ha de ser la compensación a la empresa cuando dicho trabajador incumpla tal pacto.

En este caso, el TS **considera que existe desproporción entre la renuncia a la que se comprometió el trabajador y la cantidad reclamada por la empresa; puntualiza el Alto Tribunal que se han de tener en cuenta las particularidades del ámbito laboral frente a las interpretaciones del ámbito civil**, ya que el cálculo indemnizatorio se fija sobre la base del salario del trabajador, que es un concepto social, al igual que el *principio de autonomía* en el ámbito civil y que en el social no tiene igual alcance.

### DESPIDO IMPROCEDENTE

**Cese de una trabajadora extranjera por pérdida del permiso de trabajo.**

**Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 16/11/2016. Rec. 1341/2015**

Se analizan en este asunto las consecuencias de la extinción contractual ocasionada por la circunstancia de que el trabajador pierda -por falta de renovación- la necesaria autorización para trabajar.

El TS considera como despido improcedente el cese de una trabajadora extranjera por pérdida del permiso de trabajo. Determina el Alto Tribunal que los contratos a extranjeros **no pueden incluir la pérdida sobrevenida del permiso de trabajo como causa válida de extinción, y por tanto no indemnizable**, y añade el TS que *"resultaría cláusula abusiva aquella que se apoyara en una circunstancia sobre cuya concurrencia no puede ejercer ninguna influencia la conducta del trabajador"*.

Para el TS *"no cabe duda de que la pérdida de la autorización para trabajar en España imposibilita la continuación del contrato de trabajo del extranjero. Tampoco puede negarse que estamos ante un supuesto en que la causa de la finalización del mismo es ajena a la empresa. Sin embargo, nuestro legislador ha querido dotar de un determinado marco de protección a los trabajadores cuyo contrato se extingue por la concurrencia de una causa legal y, como ya hemos expresado, los contornos de esa protección deben garantizarse también a los trabajadores extranjeros aun cuando carezcan de autorización para prestar servicios en España pero, pese a ello, los han venido prestando efectivamente"*.



## Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

### COMUNICACIÓN DE LA NÓMINA A TRAVÉS DE SOPORTE INFORMÁTICO

**Cambio doctrinal: ya no es obligatoria la entrega en formato papel.**

**Sentencia del TS, Sala Cuarta, de lo Social, de 01/12/2016. Rec. 3690/2014**

Se rechaza el recurso planteado por un sindicato que pretendía que se declarase la nulidad de la decisión de una empresa de comunicar a los trabajadores la nómina a través de soporte informático en lugar de, como se había realizado siempre, en soporte papel.

El TS, tras el análisis de la normativa aplicable, ha **modificado su doctrina recogida en la Sentencia de 22/12/2011 y considera ajustado a derecho que las empresas comuniquen las nóminas del mes a los trabajadores en soporte informático y no en soporte papel**, teniendo en cuenta el tiempo transcurrido desde que se dictó la misma y la generalización de la utilización del soporte informático en lugar del soporte papel para almacenar y comunicar datos, documentos, decisiones, ... utilizado profusamente tanto en el ámbito privado como en la Administración Pública. Considera el Alto Tribunal que el cambio de soporte no supone perjuicio ni molestia alguna para el trabajador, ni puede calificarse de gravoso el hecho de que si el trabajador quiere una copia de su nómina en papel, sólo debe dar la orden de "imprimir" en el ordenador y esperar unos segundos a que la impresión se efectúe.

Concluye que *"la entrega del recibo en soporte informático cumple la finalidad de la entrega al trabajador de copia del recibo de salarios que, tal y como consta en la Exposición de Motivos de la Orden de 27 de diciembre de 1994, es garantizar la constancia de la percepción por el trabajador de las cantidades liquidadas y la debida transparencia en el conocimiento por el mismo de los diferentes conceptos de abono y descuento que conforman tal liquidación"*. La operación, que antes consistía en abrir el buzón mediante una llave, ahora se realiza introduciendo en el terminal informático el número de DNI y la clave, lo que supone ningún perjuicio al trabajador.

**El TS modifica su doctrina y considera ajustado a Derecho que las empresas comuniquen las nóminas del mes a los trabajadores en soporte informático y no en soporte papel.**

## Civil

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

### CONSUMIDORES Y USUARIOS

**Crédito al consumo: información contractual.**

**Sentencia del TJUE, Sala Tercera, de 09/11/2016. Asunto C-42/2015**

Se plantea ante el TJUE una cuestión prejudicial que tiene por objeto la interpretación de varios artículos de la Directiva 2008/48/CE, de 23 de abril de 2008, relativa a los contratos de crédito al consumo; dicha cuestión se plantea en el marco de un litigio ante un tribunal eslovaco relativo a una demanda de pago de las cuotas pendientes de un crédito que una sociedad había concedido y no había sido devuelto.

El TJUE, a tales efectos, declara que **la información que, según el art. 10 de dicha Directiva, ha de mencionarse en los contratos, debe especificarse en papel o en otro soporte duradero aunque no necesariamente en un único documento**. Asimismo, no se opone a una normativa nacional que exija el requisito de firma del contrato por las partes, aplicable respecto de todos los datos del contrato enumerados en el art. 10. Tampoco es necesario que el contrato de crédito indique el vencimiento de cada pago que el consumidor deberá efectuar haciendo referencia a una fecha concreta, siempre que las condiciones del contrato permitan al consumidor determinar sin dificultad y con certeza las fechas de dichos pagos.

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Por último, en relación con el art. 23, el TJUE declara que no se opone a que un Estado miembro establezca en su normativa nacional que, en el supuesto de que un contrato de crédito no especifique todos los datos exigidos en el art. 10 apdo. 2 de esa Directiva, el contrato se considerará exento de intereses y gastos, siempre que se trate de un dato cuya falta pueda menoscabar la posibilidad de que el consumidor valore el alcance de su compromiso.

### CLÁUSULAS SUELO

#### Retroactividad total.

#### Sentencia del TJUE, Gran Sala, de 21/12/2016. Asunto C-154/15

La cuestión analizada se centra en determinar si es conforme con lo previsto en el art. 6 apdo. 1 de la Directiva 93/13, el reconocimiento de la facultad de limitar en el tiempo los efectos de esta declaración de nulidad -a favor de un órgano jurisdiccional supremo de un Estado miembro-, tras haber calificado como abusiva una cláusula contractual incluida en un contrato celebrado entre un consumidor y un profesional, y tras haber declarado la nulidad de dicha cláusula.

