



# TU DESPACHO TE INFORMA

OCTUBRE 2023



## EN ESTE NÚMERO:

- 02** Calendario octubre y noviembre 2023
- 03** Cambio de criterio de la AEAT respecto a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados a efectos del IRPF y del IVA
- 07** La nueva cotización de los becarios en prácticas a partir del 2024
- 10** Las claves del nuevo régimen de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
- 14** Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción

## OCTUBRE Y NOVIEMBRE 2023

### Hasta el 20 de octubre

#### RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Septiembre 2023. Grandes empresas: Mods. 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230
- Tercer trimestre 2023: Mods. 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136, 210, 216

#### Pagos fraccionados Renta

- Tercer trimestre 2023:
  - › Estimación directa: Mod. 130
  - › Estimación objetiva: Mod. 131

#### Pagos fraccionados Sociedades y Establecimientos Permanentes de no Residentes

- Ejercicio en curso:
  - › Régimen general: Mod. 202
  - › Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales): Mod. 222

#### IVA

- Septiembre 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: Mod. 349
- Tercer trimestre 2023. Autoliquidación: Mod. 303
- Tercer trimestre 2023. Declaración-liquidación no periódica: Mod. 309
- Tercer trimestre 2023. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: Mod. 349
- Tercer trimestre 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones: Mod. 380

- Solicitud de devolución de cuotas reembolsadas a viajeros por empresarios en recargo de equivalencia: Mod. 308
- Reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: Mod. 341

#### IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- Septiembre 2023: Mod. 430

### Hasta el 30 de octubre

#### IVA

- Septiembre 2023. Autoliquidación: Mod. 303
- Septiembre 2023. Grupo de entidades, modelo individual: Mod. 322
- Septiembre 2023. Grupo de entidades, modelo agregado: Mod. 353
- Septiembre 2023. Operaciones asimiladas a las importaciones: Mod. 380

### Hasta el 31 de octubre

#### IVA

- Septiembre 2023. Ventanilla única - Régimen de importación: Mod. 369
- Tercer trimestre 2023. Ventanilla única - Regimen exterior y de la Unión: Mod. 369

### Hasta el 6 de noviembre

#### RENTA

- Ingreso del segundo plazo de la declaración anual de 2022, si se fraccionó el pago: Mod. 102

# CAMBIO DE CRITERIO DE LA AEAT RESPECTO A LOS VEHÍCULOS DE USO MIXTO CEDIDOS A EMPLEADOS A EFECTOS DEL IRPF Y DEL IVA

La Administración tributaria ha publicado en su página web nuevos criterios para la interpretación de las cuestiones relativas a los vehículos de uso mixto cedidos a empleados.

La Agencia Tributaria ha publicado en su web una NOTA el pasado 28 de julio de 2023 para aclarar las principales cuestiones relativas a la cesión de vehículos a empleados a efectos del IVA y del IRPF.

Hacienda, en su nota informativa, reconoce un cambio (consecuencia de nueva jurisprudencia y doctrina) en las reglas que venía aplicando hasta la fecha.

Estos criterios, cuyas principales conclusiones pasamos a sintetizar de una forma básica, versan sobre:

- La disponibilidad del vehículo para uso privado.
- La consideración de la cesión del vehículo por la empresa a efectos del IVA como prestación onerosa o gratuita.
- La deducibilidad por el empresario o profesional de las cuotas soportadas de IVA en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso por otro título de vehículos
- El autoconsumo de servicios
- La determinación de la base imponible a efectos de IVA y de IRPF.

## CRITERIO DE DISPONIBILIDAD PARA USO PRIVADO

El criterio de disponibilidad para uso privado en la tributación de la cesión de vehículos a empleados se rige por varios principios:

- 1) La empresa debe demostrar que el vehículo se utiliza necesariamente para el desempeño laboral del trabajador.
- 2) El contribuyente debe demostrar si el vehículo no está disponible para fines personales.

- 3) Las reglas para determinar estos aspectos son las mismas para el IVA y las retenciones del IRPF.

Una vez establecida la necesidad del vehículo para el trabajo y la existencia de uso personal, se debe calcular el porcentaje correspondiente a este último a través del criterio de disponibilidad para uso privado.

La finalidad de este criterio es determinar en qué medida el vehículo se destina a la actividad específica de la empresa, lo cual afecta tanto al IVA como al IRPF.

Este criterio considera el tiempo anual que no corresponde a la jornada laboral de los trabajadores, incluyendo horas laborables según el convenio colectivo, así como el tiempo fuera de la jornada laboral en días laborables, fines de semana, festivos y vacaciones, para trabajadores y directivos.

Esto supera la presunción y práctica común de limitar la disponibilidad para uso personal solo a los fines de semana.

Sin embargo, se deben tener en cuenta factores como los convenios colectivos, excepciones para ciertas categorías de trabajadores, la actividad de la empresa, jornadas laborales de cada puesto y otras circunstancias que puedan alterar lo mencionado.

## CONSIDERACIÓN DE LA CESIÓN DE VEHÍCULOS POR PARTE DEL EMPLEADOR A EFECTOS DEL IVA COMO PRESTACIÓN ONEROSA O GRATUITA

La AEAT analiza cómo se considera la cesión de vehículos por parte del empleador a efectos del IVA, ya sea como prestación onerosa o gratuita, basándose en una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). Según esta sentencia C-288/19 de 20 de Enero de 2021:

- 1) **Prestación Onerosa:** Una prestación de servicios se considera "a título oneroso" y, por lo tanto, sujeta a IVA,





cuando existe una relación jurídica entre el proveedor y el destinatario en la que se intercambian servicios recíprocos, y la retribución recibida por el proveedor es el valor real del servicio proporcionado. Esto sucede cuando hay un vínculo directo entre el servicio y el pago recibido.

Se considera cesión onerosa de vehículos en los siguientes casos:

- » Si el trabajador paga una parte del uso del vehículo o se descuenta del salario.
- » Si el trabajador elige el uso del vehículo entre diferentes opciones retributivas.

