

CONTABLES

NÚMERO LXI

I TRIMESTRE 2017



Puedes
descargar la
revista ahora
escaneando
el código QR



Temas destacados

Influencia de la auditoría en la regulación del informe de gestión
Aplicación del Art. 7.p) LIRPF por trabajos realizados
en el extranjero

Régimen fiscal de los patrimonios protegidos de las personas
con discapacidad

Impuestos y democracia

Derecho de separación por falta de reparto de beneficios



Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España

PRACTICUM

Práctica para tu práctica



ELIGE EL COLOR DE TU CONOCIMIENTO

GUÍATE POR LA COLECCIÓN PRACTICUM

Se acabó la incertidumbre. Resuelve de forma fácil y efectiva todas las dudas que puedan surgirte en tu camino profesional diario. **Practicum, la mejor colección de obras prácticas y de consulta del mercado.** Avalado por la calidad y el alto rigor científico de Thomson Reuters.

COLECCIÓN PRACTICUM 2017

SOCIEDADES MERCANTILES · SOCIAL · FISCAL · PENAL · PROTECCIÓN DE DATOS · ADMINISTRACIÓN DE FINCAS ·
SEGURIDAD SOCIAL · CONCURSAL · PROCESO CIVIL · PROCESO LABORAL · PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS ·
EJERCICIO DE LA ABOGACÍA



MÁS INFORMACIÓN

T. 902 40 40 47

www.thomsonreuters.es/es/tienda



the answer company™

THOMSON REUTERS®

La finalidad social primordial de la AECE consiste en agrupar profesionalmente a los ejercientes de la contabilidad y la tributación con el objetivo de **proteger, garantizar e impulsar** su profesión sobre la base de principios de responsabilidad, eficacia y progreso. Son muchas y conocidas las actividades que para tal cumplimiento llevamos a cabo desde la Asociación y que en este editorial hemos expresado no pocas veces. Hoy, emulando a “Don Erre que Erre”, traigo causa de ciertas **demandas y reivindicaciones** relacionadas con “la historia interminable” que supone la **vulneración y en otros casos el desplazamiento de los principios de confianza legítima y seguridad jurídica en la Administración Tributaria**, que de forma enunciativa y no limitativa paso a detallar:



Juan Carlos Berrocal Rangel
Presidente AECE

El no y el sí de los aplazamientos: primero, se utiliza como instrumento normativo el Real Decreto-ley 3/2016, para cercenar la posibilidad de solicitar aplazamiento o fraccionamiento de pago de determinadas deudas tributarias, mecanismo vital para el funcionamiento y la supervivencia de multitud de empresas en sectores golpeados por la crisis; se inician las protestas y presiones por parte de los colectivos afectados y a pocos días vista del término del plazo voluntario para ingresar las deudas, se publica una nota en la web de la AEAT dando marcha atrás a la prohibición, sembrando más dudas que certezas sobre las posibilidades de aplazamiento para “autónomos”, sin mencionar a las pymes. Dudas que ante la insistencia de aclaraciones se despejaron a los pocos días mediante la Instrucción 1/2017 del Departamento de Recaudación. **Nos encontramos con una Instrucción interna que enerva una norma con rango de ley, invirtiendo la pirámide normativa de Kelsen, en cuanto al sistema jerárquico de las normas que sustentan nuestro derecho positivo.**

Otra vuelta de tuerca sobre la declaración de bienes en el extranjero M-720: la Comisión Europea envió un dictamen motivado a España, el pasado 15 de febrero, solicitando la modificación de las normas sobre los activos mantenidos en otros Estados miembro de la UE. **La Comisión considera que las multas (150%) impuestas en caso de incumplimiento son desproporcionadas.** Como estas son mucho más altas que las sanciones aplicadas en un contexto puramente nacional, la normativa puede disuadir a las empresas y a los particulares de invertir en el mercado único o desplazarse por él. Quienes no ejercitaron en tiempo y forma la presentación, en la actualidad permanecen en espera de que la UE se pronuncie obligando a España a la modificación normativa.

La existencia de **múltiples dudas interpretativas respecto a los plazos de ejecución de sentencias** de los órganos judiciales y económico-administrativos y sobre **la posibilidad de volver a sancionar cuando se ejecuta una resolución.**

El descomunal **colapso de los tribunales económicos-administrativos, con más de 300.000 expedientes sin resolver**, con la incertidumbre por parte de los contribuyentes que ven pasar los años sin la resolución de sus contenciosos con la Administración Tributaria.

El **dumping fiscal practicado por algunos gobiernos autonómicos** en los **impuestos de Sucesiones, Donaciones y Patrimonio** cedidos normativamente que tiene, en mi opinión, un complicado encaje en el Art. 31 de la Constitución que establece para todos un *sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*. Por un lado es palmaria la **ausencia de igualdad** entre contribuyentes de distintas CCAA. Por el otro fomenta los cambios de residencia de quienes huyen de un **peaje fiscal no inspirado precisamente en la progresividad sino, en razón del territorio donde se resida.**

Para concluir con esta pequeña pero significativa muestra de **despropósitos**, recordemos que una institución de derecho público imprescindible en la aplicación efectiva el sistema tributario estatal y del aduanero, que se ha normado y empoderado a través de multitud de disposiciones en el transcurrir de los años, como es la **Agencia Estatal de la Administración Tributaria**, que este año celebra su 25 aniversario, **carece de un pilar normativo y estatutario propio**, pues fue alumbrada de soslayo por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, si bien, se constituyó de manera efectiva el 1 de enero de 1992. En este aniversario no podremos felicitarnos pues hace mucho tiempo que la realidad supera los deseos: **Hacienda no somos todos.**

07

Finalista VI Premio Aece

Influencia de la auditoría en la regulación del informe de gestión
por Miguel Ángel Villacorta

30

Práctica fiscal

La plusvalía municipal: STC de 17 de febrero 2017
por Antonio Ibarra López

12

Práctica contable

Nuevas diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad para el cierre 2016 y situación para 2017
por Gregorio Labatut Serer

33

Legal

Cambio de criterio del TEAC
por Tomás Seco Rubio

17

Práctica fiscal

Análisis del régimen fiscal favorable de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad
por Marcos M. Pascual González

36

Práctica fiscal

Aplicación del Art. 7.p) LIRPF por trabajos realizados en el extranjero
por Adelaida Junquera Temprano

22

Derecho de sociedades

Derecho de separación por falta de reparto de beneficios
por Antonio Valmaña Cabanes

42

Cuentos contables

La muerte de Nosferatu
por Ángel Ayala

25

Opinión

Impuestos y democracia
por Aurelio Ayala Tomás

50

Anecdotario

Sobre fieles y fielatos
por Carlos Pérez Vaquero

staff

Director de la publicación:

Julio Bonmatí Martínez

Consejo de redacción:

Juan Carlos Berrocal Rangel
Francisco González Rodríguez
José Gosálvez Coll
Antonio Ibarra López

Edita: AECE

Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España.
Rosellón, 41 local 3,
08029 Barcelona
Tel 932 924 948
lectorescontable@aece.es
www.aece.es

Esta publicación no se hace responsable ni se identifica con las opiniones que sus colaboradores expresan en los artículos publicados. Prohibida la reproducción total o parcial sin permiso previo escrito de la editora.

Publicidad, edición y coordinación:

nc ediciones
Neus Comas
Pg. Sant Gervasi 10, 5º 3º
08022 Barcelona
Tel. 609 383 327
ncediciones@ncediciones.net

Redactor Jefe:

Carlos Pérez Vaquero [cpvaquero@gmail.com]

Diseño gráfico:

Sergio De Paola [sde@sergiodepaola.com]
Tel. 618 091 125

Imprime:

Litografía Rosés S.A.
Tel. 93 633 37 37

Tirada: 6.500 ejemplares

Depósito legal: B-12007-2010

Número ISSN: 2013 - 732X



PAPEL LIBRE DE CLORO



Actividad Corporativa

Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios

El 29 de noviembre de 2016 se celebró la **10ª Reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios**. Nuestra asociación estuvo representada por José Antonio Fernández García-Moreno, Delegado en la Comunidad de Madrid. Entre otros asuntos se comentaron las novedades de la campaña de Renta 2016 y los temas tratados en el grupo de trabajo.

Primera promoción de Expertos Contables Acreditados AECE

El pasado mes de diciembre se remitieron los diplomas a los Expertos Contables Acreditados AECE que habían superado los baremos necesarios para acceder a esta titulación. Esta primera promoción está formada por un total de 218 expertos. Se ha abierto una nueva convocatoria y en marzo de este año se iniciarán las evaluaciones de aquellos socios que hayan presentado la documentación para alcanzar la acreditación.

Participación en el Congreso de ACCID y APC

El 17 de enero de 2017, la AECE en calidad de miembro del Comité Organizador del VII Congreso ACCID y APC, representada por Filo Tió Pratdesaba, presidente de la AECE en Cataluña, participó en la sede de IESE Business School en la primera reunión informativa del Séptimo Congreso Catalán de Contabilidad y Dirección, que tendrá lugar los días 8 y 9 de junio de 2017.

Gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos

El 18 de enero de 2017, la AECE fue la primera entidad de ámbito profesional que sacó a la luz pública la Instrucción 1/2017 del Departamento de Recaudación de la AEAT, que resolvió la cuestión de la gestión de aplazamientos y fraccionamientos de pagos de las deudas con efectos del 1 de enero de 2017, procurando algo de seguridad jurídica en las actuaciones de los asociados como colaboradores sociales.

Reuniones de las Comisiones y Junta directiva

El 10 de febrero se celebraron en la sede social, reuniones de las Comisiones y grupos de trabajo siguientes:

- Tribunal Evaluador de la Acreditación de Experto Contable AECE.
- Comisión de Admisión de Asociados.
- Comisión de Formación y Estudios
- Comisión de Imagen, publicidad y publicaciones propias.
- Comisión de convenios entre la Asociación y otras entidades.
- Comisión de Organización del III Encuentro Nacional de Expertos Contables.
- Grupo de Trabajo sobre modificación de Estatutos.
- Comisión de Gestión y Seguimiento del Seguro.
- Grupo de Trabajo sobre la Colaboración Social en la aplicación de los tributos.
- Grupo de Trabajo sobre el Observatorio de la Gestión e Inspección de Tributos.

El 11 de febrero se celebró en la sede social, reunión de Junta Directiva, donde se trataron temas relacionados con la gestión y organización de las actividades sociales durante el primer semestre de 2017.

Participación en el 22º Foro de asesores Wolters Kluwer

El 14 de marzo de 2017, la AECE colaborará en el 22º Foro de asesores Wolters Kluwer, que bajo el lema *El camino de la excelencia* se celebrará en Barcelona, en el Teatre Nacional de Catalunya; una cita ineludible para los profesionales de asesorías y despachos que, en esta ocasión, ofrece las claves para la transformación digital del despacho profesional y, como es habitual, analizará las principales novedades normativas.

Apariciones en prensa

Durante los meses de enero y febrero la AECE ha participado en diversos medios de comunicación; en concreto, hemos intervenido en una docena de programas radiofónicos y aparecimos en casi una treintena de periódicos (tanto prensa escrita como digital).

Eventos Formativos

Sesiones informativas de la AEAT

Durante los meses de diciembre de 2016 y enero de 2017 se celebraron sesiones informativas convocadas por la AEAT y la AECE sobre Declarativas anuales.

Jornadas autonómicas

Del 13 al 24 de febrero de 2017 se han realizado los seminarios sobre “**Novedades fiscales y contables para el 2017**” en 24 ciudades, con la asistencia de más de 1.700 participantes que recibieron la guía “Novedades Fiscales y Contables 2017” además de la presentación aportada por cada ponente.

Impuesto sobre la renta de no residentes

El 20 de marzo de 2017 en el Centro de Convenciones Hotel Meliá Costa del Sol, de Torremolinos (Málaga), y el 21 de marzo en el Hotel Meliá Palas Atenea, de Palma (Mallorca, Islas Baleares) celebraremos sendas Jornadas Nacionales de Formación bajo el título: **Aspectos prácticos del impuesto sobre la renta de no residentes [Practical Aspects of Income Tax for Non Residents]** impartido por Antonio Martínez Alfonso, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y Técnico de Hacienda.

Próximos seminarios

La comisión de formación ha programado el seminario sobre la **declaración de la renta 2016** que se celebrará entre el 24 de abril y el 11 de mayo de 2017; y posteriormente, en el mes de junio, se llevará a cabo el de **Impuesto de Sociedades y Cuentas Anuales**.

Formación On Line

Tal y como ya os anunciamos en la última edición de CONT4BL3, en diciembre de 2016 la AECE puso en funcionamiento dos cursos “on line” que siguen estando a disposición de los asociados:



➤ **Todo sobre el Cierre Contable y Fiscal 2016.**

Se trata de un prontuario teórico y práctico, disponible en formato video, donde recogemos más de 50 lecciones temáticas en forma de cápsulas formativas.

El curso abarca los contenidos teóricos necesarios y gran cantidad de ejercicios prácticos. Las ponencias de cada lección, van acompañadas de las correspondientes presentaciones en pantalla. El material gráfico utilizado en las presentaciones puede descargarse en formato PDF e imprimirse.

Asimismo, se ha habilitado un foro donde se pueden plantear las dudas o inquietudes al docente o a la clase, estimulando el debate y la solución práctica del tema planteado.

Sus autores, expertos de reconocido prestigio en las especialidades fiscal y contable, explican de forma práctica la ejecución y resolución de las operaciones a realizar en dicho cierre.



➤ **Los servicios en Sede Electrónica de la AEAT**

El curso se ha realizado con un carácter eminentemente práctico siendo imprescindible para el colaborador social.

El ponente es Bartolomé Borrego Zabala, vocal responsable de nuevas tecnologías de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía, Ceuta y Melilla..

Encontraréis más información y como inscribiros en www.aece.es o en las QR adjuntas.

Influencia de la auditoría en la regulación del informe de gestión

Por Miguel Ángel Villacorta Hernández | Asesor de empresas | Docente e investigador

1. Posibles soluciones para mejorar el informe de gestión:

En la actualidad, muchas empresas incumplen con el espíritu y con el contenido del informe de gestión, aportando datos intrascendentes sobre la actividad de la entidad e introduciendo narraciones claramente orientadas a la propaganda a favor de los responsables de la gestión, cuando lo que la legislación pretendía era una exposición fiel de la evolución de los negocios y de la situación de la sociedad.