El TJUE declara que el art. 6 apdo. 1 de la Directiva 93/13 sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores (en adelante la Directiva 93/13) debe interpretarse en el sentido de que se **opone a una jurisprudencia nacional -como la española- que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo de una cláusula contenida en un contrato celebrado con un consumidor por un profesional, circunscribiendo tales efectos restitutorios exclusivamente a las cantidades pagadas indebidamente en aplicación de tal cláusula con posterioridad al pronunciamiento de la resolución judicial mediante la que se declaró el carácter abusivo de la cláusula en cuestión, esto es, a partir del 9 de mayo de 2013.**

La Sentencia, si bien reconoce la potestad de los ordenamientos nacionales para regular los efectos del *principio de no vinculación* de las cláusulas abusivas contemplado en la Directiva 93/13, considera que el TS no es competente para determinar la limitación temporal de la interpretación que se realice del Derecho de la Unión. Se prima, por tanto, la aplicación uniforme y general de las normas comunitarias por encima del principio de seguridad jurídica al que apelaba nuestro Alto Tribunal en su Sentencia.

El TJUE en su argumentación parte, en primer lugar, de la obligación del juez nacional de dejar sin aplicación de oficio una cláusula contractual abusiva que imponga el pago de importes que resulten ser cantidades indebidamente pagadas, generando así, en principio, el correspondiente efecto restitutorio en relación con dichos importes. No obstante, deja a los Estados miembros la determinación de las condiciones con arreglo a las cuales se declare el carácter abusivo de una cláusula contenida en un contrato y los efectos jurídicos concretos de tal declaración, si bien añade que la misma debe permitir que se restablezca la situación de hecho y de Derecho en la que se encontraría el consumidor de no haber existido tal cláusula abusiva. En el caso concreto, el TS determinó que la declaración del carácter abusivo de las cláusulas suelo controvertidas no afectaba a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a los pagos ya efectuados antes de la fecha en que se dictó la propia Sentencia -9 de mayo de 2013- y que, en virtud del principio de seguridad jurídica, los derechos restitutorios quedaban limitados a las cantidades indebidamente pagadas a partir de dicha fecha.

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Sin embargo, y este es el principal matiz de la Sentencia del TJUE, reconoce el Tribunal europeo que el Derecho de la Unión no obliga a un tribunal nacional a dejar de aplicar las normas procesales internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución. Si bien, obliga a distinguir la aplicación de una regla procesal -como es un plazo razonable de prescripción- de la limitación en el tiempo de los efectos de la interpretación de una norma del Derecho de la Unión. Y a este respecto, habida cuenta de la exigencia fundamental de una aplicación uniforme y general del Derecho de la Unión, se determina que el TJUE sea el único que puede decidir acerca de las limitaciones en el tiempo que hayan de aplicarse a la interpretación que él mismo haya hecho de una norma del Derecho de la Unión.

Como consecuencia de lo anterior, concluye el TJUE que la **limitación en el tiempo de los efectos jurídicos derivados de la declaración de nulidad de las cláusulas suelo equivale a privar con carácter general a todo consumidor que haya celebrado antes de aquella fecha un contrato de préstamo hipotecario que contenga una cláusula de ese tipo del derecho a obtener la restitución íntegra de las cantidades que haya abonado indebidamente a la entidad bancaria sobre la base de la cláusula suelo durante el período anterior al 9 de mayo de 2013**. Por ello, **se opone a una jurisprudencia nacional como la española que limita en el tiempo los efectos restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo de una cláusula contenida en un contrato celebrado con un consumidor por un profesional**.

**El TJUE declara la retroactividad total de la nulidad de cláusulas suelo en contra de lo dispuesto por el TS.**

## Mercantil

Tribunal Supremo

### VALORACIÓN DEL PATRIMONIO NETO DE LAS SOCIEDADES

#### Aportación de socios al patrimonio de las sociedades de capital.

#### Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 24/11/2016. Rec. 871/2014

El TS en esta Sentencia analiza la determinación del patrimonio neto de una sociedad de responsabilidad limitada en el marco de una causa de disolución por pérdidas; esto es, el régimen previsto en el actual art. 363.1 e) LSC. Y específicamente se cuestiona la interpretación de la causa de disolución por pérdidas en relación al cálculo o determinación del patrimonio neto de la sociedad, en lo relativo a la conceptualización de las aportaciones realizadas por los socios, en relación con la redacción dada por el Plan General de Contabilidad de 2007.

El TS, tomando en consideración la normativa aplicable, establece que **para poder determinar si una sociedad se encuentra sujeta a la causa de disolución por pérdidas**, ha de **atenderse a su patrimonio neto, y en concreto a si es inferior a la mitad del capital social**. A estos efectos, especifica que tanto **los préstamos participativos de los socios**, siempre que cumplan con las exigencias legales, como **las aportaciones de los socios**, **se incluirán en el patrimonio neto. Pero conviene puntualizar que estas aportaciones de los socios han de ser aportaciones a fondo perdido o, de forma más específica, para compensación de pérdidas, sin que los socios tengan un derecho de crédito para su devolución**, esto es, es preciso que no formen parte del pasivo, pues de lo contrario, se trataría de préstamos de los socios, razón por la cual, salvo que tengan la consideración de préstamos participativos, formarían parte del pasivo exigible, resultando irrelevante que el préstamo sea a corto o a largo plazo, pues mientras tenga esta consideración de préstamo, supone que la sociedad está obligada a su devolución, y por ello es pasivo exigible.

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

### Concursal

Tribunal Supremo

Asimismo, manifiesta el TS en su pronunciamiento que de cara a justificar el reequilibrio patrimonial, **corresponde a la sociedad acreditar que las aportaciones de los socios lo fueron al patrimonio neto**, esto es para compensar pérdidas o, en general, a fondo perdido, ya sea desde el principio, ya sea por voluntad posterior de los aportantes. Y puesto que en este caso no se acreditó suficientemente el carácter no reintegrable de las aportaciones, el TS considera quebrada a la sociedad por sus fondos propios negativos.

### RESCISIÓN CONCURSAL

#### Rescisión de actos de disposición que sustituyeron unas garantías originarias por hipotecas inmobiliarias: efectos legales.

#### Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 04/11/2016. Rec. 679/2014

La controversia suscitada es la determinación del efecto consiguiente a la rescisión de las escrituras de constitución de unas hipotecas inmobiliarias. Parten los hechos de la financiación, por una entidad bancaria, de la compra de una flota de vehículos por una S.A. y del pacto como garantía a favor de la primera de una reserva de dominio sobre los mismos. Ante el impago de algunas de las cuotas convenidas para la restitución de la financiación, las partes acordaron refinanciar el pago de la deuda sustituyendo la garantía que suponía la reserva de dominio sobre los vehículos por una serie de garantías hipotecarias sobre bienes inmuebles titularidad de la S.A., mediante el otorgamiento de sendas escrituras de constitución de hipoteca.

Una vez declarada en concurso de acreedores la S.A., la Administración Concursal interpuso demanda de reintegración sobre los actos de disposición que supusieron las mencionadas escrituras, apoyándose en la acción en la presunción de perjuicio del art. 71.3.2.º LC, al haberse constituido hipotecas inmobiliarias -mediante las citadas escrituras- en garantía de unas obligaciones que con anterioridad carecían de esta garantía. El Fallo de la instancia -que acordó la ineficacia de las hipotecas y ordenó la cancelación de las correspondientes inscripciones registrales, al no quedar acreditada la ausencia de perjuicio- fue ratificado por la Audiencia Provincial al recurrirse en apelación, pero rechaza *“que se rehabilite la reserva de dominio, garantía que se novó por las hipotecas”*, porque *“esta solicitud no se realizó en primera instancia”*. Esto último, precisamente, es lo que se recurre en casación: no la rescisión de las escrituras de constitución de hipoteca -que se acepta-, sino sus efectos.

Para el TS resulta lógico que si el acto de disposición objeto de rescisión consiste en la sustitución de una originaria garantía *“más débil”* por otra *“más consistente”*, el efecto de la rescisión previsto en el art. 73 LC sea la **cancelación de las hipotecas** y alcance también a la **rehabilitación de la reserva de dominio**. Se trata de un **efecto legal consiguiente a la petición de rescisión del acto objeto de impugnación**, razón por la cual debería haberse acordado en la sentencia de primera instancia al estimarse la acción rescisoria. Por ello, señala el TS que **la demandada estaba legitimada para recurrir la sentencia de primera instancia por una aplicación indebida de los efectos de la rescisión y el tribunal de apelación debió haber admitido este extremo de la apelación**.

Concluye el Alto Tribunal estimando el recurso de casación y, por ende, modifica la sentencia de apelación, en el sentido de añadir al fallo que **la rescisión de la constitución de las hipotecas inmobiliarias conlleva la reposición de las reservas de dominio sobre los vehículos cuya adquisición se había financiado por la entidad bancaria**.



## Ámbito legal (cont.)

Tribunal Supremo

### RESCISIÓN CONCURSAL

**No cabe disociar la aportación de los inmuebles de la propia escisión, ya que la transmisión es un efecto propio de la escisión, que se produce con la inscripción registral.**

**Sentencia del TS, Sala Primera, de lo Civil, de 21/11/2016. Rec. 570/2015**

Gira este caso en torno a una acción rescisoria concursal que pretende la reintegración de los inmuebles transmitidos con la rama de actividad objeto de escisión, en el supuesto concreto de la escisión parcial de una sociedad concursada.

Se recurre en casación una sentencia de la AP que señala que las modificaciones estructurales traslativas inscritas en el Registro Mercantil antes de la declaración de concurso no pueden ser objeto de las acciones de reintegración del art. 71 LC, como consecuencia de la eficacia convalidante de la inscripción. Entiende la AP que la utilización del término “*impugnación*” cubre todas las acciones dirigidas a privar de eficacia a un negocio jurídico, entre ellas, las rescisorias. Asimismo, en atención a los mecanismos de protección de los acreedores a través del derecho de oposición, **su no ejercicio en el momento oportuno impide al acreedor impugnar la escisión tras su inscripción, siempre que se haya realizado de conformidad con las previsiones de la Ley 3/2009, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles (LME), lo que alcanza a la acción de rescisión concursal.**

Afirma el TS que la transmisión de los activos y pasivos de la rama de actividad escindida a favor de la sociedad beneficiaria es un efecto propio de la escisión, sin que sea un acto posterior o distinto de la propia escisión. Conforme al régimen jurídico de la escisión previsto en el art. 73 LME, la eficacia de la escisión se producirá con la inscripción en el Registro Mercantil (art. 46 LME). En consecuencia -afirma el TS-, *“no cabría ejercitar, en un caso como el presente, una acción rescisoria concursal que afectara sólo a la transmisión de los inmuebles y dejara incólume la escisión. La transmisión de los inmuebles incluidos en los activos de la rama de actividad escindida forma parte del propio negocio traslativo que supone la escisión, de la que no puede disociarse para su impugnación”*. Concluye el TS, por todo lo expuesto, desestimando el recurso de casación y confirmando la sentencia impugnada.

**El TS determina que, en el marco de una escisión en la que se transmiten inmuebles, no es posible el ejercicio de una acción rescisoria concursal que afecte solo a tales inmuebles puesto que no cabe disociar la aportación de los inmuebles de la propia escisión.**

Juzgados

### REFINANCIACIÓN DE DEUDA

**Mayorías necesarias para homologar un acuerdo de refinanciación.**

**Sentencia del Juzgado de lo Mercantil N.º 10 de Barcelona, de 29/11/2016. Procedimiento 374/2015**

Versa esta Sentencia sobre la validez de un **acuerdo de homologación judicial de deuda** conseguido por un grupo empresarial español, mediante el que se refinanció un importante tramo de deuda con una quita del 15%. A pesar de que la refinanciación fue respaldada por el 93% de los acreedores del citado grupo empresarial, los recurrentes -un fondo de inversión y una entidad de crédito extranjeros- entienden que la misma les ha ocasionado daños y perjuicios.

## Ámbito legal (cont.)

### Juzgados

El **apdo. primero de la disp. adic. 4.ª de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC)** establece que *“podrá homologarse judicialmente el acuerdo de refinanciación que habiendo sido suscrito por **acreedores que representen al menos el 51% de los pasivos financieros**, reúna en el momento de su **adopción**, las **condiciones** previstas en la letra a) y en los números 2.º y 3.º de la letra b) del apdo. 1 del art. 71 bis. (...)”*.