**2) Cesión Gratuita:** La cesión de uso se considera "gratuita" cuando el uso del vehículo es opcional para el trabajador y su elección no afecta a sus retribuciones. También es gratuita cuando el trabajador no paga nada ni renuncia a otras ventajas para obtener el uso del vehículo.

En resumen, si la cesión del vehículo del empleador al trabajador implica un pago o contraprestación, se considera una prestación de servicios onerosa y está sujeta a IVA. Si el uso del vehículo es opcional y no tiene efecto en las retribuciones del trabajador, se considera una cesión gratuita y no está sujeta a IVA. La clasificación en uno u otro caso depende de la relación entre el servicio y el pago, no de si se considera una retribución en especie para otros propósitos fiscales.

### **DEDUCIBILIDAD DE LAS CUOTAS SOPORTADAS POR EL EMPRESARIO O PROFESIONAL EN LA ADQUISICIÓN, ARRENDAMIENTO O CESIÓN DE USO POR OTRO TÍTULO DE VEHÍCULOS**

La Nota de la AEAT también aborda la deducibilidad de las cuotas que un empresario o profesional paga por la adquisición, arrendamiento o cesión de uso de vehículos, considerados bienes de inversión. Se aplica la regla de deducibilidad del artículo 95, apartado tres, de la Ley del

Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en relación con el uso de estos bienes en la actividad empresarial o profesional.

El derecho a deducir está vinculado a la afectación del vehículo a la actividad sujeta al impuesto. La sentencia del Tribunal Supremo subraya que la deducción debe corresponder al grado efectivo de uso del bien en la actividad y establece la carga de prueba sobre la parte que busca incrementar o reducir el grado de afectación.

En primer lugar, se debe demostrar la afectación del vehículo a la actividad económica para poder deducir cuotas. Esta acreditación es una condición necesaria y puede realizarse mediante cualquier medio de prueba aceptado por la ley.

En segundo lugar, si se demuestra la afectación y se ha pagado el impuesto correspondiente, se procede a la deducción. El grado de afectación determina la cantidad deducible. Si el bien está totalmente afecto a una actividad que permite la deducción íntegra, se puede deducir la totalidad del impuesto pagado.

Es importante tener en cuenta que se aplicarán las normas de prorata y regularización de deducciones por bienes de inversión, según lo establecido en los artículos 101 a 106 y 107 a 110 de la LIVA.

### AUTOCONSUMO DE SERVICIOS

Si la afectación del vehículo a la actividad económica no es plena o se altera con posterioridad, en los casos en los que el empresario o profesional haya generado el derecho a deducir la cuota soportada, y exista una cesión sin contraprestación en la que concurran las **condiciones previstas en el artículo 12 de la LIVA, se asimilará a prestación de servicios onerosa, tributando como autoconsumo de servicios.**

Así, si se ha deducido el IVA soportado en la adquisición del vehículo, y, posteriormente, se produce una cesión a empleados en la que no concurre onerosidad, en los términos ya examinados, debe considerarse producida una operación asimilada a una prestación de servicios en los términos del citado artículo 12 del LIVA.

No obstante, si el sujeto pasivo adquiere el vehículo para afectarlo parcialmente a la actividad y también cederlo gratuitamente al empleado desde la adquisición, solo podrá deducirse de la cuota soportada el porcentaje de afectación a la actividad, pero no podrá deducirse el resto de la cuota soportada. No se producirá, entonces, autoconsumo de servicios sujeto por la cesión gratuita del

“

Si la cesión del vehículo del empleador al trabajador implica un pago o contraprestación, se considera una prestación de servicios onerosa y está sujeta a IVA. Si el uso del vehículo es opcional y no tiene efecto en las retribuciones del trabajador, se considera una cesión gratuita y no está sujeta a IVA. La clasificación en uno u otro caso depende de la relación entre el servicio y el pago, no de si se considera una retribución en especie para otros propósitos fiscales.

”

## NORMAS RELEVANTES APROBADAS

### Tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 2023, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros

Resolución de 26 de septiembre de 2023, de la Secretaría General del Tesoro y Financiación Internacional, por la que se publica el tipo de interés efectivo anual para el cuarto trimestre natural del año 2023, a efectos de calificar tributariamente a determinados activos financieros. (BOE, 29-09-2023)

### Adaptación del Reglamento 2023/1803 en el que se recoge una nueva versión consolidada de las NIIF-UE

Reglamento (UE) 2023/1803 de la Comisión, de 13 de septiembre de 2023, por el que se adoptan determinadas normas

internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n° 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

(DOUE, 26-09-2023)

### Adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado

Resolución de 12 de septiembre de 2023, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se modifica la Resolución de 17 de noviembre de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.

(BOE, 22-09-2023)

## ABSTRACTS DE SENTENCIAS



### Determinación de la base de la sanción en supuestos en los que existe una simulación societaria declarada. (Resolución del TEAC de 24 de julio de 202. RG 4117/2020)

En aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de junio de 2023 (recurso de casación n.º 5002/2021), en esta sentencia el TEAC cambia su doctrina (resolución de 7 de mayo de 2015, RG 5524-2012), de manera que cuando se haya declarado la simulación de la sociedad, considerando que toda la actividad corresponde al socio y haciendo desaparecer la sociedad interpuesta a efectos de la regularización efectuada, la base de la sanción corresponderá a la diferencia entre la cantidad dejada de ingresar por la persona física y la cantidad ingresada por la sociedad, declarada por la sociedad simulada, al contrario que en el caso de que se regularice por operaciones vinculadas, en los que la base de la sanción será la cantidad dejada de ingresar por la persona física.

Cuando, como sucede en este caso, el mismo sujeto haya autoliquidado e ingresado en dos impuestos diferentes en referencia a lo que en puridad es la

misma deuda tributaria, la claridad que se desprende de la literalidad del art. 191 de la LGT desaparece, siendo necesario integrarlo, en tanto que habiendo ingresado por IRPF y por IS, la cuantía no ingresada no puede ser otra que la resultante de la regularización practicada por el IRPF menos la ya ingresada en el IS, porque sólo así se determina en su justa medida el perjuicio económico que sufre la Hacienda pública.