La redacción legal del Art. 262 LSC no ayuda a alcanzar los objetivos. El texto legislativo está expresado de una forma caótica y sin ningún tipo de ordenación, disponiendo exclusivamente la información a incluir por la sociedad, sin incorporar ningún tipo de directrices para establecer un contenido homogéneo en el conjunto de informes de gestión de las diferentes compañías.

Además, la legislación es indeterminada al relacionarla con el resto de componentes del informe anual, tanto que las empresas tienen dudas a la hora de ofrecer la información, porque existen contenidos muy semejantes a incluir en las cuentas anuales, el informe de gestión y en otros componentes del informe anual.

En nuestra opinión, el informe de gestión tiene una importancia secundaria para los usuarios del informe anual, y esto es provocado por dos deficiencias:

1. La información a incluir en el informe de gestión está mal concretada legislativamente, de forma que las empresas no saben bien qué contenidos incorporar en él; en concreto, tienen dudas respecto al solapamiento con informaciones que hay que recoger en otros documentos de los informes anuales. La principal es que los legisladores no han definido el modo y el lugar donde incluir la información no financiera, por lo que los emisores de los informes anuales los han incluido voluntariamente donde han considerado conveniente, y

muchas han optado por incluirlo en el informe de gestión.

2. Los contenidos del informe de gestión no son revisados por el auditor.

Este trabajo intenta analizar el mejor modo de resolver las dos deficiencias, apoyándose en las últimas legislaciones emitidas: la Directiva de 2013 y la Directiva de 2014. Tras analizar ambos documentos, la conclusión del trabajo será ofrecer una opinión de lo que debería ser el Informe de Gestión en un futuro.

2. Relación entre el informe de gestión y la información voluntaria:

La necesidad de las sociedades de comunicar a accionistas y terceros determinadas partes de su política y sus logros ha determinado la aparición voluntaria de información en los que las entidades explican con más libertad aspectos de su evolución y consecuciones que consideraban especialmente relevantes, como por ejemplo las actuaciones de orden social, humanitario o ambiental.

Actualmente existe un solapamiento entre la información que ha de recoger obligatoriamente el informe de gestión, por un lado, y la información contenida en las memorias de sostenibilidad, los informes de responsabilidad social empresarial, el informe Integrado y el conjunto de información complementaria diseminada voluntariamente por el informe anual, por el otro.

La ventaja de exponer información voluntaria es que la empresa tiene mayor libertad para exponer su estrategia, su modelo de negocio y sus resultados. Por el contrario, en muchas ocasiones la información voluntaria tiene mucho de construcciones literarias, escritas con un lenguaje propio de anuncios publicitarios y adornadas por numerosas fotografías de mucha calidad, pero poco de información objetiva y útil para la toma de decisiones.

Estos datos son poco rigurosos, ya que son contenidos que no se discuten en las juntas



El informe de gestión tiene una importancia secundaria para los usuarios del informe anual, y esto es provocado por dos deficiencias. Este trabajo intenta analizar el mejor modo de resolverlas

generales de accionistas. Además, hay otro problema, la falta de verificación de los datos ofrecidos, ya que no llevan ninguna opinión de un experto independiente que haya comprobado la realidad de los datos y demás afirmaciones contenidas en ellos.

La información voluntaria tiene una utilidad muy relativa si no viene verificada por un profesional independiente ajeno a la entidad que emita un juicio sobre su adecuación a la normativa y a las necesidades de los usuarios.

El informe de gestión es un documento con alto contenido legal que debe ser obligatoriamente suscrito por los administradores y les hace responsables directos de su contenido; sin embargo, en la actualidad las entidades tienen cierta tendencia a trivializar su contenido, incluyendo de la forma menos comprometida posible las menciones obligatorias, intentando asemejar la información incluida en el informe de gestión con la voluntaria.

El camino correcto para compatibilizar ambos contenidos es la **estandarización clara de los contenidos del informe de gestión**, de forma que se deje a la información voluntaria la posibilidad de incluir el resto de contenidos que la compañía desee para ofrecer a sus usuarios. Así, se garantizaría la mayor exigencia y control legal que tiene el informe de gestión, al pertenecer a la información obligatoria empresarial. Por supuesto, la fiabilidad se incrementaría si los contenidos del informe de gestión estuviesen auditados.

La situación actual va a mejorar con la entrada en vigor de la nueva Directiva, que tiene una importancia máxima: La **“Directiva 2014/95/UE** del Parlamento Europeo y del Consejo, **de 22 de octubre de 2014**, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos”. La Directiva tiene que ser incorporadas por cada Estado miembro de la UE no más tarde del 6 de diciembre de 2016 para que todas las organizaciones empiecen a utilizarlo desde 2017.

Esta Directiva afecta a las grandes empresas que sean entidades de interés público que, en sus fechas de cierre del balance, superen el criterio

de un número medio de empleados superior a 500 durante el ejercicio. Previsiblemente, deberán adaptarse a la Directiva más de 6.000 empresas europeas, siendo alrededor de 800 de ellas españolas (Revista Contable, marzo 2016, p. 3).

El artículo 19 bis “Estado no financiero” del citado texto establece que las empresas obligadas a aplicar la Directiva incluirán en el informe de gestión un estado no financiero que contenga información, en la medida en que resulte necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones medioambientales y sociales, así como relativas al personal, al respeto de los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción y el soborno, y que incluya:

- a) Una breve descripción del modelo de negocio de la empresa;
- b) Una descripción de las políticas que aplica la empresa en relación con dichas cuestiones, que incluya los procedimientos de diligencia debida aplicados;
- c) Los resultados de esas políticas;
- d) Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades de la empresa, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo la empresa gestiona dichos riesgos;
- e) Indicadores clave de resultados no financieros, que sean pertinentes respecto de la actividad empresarial concreta.

En el caso de que la empresa no aplique ninguna política en relación con una o varias de esas cuestiones, el estado no financiero ofrecerá una explicación clara y motivada al respecto.

El estado no financiero incluirá también, en su caso, referencias y explicaciones complementarias sobre los importes detallados en las cuentas anuales.

Los Estados miembro podrán permitir que, en casos excepcionales, se omita la información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, dirección y supervisión, que actúen dentro de los límites de las competencias que les confiera el Derecho

nacional y sean colectivamente responsables de dicha opinión, la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente a la posición comercial de la empresa, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y del impacto de su actividad.

Cuando una empresa sea una empresa filial, estará exenta de la obligación de incluir el Estado no financiero si la empresa y sus filiales están incluidas en el Informe de Gestión consolidado o el informe separado de otra empresa.

Cuando una empresa elabore un informe separado correspondiente al mismo ejercicio basándose o no en marcos normativos nacionales, de la Unión o internacionales y que incluya la información que se exige para el estado no financiero, los Estados miembro podrán eximir a dicha empresa de la obligación de elaborar el Estado no financiero, a condición de que dicho informe separado:

- a) Se publique conjuntamente con el Informe de Gestión, de conformidad con el artículo 30, o
- b) Se publique dentro de un plazo razonable, no superior a seis meses contados a partir de la fecha de cierre del balance, en el sitio de internet de la empresa, y se haga referencia a él en el Informe de Gestión.

El aspecto más importante es saber cómo y quién va auditar esta información. En principio no será auditada, ya que la Directiva tan solo exige a los auditores comprobar simplemente si la declaración ha sido proporcionada o no. Ahora bien, esto no impide a que los países de la UE, tal y como indica la propia Directiva, puedan exigir que la información que se incluye en la cuenta no financiera o en el informe *ad hoc*, sea verificada por un auditor.

Una vez visto lo establecido en la Directiva, es necesario plantearse cómo debería ser la adaptación legislativa española. La solución adecuada es que el contenido del estado no financiero, sea en un documento independiente o en un apartado del informe de gestión, esté auditado. Respecto a las dos alternativas, la ubicación no es importante, pero situarlo como un apartado del informe de gestión, presenta una ventaja formal de incluir en dos apartados importantes: el estado no financiero y el informe de gobierno corporativo. Por esta razón, **proponemos que el legislador espa-**

ñol no dé la alternativa a las empresas españolas de realizar un documento independiente para mejorar la homogeneidad de la presentación de la información contable. De esta forma, el informe de gestión se convertiría en un documento que ofrece información financiera y no financiera.

La adaptación de la Directiva ya ha tenido un primer antecedente, eso sí fallido. Un mes más tarde de la publicación de la Directiva, durante la tramitación de la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo aprobada el 27 de noviembre de 2014 (LMGC), se presentó una propuesta (BOCD, enmienda nº 55 CIU), que finalmente no fue aceptada, por el grupo Convergencia i Unió (CIU). Proponía incorporar en los informes de gestión de las empresas cuya plantilla media fuese superior a 500 trabajadores, un estado no financiero dentro del Informe de Gestión.

3. Actuación del auditor:

El Art. 268 LSC establece que el auditor de cuentas comprobará si las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad, así como, en su caso, la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales del ejercicio.

Cuando, bien por exigencia legal o voluntariamente, las cuentas anuales vayan acompañadas del informe de gestión, el auditor deberá incluir un párrafo adicional en el informe de auditoría en el que indique que dicho informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991: 3.5.6) y donde concluya sobre la concordancia de la información contable del mencionado informe de gestión con la de las cuentas anuales auditadas (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991: 3.5.8).

La **responsabilidad del auditor** con respecto al citado informe de gestión consiste en comprobar que la información contable contenida en él concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas. El auditor no tiene obligación de realizar procedimientos de auditoría adicionales para verificar información distinta de la obtenida a partir de los registros



La responsabilidad del auditor con respecto al informe de gestión consiste en comprobar que la información contable contenida en él concuerda con los datos contables de la entidad que han servido de base para preparar las cuentas anuales auditadas

contables auditados de la entidad; no obstante, al analizar con el citado alcance el contenido del informe de gestión, el auditor considerará si el mismo presenta contradicciones patentes con la información obtenida durante su auditoría de las cuentas anuales y si, en consecuencia, pudiera existir alguna contradicción entre la información económico-financiera del informe de gestión y la contenida en las cuentas anuales, si esta circunstancia fuera significativa (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991: 3.5.7).

Si al analizar el contenido del informe de gestión con el alcance indicado, el auditor observara contradicciones o errores significativos entre la información contable del informe de gestión y las cuentas anuales, pero los administradores se negaran a incluir las modificaciones necesarias, el auditor deberá describir en el mencionado párrafo sobre el informe de gestión las contradicciones o errores significativos observados (ICAC: Normas Técnicas sobre Informes, Resolución de 19 de enero de 1991: 3.5.8).

La normativa vigente en España insta un trabajo del auditor muy limitado:

el auditor, en el párrafo sobre el informe de gestión de su informe, debe opinar sobre la concordancia con los estados financieros, sin embargo, no debe opinar sobre si el informe de gestión ofrece la imagen fiel [esta idea es concordante con la falta de previsión de verificación del contenido por parte de un auditor en las normas del *General Principles Regarding Disclosure of Management's Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations* del IOSCO de 2003 y el *Management Commentary. A framework for presentation* del IASB de 2010]. La consecuencia de ello es que la confianza del usuario sobre el informe es escasa. Esta situación puede ser corregida por la nueva Directiva europea, aun no traspuesta a nuestra legislación, pues compromete más al auditor frente al informe de gestión.

La Directiva contable 2013/34/UE (DOUE 26 de junio de 2013), que sustituye a la Cuarta y la Séptima Directivas, regula conjuntamente los estados financieros individuales, los consolidados, el informe de gestión y el informe de gobierno corporativo.

La principal repercusión positiva de la Directiva es que por fin establece una dimensión más amplia del trabajo del auditor. En la actualidad, cuando el auditor

emite un informe de auditoría sobre las cuentas anuales, tiene la obligación de pronunciarse sobre la coherencia que las cifras que aparecen en el informe de gestión guardan con los registros contables y el resto de la información que aparece en las cuentas anuales; sin embargo, esta congruencia no significa ni adecuación ni completitud del informe de gestión. Por ello, la Unión Europea ha decidido exigir del auditor una declaración de cumplimiento normativo referida al mismo, que sustituirá al antiguo párrafo de coherencia.

Para las empresas medianas y grandes, que son las obligadas a presentar informe de gestión y a auditar, la Directiva obliga al auditor a tener una mayor implicación con el contenido y relevancia del informe de gestión y la declaración de gobernanza. El auditor deberá ir más allá de comprobar la mera coherencia entre registros contables e información contenida en el informe de gestión, teniendo que dar cuenta de las incorrecciones materiales y los incumplimientos detectados (artículo 34.1).

Al regular el informe de auditoría sobre los estados financieros, el Art. 35 de la Directiva contable modifica el 28 de la Directiva 2006/43/CE, en lo referente al contenido del informe que los auditores deben elaborar. Según ella, el párrafo sobre el informe de gestión cambia de forma sustancial, ya que va mucho más allá de la mera constatación de coherencia con los datos contables, para incluir además:

- a) Un juicio sobre si el informe de gestión cumple los requisitos jurídicos aplicables.
- b) Una explicación de las incorrecciones importantes detectadas en el informe de gestión, considerando el conocimiento que el auditor tiene sobre la empresa y su entorno.
- c) Cuando la sociedad sea cotizada y deba publicar declaración sobre gobernanza, el auditor, deberá constatar que se cumplen los requisitos exigidos, se pronunciará explícitamente sobre la descripción que se haya hecho de las principales características de los sistemas internos de control de gestión y riesgos de la empresa en relación con el proceso de emisión de información financiera y, de forma independiente, sobre si en el informe de gestión se dan las informaciones relativas a las condiciones del capital y los pactos sobre títulos en las sociedades que hayan hecho ofertas públicas de adquisición de sus acciones en el ejercicio.

La inclusión de esta opinión, sustituirá al tradicional párrafo sobre el informe de gestión, lo que permitirá realzar el significado y la función del informe de gestión.

Para que el proceso culmine, debe realizarse la transposición normativa en España e incluirlo tanto en la Ley de Sociedades de Capital como en las normas de auditoría.

La implantación requerirá una norma técnica de auditoría específica donde se contemplen las labores del auditor, desde la planificación hasta la redacción del párrafo del informe y, en especial, su relación con la opinión vertida en el informe.

Los auditores necesitarán, como en otras áreas de su trabajo, comprobar contenidos concretos que respeten unos mínimos aceptados. Y eso solo se podrá hacer si la regulación comunitaria, y luego nacional, avanza hacia una normalización mayor, dejando bien claros los contenidos y profundidad del informe de gestión.