El **art. 238.1 LC**, al regular una **institución análoga**, se refiere expresamente al **pasivo afectado** donde se consigan *“las siguientes mayorías, calculadas sobre la totalidad del pasivo que pueda resultar afectado por el acuerdo”,* y se reitera que *“hubiera votado a favor del mismo el 60 ó 75% del pasivo, respectivamente, que pudiera verse afectado por el acuerdo extrajudicial de pagos”*. Añade el propio Juez que *“no se coligen razones diferenciadoras que implicarían que en sendos institutos preconcursales y a razón de la naturaleza homóloga de los mismos, hubiese que adoptar distintos criterios en cuanto al pasivo sobre el que debe efectuarse el cálculo de las mayorías”*.

Afirma el Juzgado de lo Mercantil que tanto (i) una **interpretación conjunta** de los apdos. 1.º, 3.º y 4.º de la disp. adic. 4.ª LC, en relación con el apdo. 7.º, como (ii) una **interpretación analógica** de las mayorías establecidas en la disp. adic. 4.ª LC con otras disposiciones de la LC, refuerzan la conclusión de que **el cómputo de las mayorías ha de efectuarse sobre el perímetro de deuda afectada por el acuerdo de reestructuración**, siendo tal perímetro el **correspondiente a los pasivos financieros**, excluyendo la parte de la deuda sobre la que no recaen las medidas de refinanciación adoptadas. Termina por señalar el Juzgado la existencia de las mayorías legalmente previstas para homologar el acuerdo y la inexistencia de sacrificio desproporcionado de dicha homologación, por lo que desestima la demanda incidental y **confirma el acuerdo de homologación judicial de deuda** impugnado, dando la razón a la constructora.

**El porcentaje previsto en la disp. adic. 4.ª LC debe computarse no sobre “todo el pasivo financiero del deudor”, sino únicamente respecto “al pasivo financiero que se refinancia”.**

### Administrativo

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

#### PROCURADORES

##### Aranceles profesionales.

##### Sentencia del TJUE, Sala Primera, de 08/12/2016. Asunto C-532/2015

Surge la controversia a raíz de un procedimiento relativo a una acción de responsabilidad extracontractual sustanciada entre entidades de naturaleza urbanística, donde la sociedad que resultó condenada en costas, impugnó la tasación por considerar indebidos los derechos de los procuradores, e indebidos y excesivos los honorarios de los abogados de las entidades vencedoras en el pleito principal. Tras la reducción de costas por honorarios de cada abogado y por los derechos de cada procurador, la AP de Zaragoza interpuso recurso de revisión contra esta reducción -desestimado-, y se presentan sendas **peticiones de decisión prejudicial en relación con las costas relativas a los servicios de los procuradores**; concretamente, respecto del **arancel que fija su cuantía**.

## Ámbito legal (cont.)

Tribunal de Justicia de la Unión Europea

En tal sentido, señala el TJUE que no puede afirmarse que, por el mero hecho de que los órganos jurisdiccionales nacionales deban respetar, en el procedimiento de liquidación de esos honorarios, una normativa nacional -Real Decreto 1373/2003, de 7 de noviembre, por el que se aprueba el arancel de derechos de los procuradores de los tribunales-, elaborada y promulgada por el Estado miembro con arreglo al procedimiento reglamentario ordinario, dicho Estado haya delegado la facultad de elaboración de dicha normativa o su aplicación en las asociaciones profesionales de procuradores. Tampoco puede acusarse a ese Estado de imponer o favorecer la realización de prácticas colusorias por parte de esas asociaciones, o de reforzar sus efectos, o de imponer o favorecer abusos de posición dominante, o de reforzar los efectos de tales abusos.

En definitiva, el TJUE interpreta el **art. 101 TFUE**, en relación con el art. 4 TFUE, apdo. 3, en el sentido de que **no se opone a una normativa nacional**, como la controvertida en el litigio principal, **que somete los honorarios de los procuradores a un arancel que sólo puede alterarse en un 12% al alza o a la baja, habiendo de limitarse los órganos jurisdiccionales nacionales a verificar su aplicación estricta, sin poder apartarse, en circunstancias excepcionales, de los límites fijados en dicho arancel.**

Tribunal Supremo

### RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

**Inexistente infracción del Derecho de la UE por el Estado legislador.**

**Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, de 17/11/2016. Rec. 196/2015**

La cuestión litigiosa consiste en determinar si es procedente, o no, la indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado legislador, que solicita una operadora de telefonía por los perjuicios -que entiende, se le han irrogado- derivados de la infracción del Derecho comunitario por la regulación de las tasas municipales por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local contenida en el TRLRHL. En definitiva, los perjuicios por las liquidaciones tributarias por tasas municipales que se le han girado, sin ser propietaria de las redes tendidas en el dominio público.

Señala el TS que la responsabilidad patrimonial del Estado por violación del Derecho de la Unión es una construcción jurisprudencial del TJUE, que requiere para que se reconozca indemnización, tres (3) condiciones que, por sí mismas, son suficientes para determinar la responsabilidad del Estado miembro: (i) que la **norma infringida** tenga por objeto **conferir derechos a particulares**; (ii) que la **violación** esté **suficientemente caracterizada**; y (iii) que medie **relación de causalidad** entre la infracción y el daño sufrido. El TS no aprecia en el caso concreto que se den tales requisitos.

En consecuencia, no considera el TS una infracción del Derecho comunitario la regulación de las tasas municipales por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público local contenida en el TRLRHL. Y ello, (i) ni examinando las SSTs de 10/10/2012 y de 18/01/2013 -que trae a colación la recurrente- que resolviendo sendos recursos de casación en los que se había planteado la cuestión prejudicial resuelta por la STJUE de 12/07/2012, anula determinados preceptos de las ordenanzas fiscales municipales allí impugnadas, pero que no hacen declaración alguna sobre este tipo de infracción; (ii) ni tampoco es apreciable si se atiende a la aplicación conjunta del TRLRHL y de la Ley General de Telecomunicaciones, de la que se desprende que sólo podrían gravarse con una tasa municipal los derechos de instalación de recursos en el dominio público local.