Teniendo conocimiento de esta doctrina, el TEAC ha examinado el acuerdo de imposición de sanción impugnado, observando cómo la AEAT ha utilizado como base de la sanción las cantidades dejadas de ingresar por el reclamante en los años 2011 y 2012, pero sin deducción de las cuotas efectivamente ingresadas por XZ, S.L., sociedad considerada interpuesta por la administración y simulada para la prestación de servicios comerciales, por lo que, en atención a la doctrina expuesta, se estima parcialmente la reclamación interpuesta, declarando la nulidad de la sanción tributaria impuesta, en cuanto debe recalcarse conforme al criterio recogido en la STS señalada, y, en su caso, con la devolución de las cantidades ingresadas en exceso, junto con los intereses de demora devengados.

vehículo al empleado, al no existir derecho a la deducción en ese porcentaje.

### BASE IMPONIBLE A EFECTOS DE IVA Y DE IRPF

Aun cuando necesariamente el grado de disponibilidad para fines particulares es el mismo en IRPF e IVA, esto no supone que la base de ambos impuestos sea la misma.

En relación con **el IVA**, se distinguen tres supuestos:

- **Cesión en la que no concurre la nota de onerosidad:** no existe operación sujeta al impuesto, salvo el caso de autoconsumo de servicios, y no cabe, por tanto, deducción de la cuota soportada, con lo que, ante la falta de hecho imponible, no debe determinarse ninguna base imponible.
- **Cesión onerosa:** la cesión está sujeta al impuesto con lo que ha de concretarse la base imponible, a estos efectos, teniendo en cuenta la existencia de vinculación entre el empresario o profesional y el trabajador o empleado conforme al artículo 79, apartado cinco, de la LIVA, será aplicable esta regla especial de fijación de la base imponible de modo que esta coincidirá con su valor de mercado.
- **Caso de concurrencia de la nota de onerosidad asimilada (autoconsumo de servicios):** si no existe cuota soportada, el autoconsumo no estará sujeto y, por tanto, no debe concretarse base imponible. No obstan-

te, de existir cuota soportada en este caso se fijará la base imponible conforme al artículo 79, apartado cinco, de la LIVA.

Finalmente, por lo que se refiere al **IRPF**, conforme al artículo 43.11.º letra b) de la LIRPF, cabe hacer referencia a las reglas siguientes:

- La base del ingreso a cuenta en el supuesto de uso será **el 20 % anual del coste de adquisición para el pagador**, incluidos los tributos que graven la operación, en el caso de que el vehículo sea propiedad del pagador.
- Si no es de su propiedad, el porcentaje del **20 % anual se aplicará sobre el valor de mercado** que correspondería al vehículo si fuese nuevo.
- En cualquier caso, la valoración así efectuada **se puede reducir hasta en un 30 %** cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente (artículo 48 bis del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo).

Las reglas de cuantificación de la base del ingreso a cuenta del IRPF señaladas se refieren a casos en que el uso particular del vehículo es del 100 %, de modo que habrán de modularse en función del porcentaje de disponibilidad para uso privado.



# LA NUEVA COTIZACIÓN DE LOS BECARIOS EN PRÁCTICAS A PARTIR DEL 2024

Con efectos desde el 1 de enero de 2024, se incluirán en el sistema de Seguridad Social a los alumnos que realicen prácticas formativas y académicas incluidas en programas de formación. Los becarios en prácticas cotizarán en Seguridad Social, pero no cotizarán por los conceptos de desempleo, FOGASA o formación profesional. Tampoco van a aportar el MEI.



El Real Decreto-ley 2/2023, de 16 de marzo, de la Reforma de Pensiones incluyó esta medida de la inclusión en la Seguridad Social de los becarios que se iba a hacer efectiva a partir de octubre de 2023.

Pero, finalmente esta medida no va a entrar en vigor hasta 2024. El Real Decreto Ley 5/2023, de 28 de junio, incluye la demora de la obligación de dar de alta en Seguridad Social a todos los becarios.

De esta manera, todos los becarios en prácticas cotizarán a partir de dicha fecha, independientemente de si son remuneradas o no. Hasta el momento, únicamente los estudiantes con prácticas remuneradas cotizaban a la Seguridad Social en concepto de contingencias comunes y contingencias profesionales. Así, los becarios con prácticas remuneradas sumaban años de experiencia laboral a tener en cuenta para acceder a la jubilación.

### ¿QUÉ ES UN CONTRATO DE PRÁCTICAS?

Un contrato de prácticas, ahora llamado contrato formativo, es una modalidad de relación laboral regulada por el artículo 11.3 del Estatuto de los Trabajadores. Para ser elegible, el trabajador debe tener un título universitario, de FP, Máster, Certificado de Profesionalidad u equivalente, y no haber pasado más de 3 años desde su finalización (5 años en caso de discapacidad superior al 33% después

“

Todos los becarios en prácticas cotizarán a partir de dicha fecha, independientemente de si son remuneradas o no. Hasta el momento, únicamente los estudiantes con prácticas remuneradas cotizaban a la Seguridad Social en concepto de contingencias comunes y contingencias profesionales

”

de la Reforma Laboral). Su duración varía de 6 meses a 1 año y requiere inscripción en la Seguridad Social. A partir de enero de 2019, se eliminaron las bonificaciones en los seguros sociales para este contrato, a excepción de ciertos colectivos como personas con discapacidad.

### ¿QUÉ ES UN CONVENIO DE PRÁCTICAS?

Por otro lado, un convenio de prácticas es un acuerdo con una entidad educativa y no implica una relación laboral con la empresa. Se lleva a cabo en empresas o instituciones dentro de programas formativos y suele implicar a estudiantes matriculados en la entidad educativa. En estos casos, no se firma un contrato laboral, sino un convenio entre el estudiante, la entidad educativa y la empresa.