4. Conclusiones:

El objetivo del legislador debe ser garantizar la mayor exigencia y control legal que tiene el informe de gestión, al pertenecer a la información obligatoria empresarial. El camino correcto es aumentar la verificación externa e independiente de la información del informe de gestión, porque es requisito imprescindible para aumentar su credibilidad.

Para intentar resolver las deficiencias de contenido y fiabilidad del informe de gestión es particularmente relevante la posición adoptada por la Directiva contable de 2013, que exige del auditor un pronunciamiento, más allá del párrafo de coherencia habitual, sobre si el contenido del informe de gestión cumple la normativa y, cumpliéndola, presenta fielmente la evolución y situación de la entidad en el ejercicio.

A esto hay que añadir que la Directiva de 2014 obliga a incorporar un Estado no financiero dentro del informe de gestión. Los Estados miembro velarán por que el auditor compruebe si se ha facilitado el estado no financiero o el informe separado. Los Estados miembro podrán exigir que la información contenida en el estado no financiero o el informe separado sea verificada por un prestador independiente de servicios de verificación.

La legislación española debería adaptar ambas Directivas, incorporando cuanto antes que fuese obligatoria la revisión por parte de los auditores del contenido del informe de gestión, incluyendo el estado no financiero. **Sólo desde esta premisa de fiabilidad se puede alcanzar en el futuro un documento útil para los usuarios.**



podrías tener UN PROBLEMA

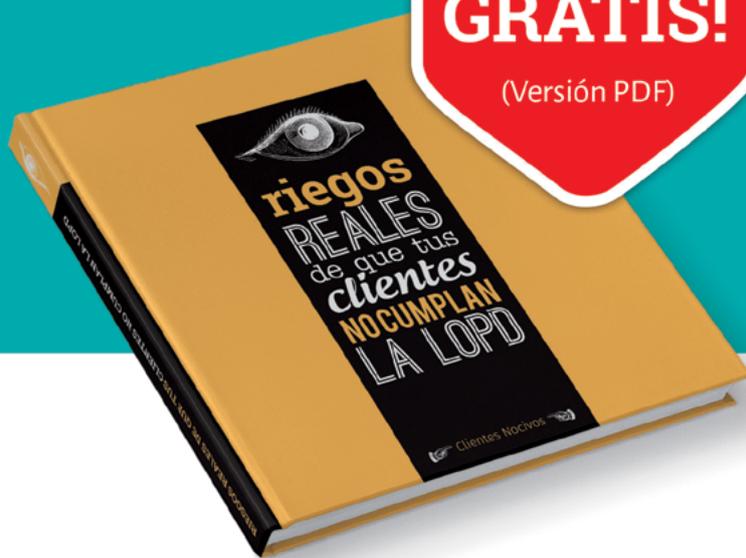
Nuestros consultores, que han sido testigo de ello, te lo cuentan todo en esta **GUÍA ÚTIL PARA ASESORES** y te dan las claves de como evitarlo.

Recíbela **GRATIS**, enviándonos un email a lopdteam@grupoiwi.com, poniendo en el asunto "Quiero este eBook", y te lo haremos llegar encantados.

Disponible hasta **ABRIL 2017**

¡RECÍBE ESTA GUÍA GRATIS!

(Versión PDF)



Grupo IWI®
protección de datos



☎ **958 415 736**

www.grupoiwi.com



Nuevas diferencias entre la contabilidad y la fiscalidad para el cierre 2016 y situación para 2017

Por **Gregorio Labatut Serer** | Departamento de Contabilidad |
Facultad de Economía (Universidad de Valencia)

1. Introducción:

En diciembre de 2016 se publicaron dos normas que tienen trascendencia tanto contable como fiscal en el cierre de 2016 y también en el cierre de 2017. Estas dos normas son:

- Desde un punto de vista contable: **Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre**, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.
- Y desde una perspectiva fiscal: **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.

Vamos a explicar estas medidas porque, como digo, muchas de ellas tienen trascendencia en el cierre de 2016.

2. Modificaciones contables para 2016:

Las principales novedades contables, aplicables a partir del 1 de enero de 2016, fueron introducidas principalmente por el mencionado Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre.

Estas modificaciones afectan fundamentalmente al PGC y al PGC Pymes y han sido necesarias para adaptar nuestra legislación a los contenidos de la **Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013**, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Para ello, ya se modificaron con carácter previo el Código de Comercio y la Ley de Sociedades de Capital, mediante las disposiciones finales primera y cuarta, respectivamente, de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Con el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, se da traslado de estos cambios a los planes de cuentas.

Las modificaciones más sustanciales son:

- a) Aumento de los límites para la aplicación del PGC Pymes.
- b) No obligatoriedad del estado de cambios del patrimonio neto, ni del estado de flujos de efectivo para las empresas que se puedan acoger al PGC Pymes o puedan formular el balance y la memoria en la modalidad abreviada del PGC.
- c) Amortización del fondo de comercio, para todas las empresas.
- d) Simplificación de la memoria en el PGC Pymes y en la memoria abreviada del PGC.

e) Con respecto al aumento de los límites para la aplicación del PGC Pymes, estos nuevos límites se igualan a los ya existentes para poder formular el balance y memoria en la modalidad abreviada del PGC, de tal modo que a partir del 1 de enero de 2016 pasan a ser:

- Que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros.
- Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros.
- Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Las empresas perderán la facultad de aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

En el ejercicio social de su constitución o transformación, las empresas podrán aplicar este PGC Pymes si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en este apartado.

Los límites para la obligación de auditar se mantienen por lo que, a partir del 1 de enero de 2016, algunas empresas que se acogen al PGC Pymes tendrán la obligación de auditar.

Ya sabíamos que las empresas que formaban grupo de sociedades y tenían obligación de consolidar no podían acogerse al PGC Pymes, ni a la confección del balance y memoria abreviados del PGC, pero ahora se ha introducido un párrafo, tanto para el PGC Pymes como para confeccionar el balance y memoria abreviados, un tanto inquietante porque en este párrafo, se indica lo siguiente:

“Si la empresa formase parte de un grupo de empresas en los términos descritos en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13.^a Empresas de grupo, multigrupo y asociadas contenida en esta tercera parte, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe neto de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conformen el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones reguladas en las normas de consolidación aprobadas en desarrollo de los principios contenidos en el Código de Comercio. Esta regla no será de aplicación cuando la información financiera de la empresa se integre en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad dominante”.

También se dice lo mismo para el PGC Pymes, pero haciendo mención en este caso a la norma de elaboración de cuentas anuales 11.^a del plan de pymes.

Hay que prestar atención a que hace referencia a las normas de elaboración de cuentas anuales 13.^a o 11.^a, en su caso, y no al Art. 42 del Código de Comercio.

No sé si es un error y el legislador se quería referir al Art. 42 del Código de Comercio, o no es un error y realmente se quiere incluir también a las sociedades multigrupo, asociadas y a estos otros grupos horizontales que tienen los mismos administradores o los mismos socios y a los cuales no se les obliga a consolidar.

Recordad que a estos grupos horizontales no se les obliga a consolidar, lo que va a producirles un problema grave, ya que a todas estas sociedades que forman el grupo horizontal habría que aplicarles PGC y deberían presentar cuentas desarrolladas, incluyendo el estado de cambios del patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, de modo que quedan muy perjudicados con la reforma. También sucedería lo mismo con las multigrupo y asociadas.



Finalmente, el fondo de comercio será amortizable en 10 años, salvo prueba en contrario. De tal modo que, al ser un gasto contable, fiscalmente se aplica el Art. 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades sobre la inscripción contable, de forma que, si contablemente no se contabilizará el gasto por amortización, éste no sería deducible hasta que no se produzca dicho registro contable, siempre y cuando no estuviera prescrito.

3. Modificaciones fiscales para el cierre de 2016:

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016¹, se producirá una incorporación fiscal en la base imponible de los deterioros de participaciones registrados en el periodo en el que éstos fueron deducibles hasta 2013. Estos deterioros registrados en la contabilidad fueron deducibles hasta el año 2013, a partir de ese momento no fueron deducibles, pues bien, se establece un nuevo mecanismo de reversión de aquellos deterioros de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en períodos impositivos previos a 2013. Esta reversión se realiza por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años. Estableciéndose la incorporación automática de los referidos deterioros, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación, teniendo en cuenta que se trata de pérdidas estimadas y no realizadas que minoraron la base imponible.

Para ello, se modifica la disposición transitoria decimosexta de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ante esto, hay que decir que esta medida provoca una reversión ficticia de unos deterioros que fueron deducibles en su día, por lo tanto, es como anular el deterioro de un periodo en el que desde un punto de vista fiscal eran deducibles. Dudo mucho de la legalidad jurídica de esta medida, de tal modo que, en mi opinión, en los tribunales de justicia no sería admisible.

En cualquier caso, esta medida provocará una diferencia temporaria positiva por los gastos no deducibles, provocando, tal y como se ha indicado una valoración fiscal y contable distinta, y un efecto impositivo que se registrará en la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.

Veamos un caso práctico:

En el ejercicio 2012 la empresa A tiene 1.000 acciones de la sociedad B por un importe de 500.000 euros. Estos títulos sufrieron un deterioro de 300.000 euros que se registró en 2012 y fue deducible en dicho año.

Registrar lo que corresponda en 2016 y años siguientes, en los siguientes casos:

- Caso 1: en el ejercicio 2016 todavía no había revertido dicho deterioro.
- Caso 2: En el ejercicio 2016 había revertido dicho deterioro en 200.000 euros.

Solución:

Caso 1: en el ejercicio 2016 todavía no había revertido dicho deterioro.

Reversión fiscal del deterioro: $300.000/5 = 60.000$ euros.

Supondrá un ajuste fiscal positivo. Diferencia temporaria positiva.

25 % sobre 60.000 = 15.000 euros.

15.000	(4740) Activos diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	15.000
--------	---	--------------------------	--------

¹ Novedad introducida por 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

Práctica contable

Lo mismo el resto de los años.

Caso 2: En el ejercicio 2016 había revertido dicho deterioro en 200.000 euros.

En el ejercicio 2016 revierten 200.000 euros. Supondrá un ingreso contable y fiscal en ese año.

A partir de 2017 y siguientes: $100.000/4 = 25.000$ euros.

Supondrá un ajuste fiscal positivo. Diferencia temporaria positiva.

25% sobre $25.000 = 6.250$ euros.

6.250	(4740) Activos diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	6.250
-------	---	--------------------------	-------

Lo mismo el resto de los años.

Compensación bases imponibles negativas

En el ejercicio 2016, las bases imponibles negativas se pueden compensar en un futuro sin límite temporal, pero se mantienen las limitaciones en la cuantía que existía en el ejercicio anterior. Estas limitaciones en las cuantías son las siguientes:

- Importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo inferior a 20 millones de euros: limitación cuantitativa generalizada del 60% ² de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros
- Importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo superior o igual a 20 millones e inferior a 60 millones de euros: Limitación al 50% de la base imponible previa a la compensación.
- Importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en los 12 meses anteriores al inicio período impositivo superior o igual a 60 millones de euros: Limitación al 25% de la base imponible previa a la compensación³.

El límite no será de aplicación en los siguientes casos:

- En el caso de entidades de nueva creación, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.
- En el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.
- En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que ésta sea consecuencia de una operación de reestructuración que resulte aplicable el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley.

4. Modificaciones fiscales para el cierre de 2017:

Sabemos que para las denominadas “inversiones cualificadas” que son aquellas recogidas en el Art. 21 LIS, existe una exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español [Art. 21 LIS. Exención por doble imposición], para ello deben ser “inversiones cualificadas”, que son aquellas que cumplen:

² Para el ejercicio 2017, será del 70%

³ Introducidas por 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

- a) Participación mínima del 5% o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros.
- b) Mantenimiento ininterrumpido durante, al menos, un año, teniéndose en cuenta el periodo que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al Art. 42 del Código de Comercio.

Para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017, y en aplicación de los contenidos del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, se modifican el título y el Art. 21 LIS en el sentido de no aplicación de la deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades, siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas, tanto en dividendos como en plusvalías generadas.

Esto significa que a partir del 1 de enero de 2017 habrá una simetría en el reconocimiento de beneficios y pérdidas en este tipo de “inversiones cualificadas”, de tal modo que, si los beneficios obtenidos por ellas están exentos de tributación, tampoco serán deducibles sus pérdidas.

Este criterio puede presentar un problema en el caso de las inversiones calificadas como cartera de negociación siempre y cuando sea sobre inversiones cualificadas (esto es, se posea más del 5% o su desembolso haya sido superior a 20 millones de euros).

De este modo, en caso de que se realicen inversiones en el ejercicio 2017 y, al cierre, al aplicar el valor razonable con cargo a pérdidas y ganancias fuera negativo, este importe no sería deducible. Para que lo fuera, previamente se tenía que haber producido una diferencia positiva.

También se aplicará el mismo criterio para la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (Art. 22 LIS). En el caso de entidades no residentes, además de los requisitos establecidos para la exención en caso de entidades residentes, el Art. 21.1.b).

De este modo, a partir del 1 de enero de 2017, se modifica el Art. 15 LIS, introduciendo los puntos k) y l), del siguiente modo:

- Art. 15 k). Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias⁴:

1º. Que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley (5 % o 20 millones de euros), o

2º. Que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley (tributación al menos del 10 %).

Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.

- Art. 15 l). Las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a valores representativos de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades a que se refiere la letra anterior, que se imputen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que, con carácter previo, se haya integrado en la base imponible, en su caso, un incremento de valor correspondiente a valores homogéneos del mismo importe⁵.

Surgiendo de este modo una diferencia permanente positiva.

⁴ Introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre; será aplicable a partir del 1 de enero de 2017.

⁵ Introducida por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre; será aplicable a partir del 1 de enero de 2017.

Análisis del régimen fiscal favorable de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad

Por **Marcos M. Pascual González** | Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Oviedo)

Hay veces que nuestro ordenamiento nos depara alguna agradable sorpresa en forma de instrumento fiscal favorable para el contribuyente. Es el caso de los patrimonios protegidos de las personas con discapacidad que, si bien encuentra su regulación en la **Ley 41/2003, de 18 de noviembre**, sigue siendo un gran desconocido pese a tener más de trece años de vigencia. Como bien expresa un experto conocedor de la materia, como es el profesor Guerra Reguera, «se trata de un instrumento jurídico de gran interés para personas discapacitadas, que puede reportar importantes beneficios fiscales para sus familiares, y que de forma misteriosa, inexplicable e insólita, no acaba de hacerse un hueco entre nuestras costumbres. El desconocimiento generalizado sobre la materia llama poderosamente la atención, al igual que lo hace la reducida cifra de patrimonios protegidos que se han creado en España desde el año 2003, fecha de su aprobación».