Desestima el Alto Tribunal el recurso contencioso-administrativo interpuesto y, por tanto, **rechaza la indemnización solicitada.**





# Doctrina administrativa

## Ámbito fiscal

**Tribunal Económico-Administrativo Central**

**Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios**

**La contestación de las consultas vincula a la Inspección, a los órganos de gestión y a las Comunidades Autónomas aun cuando se trate de tributos cedidos.**

**Resolución del TEAC, de 24/11/2016. Rec. 5095/2013**

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 24 de noviembre de 2016, reitera criterio sobre el efecto de las contestaciones a consultas tributarias señalando que la Inspección y los órganos de gestión, en el ejercicio de sus actuaciones de comprobación, de conformidad con el art. 89.1 de la Ley 58/2003 (LGT), están vinculados por los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas, criterios que deben aplicar siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario en cuestión y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Además su carácter vinculante se da, tanto respecto de la Administración del Estado como de las Comunidades Autónomas, pues la contestación de las consultas corresponde a la DGT aun cuando se trate de tributos cedidos, tal y como deriva del art. 55.2 a) de la Ley 22/2009 por la que se regula el Sistema de financiación de las CCAA.

Lo anterior debe entenderse respetando en todo caso la vinculación de toda la Administración Tributaria a la doctrina del TEAC, establecida en el apdo. 7 del art. 239 de la misma LGT. Es decir, si sobre la cuestión objeto de regularización existiera doctrina del TEAC, es esta doctrina la que vincula a los órganos de aplicación de los tributos y, en caso de no respetarse, el precepto incumplido por el acto administrativo que se dicte sería este último precepto; lo que no ocurre en el caso que aquí se examina, sobre el que el TEAC no se ha pronunciado expresamente. Esta vinculación, en caso de que el criterio o la doctrina fueran favorables al contribuyente, genera en él un derecho subjetivo oponible con ocasión de la revisión del acto, cuya vulneración exige la anulación del acto.

**Determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos tributarios aparentes. No cabe imponer sanción por ausencia de autoliquidación.**

**Resolución del TEAC, de 15/12/2016. Rec. 6639/2013**

El TEAC analiza en alzada si la no presentación de una autoliquidación del IVA -en concreto, las correspondientes a los dos últimos trimestres del ejercicio 2007- comporta o no la comisión de una infracción tributaria tipificada en el art. 195.1 LGT denominada "*Infracción tributaria por determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes*".

En el caso la entidad vinculante había declarado los dos primeros trimestres, y la Administración corrige los saldos declarados a compensar y regulariza en acta de conformidad los otros dos trimestres del año.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Ley General Tributaria (LGT) y procedimientos tributarios

Pues bien, de acuerdo con la tesis mantenida por el TS, la conducta tipificada en el segundo párrafo del art. 195.1 LGT consiste en determinar o acreditar las cantidades incorrectas en la propia declaración; es decir, para que exista el tipo infractor tipificado en el citado artículo es necesario que el obligado tributario presente una declaración liquidación en la que declare incorrectamente rentas netas, cuotas repercutidas, cantidades o cuotas a deducir o incentivos fiscales, pero cuya regularización posterior por parte de la Administración, en un procedimiento de comprobación, no suponga una falta de ingreso (infracción tipificada en el art. 191 LGT) o una obtención indebida de devolución (infracción tipificada en el art. 193 LGT) debido a que el obligado tributario tiene a su favor cantidades pendientes de compensar, deducir o aplicar.

Una interpretación gramatical de los términos utilizados por el legislador, lleva al TEAC a mantener la misma tesis que la sustentada por el TS en la sentencia citada. Esto es, la interpretación estricta del precepto sancionador y la comparación con otros preceptos que recogen infracciones aludiendo tanto a la declaración incorrecta como a la no declaración realizadas por el sujeto infractor, deben llevarnos a excluir la sanción cuando hay ausencia de autoliquidación o de declaración-liquidación, de forma que cuando no existan no cabe imponer sanción del art. 195.1, párrafo segundo, de la LGT pues en este precepto se alude exclusivamente a la "declaración incorrecta" del obligado tributario.

**Conforme a la doctrina sentada por el TS no cabe imponer la sanción tipificada en el art. 95 LGT en un supuesto de ausencia de autoliquidación o declaración-liquidación pues en este precepto se alude exclusivamente a la "declaración incorrecta".**

### Dirección General de Tributos

#### Declaraciones informativas

**El desconocimiento de que los bienes se encuentran en el extranjero no exime de la obligación de presentar el modelo 720, pero sí la imposición de sanción por no hacerlo.**

#### Consulta Vinculante a la DGT V3608-16, de 09/08/2016

En el caso analizado un contribuyente que desconoce si tiene bienes situados fuera de España -en el ejercicio 2010 su ya exmarido canceló una cuenta bancaria que tenían en común en el extranjero sin que tenga conocimiento del destino de dichos fondos- plantea a la DGT cuestión sobre la obligación de presentar la declaración informativa sobre bienes y derechos en el extranjero.

La DGT señala que para el cumplimiento de la obligación de declaración de bienes y derechos en el extranjero es necesario tener conocimiento de si el dinero depositado o, en este caso, los bienes y derechos en los que se transformó dicho dinero, están situados o no en el extranjero. La falta de información sobre el destino de los bienes y derechos determina que la DGT no pueda pronunciarse sobre la concurrencia o no de la obligación de declaración.

Ahora bien, en materia sancionadora el órgano consultivo reconoce que en un caso como este, el desconocimiento podrá ser valorado a la hora de aplicar el régimen sancionador correspondiente a la falta de presentación de esta declaración informativa. En coherencia con lo anterior, este centro directivo trae a colación el criterio mantenido en su CV 1808-05 de 19 de septiembre de 2005 -en relación a la imposibilidad de presentar declaraciones- y recuerda que siempre que el obligado tributario pueda demostrar que ha realizado todas las actuaciones precisas para obtener la información -y en caso de que a pesar de su actuación, no la obtenga y ponga en conocimiento de la Administración Tributaria tales circunstancias- estará exento de responsabilidad por la falta de presentación.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

#### Diferencias entre el arrendamiento de industria o negocio y el arrendamiento de local de negocio a efectos de practicar la retención.

##### Consulta Vinculante a la DGT V4124-16, de 26/09/2016

Se analiza por parte de la DGT si la renta derivada de un contrato de arrendamiento de industria está sujeta a retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo la doctrina del TS sobre esta cuestión, la DGT considera que el contrato de arrendamiento de negocio ha de entenderse como aquel arrendamiento cuyo objeto es una unidad patrimonial que tiene vida propia, que se encuentra en condiciones de funcionamiento cuando se arrienda y va a seguir siendo explotado de la misma forma y manera por el arrendatario durante la vigencia del mismo; esto es, el arrendamiento de negocio debe conllevar el propio negocio desarrollado en el local arrendado.