### ESTUDIANTES BENEFICIADOS CON LA NUEVA NORMATIVA A PARTIR DEL 2024

La nueva normativa contempla a los estudiantes universitarios, tanto los que buscan títulos oficiales de grado y máster, doctorado, como aquellos que persiguen títulos propios de la universidad. Esto abarca másteres de formación permanente, diplomas de especialización o diplomas de experto. También incluye a alumnos de formación profesional, excepto en el régimen de formación profesional intensiva.

### ACCIÓN PROTECTORA

En cuanto a la acción protectora de la Seguridad Social, se aplica según el régimen correspondiente, excluyendo la protección por desempleo y la cobertura del Fondo de Garantía Salarial. En el caso de prácticas no remuneradas, también se excluye la protección por incapacidad temporal por contingencias comunes.

### OBLIGACIONES ANTE LA SEGURIDAD SOCIAL

- Para las prácticas formativas remuneradas, las obligaciones recaen en la entidad que financia el programa de formación, asumiendo la condición de empresario.
- En el caso de prácticas no remuneradas, las obligaciones corresponden a la empresa o entidad donde se realicen, salvo acuerdo en contrario en el convenio de cooperación. La entidad responsable debe comunicar los días efectivos de prácticas.

## NORMAS RELEVANTES APROBADAS

Boletín de Noticias RED 12/2023, de 30 de agosto

Entrada en vigor del RDL 1/2023. Incentivos a la contratación laboral (Seguridad Social, 30-08-2023)



## ABSTRACTS DE SENTENCIAS



**Los padres de dos o más hijos obligados a acudir ante los tribunales para acceder a un complemento de su pensión de IP tienen derecho a una indemnización adicional. (Sentencia del TJUE de 14 de septiembre de 2023. Asunto C-113/2022)**

En esta sentencia el TJUE vuelve a fallar contra la Seguridad Social española por el planteamiento discriminatorio del complemento de maternidad de las pensiones (de jubilación, viudedad o incapacidad permanente), vigente desde el 1 de enero 2016 hasta el 3 de febrero 2021, para madres que tuvieran dos o más hijos (biológicos o adoptados).

El 12 de diciembre de 2019 el TJUE declaró que este complemento era discriminatorio y contrario a la Directiva europea de igualdad de trato, al excluir a los padres que se encontraban en una situación comparable. Sin embargo, no fue hasta 2021, cuando España reformó la normativa y convirtió el antiguo complemento de maternidad por aportación demográfica en el actual complemento de pensiones contributivas para la reducción de la brecha de género, accesible tanto a madres como a padres. En el lapso de tiempo entre la sentencia y el cambio, numerosos padres jubilados reclamaron a la Seguridad Social el pago de ese complemento. En la mayoría de los casos, la Administración rechazó la petición y los afectados se vieron obligados a exigir el cumplimiento de sus derechos por vía judicial

En febrero de 2022, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia (TSJG) planteó cuestión prejudicial ante el TJUE, a fin de que se pronuncie sobre si el criterio del Instituto Nacional de la Seguridad Social (INSS) de denegar siempre el complemento de maternidad

a los hombres y obligarlos a reclamar en vía judicial supone un incumplimiento administrativo, que, en sí mismo, constituiría una discriminación por razón de sexo, en lugar de un incumplimiento normativo, tal y como defiende el INSS. En función de esta respuesta, la Sala también solicitó que el TJUE dictamine si procede indemnizar a los afectados por los daños y perjuicios causados

En este sentido, la Justicia Europea ha ampliado su posición en relación al reconocimiento del complemento a las pensiones para hombres, declarando que también tienen derecho a una compensación adicional que repare completamente los perjuicios sufridos debido a la discriminación de género. Esto implica que los afectados deben buscar su derecho al complemento a través de la vía judicial.

Cuando el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) declara una discriminación contraria al Derecho de la Unión, las autoridades nacionales deben eliminarla y aplicar el mismo régimen a todas las personas afectadas. En este caso, la negación del complemento de pensión a hombres genera una discriminación adicional en términos de procedimiento, ya que deben recurrir a la vía judicial. El reconocimiento retroactivo del derecho puede restablecer la igualdad en términos materiales, pero no repara completamente los perjuicios sufridos. Por lo tanto, los afectados deben recibir una compensación económica adecuada para restaurar su situación previa a la discriminación y prevenir futuros daños.

## COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL

En ambos casos, la cotización excluye la cotización finalista del Mecanismo de Equidad Intergeneracional (MEI). Se aplica una reducción del 95% a las cuotas por contingencias comunes sin otros beneficios en la cotización. La entidad que asuma la condición de empresa será responsable del ingreso de todas las cuotas.

## RETROACTIVIDAD

Aquellos que se encontraban en la situación descrita antes de la entrada en vigor de la normativa podrán suscribir un convenio especial, permitiendo el cómputo de la cotización por periodos de formación o prácticas realizadas antes de esa fecha, hasta 5 años máximo.

“

Aquellos que se encontraban en la situación descrita antes de la entrada en vigor de la normativa podrán suscribir un convenio especial, permitiendo el cómputo de la cotización por periodos de formación o prácticas realizadas antes de esa fecha, hasta 5 años máximo

”

# LAS CLAVES DEL NUEVO RÉGIMEN DE MODIFICACIONES ESTRUCTURALES DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES

El Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, con efectos desde el 29 de julio, aprueba un nuevo régimen completo de las modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, tanto las internas como las transfronterizas.



La norma entró en vigor el 29 de julio de 2023, existiendo un régimen transitorio de aplicación de la anterior normativa que queda derogada (Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles) para el caso de las sociedades mercantiles cuyos proyectos no hubieren sido aún aprobados por las sociedades implicadas con anterioridad a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley 5/2023.

Entre otras novedades, los socios de las sociedades españolas participantes en una modificación estructural que, como consecuencia de esa modificación, vayan a quedar sometidos a una ley extranjera tendrán derecho a enajenar sus acciones o participaciones a cambio de una compensación en efectivo adecuada.