Con esta **Ley de Protección Patrimonial de las Personas con Discapacidad** se trata de favorecer la aportación a título gratuito de bienes y derechos al patrimonio de las personas con discapacidad y establecer mecanismos adecuados para garantizar la afección de tales bienes y derechos, así como de los frutos, productos y rendimientos de estos, a la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares.

La **naturaleza de tales bienes y derechos** es irrelevante en tanto el requisito suficiente es que tengan un valor económico para poder atender así a la finalidad de estos patrimonios; esto es, cumplir con los gastos ordinarios y extraordinarios que el día a día depara a su titular.

La propia Ley deja bien claro que se trata de un patrimonio de destino, en cuanto que las distintas aportaciones tienen como finalidad la satisfacción de las necesidades vitales de sus titulares. Especificando, asimismo, que los bie-

nes y derechos que forman este patrimonio, si bien no tiene personalidad jurídica propia, se aíslan del resto del patrimonio personal de su titular beneficiario, sometiéndolos a un régimen de administración y supervisión específico.

Adelantando ahora aspectos destacados de su tratamiento fiscal, y antes de llevar a cabo una revisión de su régimen jurídico general, se han de resaltar dos cuestiones:

- Por un lado, el titular del patrimonio protegido gozará de una importante exención en el IRPF; y
- Por otro, los familiares que realicen aportaciones al patrimonio protegido reducirán sus bases imponibles del IRPF en la cuantía de lo donado.

Es decir, que si un progenitor se gasta 5.000 euros en comida, ropa y atenciones médicas para su hijo discapacitado, estaríamos ante un gasto corriente sin trascendencia fiscal. Pero si esos 5.000 euros previamente los dona al patrimonio protegido de su hijo para que luego con ese dinero se adquieran los alimentos y se satisfagan los gastos médicos, el progenitor reducirá su base imponible en la cuantía de esos 5.000 euros. Y lo mismo todos los años, no sólo en el período impositivo de su creación.

Dos son, pues, los elementos personales que requieren atención: por un lado, habrá que analizar las reglas que regulan **quién puede ser el beneficiario de tales patrimonios protegidos**; y, por otro, las reglas que designan a las personas que podrán constituirlo.

Sobre la primera cuestión señala la Ley que solo podrá ser **beneficiario** de tales patrimonios protegidos la persona con discapacidad en cuyo interés se constituya. Especifica la Ley que únicamente tendrán la consideración de personas con discapacidad las afectadas por una minusvalía psíquica igual o superior

al 33 por 100, así como las afectadas por una minusvalía física o sensorial igual o superior al 65 por 100.

Sobre la segunda cuestión preceptúa la Ley que **podrán constituir** un patrimonio protegido:

- La propia persona con discapacidad beneficiaria del mismo, siempre que tenga capacidad de obrar suficiente.
- Sus padres, tutores o curadores cuando la persona con discapacidad no tenga capacidad de obrar suficiente.
- El guardador de hecho de una persona con discapacidad psíquica, que lo podrá constituir con los bienes que sus padres o tutores le hubieran dejado por título hereditario o hubiera de recibir en virtud de pensiones constituidas por aquellos y en los que hubiera sido designado beneficiario.

Fuera de estos supuestos, solo las personas con interés legítimo podrán solicitar de la persona con discapacidad (o, en caso de que no tenga

capacidad de obrar suficiente, de sus padres, tutores o curadores) la constitución de un patrimonio protegido, ofreciendo al mismo tiempo una aportación de bienes y derechos adecuados y suficientes para ese fin.

La **constitución** del patrimonio protegido se hará constar en documento público, que deberá contener, como mínimo:

- El inventario de los bienes y derechos que inicialmente constituyan el patrimonio protegido.
- La determinación de las reglas de administración y de fiscalización, incluyendo los procedimientos de designación de las personas que hayan de integrar los órganos de administración o de fiscalización.

Otro aspecto esencial a destacar es el de la posibilidad que brinda la Ley de realizar **aportaciones** a un patrimonio protegido ya constituido. Si la aportación de bienes y derechos es realizada por la propia persona con discapacidad, por sus padres, tutores o curadores, o por el guardador de hecho, la aportación estará sujeta a las mismas formalidades establecidas para su constitución. Por tanto, deberán hacerse a través de documento público.

Si es una persona con interés legítimo quien pretenda realizar tal aportación, necesitará el consentimiento de la persona con discapacidad, o de sus padres o tutores o curadores si no tuviera capacidad de obrar suficiente. Estas aportaciones deberán realizarse siempre a título gratuito y no podrán someterse a término.

La **administración** del patrimonio protegido constituido por el propio beneficiario, cualquiera que sea la procedencia de los bienes y derechos que lo integren, se sujetará a las reglas establecidas en el documento público de constitución. En los demás casos, las reglas de administración, establecidas en el documento público de constitución, deberán prever la obligatoriedad de autorización judicial en los mismos supuestos que el tutor la requiere respecto de los bienes del tutelado. Esto no será necesario cuando el beneficiario tenga capacidad de obrar suficiente.

En todo caso, los bienes y derechos que lo integren, así como sus frutos, rendimientos o productos, deberán destinarse a la satisfacción de las necesidades vitales de su beneficiario o



Práctica fiscal

al mantenimiento de la productividad del patrimonio protegido.

Con la muerte o declaración de fallecimiento del beneficiario, se producirá la **extinción** del patrimonio protegido, pasando, entonces, a formar parte de su herencia.

También será causa de extinción el que el beneficiario deje de tener la condición de persona con discapacidad de acuerdo con lo dispuesto por la Ley. En tal caso, el beneficiario seguirá siendo titular de los bienes y derechos que lo integran, aunque en este caso ahora ya sujeto a las normas de Derecho común.

Una vez visto a grandes rasgos su régimen jurídico, es momento de contemplar las **ventajas fiscales** que la figura del patrimonio protegido ofrece tanto a su titular como a los familiares aportantes.

En relación con la persona con discapacidad titular del patrimonio protegido, la disposición adicional 18ª de la Ley del **IRPF** califica como

rendimientos del trabajo las aportaciones que no alcancen los 10.000 euros anuales por cada aportante y 24.250 euros anuales en conjunto. La cuantía de la aportación que supere tales cifras tributará por el Impuesto sobre **Sucesiones y Donaciones**.

Siempre que se respeten los límites señalados, para el titular del patrimonio protegido estarán exentas en su IRPF las rentas hasta tres veces el IPREM (letra w del Art. 7 LIRPF). En tanto al momento de redactar estas líneas no hay Presupuestos para 2017, se mantiene el valor del IPREM para 14 pagas en 7.455,14 euros. Por tanto, quedan exentos para el titular del patrimonio los primeros 22.365,42 euros.

Así pues, si un progenitor aporta 15.000 euros, el otro 10.000 y un hermano otros 10.000 euros, obtendremos unas aportaciones totales de 35.000 euros, de los que 24.250 serían rendimientos del trabajo sujetos al IRPF (límite conjunto) y los restantes 10.750 estarían sometidos al ISD por sobrepasar el referido límite conjunto de aportaciones. Pues bien,

Enviar, recibir, comunicar. Lo hacemos bien.



15% DTO.
ENVÍO
NACIONAL

20% DTO.
ENVÍO
INTERNACIONAL

ENVÍOS
NACIONALES &
INTERNACIONALES

Desde nuestro Centro MBE gestionamos de la A a la Z todos los envíos tanto en territorio Nacional como en Internacional, ya sea para pocas unidades como para decenas de paquetes cada semana.

OFERTA &
PACK ASOCIADOS
AECE

POR SOLO
699€

Desde Mail Boxes Etc. queremos premiar a nuestros clientes asociados con un Pack de papelería básica corporativa a un **precio muy competitivo**.

- 500 Tarjetas de visita
- 500 Sobres con ventana
- 500 Sobres sin ventana
- 500 Sobres bolsa
- 2500 Hojas de carta
- 500 Carpetas sencillas

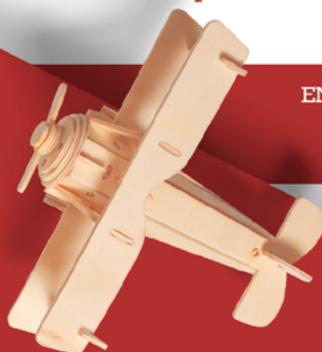
DISEÑO &
IMPRESIÓN

15%
DESCUENTO

Si quieres realizar material de **comunicación eficaz y en poco tiempo**, contacta con nosotros. Nuestro equipo está preparado **para desarrollar el diseño de cualquier tipo de producto**.

- Flyers: Desde 0,032 €/ud.
- Dípticos: Desde 0,043 €/ud.
- Trípticos: Desde 0,051 €/ud.
- Carpetas: Desde 0,5 €/ud.
- Entintables: Desde 20 €/ud.
- Block A5: Desde 0,34 €/ud.
- Roll Up: Desde 89 €/ud.

ENVÍOS Y EMBALAJE | DISEÑO GRÁFICO E IMPRESIÓN |
MICROLOGÍSTICA | SERVICIOS POSTALES |
OTROS PRODUCTOS Y SERVICIOS



984 996 046
mbe2544@mbe.es
C/ Galileo Galilei, 170,
33211 Gijón, Asturias.

de los 24.250 euros sujetos al IRPF, 22.365,42 estarían exentos, por lo que tan solo quedarían sometidos a tributación 1.884,58 euros.

Si es un solo progenitor el que realiza la aportación y es de hasta 10.000 euros, se considerarán para el titular como rendimientos totalmente exentos. Pero si su aportación, como único aportante, es de 15.000 euros, seguirán exentos los 10.000 euros que tienen la consideración de rendimientos de trabajo, debiendo el titular del patrimonio protegido llevar los 5.000 euros restantes al ISD.

Otro beneficio fiscal destacable para el titular es que las aportaciones que se realicen a su patrimonio protegido quedan exentas en las tres modalidades del **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados**.

Por su parte, también los familiares aportantes gozarán de importantes ventajas fiscales a través de esta figura. Como anunciamos más arriba, los aportantes disfrutarán, con los límites fijados en la Ley, de una reducción en su base imponible general por la suma de las cantidades individualmente aportadas.

A tenor de lo dispuesto en el Art. 54 LIRPF, los **límites** a tener en cuenta son:

- En primer lugar, solo podrán disfrutar de esta reducción quienes tengan con la persona con discapacidad una relación de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive; también su cónyuge, así como quien lo tuviesen a su cargo en régimen de tutela o acogimiento.
- En segundo lugar, el límite máximo de reducción que cada aportante individualmente podrá realizar, que será de 10.000 euros anuales. Si bien, en todo caso, el conjunto de las reducciones practicadas por todas las personas que efectúen aportaciones a favor de un mismo patrimonio protegido no podrá exceder de 24.250 euros anuales. Las aportaciones que excedan de tales límites darán derecho a reducir la base imponible de los cuatro períodos impositivos siguientes donde, lógicamente, también se aplican los citados límites cuantitativos.
- En tercer lugar, no generarán el derecho a

la reducción las aportaciones de elementos afectos a la actividad económica que realice el aportante.

- El cuarto y último límite a destacar es que las aportaciones efectuadas por la propia persona con discapacidad titular del patrimonio protegido no darán derecho a reducción.

Y ahora el gran problema que hace parecer poco atractivo este instrumento. Y es que el Art. 54.5 LIRPF impone la obligación de regularizar las situaciones tributarias del titular del patrimonio y de los aportantes en caso de disposición de cualquier bien o derecho aportado al patrimonio efectuada en el período impositivo en que se realiza la aportación o en los cuatro siguientes.

Visto así parece de poca utilidad retener bienes y derechos durante cuatro años para quienes tienen la urgente necesidad de hacer frente a los gastos que genera una persona con discapacidad; sin embargo, mediante la Ley 1/2009 se añadió un importante párrafo al Art. 5.2 de la Ley 41/2003, por cuyo tenor, **no se considerarán actos de disposición el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria**.

Si sólo hay que regularizar la situación tributaria del titular y de los aportantes cuando se haga disposición de los bienes integrantes del patrimonio protegido; y si atender las necesidades vitales de la persona con discapacidad no es un acto de disposición, la conclusión es clara: no hay que regularizar nada cuando lo que se hace es atender a las necesidades vitales de la persona con discapacidad titular del patrimonio.

Por tanto, ninguna objeción fiscal habrá por gastar el dinero en la adquisición de alimentos, ropa, atenciones médicas, medicinas o cualquier otra necesidad vital.

Este, creo entender, es el parecer de la DGT, al considerar que «debe concluirse que el gasto de dinero y el consumo de bienes fungibles integrados en el patrimonio protegido, cuando se hagan para atender las necesidades vitales de la persona beneficiaria, no debe considerarse como disposición de bienes o derechos, a efectos del requisito de mantenimiento de las

Los aportantes disfrutarán de una reducción en su base imponible general por la suma de las cantidades individualmente aportadas

aportaciones realizadas durante los cuatro años siguientes al ejercicio de su aportación establecido en el artículo 54.5 de la LIRPF»¹.

Y digo que creo entender porque a continuación dice la DGT: «Ahora bien, para que tal conclusión sea posible, dado que los beneficios fiscales quedan ligados a la efectiva constitución de un patrimonio, deberá constituirse este último, lo que implica que, salvo en circunstancias excepcionales por las que puntualmente la persona con discapacidad pueda estar atravesando, el gasto de dinero o bienes fungibles antes del transcurso de cuatro años desde su aportación no debe impedir la constitución y el mantenimiento durante el tiempo del citado patrimonio protegido».

Es posible que este último párrafo sea una reminiscencia de la acérrima postura que mantenía

la DGT de no admitir que la reforma operada por la Ley 1/2009 en la definición legal de «acto de disposición» alcanzase al Art. 54.5 LIRPF². De ahí la confusión que aún pueda generar, así como la dificultad de una cabal comprensión de sus palabras.

Pero lo que importa es que también la DGT ha admitido lo que es evidente y claro en el régimen regulador de estos patrimonios protegidos y que los convierten en un instrumento de importante calado en orden a favorecer a quien sufre una discapacidad y a sus familiares. Con los bienes y derechos que integran el patrimonio protegido de la persona con discapacidad, se puede hacer frente a los gastos ordinarios y extraordinarios que las necesidades vitales de su titular exigen, sin necesidad de esperar al transcurso de los cuatro años.