En relación a las retenciones si la sociedad desarrolla la actividad de arrendamiento de industria de forma continuada en cumplimiento de su objeto social, con la consiguiente organización de recursos humanos y medios materiales exigidos por el volumen de contratación en este ámbito de negocios, la existencia de esa organización empresarial determinaría la realización de una actividad económica y, por tanto, sobre las rentas procedentes de ese arrendamiento no procedería practicar retención.

#### Análisis de distintas cuestiones en relación a la aplicación del art. 21 LIS

##### Consulta Vinculante a la DGT V4476-16, de 18/10/2016

La DGT realiza en esta consulta vinculante un detallado análisis de una serie de **supuestos que pueden darse en la aplicación del art. 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)** -redacción del art. 21 LIS anterior a la modificación operada por el RD-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social- relativo a la *"Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español"*. En concreto:

- Tratamiento de las rentas contabilizadas por la puesta a valor razonable de las participaciones clasificadas como cartera de negociación y aplicación de la exención del art. 21 LIS.
- Cuestiones relativas a la regla especial aplicable a las transmisiones sucesivas de valores homogéneos [art. 21.4 b) LIS)].
- Cuestiones generales concernientes al cómputo de la antigüedad mínima exigible a efectos de la exención del art. 21 LIS en casos de transmisiones. Incorporando criterio en tres cuestiones:
  - Aplicación de la exención en el caso de que la renta contable aflorada (por transmisión o por puesta a valor razonable) derive de un paquete de participaciones cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros y con una antigüedad superior a un año aunque no todas las participaciones alcancen dicha antigüedad.
  - Transmisión parcial de la participación antes de completar el año, manteniendo en cartera como mínimo una participación con coste de adquisición superior a 20 millones de euros que completase la antigüedad mínima de un año con posterioridad.
  - Cómputo de la antigüedad en casos de transmisiones sucesivas de valores homogéneos.

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre Sociedades (IS)

- Transmisión de derechos de suscripción preferente. Se plantea si la renta contable que se genera podría tener derecho a la exención, en la medida en que la participación de la que proceden los referidos derechos cumplan los requisitos establecidos en el art. 21 LIS, en dos tipos de operaciones: (i) transmisión en el mercado de derechos de suscripción; y (ii) transmisión de derechos de suscripción a la propia entidad participada emisora de los valores (*scrip dividend*).
- Retención sobre dividendos procedentes de valores extranjeros que pueden aplicar la exención.

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

#### La actividad de compraventa de pagarés genera rendimientos del capital mobiliario por la cesión a terceros de capitales propios.

##### Consulta Vinculante a la DGT V4442-16, de 17/10/2016

En este caso la DGT se pronuncia sobre la calificación en el IRPF de los rendimientos derivados de la compraventa de pagarés, actividad que pretende desarrollar la consultante adquiriendo éstos a las empresas y tenedores de los mismos, conservándolos hasta su vencimiento o bien endosando los mismos con anterioridad a dicho momento. A este respecto, este órgano consultivo considera: (i) que las inversiones financieras realizadas en pagarés no pueden considerarse afectas a una actividad económica y por tanto, sus rendimientos no se consideran de actividades económicas; y (ii) que estos rendimientos se califican como rendimientos del capital mobiliario obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios integrándose como renta del ahorro en la base imponible del ahorro.

#### No está exenta en el IRPF la ganancia derivada de la dación en pago si la deuda no se contrajo con una entidad de crédito.

##### Consulta Vinculante a la DGT V4533-16, de 20/10/2016

La aplicación de la exención sobre la ganancia patrimonial derivada de la dación en pago (art. 33.4 LIRPF) exige que la deuda garantizada con hipoteca que recaiga sobre la misma esté contraída con entidades de crédito o cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. En el caso planteado la vivienda habitual está hipotecada en garantía de un préstamo concedido por una sociedad que no es una entidad de crédito ni su actividad es la concesión de préstamos. Por tanto, y aunque no se disponga de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda y evitar la enajenación de la vivienda, no resultará de aplicación la exención comentada.

**La ganancia patrimonial producida con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor está exenta en el IRPF sólo si la deuda se contrajo o con una entidad de crédito o con cualquier otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios.**

## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

#### Plan de entrega de acciones constituido bajo normativa francesa (FCPE).

##### Consulta Vinculante a la DGT V4547-16, de 24/10/2016

Analiza la DGT el tratamiento tributario que corresponde a los trabajadores de la consultante -establecimiento permanente de una institución de crédito francesa que cotiza en la bolsa francesa- por su participación en un plan de entrega de acciones (en adelante el Plan) el cual les permitirá suscribir acciones de dicha institución de crédito francesa que lidera el grupo financiero.

Según los términos de la consulta, el Plan en cuestión se materializa mediante la **suscripción por el trabajador de participaciones en uno o en dos fondos de inversión, constituidos conforme a la normativa francesa bajo la categoría de *fond commun de placement d'Entreprise* (FCPE)**, y dedicados a instrumentar el Plan, siendo dichos fondos los que, por cuenta y a favor de los trabajadores beneficiarios del Plan, destinan los recursos aportados por ellos y por la empresa a suscribir las acciones emitidas por la entidad de crédito (en el cuerpo de la consulta se describe en detalle las características de éste).

El Plan se ofrece bajo dos modalidades, instrumentándose cada una de ellas a través de un FCPE diferente, pudiendo el trabajador elegir una o ambas. Éstas son: (i) modalidad denominada "Oferta Clásica" y, (ii) la denominada "Oferta Garantizada" (el fondo contrata un *swap* con un tercero que permite garantizar al empleado a su salida del fondo la recuperación íntegra de su desembolso inicial más el de la empresa (no pérdida), a cambio de ceder los dividendos y un porcentaje de la eventual plusvalía).

Partiendo de los hechos que se describen en el cuerpo de la consulta se resuelven las siguientes cuestiones:

**1. Respecto a ambas ofertas, si debe entenderse producido un rendimiento en especie en el momento de la suscripción del Plan en 2015, y si cabe la aplicación de la exención, de hasta 12.000 euros anuales, prevista en el art. 42.3 f) LIRPF.**

En la modalidad de **Oferta Garantizada**, la entrega a los trabajadores, mediante la aportación del empleador, de participaciones en el FCPE correspondiente (fondo destinado a la inversión colectiva por parte de empleados), **supondrá para estos la obtención en el momento de dicha entrega de un rendimiento del trabajo en especie**. No se considera retribución en especie el descuento inicial, ya que está afectado por el *swap* que otorga la garantía.