Se entiende por **modificaciones estructurales** de una sociedad aquellos cambios que van más allá de las simples

“

Entre otras novedades, los socios de las sociedades españolas participantes en una modificación estructural que, como consecuencia de esa modificación, vayan a quedar sometidos a una ley extranjera tendrán derecho a enajenar sus acciones o participaciones a cambio de una compensación en efectivo adecuada

”

modificaciones estatutarias para afectar a la estructura patrimonial o personal de la sociedad. Estas operaciones son la transformación, la fusión, la escisión y la cesión global de activo y pasivo, también pudiéndose considerar modificación estructural el cambio de domicilio al extranjero en algunos casos.

Se establecen una serie de matizaciones y limitaciones a considerar:

- Las sociedades en liquidación sólo podrán realizar una modificación estructural si no han comenzado la distribución del patrimonio entre los socios.
- Se permite expresamente la participación en operaciones de modificación estructural a empresas en concurso y en procesos de reestructuración (se entiende que siempre que no estén en fase de liquidación).
- Se permite la transformación transfronteriza de sociedades en concurso, siempre que no se haya llegado a la fase de liquidación.

La reforma se encarga de trasponer la Directiva europea 2019/2121 en lo que respecta a los **“traslados internacionales de domicilio”** que pasan a denominarse “transformaciones transfronterizas” incluyendo en la legislación interna medidas que se reconocían en las modificaciones estructurales transfronterizas por la Directiva. Se contempla la existencia de dos modelos de modificaciones contemplando también el caso de que las sociedades objeto de fusión no fueran propiedad ambas de un único socio.

También se adaptan los requisitos establecidos para **las segregaciones mercantiles** internas, haciéndolos más laxos y de este modo acercándolos a los requisitos exigidos para las segregaciones transfronterizas. Las **escisiones internas** pasan a tener un régimen como el europeo, por

## NORMAS RELEVANTES APROBADAS

### Seguros. Comunicaciones y notificaciones a mediadores y corredores

Circular 1/2023, de 30 de agosto, de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, relativa al uso obligatorio de medios electrónicos para la práctica de comunicaciones y notificaciones con los mediadores de seguros, corredores de reaseguros y determinados mediadores de seguros complementarios.  
(BOE 19-09-2023)

### Solicitud de nacionalidad española por carta de naturaleza. Modelos normalizados

Resolución de 28 de julio de 2023, de la Subsecretaría, por la que se aprueban los modelos normalizados de solicitud de

nacionalidad española por carta de naturaleza en el ámbito del Ministerio de Justicia y se dictan instrucciones sobre su utilización.  
(BOE, 18-09-2023)

### Estatuto de la Agencia Española de Supervisión de Inteligencia Artificial

Real Decreto 729/2023, de 22 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto de la Agencia Española de Supervisión de Inteligencia Artificial.  
(BOE, 02-09-2023)



“

Las escisiones internas pasan a tener un régimen como el europeo, por el que la sociedad segregada tan solo tiene responsabilidad limitada a su patrimonio neto, respecto de las deudas que quedan a su cargo tras la escisión o segregación; de este modo se reduce la incidencia de concursos de acreedores.

”

el que la sociedad segregada tan solo tiene responsabilidad limitada a su patrimonio neto, respecto de las deudas que quedan a su cargo tras la escisión o segregación; de este modo se reduce la incidencia de concursos de acreedores.

### PROTECCIÓN DE LOS SOCIOS Y ACREEDORES

Mediante la reforma se verán más protegidos los derechos de socios y acreedores.

Respecto a **los acreedores**, serán conocedores desde el momento de la propuesta de modificación de los riesgos que esta conlleva para ellos, así como de las garantías de las que dispondrán respecto a sus créditos, a los que podrán realizar observaciones frente a la junta general ya que tienen derecho a que estas garantías sean “adecuadas” debiendo mediar el Registrador Mercantil en caso de desacuerdo antes de recurrir a la vía judicial.

Los **socios** también verán protegida y reforzada su posición. Se reconocen facilidades como la posibilidad de enajenar sus acciones o participaciones a la sociedad, socios o terceros que la sociedad proponga, cuando como consecuencia de la modificación queden sometidos a una ley extranjera. Los socios de las sociedades españolas participantes en una modificación estructural que, como consecuencia de esa modificación, vayan a quedar sometidos a una ley extranjera, teniendo derecho a una compensación adecuada por estas.

“

Respecto a los acreedores, serán conocedores desde el momento de la propuesta de modificación de los riesgos que esta conlleva para ellos, así como de las garantías de las que dispondrán respecto a sus créditos, a los que podrán realizar observaciones frente a la junta general ya que tienen derecho a que estas garantías sean “adecuadas” debiendo mediar el Registrador Mercantil en caso de desacuerdo antes de recurrir a la vía judicial

”

## ABSTRACTS DE SENTENCIAS



**Enriquecimiento injusto en una adjudicación del bien hipotecado por el valor de la deuda en un contrato con cláusula de vencimiento anticipado declarada nula. (Sentencia del TS de 7 de septiembre de 2023. Sala de lo Civil. Recurso de casación 5930/2019)**

En esta sentencia del TS se aborda el tema del enriquecimiento injusto en una situación relacionada con la adjudicación de un bien hipotecado cuyo valor era igual al monto de la deuda, ya que la subasta pública quedó desierta. Además, se discute si la declaración de nulidad de una cláusula de vencimiento anticipado debería llevar a la restitución.

En el caso específico, un particular había obtenido un préstamo hipotecario de 135.000€ de una entidad bancaria, que incluía como causa de vencimiento anticipado el no pago de las cuotas de amortización o intereses correspondientes. En otra cláusula, se tasó la finca en 242.325€ para efectos de subasta. Después de que el particular no pagara dos cuotas, la entidad bancaria dio por vencido el préstamo anticipadamente, generando una deuda total de 74.928,36€. En la ejecución, la subasta no atrajo compradores, y el bien se adjudicó a la entidad bancaria. No hay evidencia de que la finca se haya vendido a un tercero.

El particular reclama la devolución de la diferencia entre el importe por el cual se adjudicó el inmueble a la entidad financiera y el valor de la tasación, alegando que esta diferencia representa un

enriquecimiento injusto por parte de la entidad demandada.