¹ Consulta de 5 de agosto de 2015

² Para un análisis demoledor de esta tesis de la DGT nos remitimos a GUERRA REGUERA, M.: «Los patrimonios protegidos. Un instrumento al servicio de las personas discapacitadas y sus familias», *Quincena Fiscal*, nº 14/2015

Aon Affinity

Soluciones aseguradoras para Asociaciones Profesionales Liderazgo, experiencia y solidez

En Aon gestionamos más de 100.000 asegurados de **Responsabilidad Civil Profesional** en España.

Aon y AECE han desarrollado de forma conjunta un Programa de Seguros a la medida de las distintas necesidades de sus asociados. **Protege ahora tu ejercicio profesional** con un límite de hasta 800.000€ y benefíciate de otras condiciones económicas especiales.

Descubre esta y otras soluciones aseguradoras para los miembros de AECE.

902 157 874 | colegios@aon.es

Derecho de separación por falta de reparto de beneficios: un mecanismo indirecto para promover la entrega de dividendos

Por **Antonio Valmaña Cabanes** | Abogado y docente

Las juntas generales ordinarias que deban celebrarse este año, para la aprobación de las cuentas del ejercicio anterior y para decidir acerca de la aplicación del resultado, se encontrarán ante un escenario que prácticamente no se había conocido en nuestro ordenamiento: la posibilidad de que un socio pueda exigir el reparto de un dividendo mínimo y que, en caso de que tal petición no sea atendida, se le conceda un derecho de separación. Esto es posible en atención al Art. 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), que lo establece en los términos siguientes:

A partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera votado a favor de la distribución de los beneficios sociales tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.

Es decir, cualquier socio que exija que al menos ese tercio del resultado se distribuya en forma de dividendos, tendrá ese derecho de separación que, a su vez, supone una obligación para la sociedad, como es la de permitir esa separación mediante la compra de los títulos de los que fuera titular ese socio o, alternativamente, mediante la oportuna reducción de capital (Art. 358 LSC). En cualquier caso, sea cual sea la opción elegida, la sociedad estará obligada a asumir el pago al socio del valor de esas acciones o participaciones, que será el pactado entre las partes o, en caso de discrepancia, el que determine un experto independiente (arts. 353 a 356 LSC).

No resultan en absoluto extraños los casos en los que un socio minoritario ha visto tradicionalmente frustradas, año tras año, sus expectativas de percibir algún tipo de beneficio por la tenencia de sus títulos. En ocasiones porque el resultado del ejercicio ha arrojado pérdidas y, por lo tanto, ya no ha habido nada que discutir al respecto. Pero en otras ocasiones, aun existiendo beneficios, porque la decisión mayoritaria de la junta ha sido aplicar el resultado a otros fines. Y aun siendo tan legítima la postura del socio que quiere cobrar dividendos como la del que prefiere dotar reservas, el hecho de que este último goce de mayoría suficiente en la junta para adoptar una postura contraria al reparto de manera sistemática, es la que en su momento vino a justificar la inclusión en la LSC del Art. 348 bis, tal y como se justificaba en la enmienda parlamentaria que la propició:

La falta de distribución de dividendos no sólo bloquea al socio dentro de la sociedad, haciendo ilusorio el propósito que le animó a ingresar en ella, sino que constituye uno de los principales factores de conflictividad. El reconocimiento de un derecho de separación es un mecanismo técnico muy adecuado para garantizar un reparto parcial periódico y para reducir esa conflictividad.¹

Por lo tanto, el nuevo precepto vino a dar respuesta a una demanda largamente expresada por todos esos socios minoritarios que se veían atrapados por la tenencia de unos títulos que, en la práctica, no les reportaban beneficio alguno, convirtiéndolos así en socios cautivos que, tarde o temprano, tenían que acabar malvendiendo esos títulos si querían obtener por ellos algún tipo de retribución, lo cual acabó dando lugar a la denominada *expropiación de los minoritarios*², sobre todo en

¹ Boletín Oficial de las Cortes Generales (Congreso de los Diputados), serie A, núm. 111/2011, de 30 de mayo

² ALFARO ÁGUILA-REAL, J.: “Los problemas contractuales de las sociedades cerradas”, en Indret, núm. 4/2005, pág. 9

las sociedades morfológica y estatutariamente más cerradas. En las más abiertas, como en las cotizadas, este problema puede tener menor trascendencia, al existir un mercado secundario para esos títulos y, por ello, el apartado 3 del Art. 348 bis ya excluye su aplicación a las sociedades que cotizan.

El azaroso camino del precepto

Pocas normas en nuestro ordenamiento han vivido un camino tan azaroso como el del Art. 348 bis LSC, como hemos señalado ya en ocasiones anteriores en esta misma publicación³, hablando precisamente del derecho de los socios a participar en los beneficios. De hecho, que vayamos a hablar hoy de su entrada en vigor, cuando la norma data de 2011, es seguramente la muestra más clara de lo difícil que lo ha tenido para conseguir su aplicación efectiva.

El precepto en cuestión fue introducido en la LSC por la Ley 25/2011, de 1 de agosto, con la que se hizo la adaptación de nuestro Derecho de sociedades a las exigencias de la Directiva 2007/36/CE en materia de cotizadas y, a la vez, se aprovechó para introducir algunas normas novedosas, como el mismo Art. 348 bis, que venía a tratar de solucionar carencias o problemas detectados ya en las Leyes de Sociedades Anónimas y de Responsabilidad Limitada, de 1989 y 1995, respectivamente, que la LSC no había podido solventar, debido al ámbito limitado de su formulación como texto refundido; sin embargo, su posibilidad inicial de aplicación solo duró unos meses: después de entrar en vigor el 2 de octubre de 2011, la Ley 1/2012, de 22 de junio, suspendió su aplicación hasta el 31 de diciembre de 2014. Y tampoco al superar esa fecha fue posible aplicarlo porque, nuevamente, fue suspendido: en esta ocasión, por el Real Decreto 11/2014, de 5 de septiembre, y hasta el 31 de diciembre de 2016. Con estos antecedentes, había incluso serias dudas de que pudiera llegar a entrar en

vigor este pasado 1 de enero de 2017, por cuanto se corría el riesgo de que se acordase una nueva suspensión, pero finalmente no ha sido así y, por lo tanto, el precepto es ahora mismo del todo aplicable.

Cabe preguntarse por qué un artículo que venía a mejorar la posición de los socios ha tenido que superar tantos obstáculos, ante lo cual encontramos dos respuestas o cuestiones a considerar:

- En primer lugar, hay que tener en cuenta el **contexto económico** en que llegó el precepto, que no era seguramente el más adecuado para una norma de este tipo. En plena crisis económica, se entendió en 2012 que las sociedades que decidieran no repartir los beneficios (actitud sin duda prudente en tal contexto) podían tener que hacer frente a un riesgo aún mayor, consistente en el desembolso que a buen seguro les representaría tener que satisfacer el precio de las acciones y participaciones de aquellos de sus socios que ejercieran el derecho de separación. Por este motivo, el precepto ha estado suspendido durante los años más severos de la crisis, por considerar que muchas sociedades se habrían podido ver en serios aprietos, que habrían comprometido incluso su viabilidad y supervivencia en algunos casos, si hubiesen tenido que



³ VALMAÑA CABANES, A.: "Show me the money: el derecho de los socios a participar en los beneficios", en Cont4bl3, núm. 53/2015, págs. 9-13.

atender a solicitudes más o menos numerosas de ejercicio del derecho de separación⁴. Superada esa etapa de crisis más profunda y entendiendo que nos encontramos ante un nuevo contexto (con todos los matices), se ha considerado que puede ya colocarse a las sociedades mercantiles, siempre que arrojen beneficios, ante la tesitura de escoger entre acceder al reparto de un tercio de los mismos o, en caso contrario, facilitar a los socios que así lo hayan promovido el derecho a separarse.

- En segundo lugar, más allá de contextos y de opciones de política legislativa derivadas de momentos concretos de la economía, existe un **debate jurídico más profundo** acerca de este derecho de separación por la falta de reparto de beneficios, al que nos referiremos a continuación.

La tensión entre intereses contrapuestos

Es importante dejar claro que, más allá de la finalidad indirecta perseguida por la norma, que no es otra que favorecer el reparto de dividendos entre los socios, el Art. 348 bis dice lo que dice y permite lo que permite, que es en esencia la separación del socio. Por el contrario, no dice lo que no dice ni obliga a lo que no obliga, a pesar de que parezca de Perogrullo realizar una afirmación de este tipo. En cualquier caso, lo que interesa resaltar es que el Art. 348 bis no obliga a ninguna sociedad a repartir dividendos, puesto que sería esa una norma totalmente contraria a la más elemental regulación de la vida societaria, en el sentido de que supondría una inaceptable intromisión legislativa en las facultades discrecionales de la junta general de socios o accionistas. Y es que a la junta y **solo a la junta le corresponde decidir qué hace con los beneficios sociales** (una vez atendidas las reservas legales y estatutarias), sin que pueda ningún poder público inmiscuirse en ello.

Por lo tanto, lo único que hace el Art. 348 bis –que no es poco– es prever una consecuencia

para aquellos casos en que el reparto no se produzca. Evidentemente, la norma puede interpretarse como una especie de cláusula penal, en la medida en que la sociedad pueda sufrir como una suerte de sanción civil el tener que afrontar la separación de los socios que así lo pidan, tras la negativa al reparto. De ahí que haya habido en todo momento voces contrarias a este precepto, por entender que el mecanismo indirecto que habilita para favorecer el reparto de dividendos es, en realidad, una forma de priorizar el interés individual de un determinado socio frente al interés social. Y efectivamente, no puede desconocerse la tensión entre esos intereses que a menudo, en sede de junta general, serán contrapuestos. Tan legítimo uno como el otro, insistimos, pero de difícil encaje en muchas ocasiones.

Con todo, entendemos que **la norma** –similar a las que se aplican desde hace años en otros ordenamientos⁵– **debe ser valorada positivamente** porque, en el fondo, no nace para priorizar un derecho sobre otro, sino para reequilibrar unas posiciones que, hasta el momento, han estado claramente descompensadas.

No hay que olvidar que el socio que se halle en este tipo de situaciones será habitualmente un minoritario porque, en caso de ser mayoritario o pertenecer cuanto menos al grupo preeminente en la junta, habrá podido adoptar siempre que haya querido un acuerdo favorable al reparto. Por lo tanto, **se genera un derecho a favor de quien menos fuerza tiene en la junta**, lo cual fomenta el reequilibrio frente a quien tiene ya una capacidad suficiente de control a través de sus derechos de voto.

La entrada en vigor del Art. 348 bis LSC debe servir para que, en adelante y a partir de este mismo año (siempre que la sociedad cumpla el requisito de haber alcanzado el quinto ejercicio), los socios que quieran percibir dividendos tengan a su favor la ayuda extra que supondrá este mecanismo indirecto (pero claro) de fomento del reparto.

El nuevo Art. 348 bis LSC vino a dar respuesta a una demanda largamente expresada por todos esos socios minoritarios que se veían atrapados por la tenencia de unos títulos que, en la práctica, no les reportaban beneficio alguno

⁴ SILVA SÁNCHEZ, J.M./SAMBEAT SASTRE, J.M.: “Análisis y crítica del artículo 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital”, en *Diario La Ley*, núm. 7.844/2012, pág. 1.239.

⁵ VÁZQUEZ LÉPINETTE, T.: “La separación por causa justa tras las recientes reformas legislativas”, en *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 283/2012, págs. 186-187.

Impuestos y democracia

Por **Aurelio Ayala Tomás** | Sociólogo

La manifestación más directa de la existencia de un poder político es la capacidad que tiene este de imponer obligaciones y cargas a sus súbditos o ciudadanos.

Jesús, cuenta en el Evangelio, acuciado por fariseos y herodianos que le preguntan si es lícito pagar impuestos al César, coge un denario y les pregunta: *¿De quién es esta efigie? Del César*, le responden. La contestación de Jesús es clara y la conocemos todos: *Dad al César lo que es del César*, etc. (Mateo 22, 15 a 21). De entrada los impuestos son una carga para la mayoría, fruto del poder coercitivo del sistema político. Si no pagas ahora tendrás que pagar más después y/o acabar en la cárcel.

La justificación del impuesto corre paralela a la historia política. En los regímenes despóticos los impuestos ni se discuten. Pueblos enteros fueron aniquilados cuando se resistieron a pagar el tributo. Entre 1631 y 1653 el emperador Sha Saham se gasta casi todos los recursos de su reino en construir un mausoleo a la memoria de su esposa más querida, Mumtaz. Su hijo Aurangzeb tiene que destituirlo por pródigo, pero el delito de su padre queda como un faro de belleza y amor para la Humanidad: el Taj Mahal. Los tributaristas ven en esas actitudes *arbitrarias* la justificación más antigua de los impuestos: “la teoría hedonista de la Hacienda Pública,” es decir, los **arbitrios** servían para financiar los deseos de los que mandaban.

Impuestos y liberación del despotismo corren parejos. El concepto de ciudadano se construye con dos piedras que coronan su arco: el servicio de las armas y el pago de los tributos. En la Edad Media el siervo de la gleba no paga propiamente un tributo: ve cómo le arrebatan parte de sus cosechas vía diezmos o foros y contribuye con su vida a defender a su señor. El tributo propiamente dicho es más propio de los burgos, de las ciudades, que discuten al rey o al noble que los protege la cuantía de su esfuerzo en una pugna de resultados inciertos que acaba en un compromiso a regañadientes. En los regímenes modernos, cuando el Parlamento comienza a tener un papel importante, el proceso de democratización corre paralelo con el ensanchamiento del voto censitario, que

significa que para tener derecho a elegir o ser elegido se necesita un *quantum* determinado de riqueza imponible.

La implantación del sufragio universal tiene como corolario la obligación asimismo universal de contribuir a las cargas públicas según la capacidad financiera de cada ciudadano. Como he dicho en otro lugar, el “Hacienda somos todos”, de Francisco Fernández Ordóñez, inaugura la etapa democrática en España, la liquidación de la oligárquica Hacienda franquista, antes de que la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) sea aprobada.