Asimismo, en la **Oferta Clásica**, la entrega a los trabajadores, por su condición de tales, de participaciones en el FCPE, **a un precio rebajado**, así como la aportación del empleador **conllevará para los mismos la obtención, en el momento de la entrega de un rendimiento del trabajo en especie**.

En cuanto a la posible aplicación de la exención prevista en el art. 42.3 f) LIRPF **la renta en especie no estará exenta**.

**2. Si la distribución de dividendos durante el período de inversión, aun cuando no se produzca su efectiva percepción por el empleado porque los perciben los FCPE (bajo la Oferta Clásica son reinvertidos por el FCPE en suscribir más acciones y bajo la Oferta Garantizada no pueden ser percibidos por el empleado ni de forma directa ni indirecta porque forman parte del *swap*), conlleva una tributación en el IRPF del empleado.**



## Ámbito fiscal (cont.)

### Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

La **no consideración de los FCPE como entidades de naturaleza idéntica o análoga a las entidades en régimen de atribución de rentas**, implica que los dividendos percibidos por los FCPE como consecuencia de las inversiones efectuadas por dichas entidades en las acciones de la empresa promotora del Plan y utilizados para su reinversión en nuevas acciones incrementando el valor de la participación, o cedidos en virtud del contrato de permuta financiera, no habrán de ser objeto de atribución a los partícipes.

**3. En el caso de un empleado acogido a la Oferta Garantizada que decida en la fecha de vencimiento mantener su inversión, en cuyo caso se produciría un traspaso de un FCPE a otro, pasando a tener una cuota de participación en un FCPE diferente, si dicho traspaso tendría impacto en el IRPF del empleado.**

Señalando la naturaleza de las participaciones emitidas por los FCPE como valores representativos de la participación en los fondos propios de una entidad, conduce a considerar que en el momento en que se produzca el reembolso, o se traslade la inversión a otro FCPE, se pondría de manifiesto para el partícipe una **ganancia o pérdida patrimonial**, conforme a lo establecido en los arts. 37.1 e) o 37.1 h) LIRPF, debiendo tomarse en consideración, a efectos de determinar el valor de adquisición, tanto la aportación del trabajador como el rendimiento del trabajo en especie anteriormente indicado (la aportación de la empresa), sin incluir dentro de este valor de adquisición el ingreso a cuenta que hubiera debido realizar la entidad.



## Ámbito legal

### Dirección General de los Registros y del Notariado

#### Registro Mercantil

#### Depósito de cuentas.

##### Resolución de la DGRN de 15/12/2016

Se plantea en el expediente la cuestión de **si en la casilla «Código ROAC del Auditor Firmante», del modelo oficial para la presentación de cuentas anuales, introducido por la Resolución de la DGRN de 26 de febrero de 2016 por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009**, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, **debe hacerse constar el código del Registro Oficial de Auditores de Cuentas del auditor nombrado e inscrito en el RM, sea persona física o jurídica, o si por el contrario, como pretende la Registradora, ha de figurar el código del Registro Oficial de Auditores de Cuentas de la persona física que firma en representación de la sociedad auditora.**

La DGRN estima el recurso y revoca la calificación impugnada al considerar que **el código que ha de constar en la casilla de la solicitud es la del auditor, persona física o jurídica que hubiese verificado las cuentas y que figura en su caso inscrito en el Registro Mercantil como tal**, cuya inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas ha debido verificar el Registrador y cuyo nombre o denominación ha de comunicarse a este centro directivo en cumplimiento de la establecido en la Instrucción de 9 de febrero de 2016 sobre cuestiones vinculadas con el nombramiento de auditores, su inscripción en el Registro Mercantil y otras materias relacionadas.

#### Informe de auditor.

##### Resolución de la DGRN de 15/12/2016

Se cuestiona en este expediente si es posible depositar en el Registro Mercantil, sin acompañar informe de auditoría, las cuentas anuales de una sociedad no obligada legalmente a verificación contable, pero que cuenta en su hoja registral con una inscripción vigente de nombramiento de auditor *“para aquellos ejercicios en que la auditoría resulte obligatoria por la normativa vigente”*.

La DGRN determina que dado que en el ejercicio 2015 se halla vigente una inscripción de nombramiento de auditor en la que se excluye la auditoría de cuentas de los ejercicios en que no haya obligación legal de auditar; y que la sociedad no está obligada legalmente a auditar sus cuentas, procede estimar el recurso.

#### Nombramiento de administradores en el caso de sociedad disuelta por falta de adaptación a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales.

##### Resolución de la DGRN de 16/12/2016

Es objeto de este expediente la inscripción del nombramiento de administradores de una sociedad que tiene como objeto profesional, la asesoría de empresas en su vertiente jurídica, y, al no haberse adaptado a la Ley 2/2007, de Sociedades Profesionales, se halla incurso en causa de disolución de pleno derecho, de modo que para inscribir tales nombramientos deberá presentarse, (i) bien el acuerdo de reactivación de la sociedad y, simultáneamente, su adaptación a la citada Ley 2/2007, (ii) bien la reactivación de la sociedad y, simultáneamente, la modificación del objeto social, suprimiendo las actividades profesionales que el mismo contiene, o (iii) bien el acuerdo de liquidación de la sociedad.

## Ámbito legal (cont.)

### Registro Mercantil

La DGRN desestima el recurso y confirma la calificación impugnada al considerar que **disuelta de pleno derecho la sociedad y cerrada su hoja como consecuencia de la aplicación directa de la previsión legal de la Ley 2/2007, no procede la inscripción de unos acuerdos que, prescindiendo de dicha situación, pretenden la modificación del contenido registral en lo que se refiere al nombramiento de administradores.** Es necesario proceder con carácter previo a la reactivación de la sociedad en los términos que resultan de las consideraciones anteriores y su adecuación al ordenamiento jurídico. De este modo, una vez abierta la hoja social y adaptado el contenido del Registro a las exigencias legales, la sociedad podrá llevar a cabo las modificaciones que su Junta General estime oportunas.