El TS argumenta que el hecho de que la tasación sea mucho mayor que el valor de adjudicación según el artículo 671 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC) no es suficiente para establecer un enriquecimiento injusto por sí solo. El enriquecimiento injusto solo se puede alegar si, después de la adjudicación y en un período corto de tiempo, el acreedor obtiene una ganancia significativa. Esto indicaría que la deuda debía considerarse satisfecha en mayor medida, y el acreedor se enriquecería injustamente con la diferencia.

En este caso, la adjudicación del bien en la ejecución resultó en un activo (la propiedad inmueble) entrando en el patrimonio de la entidad demandada y otro activo (la deuda) saliendo, y ambos activos se valoraron de la misma manera según el artículo 671 de la LEC. Estos movimientos patrimoniales, incluyendo la valoración, se realizaron de acuerdo con las disposiciones legales. Además, el TS señala que la declaración de nulidad de la cláusula de vencimiento anticipado no implica automáticamente un enriquecimiento injusto. Esto se debe a que existe una disposición legal (artículo 693.1 de la LEC) que permite la ejecución de la hipoteca en caso de incumplimiento de ciertas condiciones sin necesidad de vencimiento anticipado de toda la deuda. Por lo tanto, la nulidad de esta cláusula no afecta a esa disposición legal.

# TRATAMIENTO CONTABLE DEL INMOVILIZADO MATERIAL DESTINADO A PRUEBAS Y PROMOCIÓN

El ICAC ha abordado recientemente en su BOICAC: 134 / Junio 2023 una consulta que se refiere a una empresa dedicada a la fabricación de equipos de telecomunicaciones. Estos equipos se proporcionan a los clientes para pruebas como parte de su promoción y, si están interesados, los clientes proceden a la compra con especificaciones personalizadas. En la mayoría de los casos, los equipos proporcionados para pruebas no se venden.





Estos activos se ceden a los clientes para su prueba y uso, y en caso de interés, se pueden comprar, ya sea como productos usados o nuevos.

### REGISTRO INICIA

Para contabilizar estos activos como inmovilizados, se deben cumplir las condiciones del Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad (PGC). Estos activos deben ser bienes, derechos u otros recursos controlados económicamente por la empresa, con la expectativa de obtener beneficios económicos en el futuro y valorables con fiabilidad. La cuenta específica a utilizar dependerá de la naturaleza del activo adquirido.

### PERMANENCIA COMO ELEMENTOS DE PRUEBA Y PROMOCIÓN

Si los activos se mantienen vinculados permanentemente a la empresa para su uso como elementos de prueba y promoción, el registro inicial no necesita modificaciones. La empresa amortizará estos activos en función de su vida útil estimada para promoción y pruebas.

### VENTA A CLIENTES

Cuando los activos son vendidos a los clientes, se aplican las normas del ICAC. Los activos se reclasifican como existencias en la fecha en que se decide el cambio de destino. Los ingresos derivados de la baja se incluyen en el importe neto de la cifra anual de negocios.

El ICAC ya había abordado esta cuestión en su consulta nº 2 del BOICAC nº 100 de junio de 2014, al analizar la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos.

Si bien la cuestión planteada es distinta a la de esta consulta, la conclusión alcanzada tiene la misma validez, y es la siguiente:

“

Si los activos se mantienen vinculados permanentemente a la empresa para su uso como elementos de prueba y promoción, el registro inicial no necesita modificaciones. La empresa amortizará estos activos en función de su vida útil estimada para promoción y pruebas

”

*"(...) Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.*

*Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones."*

### BAJA CONTABLE

Cuando se da de baja un inmovilizado, se registra por el valor por el cual estaba registrado, dejando la cuenta con saldo cero. Cualquier amortización, deterioro u otras cuentas asociadas también se ajustan o trasladan para reflejar adecuadamente el valor de los activos destinados a la venta y mostrar la imagen fiel del patrimonio empresarial.

“

En cualquier caso, en las notas de las cuentas anuales se debe proporcionar toda la información significativa sobre los eventos descritos en la consulta para asegurar que las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, presenten una imagen fiel de la situación financiera y los resultados de la empresa

”

### INFORMACIÓN EN LAS CUENTAS ANUALES

En cualquier caso, en las notas de las cuentas anuales se debe proporcionar toda la información significativa sobre los eventos descritos en la consulta para asegurar que las cuentas anuales, consideradas en su conjunto, presenten una imagen fiel de la situación financiera y los resultados de la empresa.

# RED INTERNACIONAL DE ASESORÍAS IUSTIME

## SOCIOS NACIONALES

### ANDALUCÍA

Almería

BUFETE FINANCIERO Y FISCAL  
Almería  
www.bufetefiscal.net

Cádiz

CAPITAL ASESORES  
Cádiz  
www.capitalseores.com

CONTASULT  
SotoGrande - Algeciras  
www.contasult.com

Huelva

GAPYME  
Cortegana - Zalamea La Real - Nerva -  
Villablanca - Lepe - Cartaya - Bonares  
- La Palma del Condado - Hinojos -  
Huelva  
www.gapyme.com

ASINCO ABOGADOS Y CONSULTORES  
Palos de la Frontera  
www.asinco.net

Jaén

ASESORÍA GARCÍA-PLATA  
Úbeda - Baeza - Cazoria  
www.asesoriagarcia-plata.es

Málaga

ROMERO & ROLDÁN ASESORES  
Málaga  
www.asesores-consultores.com

Sevilla

SABORIDO ASESORES  
Sanlúcar La Mayor - Sevilla  
www.saboridoasesores.com

### ARAGÓN

Huesca

TEJERA CONSULTORES  
Fraga  
www.tejeraconsultores.com

Zaragoza

POVEDA CONSULTORES  
Zaragoza (Sagasta)  
www.povedaconsultores.es

GASCÓN ASESORES  
Zaragoza (Independencia)  
www.gasconasesores.es

RAIMUNDO LAFUENTE ASESORES  
Zaragoza (Moreña)  
www.raimundolafuente.com

### ASTURIAS

AFTÉ ASESORES Y CONSULTORES  
Oviedo  
www.aftemadrid.com

ASESORES TURÍN  
Oviedo-Mieres  
www.asesoriasturon.com

### BALEARES

CORTÉS LABORAL  
Pollensa  
www.corteslaboral.com

MARIMÓN Y ASOCIADOS  
Palma de Mallorca (Bisbe Perelló)  
www.asesoriamarimon.com