Las teorías sobre los impuestos

La sujeción a una comunidad política es la condición necesaria y suficiente para el pago de los impuestos. Esta sujeción puede ser independiente del pasaporte, si el sujeto pasivo desarrolla su actividad u obtiene rentas en dicha comunidad. Hay que tener muy claro que esta relación no es sinalagmática –*do ut des*– sino jerárquica. En un Estado de Derecho el ciudadano está amparado por la Justicia pero esto no significa que su insumisión a las leyes le salga gratis. El ciudadano no compra bienes y servicios a su gobierno, como se compran en un supermercado. Esa transacción puede verse desequilibrada por el juego de otros valores: humanitarios, de justicia, de seguridad, etc. Valores de su Comunidad que por su importancia suelen reflejarse en la Constitución.

De la misma forma cabe decir que los sistemas fiscales –es decir, el conjunto de cargas y beneficios típicos de un Estado y momento histórico– están abiertos a la discusión política. En una democracia cada partido político o movimiento social tiene sus recetas fiscales, sus *clientes* y sus *adversarios*. Unos y otros tratan de favorecer sus intereses. Los *lobbies*, que representan en definitiva la audiencia organizada de los interesados, son consustanciales a las democracias parlamentarias, lo que no hay que prejuzgar es que estos incurran necesariamente en ilegalidades o conductas inmorales.



En España
brilla por su
ausencia el
análisis riguroso
del coste-beneficio
de los programas
públicos

Principios de política fiscal

La justificación teórica de los impuestos y las normas que deben cumplir es tan antigua como la existencia de estos. Referirnos aquí a los arbitristas, los cameralistas o los fisiócratas sería un ejercicio de vana erudición, de poca utilidad para al lector.

Existe consenso en que la primera formulación “moderna” de la teoría normativa del impuesto es la de **Adam Smith** en *La Riqueza de las Naciones*¹: 1) Los súbditos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a sus capacidades. 2) El impuesto debe ser cierto y no arbitrario y su modalidad y forma de pago claras. 3) Todos los pagos de impuestos deben procurar el momento y la forma que resulte cómoda al contribuyente.

Simonde de Sismondi añadió a estos principios otros que resultan asimismo interesantes: 1) Los impuestos deben recaer sobre el ingreso, no sobre el capital. 2) El producto bruto no debe confundirse con el ingreso. 3) Nunca debería minusvalorar lo necesario para la existencia del contribuyente. 4) No debería ahuyentar la riqueza a la que afecta.

El tratamiento del sistema tributario en la vigente Constitución Española

La vigente CE mencionada, establece en su Art. 31 que:

“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio...”

Del texto completo del Art. 31 (no reproducido aquí en su totalidad) se deduce la necesidad de armonizar diversas exigencias en él contenidas: 1) Que sea justo; 2) Que se inspire en los principios de igualdad y progresividad; 3) Que responda a los criterios de asignación equitativa de los recursos públicos; 4) Que su programación y ejecución responda a los criterios de eficiencia y economía; y, finalmente, 5) La exigencia de que cualquier carga personal o patrimonial

de carácter público **deba establecerse con arreglo a la ley.**

Cualquier observador imparcial, al tiempo que valore lo acertado o no de su redacción, se dará cuenta de la tensión conceptual que contienen los diversos criterios de dicho artículo, de forma que sus combinaciones pueden dar lugar a diversas recetas en función de quién gobierne.

Una persona con formación filosófica o jurídica será consciente que al hablar de justicia estamos aludiendo a toda una familia de conceptos. Ya **Aristóteles** en su *Moral a Nicómaco* hizo una primera clasificación muy completa de sus distintas dimensiones. En cuanto a la igualdad y progresividad se refiere ambos conceptos no resultan fáciles de armonizar, como mucho menos fácil resulta decidir en términos de asignación equitativa de los recursos públicos y la misma dificultad registran los principios de eficiencia y economía.

Lo único meridianamente claro en la CE es que los impuestos y asimilados tienen que crearse por ley.

“Llegar a fin de mes”

El primer principio de cualquier sistema fiscal es el de su suficiencia: los ingresos fiscales deben cubrir los gastos presupuestados. Existe una conexión lógica entre este principio y el de la prohibición de los déficits estructurales como práctica que incrementa la Deuda Pública (Reforma del Art. 135 CE que tantas polémicas ha suscitado).

Fui testigo presencial de una conversación entre un ministro de Hacienda y un miembro de la Casa Real:

- ¿Qué tal va la economía sr. ministro?
- Ahí andamos... intentando llegar a fin de mes –contestó el ministro.

Pues bien, las cosas se han puesto feas para llegar a fin de mes. Varios son los motivos. El más inmediato es el asunto de la **insuficiencia de los ingresos públicos**, muy relacionado con el agotamiento del fondo de reserva de las pensiones. Hay mucha preocupación por las pensiones en un

¹ Adam Smith: “La Riqueza de las Naciones” Ed. C. Rodríguez Braun Alianza Edit. Madrid 1994 pp. 746 y ss.

país cada vez más envejecido que depende de un sistema de reparto para su financiación; es decir, que es un sistema en el que las prestaciones de los jubilados se financian con las cuotas de los que trabajan y en donde casi la mitad de los jóvenes de 16 a 24 años no encuentra empleo, lo que no garantiza en absoluto que los más jóvenes puedan pagar las pensiones de los más viejos. Según la AIREF (Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal) las precarias finanzas de la Seguridad Social provocarán en las pensiones una pérdida de siete puntos de poder adquisitivo entre 2013 y 2022². De otra parte quienes se jubilaron en 2016 lo hicieron con una pensión media de 1.332,37 €, diez euros menos que el año anterior.³

Varias son las causas de esta insuficiencia de los ingresos pero la primera que hay que descartar es la coyuntura económica, por cuanto el PIB creció en 2016 un 3,2 por ciento. Tampoco cabe reputar los gastos del sector público español como excesivos, a pesar de la pesada carga que supo-

nen el servicio de la Deuda Pública, resaca de “alegrías anteriores” y la alta tasa de desempleo (19 por ciento), ya que según la OCDE supondrán en 2016 el 42,8 por ciento del PIB nominal frente al 48,1 por ciento del área Euro.

Las claves del problema estriban en los siguientes factores:

- 1) La relativa ineficiencia de la recaudación frente a unos tipos nominales que son más que suficientes;
- 2) La importancia de la economía sumergida (del orden del 20 por ciento del PIB);
- 3) El excesivo y desordenado gasto fiscal (es decir las rebajas fiscales a personas y empresas) que hace que los tipos efectivos, sobre todo en Sociedades, sean muy inferiores a los nominales.

La dependencia de la economía española respecto de la construcción en los años anteriores a la

El actual sistema fiscal español es injusto. Grava proporcionalmente más a las clases productivas (asalariados y emprendedores) mientras que rentistas y especuladores resultan favorecidos

² El País, 9 de febrero de 2017, pág. 41

³ El País, 6 de febrero de 2017, pág. 41

glasef

informática

Desarrollo de programas para asesorías desde 1992

Y ahora mediante un acuerdo de colaboración

Condiciones muy especiales para los miembros de la asociación



Infórmate en el 902 885 195 - 982 280 980
www.glasof.es

crisis de 2008, fue causa del deterioro fulminante de nuestra deuda pública. De un superávit presupuestario del 1,92 por ciento del PIB en 2007 se pasó a un déficit del 10,5 por ciento en 2010.⁴

Pero sobre todo es la estructura del ingreso fiscal la causa principal de su insuficiencia. El IRPF español tenía un peso inferior (21,7) frente a la media de la OCDE (24,7); el Impuesto sobre Sociedades, un 5,5 por ciento, frente al 8,4 por ciento; mientras que la Seguridad Social aportaba un 37,7 por ciento en España frente al 26,6 de la media OCDE; la imposición sobre el consumo bienes y servicios suponía en España el 26,6 por ciento del ingreso fiscal frente al 32,5 por ciento OCDE⁵. Los impuestos sobre la propiedad, eran el 6,1 frente al 5,5 de la OCDE y los impuestos medioambientales resultaban muy inferiores a la media de dicha OCDE (2012).

En un país con la tasa de paro tan excesiva como la que sufre España, que los costes de Seguridad Social sean tan altos constituye un sinsentido; pero, ¿qué significa esto? Muy sencillo: que se trata de un sistema en el que la solidaridad se produce más entre los trabajadores y los que crean trabajo (los empresarios) que entre los que reciben rentas del capital (rentistas y propietarios). Es un sistema que favorece en exceso a las clases pudientes.

En su *Economic Outlook* de 2016 la OCDE critica esta estructura impositiva que *penaliza el crecimiento y el empleo y [que] el peso del gravamen fiscal debería deslizarse hacia el consumo y los impuestos medioambientales*.

Creo que lo que acabo de reflejar casa mal con la exigencia de justicia, igualdad y progresividad del Art. 31 CE.

El Estado de Bienestar y el gasto público

En el debate político actual la idea fuerza de Estado de Bienestar (en adelante, EB) juega un papel esencial. Los políticos radicales hablan de él como algo que se da por supuesto, como si solo dependiera de la “voluntad política”. Sin la financiación adecuada el EB es mera utopía. Sostengo que la noción actual del Estado que

existe en algunas sociedades, como la española, es la secularización de la idea de Dios, el que todo lo puede y todo lo da. Algunos capítulos del actual EB, por ejemplo la Sanidad, tienen un potencial de crecimiento ilimitado, como ilimitado es el deseo de vivir; mientras que los recursos son siempre limitados. Un debate político honesto debe empezar por reconocer esta realidad.

La llamada Escuela de la Elección Pública (Buchanan y otros), partiendo del reconocimiento de esta limitación, analizó al detalle los mecanismos que intervienen en el gasto público y las ineficiencias derivadas de muchas decisiones políticas. El porcentaje de participación en el PIB del sector público es desde hace mucho tiempo una discusión política de primer nivel. Gobiernos socialdemócratas en Europa; por ejemplo, en Escandinavia o el Reino Unido que parecían inexpugnables fueron tumbados cuando los ciudadanos empezaron a preguntarse si el nivel de impuestos de su país no sería excesivo. Los gobiernos de Thatcher o Reagan se debieron en gran parte al sentimiento popular crítico de un injusto tratamiento fiscal.

Armonizar el esfuerzo fiscal con la eficiencia social y económica es la clave del éxito, la nueva *Riqueza de las Naciones*⁶.

Toda discusión sobre los programas de gasto público que no venga sustentada por un análisis serio de beneficio-coste, está afectada de falta de rigor. En España ha existido y existe una inaudita falta de seriedad en el gasto público. Están en la mente de todos las autopistas desiertas, los aeropuertos inactivos, los AVE sin viajeros y un sinfín de decisiones motivadas por criterios que nos recuerdan al pobre Sha Saham, del Taj Mahal, pero sin la sublime belleza de este monumento.

Hasta ahora y a pesar de los piadosos intentos de algunos economistas públicos, en España brilla por su ausencia el análisis riguroso del coste-beneficio de los programas públicos: subvenciones al empleo juvenil, políticas activas de empleo, programas de formación, etc.; por no repetir lo

⁴ Álvarez Luis et alía “Fiscalidad en tiempos de crisis” Thomson Reuters Aranzadi: Pamplona 2014

⁵ OECD *Economic Surveys Spain November 2012*

⁶ Álvaro Espina (Coord.) “Estado de Bienestar y competitividad”. Fundación Carolina. Siglo XXI: Madrid, 2007

dicho sobre las inversiones disparatadas en obras públicas. Todo ello ha contribuido a la corrupción y al descrédito de nuestra clase política.

La Ilusión Financiera

Ya hemos expuesto que al ser los recursos económicos limitados por su propia naturaleza, la asignación del esfuerzo fiscal y su posterior distribución en forma de gasto público es un asunto esencialmente político y como tal sometido a la lucha ideológica y a la volátil e hipermanipulada opinión pública.

No pocas veces cuando se somete a examen un problema social se ofrece su solución mediante la creación de un impuesto *ad hoc*; es decir, un impuesto finalista. Otras veces se introduce un nuevo renglón en los Presupuestos o se propone la creación de un nuevo ente público para financiarlo.

Esa **transubstanciación de un problema social en un impuesto** tiene mucho de operación mágica y es sospechosa, sobre todo, cuando los que la promueven son los mismos que se han puesto a estudiar el problema y ya se están repartiendo los cargos del futuro organismo a crear. Los tributaristas italianos hilaron fino sobre estas estrategias.

En *La Teoría de la ilusión financiera* (1903) **Amilcare Puviani** hizo una temprana denuncia de estas tácticas de manipulación de la conciencia de los contribuyentes. Se trata de ilustrar con todo lujo de detalles: *el proceso de fuerzas que actúa sobre la conciencia del contribuyente disminuyendo la cuantía e importancia de los sacrificios que comporta y exagerando la extensión y las ventajas de los servicios públicos que se le ofrecen a cambio*⁷. **M. Fasiani** y **Buchanan** redescubrieron a Puviani y actualizaron sus críticas.

Conclusiones

Política y fiscalidad están indisolublemente unidas en los regímenes democráticos porque la finalidad de los impuestos y cargas similares, como las contribuciones a la Seguridad Social, es la de proporcionar los medios para que los fines y valores de un sujeto político, puedan ser llevados a cabo.

A mi juicio el concepto de *balanzas fiscales* es erróneo, si se interpreta como un *do ut des*. ¿Qué ocurre: que si no me dan lo que pago en forma de bienes y servicios, me voy? Un estado, una comunidad autónoma o un ayuntamiento no son un supermercado. Son el poder organizado de un cuerpo político. A lo sumo la técnica de las balanzas, que no la filosofía subyacente, puede servir para detectar injusticias palpables y groseras. Es una técnica de contabilidad pública.

El actual sistema fiscal español es injusto. Grava proporcionalmente más a las clases productivas (asalariados y emprendedores) mientras que rentistas y especuladores resultan favorecidos.

La fiscalidad afecta de una manera decisiva a la vida de las personas. No puede ser objeto de iniciativas arbitrarias ni subir ni bajar como la espuma. Las personas, sean físicas o jurídicas, tienen derecho a un horizonte estable y definido. De aquí viene que los fundamentos de todas las legislaciones fiscales se encuentren en las Constituciones y que las exacciones tengan que ser promulgadas como leyes formales por los parlamentos (principio de reserva legal). Su aplicación está amparada por los jueces y tribunales y ambos los poderes políticos y los judiciales se encuentran jerarquizados y sometidos a ulterior revisión.