# Noticias KPMG Abogados

## El área fiscal de KPMG Abogados reúne a la mayoría de las principales empresas españolas para hablar sobre las novedades fiscales del 2016 y las perspectivas futuras

El área fiscal de KPMG Abogados celebró en Madrid y Barcelona un total de 5 jornadas en los meses de enero y febrero en las que se debatieron en profundidad las novedades fiscales más relevantes del ejercicio 2016 y que afectarán además de al ejercicio 2016 al 2017.

En Madrid, la apertura y presentación de las jornadas corrió a cargo de Alberto Estrelles, socio director de KPMG Abogados, que dio paso a un primer debate que giró en torno a las dudas prácticas relacionadas con las últimas modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades, a cargo de Julio César García, socio responsable de Fiscalidad Corporativa, Itziar Galindo, socia responsable del área de Impuesto sobre Sociedades y Pelayo Oraa, socio de esta última área.

A continuación, Julio César García junto a Carolina del Campo, socia del área de Tributación Internacional, analizaron en detalle las iniciativas más recientes de la OCDE, como la firma del Convenio Multilateral, o el proyecto de Base Imponible Común Consolidada.

El nuevo sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) y los desafíos más importantes que produce su implementación conformaron el siguiente tema de análisis, liderado por Natalia Pastor, Miguel Ferrández, socia y director respectivamente del área de Tributación Indirecta, y Esteban Guitian, director en el área de Outsourcing & Compliance.

Finalmente, Juan José Blanco, socio responsable del área de Aduanas e Impuestos Especiales en KPMG Abogados, junto con María Antonia del Río, directora en el área de People





Services analizaron las implicaciones fiscales que en relación con los aranceles aduaneros y la tributación personal podría tener la salida del Reino Unido del mercado único.

En Barcelona, Montserrat Trapé, socia responsable de KPMG Abogados en Cataluña, fue la responsable de presentar la jornada.

En primer lugar intervino Gonzalo García de Castro, Delegado Especial de la AEAT de Cataluña, que desarrolló una ponencia sobre los principales retos a los que se enfrenta la AEAT en el 2017.

A continuación, Juan de Dios, Inspector de Hacienda del Estado de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, Jesús Delgado, y Carlos García del Cerro, socio y director respectivamente del área de Impuesto sobre Sociedades de KPMG Abogados debatieron sobre el Real Decreto-ley 2/2016, de 30 de septiembre y el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, centrando el debate en las cuestiones más controvertidas de ambas normas.

La sesión sobre el Suministro Inmediato de Información (SII) fue impartida por Maite Vilardebó, socia del área de Tributación Indirecta de KPMG Abogados y Miquel González, socio de IT Advisory de KPMG en España, que desarrollaron en profundidad la nueva normativa que modifica de forma sustancial el cumplimiento de las obligaciones fiscales respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido

Para finalizar Carlos Heredia, socio del área de Tributación Internacional y Elisenda Monforte, socia del área de Precios de Transferencia hicieron una revisión de las principales medidas en el ámbito de la fiscalidad internacional adoptadas durante el pasado año 2016, centrándose especialmente en las relativas al desarrollo de la información país por país y al Convenio Multilateral para la implementación de normas BEPS en los Convenios para evitar la Doble Imposición.

Las jornadas realizadas desbordaron las expectativas más optimistas, acudiendo a las mismas cerca de 600 profesionales del ámbito fiscal en representación de otras tantas empresas entre las que se encontraban algunas de las más importantes de España.



# Oficinas de KPMG en España

## A Coruña

---

Calle de la Fama, 1  
15001 A Coruña  
**T:** 981 21 82 41  
**Fax:** 981 20 02 03

## Alicante

---

Edificio Oficentro  
Avda. Maisonnave, 19  
03003 Alicante  
**T:** 965 92 07 22  
**Fax:** 965 22 75 00

## Barcelona

---

Torre Realia  
Plaça de Europa, 41  
08908 L'Hospitalet de Llobregat  
Barcelona  
**T:** 932 53 29 00  
**Fax:** 932 80 49 16

## Bilbao

---

Torre Iberdrola  
Plaza Euskadi, 5  
48009 Bilbao  
**T:** 944 79 73 00  
**Fax:** 944 15 29 67

## Girona

---

Edifici Sèquia  
Sèquia, 11  
17001 Girona  
**T:** 972 22 01 20  
**Fax:** 972 22 22 45

## Las Palmas de Gran Canaria

---

Edificio San Marcos  
Dr. Verneau, 1  
35001 Las Palmas de Gran Canaria  
**T:** 928 33 23 04  
**Fax:** 928 31 91 92

## Madrid

---

Paseo de la Castellana, 259 "C"  
28046 Madrid  
**T:** 91 456 34 00  
**Fax:** 91 456 59 39

## Málaga

---

Marqués de Larios, 12  
29005 Málaga  
**T:** 952 61 14 60  
**Fax:** 952 30 53 42

## Oviedo

---

Ventura Rodríguez, 2  
33004 Oviedo  
**T:** 985 27 69 28  
**Fax:** 985 27 49 54

## Palma de Mallorca

---

Edifici Ca'n de Segura  
Avda. del Comte de Sallent, 2  
07003 Palma de Mallorca  
**T:** 971 72 16 01  
**Fax:** 971 72 58 09

## Pamplona

---

Edificio Iruña Park  
Arcadio M. Larraona, 1  
31008 Pamplona  
**T:** 948 17 14 08  
**Fax:** 948 17 35 31

## San Sebastián

---

Avenida de la Libertad, 17-19  
20004 San Sebastián  
**T:** 943 42 22 50  
**Fax:** 943 42 42 62

## Sevilla

---

Edificio Menara  
Avda. Buhaira, 31  
41018 Sevilla  
**T:** 954 93 46 46  
**Fax:** 954 64 70 78

## Valencia

---

Edificio Condes de Buñol  
Isabel la Católica, 8  
46004 Valencia  
**T:** 963 53 40 92  
**Fax:** 963 51 27 29

## Vigo

---

Arenal, 18  
36201 Vigo  
**T:** 986 22 85 05  
**Fax:** 986 43 85 65

## Zaragoza

---

Centro Empresarial de Aragón  
Avda. Gómez Laguna, 25  
50009 Zaragoza  
**T:** 976 45 81 33  
**Fax:** 976 75 48 96

[kpmg.es](http://kpmg.es)



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

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

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