PENTA ASESORES  
Palma de Mallorca (Pare Bartomeu)  
www.pentaasesores.es

### CANARIAS

Santa Cruz de Tenerife

MARTINEZ NO  
Santa Cruz de Tenerife  
www.martinezno.com

Las Palmas de Gran Canaria

GRUPO JOSÉ DÁMASO ASESORES Y  
CONSULTORES  
Las Palmas de Gran Canaria (Telde)  
www.grupojd.es

### CANTABRIA

ASESORÍA ORGO  
Renedo de Piélagos - Santander  
www.asesoriaorgo.es

### LA RIOJA

BUJARRABAL ASESORES  
Logroño  
www.bujarrabal.com

### CASTILLA Y LEÓN

Ávila

ABM GESTION ASESORES  
Ávila - La Adrada - El Barraco  
www.abmgestionasesores.es

Burgos

AFIDE ASESORÍA INTEGRAL  
Burgos  
www.afidesa.com

Palencia

AFYSE EXPERTOS EN LABORAL  
Palencia  
www.afyse.com

Salamanca

ASOCIADOS SAN JULIAN  
Salamanca  
www.consultoriaasociados.com

Segovia

TORQUEMADA ASESORES  
Segovia  
www.torquemada-asesores.com

Valladolid

INFORMES CONTABLES  
Valladolid  
www.informescontables.com

León

GESLEÓN  
León  
www.gesleon.es

### CASTILLA LA MANCHA

Albacete

ALFYR  
Albacete - Munera  
www.alfyr.es

Ciudad Real

APLAGES  
Campo de Criptana - Madrid  
www.aplages.com

Cuenca

GLOBAL 5 JURÍDICO LABORAL  
Cuenca  
www.globalcinco.net

Guadalajara

ASESORÍA TOLEDO  
Guadalajara  
www.asesoriatoledo.com

### CATALUÑA

Barcelona

AFTÉ MADRID  
Barcelona (Sans)  
www.aftemadrid.com

ASESORÍA GARCÍA LÓPEZ  
Barcelona (Les Corts)  
www.asesoriagarcialopez.es

ASSESSORIA PÉREZ SARDÁ  
Granollers  
www.perezsarda.com

FENYO & ASSOCIATS  
Terrasa - Barcelona - Hospitalet de  
Llobregat - Molins de Rey - Santa  
Coloma de Gramenet  
www.fenyo.es

GEMAP  
Viladecans - Barcelona  
www.gemap.es

GREGORI ASESORES  
Barcelona - Granollers  
www.gregoriassessors.com

GREMIGAT  
Barcelona (Graciá)  
www.gremicat.es

Girona

NOUS TRÀMITS GRUP  
Girona  
www.noustramits.com

Lleida

MARTÍNEZ&CASTELLVÍ LABORALISTAS  
Lleida  
www.assessoria.com

Tarragona

ESTIVILL SERVEIS ADMINISTRATIUS  
Reus  
www.estivill.com

SEBASTIÀ ASSESSORS  
Tortosa - La Senia - Amposta  
www.sebastia.info

### COMUNIDAD VALENCIANA

Alicante

ASTEM  
Alcoy-Santa Anna  
www.astemsa.com

SALA COLA  
Novelda - Elche - Ciudad Quesada  
www.salacola.com

Castellón

TUDÓN & ASOCIADOS ABOGADOS  
Castellón  
www.tudonabogados.com

Valencia

ESTUDIO JURÍDICO 4  
Valencia (La Zaidía)  
www.estudiojuridico4.es

UNIGRUP ASESORES  
Valencia (Ciutat Vella)  
www.unigrupasores.com

### EXTREMADURA

Badajoz

ASESORES EMPRESARIALES ASOCIADOS  
Mérida  
www.asesoresempresariales.com

JUSTO GALLARDO ASESORES  
Badajoz  
www.justogallardoasesores.com

Cáceres

CEBALLOS ASESORES JURÍDICO-LABORALES  
Cáceres  
www.asesoriaceballos.com

### GALICIA

A Coruña

MOURENTAN MENTORES DE EMPRESAS  
Santiago de Compostela  
www.mourentan.es

SUNAIM  
A Coruña  
www.sunaim.es

Lugo

MARGARITA ASESORES  
Monforte de Lemos  
www.margaritasesores.com

CENTRO CONSULTOR DE LUGO  
Lugo  
carlosariasotero@cconsultor.com

Ourense

ASESORES VILA CASTRO  
Ourense  
www.vilacastro.com

Pontevedra

ASESORES VILA CASTRO  
Vigo  
www.vilacastro-grupoconsultor.com  
NOGUEIRA & VIDAL CONSULTING  
Cangas de Morrazo - Vigo  
www.nogueirayvidal.com