Y, por último, y esto no tiene más valor que el de una opinión personal, no parece que el panorama político de nuestro país sea el más adecuado para establecer un nuevo sistema fiscal que solucione de abajo a arriba todos los problemas que hemos mencionado.

Pienso que hay dos frentes para abordar una reforma del edificio fiscal sin que este se nos caiga encima: ser muy exigentes con el gasto público; es decir, que sea más eficiente y transparente, y atacar con la mayor firmeza el gasto fiscal espurio y el fraude en todas sus dimensiones. En cuanto a la financiación de los entes territoriales, “que Dios reparta suerte”, se impongan la concordia y la racionalidad y que esto, en pleno siglo XXI y en el corazón de Europa, no acabe en una tragedia.

⁷ Zylia Santander “Introducción crítica a la Sociología financiera”. Facultad de CC Políticas y Sociología UCM (Sin fecha). Asimismo: Louis Eisenstein: “Las Ideologías de la imposición”. IEF Madrid. 1983.

La plusvalía municipal: sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero 2017

Por **Antonio Ibarra López** | Presidente AECE Murcia | Abogado | Asesor fiscal

Este artículo se redacta el 17 de febrero, día en el que ve la luz una justa y esperada sentencia de nuestro Tribunal Constitucional. Esperemos que no sea la última pues aún quedan recursos de inconstitucionalidad que resolver sobre este impuesto.

El cálculo del **Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana** (IIVTNU) –comúnmente conocido como plusvalía municipal– es un impuesto totalmente objetivo de calcular, que no entraña prácticamente ninguna dificultad debido a su sencillez, tan solo son necesarios cuatro datos y realizar dos multiplicaciones.

Es un impuesto desconectado de la realidad económica y del principio de la “existencia de capacidad económica” exigible a todos los tributos; en este sentido, mientras el precio de la vivienda caía en España, de media, un 30% entre 2008 y 2013, la recaudación por el impuesto subía más de un 50%. Es una de las principales fuentes de recaudación municipal.

Esta falta de capacidad económica es el motivo que ha llevado en estos tiempos de crisis a su impugnación “masiva” ante los tribunales, ya que los ciudadanos veían como transmitiendo sus bienes a pérdidas, ya fuere voluntariamente, por ejecuciones hipotecarias o incluso por daciones en pago, tenían que soportar el pago del impuesto, cuando este **grava los “incrementos de valor”, no los decrementos.**

Decimos que es un impuesto desconectado de la realidad económica y que por lo tanto **grava una realidad ficticia porque utiliza** entre sus datos de partida, **el valor catastral de los inmuebles**, que es un valor estanco en el tiempo y con una permanencia mínima de diez años.

¿Cuál ha sido, hasta ayer, el resultado con el que un ciudadano se ha encontrado en los tribunales? Decimos se ha encontrado y no “se podía haber encontrado” porque, por inverosímil que parezca y por mucha seguridad jurídica que

proclama el Art. 9.3 de nuestra Carta Magna, son cinco los diferentes pronunciamientos de la justicia en España:

1. La normal y mayoritaria con diferencia derivada de la aplicación imperativa de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL): **confirmación por parte de los juzgados de la liquidación administrativa municipal**, en la que el ciudadano no solo tenía que pagar la deuda, sino además con condena en costas.
2. La razonable: que los juzgados suspendan el procedimiento hasta que se resolvieran las cuestiones de inconstitucionalidad planteadas por otros tribunales.
3. La difícil: que el juzgador opte por presentar una nueva cuestión de inconstitucionalidad, teniendo en cuenta que ya ha sido admitida la del juzgado nº 3 de San Sebastián.
4. La justa: que el juzgador sea valiente y, si se ha probado que no existe incremento de valor, anule la liquidación de la Administración. Esto ya ha sucedido en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad de Madrid, de 11 de diciembre de 2013; y del TSJ de Cataluña de 21 de marzo de 2012 (también en Navarra, Comunidad Valenciana y las recientes del TJS de Castilla y León de 10 y 28 de junio de 2016).
5. La salomónica: un criterio que quien suscribe no comparte, y es el de la sentencia de 21 de septiembre de 2010 del juzgado nº 1 de Cuenca, confirmada por el TSJ de Castilla-La Mancha en 2012 que, cómo solución salomónica, cuantifica la ganancia o pérdida con criterios diferentes a la Ley. En la actualidad, esta resolución se encuentra pendiente de que el Tribunal Supremo la case o no.

¿Hay algún lector, ya adelanto que yo no, capaz de explicarle esto a un ciudadano medio? Pero es más: ¿qué abogado tributario es capaz de explicarle esta situación, no ya a su cliente sino a un compañero abogado sin conocimientos en esta materia? ¿Cómo es posible esto de entender por los que nos dedicamos a esta materia?

Nuestro órgano de garantías declara la inconstitucionalidad parcial, sólo cuando se demuestre que hay venta a pérdidas, por lo que no es automática su inaplicación, sino que el obligado tributario tiene que demostrar la pérdida

E incluso, ¿los propios jueces se aclaran entre sí?

Sin comentarios, tan solo señalar que el Tribunal Constitucional en 1990 ya se manifestó: *Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables (...).*

A día de hoy el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la opción nº 3 que hemos planteado; esto es, se ha resuelto la cuestión de inconstitucionalidad planteada por el juzgado de lo contencioso-administrativo de San Sebastián sobre los Arts. 1 y 4 de la normativa foral (idénticos a los de la normativa estatal: Arts. 104, 107 y 110 LRHL) motivada en que **“el tributo no somete a tributación una plusvalía real sino una plusvalía cuantificada de forma objetiva”**, contraria al principio constitucional de capacidad económica o contributiva, y que además se cuantifica por los ayuntamientos en su límite máximo legal de un incremento del 3% anual, con un tope máximo de 20 años, y ello aunque existan pérdidas reales, como está ocurriendo de forma generalizada en los últimos diez años.

La sentencia de 17 de febrero de 2017

El tribunal en pleno y por unanimidad ha declarado inconstitucional y nula la regulación foral sobre este impuesto **en la medida en que somete a tributación situaciones inexpresivas de capacidad económica, impidiendo que los sujetos pasivos puedan acreditar esta circunstancia**: la venta transmisión del inmueble o del derecho real sobre el mismo, a pérdidas.

Hay que tener en cuenta que el legislador español ya había previsto la no tributación al IIVTNU por pérdidas, con el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio, mediante el que se declaran exentos los hechos fruto de daciones en pago y ejecuciones hipotecarias si bien solo para la vivienda habitual y siempre y cuando no se dispusiera en propiedad de otros inmuebles. En relación con la capacidad económica, dice la sentencia que *en ningún caso podrá el legislador*

establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial; prescribiendo que no podrá crear impuestos que afecten a aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia.

Sobre los artículos declarados inconstitucionales, la resolución de nuestro órgano de garantías señala que **contienen una ficción de incremento de valor...**

porque el aumento del valor del suelo se determina mediante la aplicación automática de los coeficientes previstos en la norma al valor catastral del suelo en el momento de la transmisión, lo que da lugar a que el impuesto salga positivo tanto en el caso de que los terrenos hayan incrementado o disminuido su valor.

Y así resuelve que *carece de toda justificación razonable en la medida en que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, se están **sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica**, lo que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que la Constitución garantiza.*

¿Qué efectos puede tener esta sentencia?

- En primer lugar, declara la inconstitucionalidad parcial, **sólo cuando se demuestre que hay venta a pérdidas**, por lo que no es automática su inaplicación, sino que el obligado tributario tiene que demostrar la pérdida. Y aquí entraremos en un nuevo foco de litigiosidad con la administración municipal. Ya que habrá que probar los valores de adquisición, las mejoras que hayan supuesto una revalorización, y sobre todo (exceptuando ejecuciones judiciales) cuál va a considerar la administración municipal que es el valor de transmisión de los inmuebles.



¹ Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

- En segundo lugar, **se refiere únicamente a la normativa foral guipuzcoana¹ y no a la estatal**. El Constitucional dice *Debe excluirse, por tanto, cualquier análisis de constitucionalidad de los Arts. 107 y 110.4 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, por no ser aplicables al proceso a quo*. Si bien eso es cierto, resulta que la redacción de los artículos de la normativa foral y estatal son “idénticos”, por lo que el cálculo del impuesto mediante la aplicación de una fórmula objetiva sin más, tal y como exponíamos al principio, con esta sentencia llega al final de sus días, en mi opinión para todo el territorio nacional, ya que dicha sentencia sí que puede utilizarse en los recursos para que el contribuyente pueda justificar las pérdidas, cosa que hasta ahora era complicado.

- Tercero: fruto de lo anterior y teniendo en cuenta que, tal y como hemos expuesto en la opción nº 3, hay otros recursos de inconstitucionalidad de juzgados del territorio nacional referentes a la normativa española, por lo que al ser idénticas las normativas, el TC a buen seguro declarará la inconstitucionalidad de la nacional, la LRHL. Esperemos que lo haga señalando efectos retroactivos.

- Cuarto: cabe esperar que ambos legisladores modifiquen sus respectivas normativas. El estatal a buen seguro esperará a la STC.

- Quinto: el fallo del TC no establece efectos temporales, no establece la irretroactividad.

¿Qué pueden hacer los afectados, que no sean residentes guipuzcoanos, ante esta sentencia del Tribunal Constitucional?

Como medida preventiva y referente a la normativa estatal se debería solicitar la devolución de la plusvalía municipal, ya que se desconocen cuáles pueden ser los efectos futuros limitativos de la sentencia del Tribunal Constitucional que anule la normativa estatal.

Dicho lo anterior, los efectos dependerán del sistema empleado por cada ayuntamiento para la gestión del impuesto: hay ayuntamientos en

los que el sistema es la autoliquidación por el contribuyente, la mayoría; y otros en los que el sistema es la liquidación por parte de la administración municipal:

- **Autoliquidación por el contribuyente:** tiene un plazo de cuatro años desde que presentó su autoliquidación para presentar un escrito por el que solicite la “rectificación de su autoliquidación” y al mismo tiempo “la devolución de ingresos indebidos”.

- **Liquidación por la administración:** en este caso estamos en presencia de un acto administrativo, que si no se recurrió en su día, devino firme y no es posible atacarlo ahora por la vía anunciada.

¿Cómo se recurre?

En caso de autoliquidaciones, primero se interpone la solicitud de devolución de ingresos indebidos ante el ayuntamiento. Si nos la rechazan, habrá que presentar ante él un recurso de reposición, previo y obligatorio antes de acudir a los juzgados de lo contencioso-administrativo. Esto será en la inmensa mayoría de ayuntamientos, y solo para el caso de aquellos ayuntamientos que cuenten con Tribunal Económico Administrativo Local, tendrán que pasar previamente por este, antes de acudir a la vía judicial.

¿Responsabilidad patrimonial de la administración con la nueva Ley 39/2015, de 1 de octubre²?

Tanto para el caso de autoliquidaciones en las que hayan pasado más de cuatro años y debido a la prescripción no sea posible la rectificación/solicitud de ingresos indebidos, como para el caso de liquidación por la administración en la que el acto administrativo no se haya recurrido y sea firme, ¿sería posible que fructificara la vía de la responsabilidad patrimonial de la administración?

Hay que decir que así ha ocurrido con los ejercicios que estaban prescritos referentes al conocido “céntimo sanitario” años 2002 a 2009 con la sentencia (estimatoria) 351/2016, de 26 de enero, del Tribunal Supremo.

² Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

Cambio de Criterio del TEAC

Por **Tomás Seco Rubio** | Presidente AECE Extremadura | Economista
| Administrador Concursal | Asesor Fiscal

Para analizar esta resolución del TEAC debemos remontarnos a la sentencia del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996.¹

La cuestión que se plantea –según su primer fundamento de derecho– consiste en dilucidar si las adquisiciones a particulares de objetos de oro, plata, platino y de joyería realizadas por un empresario dedicado a la compraventa de estas mercancías, están o no sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Los hechos analizados corresponden a ejercicios donde la imposición indirecta estaba regulada por el Impuesto General del Tráfico de las Empresas, produciéndose por aquellos entonces, la transición hacia el IVA. La exposición de motivos de la Ley 41/1964, de 11 de junio, aclara mediante una serie de ideas fundamentales el campo de aplicación de uno y otro tributo.

Respecto del Impuesto General sobre el tráfico de las Empresas dicha exposición de motivos afirma claramente que en la *otra vertiente de la imposición indirecta se refunden en un solo tributo de carácter general los distintos conceptos impositivos comprendidos en el ámbito de los Impuestos de Derechos Reales, Tímbr y Gasto, que afectan de manera distinta a las operaciones típicas del tráfico de las empresas.*

De otra parte, la misma exposición de motivos precisó que *en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados se refunden todos los actualmente existentes sobre transmisiones de bienes y derechos, sin más excepciones que las que se produzcan dentro de la actividad de tráfico de las empresas mercantiles. Se integran en este impuesto la mayor parte de los conceptos tradicionales que gravaban las transmisiones “inter vivos” contenidos en el Impuesto de Derechos Reales, junto con los que se superponían con él, por aplicación del Impuesto de Tímbr del Estado y de los de Emisión y Complementario de emisión de valores mobiliarios.*

Por tanto, **argumenta la STS** en el segundo fundamento de derecho que la línea que hace de frontera entre el Impuesto General sobre el Tráfico

de las Empresas y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados viene marcada por la naturaleza económico-jurídica de las operaciones de que se trate: **si pertenecen al tráfico de las empresas mercantiles, el tributo aplicable es el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas; por el contrario, si no pertenecen al tráfico de las empresas, el tributo será el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.**

Lo primordial es destacar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales queda al margen de todas las operaciones que componen el tráfico de las empresas de forma habitual, queden o no, sujetas al Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas.

Afirma el Alto Tribunal que escasamente es necesario argumentar para llegar a la conclusión de que las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías de que se trata o para revenderlas, forman parte de su tráfico mercantil y, por tanto, dichas adquisiciones, objetos de oro, plata, platino y joyería se hallan al margen del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, aunque los vendedores no sean empresarios, sino particulares y, por tanto, puedan no estar sujetas tampoco al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, por lo que el Supremo falla estimando el recurso de apelación interpuesto por el empresario, dejando este tipo de operaciones fuera del ámbito de la imposición indirecta y también de ITP y AJD en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

Las fuentes del ordenamiento jurídico español, como todos conocemos, son la ley, la costumbre y los principios generales del derecho, tal y como recoge el Art. 1.1 del Código Civil. También se consideran fuentes indirectas del derecho la jurisprudencia y la doctrina.