### MADRID

ACTIUM CONSULTING  
Pozuelo de Alarcón  
www.actiumconsulting.es

ANFEIN ASESORES  
Getafe  
www.anfein.es

AFTÉ MADRID  
Madrid (Retiro)  
www.aftemadrid.com

ALCOR CONSULTING  
Alcorcón  
www.alcorconsulting.es

AUDIPASA  
Madrid (Castellana)  
www.audipasa.com

CSF CONSULTING  
Coslada - Madrid - Arganda  
www.csfconsulting.es

FACTUM ASESORES  
Torrejón de la Calzada  
www.factumasores.com

JOSÉ LUIS GONZÁLEZ MARTÍN  
Madrid (Aluche)  
www.asesoria-juridica.net

MEDINA LABORAL ASESORES AUDITORES  
Madrid (Centro)  
www.medinalaboral.com

SECONTA  
Rivas  
www.seconta.es

### REGIÓN DE MURCIA

CARLOS GONZÁLEZ SAMPER  
Cartagena  
www.cgsamper.es

CERDÁ-VIVES  
Murcia - Molina del Segura  
www.cerdavives.com

347 ASESORES  
San Javier  
www.347asesores.com

### NAVARRA

ASESORÍA SOCIOLABORAL OFICIO  
Pamplona (Calatayud)  
www.ofico.es

ASESORÍA TILOS  
Pamplona (Batallador)  
www.tilos.es

### PAÍS VASCO

Álava

ASEVI ASESORES VICTORIA  
Vitoria-Gasteiz (Madre Vedruna)  
www.asevi.com

CONSULTING SOCIAL ALAVÉS  
Vitoria-Gasteiz (Abendaño)  
www.consulting-alaves.com

Guipúzcoa

ASEMARCE CONSULTING  
San Sebastián  
www.asemarce.com

Vizcaya

AIXERROTA CONSULTING  
Bilbao (Gran Vía)  
www.aixerrotaconsulting.es

HERAS GABINETE JURÍDICO Y DE GESTIÓN  
Bilbao (Abando)  
www.asesoriaheras.com

# RED INTERNACIONAL DE ASESORÍAS IUSTIME

## IUSTIME INTERNACIONAL

### PORTUGAL

**CARLOS PINTO DE ABREU**  
Lisboa-Oporto  
[www.carlospintodeabreu.com](http://www.carlospintodeabreu.com)

**VILA CASTRO GRUPO ASESOR Y CONSULTOR**  
Lousada (Cristelos)  
[www.asesoresvillacastro.com](http://www.asesoresvillacastro.com)

### ITALIA

**WORKGATE ITALIA**  
Ancona  
[www.workgateitalia.com](http://www.workgateitalia.com)

### FRANCIA

**UNEXCO**  
París  
[www.unexco-corrail.com](http://www.unexco-corrail.com)

### DUBAI - EMIRATOS ÁRABES UNIDOS

**RUBERT & PARTNERS**  
Dubái-Valencia (España)  
[www.rubertpartners.com](http://www.rubertpartners.com)

### RUMANIA

**NERVIA CONSULTORES**  
Cluj-Napoca  
[www.nerviaconsultores.com](http://www.nerviaconsultores.com)

### MÉXICO

**SÁNCHEZ MEJÍA ABOGADOS ASOCIADOS**  
Ciudad de México  
[www.sanchezmejiaabogados.com](http://www.sanchezmejiaabogados.com)

### PAÍSES BAJOS

**ACTIVADOS INTERNATIONAL**  
Holanda  
[www.activabds.nl](http://www.activabds.nl)

### BULGARIA

**SAVOV & PARTNERS**  
Sofía  
[www.law-tax.bg](http://www.law-tax.bg)

### EGIPTO

**RUBERT & PARTNERS**  
Egipto (El Cairo)  
[www.rubertpartners.com](http://www.rubertpartners.com)

### URUGUAY

**VIGNOLI LAFFITTE Y LUBLINERMAN**  
Montevideo  
[www.vll.com.uy](http://www.vll.com.uy)

### MARRUECOS

**RODRÍGUEZ ASESORES**  
Casablanca  
[www.cabinet-rodriguez.com](http://www.cabinet-rodriguez.com)

### ARGENTINA

**BARRERO LARROUDÉ**  
CABA - Trenque Lauquen - Tres Lomas - Río Gallegos  
[www.barrerolarroude.com.ar](http://www.barrerolarroude.com.ar)

**IVM CONSULTING-CONTADORES PÚBLICOS**  
CABA  
[www.ivmconsulting.com.ar](http://www.ivmconsulting.com.ar)

### PERÚ

**CRUZ Y ALVARADO CONSULTORES**  
Trujillo  
[www.cruzalvaradoconsultores.com](http://www.cruzalvaradoconsultores.com)

**MONTEBLANCO & ASOCIADOS**  
Barranco - Lima - Perú - Madrid (España)  
[www.peruvianlaw.com](http://www.peruvianlaw.com)

### ESTADOS UNIDOS

**BECKER GLYNN MUFFLY CHASSIN & HOSINSKI LLP**  
Nueva York  
[www.beckerglynn.com](http://www.beckerglynn.com)

**BARRERO LARROUDÉ**  
Miami (Florida)  
[www.barrerolarroude.com.ar](http://www.barrerolarroude.com.ar)

**MONTEBLANCO & ASOCIADOS**  
Nueva York  
[www.peruvianlaw.com](http://www.peruvianlaw.com)

### CHINA

**A&Z LAW FIRM**  
Shanghaí-Beljing-Wuhan- Dalian (Liaoning)  
[www.a-zlf.com.cn](http://www.a-zlf.com.cn)

### CHILE

**FUENZALIDA AUDITORES Y CONTADORES**  
Santiago de Chile  
[www.fuenzalidacontadores.cl](http://www.fuenzalidacontadores.cl)

### COLOMBIA

**HERRAMIENTA GERENCIAL**  
Bogotá  
[www.herramientagerencial.com](http://www.herramientagerencial.com)

### COSTA RICA, NICARAGUA, HONDURAS, EL SALVADOR Y GUATEMALA

**LEGALPRINT**  
San José - Managua - Tegucigalpa - San Salvador - Guatemala  
[www.legalprintcr.com](http://www.legalprintcr.com)

### ECUADOR

**BARZALLO ABOGADOS**  
Quito  
[www.barzallo.com](http://www.barzallo.com)

### JAPÓN

**A&Z LAW FIRM**  
Tokyo  
[www.a-zlf.com.cn](http://www.a-zlf.com.cn)

**TILOS asesores**

 **iusTime**  
red internacional de asesorías

Calle María de Molina 39 8ª  
28006 Madrid  
Tel.: (+34) 915 245 745  
[info@iustime.net](mailto:info@iustime.net)  
[www.iustime.net](http://www.iustime.net)





**Comprometidos  
con tu éxito**