En la STS analizada no se repite el fallo en más de una resolución por lo que no podría considerarse jurisprudencia. Aún así, desde la fecha de la sentencia –18 de enero de 1996–

Recurso 2568/2016. Compraventa a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales quedan fuera tanto del ámbito del IVA como de TPO

¹ STS 171/1996 - ECLI:ES:TS:1996:171. ECLI es el identificador europeo de jurisprudencia [European Case-Law Identifier]

varios Tribunales Superiores de Justicia, se han pronunciado en uno u otro sentido, principalmente aplicando el criterio del Supremo, entre ellas los TSJ de Cataluña (STSJ CAT 7106/2007 - ECLI:ES:TSJCAT:2007:7106), la Comunidad Valenciana (STSJ CV 6995/2003 - ECLI:ES:TSJCV:2003:6995) y Galicia (STSJ GAL 3268/2015 - ECLI:ES:TSJGAL:2015:3268).

Por otro lado, la consulta vinculante **V2131-12, de 7 de noviembre de 2012**, de la Subdirección General de Impuestos Patrimoniales, Tasas y precios Públicos, vuelve a puntualizar la cuestión de sujeción al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas las adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares por parte de un empresario o estarían no sujetas por tratarse de transmisiones realizadas por empresarios en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Concluye, en sentido contrario al TS. Si la transmisión onerosa se ha efectuado por un particular quedará sujeta al ITP-AJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último.

No obstante, el TS se ha pronunciado además, aunque lo hace indirectamente, en dos autos de 13 de noviembre de 2014 y 23 de junio de 2016 (ATS 10384/2014 - ECLI:ES:TS:2014:10384A y ATS 6362/2016 - ECLI:ES:TS:2016:6362A), archivando los recursos de casación en interés de la ley iniciados por la Junta de Andalucía y la Comunidad de Canarias. En el primero de ellos por existir doctrina (STS de 18 de enero de 1996) y en el segundo por incumplimiento formal insubsanable.

La última sentencia del TS, respecto del caso de estudio, es de 21 de diciembre de 2016² en el que la Generalitat Valenciana promueve un recurso de casación para la unificación de doctrina y pese a que el TS declara su inadmisión por no alcanzar el límite de 30.000 euros establecido para el acceso al recurso de casación para la unificación de doctrina, manifiesta que sigue teniendo vigencia con la normativa actual la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de enero de 1996 [recordemos que aquella resolución se dictó en el momento temporal de la transición del Impuesto General del Tráfico de las Empresas hacia el IVA de hoy en día] según la cual:

(...) Así el Tribunal Supremo equipara el supuesto de compras de oro a particulares por empresarios dedicados

a ese tráfico con la de las compras de bienes usados por empresarios revendedores señalando que se trata de un ámbito empresarial que excede del ámbito del IVA puesto que en ambos casos se compran bienes a particulares por empresarios en el ejercicio de su actividad. Añade que estando las citadas compras no sujetas al IVA sólo en el caso de bienes usados se establece un régimen especial de tributación de las entregas subsiguientes, como medida para compensar la doble tributación en IVA que se produce al salir del circuito comercial de producción y distribución (con IVA soportado por el particular) y volver a entrar sin posibilidad para el empresario de deducir el impuesto por no estar sujeta la transmisión por el particular al empresario. Concluye el Tribunal Supremo que no estando sujeto al IVA la entrega de oro por realizarse la transmisión por un particular tampoco está sujeta a TPO por realizarse (la compra) por un empresario en el ejercicio de su actividad (...).

En la resolución del TEAC de 8 de abril de 2014, donde la cuestión a dilucidar es la que trae causa en el título de este artículo, acuerda fijar el siguiente criterio:

En el caso de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, al no tener los transmitentes tal condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta y no exenta a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El TEAC, en la resolución de 20 de octubre de 2016, cambia tajantemente el criterio y, teniendo en cuenta que esta resolución es vinculante para todos los órganos de la Administración Tributaria, la controversia desaparece. El criterio fijado es del siguiente tenor literal:

En el caso concreto de compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como de la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

La resolución en sí misma, simplemente se limita a amparar el criterio fijado por el TS, pero es este giro de 180° que realiza el TEAC lo que más llama la atención. Se trata de un procedimiento de adopción de una resolución en unificación de criterio promovido por el presidente del Tribunal Económico Administrativo Central, potestad proporcionada por el apartado cuarenta del artículo

Según el TEAC, en las compras a particulares de objetos usados de oro y otros metales por parte de quienes ostenten la condición de empresarios o profesionales, la operación queda fuera tanto del ámbito del IVA como de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP-AJD

² STS 5553/2016 - ECLI:ES:TS:2016:5553

Legal

único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que modifica el Art. 229, apartado 1, letra d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria:

Art. 229. Competencias de los órganos económico-administrativos. 1. El Tribunal Económico-Administrativo Central conocerá: (...)

d) Como consecuencia de su labor unificadora de criterio, de los recursos extraordinarios de alzada para unificación de criterio previstos en el artículo 242 de esta Ley.

(...) el Presidente o la Vocalía Coordinadora del Tribunal Económico-Administrativo Central, por iniciativa propia o a propuesta de cualquiera de los Vocales del Tribunal Económico-Administrativo Central o de los Presidentes de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales o Locales, podrán promover la adopción de una resolución en unificación de criterio por la Sala o por el Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Central (...).

Los motivos que invoca el TEAC por este cambio de criterio, son debidos a la vinculación de los órganos administrativos, tanto para los de aplicación como de revisión de los tributos, frente a la Administración estatal como autonómica y

que de mantener el criterio anterior se derivarían consecuencias gravosas en cuanto a empleo de medios materiales y personales por los órganos de aplicación de los tributos que liquidarían estas operaciones por TPO vinculados al criterio del TEAC y la consiguiente reclamación por los obligados tributarios, que una vez desestimadas sus reclamaciones en los Tribunales Económico-Administrativos, acudirían a la vía contenciosa donde la mayoría de los TSJ se sienten vinculados por el criterio del TS.

También conviene reflexionar sobre esta resolución del TEAC que señala este criterio solo y exclusivamente a las compras de objetos usados de oro y otros metales adquiridos por empresarios o profesionales a particulares.

Sería deseable que se abusara de la facultad conferida por el ya citado Art. 229.1.d) LGT, con la finalidad de proporcionar mayor seguridad jurídica en otras numerosas cuestiones controvertidas donde existen pronunciamientos dispares, contribuyendo de esta forma a disminuir la litigiosidad y los costes, tanto para la administración como para el administrado, como se recoge, con acierto, en la citada resolución del TEAC.



LA SOLUCIÓN A LOS NUEVOS
RIESGOS DEL EXPERTO FISCAL

TUTELA OFRECE A ASOCIADOS
DE AECE UN DESCUENTO
DE HASTA EL 25%
DURANTE TODO 2017.

Conviértase en prescriptor de todos los servicios a través del Programa Tutela Socios y beneficie de todas sus ventajas.

Infórmese gratis en el teléfono **900 830 003**
o en el correo info@tutelaempresas.es
www.tutelaempresas.es

COMPLIANCE - NUEVA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

Con la entrada en vigor de la última reforma del Código Penal se establece la novedad de que las Personas Jurídicas pueden ser penalmente responsables de una serie de delitos.

En concreto, un **experto fiscal** podría ser condenado por los siguientes delitos:

- Descubrimiento y Revelación de Secretos.
- Estafas y defraudaciones.
- Frustración de la ejecución e insolvencias punibles.
- Daños informáticos.
- Propiedad intelectual.
- Contra el mercado y los consumidores.
- Corrupción en los negocios.
- Recepción y blanqueo de capitales.
- Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social.
- Falsificación de Tarjetas y Cheques de viajes.
- Cohecho.

Únicamente si contamos con un **Manual de Prevención de Delitos y Riesgos Penales** podremos atenuar o eximir dicha pena. Si confía a Tutela la elaboración de su Manual, garantizamos minimizar los riesgos penales.

NUEVO REGLAMENTO EUROPEO DE PROTECCIÓN DE DATOS

El **Reglamento Europeo 2016/679** del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de abril de 2016 (Reglamento General de Protección de Datos) establece una serie de novedades, entre otras:

- **Consentimiento:** Ha de ser libre, informado, específico e inequívoco. Deben recogerse de manera aislada y ha de ser capaz de demostrarlo.
- **DPO (Delegado de Protección de Datos):** Nueva figura que ha de velar por el cumplimiento legal y técnico en protección de datos.
- **Evaluación de Impacto:** Será obligatorio realizar una Evaluación de Impacto siempre que se cedan datos de carácter personal o se traten datos considerados especiales.

Tutela, como **experto en LOPD** cuenta con la experiencia y las cualidades necesarias para desempeñar con todas las garantías las funciones de DPO Externo (Delegado de Protección de Datos Externo).

Últimos criterios interpretativos en relación con la aplicación del Art. 7.p) de la Ley del IRPF por trabajos realizados en el extranjero

Por **Adelaida Junquera Temprano** | Socio de Grupo Atelier (Madrid)

1. Sinopsis:

Los trabajos realizados en el extranjero por un residente fiscal en España pueden estar exentos de tributación en dicho territorio en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si se cumplen ciertos requisitos.

La exención referida se introdujo en el ordenamiento jurídico español con la finalidad de incentivar al trabajador español cualificado a desplazarse al extranjero para con ello: 1) Potenciar la internacionalización de las empresas españolas, y 2) Desarrollar el capital humano desplazado, lo cual indirectamente supondría un aumento de la competitividad de las empresas españolas.

A lo largo de este artículo, se analizarán los requisitos que permiten aplicar esta exención, haciendo especial hincapié en los aspectos conflictivos que han ido surgiendo en los últimos tiempos.

2. En qué consiste el beneficio fiscal:

La redacción del citado Art. 7.p) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) establece que estarán exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

a) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, se exige que el citado servicio produzca o pueda producir una ventaja o utilidad a la entidad destinataria.

Para entender que el trabajo se ha prestado de manera efectiva en el extranjero, la DGT requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España



b) Que en el territorio donde se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio que haya sido calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

3. Trabajos efectivamente realizados en el extranjero:

Para disfrutar de la citada exención deben prestarse servicios de manera efectiva en el extranjero. Es decir, debe existir un desplazamiento físico al extranjero, ya que la prestación del servicio debe realizarse físicamente fuera de España.

A estos efectos, la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), viene exigiendo en la contestación a las consultas planteadas sobre este extremo (entre otras muchas, cabe citar las más recientes V5094-16, V4924-16 o V4741-16) que *para entender que el trabajo se haya prestado de manera efectiva en el extranjero, se requiere tanto un desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el centro de trabajo se ubique, al menos de forma temporal, fuera de España.*

COLECCION GPS TIRANT

Herramienta de consulta que ofrece al asesor las respuestas y el apoyo que el jurista necesita en su práctica diaria

tirant
lo blanch

Lo vemos diferente



¿Qué es GPS?

GPS es, sobre todo una HERRAMIENTA DE CONSULTA, un LIBRO PRÁCTICO donde encontrar apoyo y soluciones a los problemas del día a día del operador jurídico

Oferta ESPECIAL para miembros de AECE: 5% de descuento sin gastos de envío.
Indicar Referencia GPSAECE-02-2017

Todo desplazamiento al extranjero suele exigir una serie de formalidades por parte de la empresa empleadora y, en consecuencia, de cara a probar la realidad de dicho desplazamiento, sería deseable contar con toda la documentación disponible (i.e. trámites efectuados por la empresa ante la Seguridad Social); sin embargo, la reciente sentencia 582/2016, de 30 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Rec. 15189/2016) admite como medio de prueba del desplazamiento únicamente las certificaciones de la empresa (a pesar de que esta no había llevado a cabo las debidas comunicaciones ante la Seguridad Social del desplazamiento al extranjero) estableciendo a estos efectos lo siguiente:

En nuestro criterio, sobre esta particular, la carga de la prueba (Art. 105.1 LGT), debe establecerse en los límites en que al contribuyente le es posible acreditar los hechos que justifican la exención. Es lo cierto que, como señala, no le es posible establecer el modo en que la Empresa declarará tales rentas, ni los mecanismos formales que ésta desarrollará con la Tesorería General de la Seguridad Social. Así las cosas, debemos considerar acreditado el desarrollo de trabajos en el extranjero durante los lapsos de tiempo a que el demandante se refiere, pues ello lo certifica la propia empresa y, establecido tal particular esencial, debemos entender igualmente acreditado que dichos trabajos requirieron la estancia del trabajador durante tales lapsos de tiempo.

4. Trabajos realizados para una empresa o entidad no residente en España:

Tal y como hemos señalado, el Art. 7.p) LIRPF exige, para la aplicación de la exención, que los trabajos sean realizados para una sociedad o entidad no residente en España y, en el caso concreto de servicios entre empresas de un mismo grupo mercantil, que dichos servicios reportan beneficio a una empresa determinada del grupo.

La interpretación de este precepto, en el caso de servicios entre entidades de un mismo grupo internacional ha variado con el paso del tiempo.

4.1 Concepto de ventaja o utilidad:

A la hora de interpretar el concepto de *ventaja o utilidad*, y ante la falta de ningún desarrollo por parte de la normativa nacional, resulta necesario acudir a los criterios interpretativos de la OCDE contenidos en las Directrices sobre Precios de Transferencia.

En este sentido, esta organización considera que no se produce un valor económico o comercial en los denominados *servicios del accionista*, entendidos éstos como aquellos relacionados con actividades propias de la matriz, en los que se entiende que no se ha prestado efectivamente un servicio entre entidades del grupo.

Se trataría de una actividad que un miembro del grupo (normalmente la matriz o una entidad *holding*) realiza debido a sus intereses en uno o varios miembros del grupo, es decir, en su calidad de accionista, aun cuando estos no tengan necesidad de ella y, por lo tanto, no estarían dispuestos a pagar por ella si fueran empresas independientes.

Según expone la OCDE, los ejemplos siguientes constituirán actividades de accionista:

- Los costes asociados a la estructura jurídica de la sociedad matriz, tales como la organización de las juntas generales de accionistas de la sociedad matriz, la emisión de acciones de esta sociedad y los gastos de funcionamiento del consejo de administración;
- Los costes relativos a las obligaciones de la sociedad matriz en materia de registro contable de las operaciones, incluyendo la consolidación de informes;
- Los costes de obtención de fondos destinados a la adquisición de las participaciones;

Sin embargo, de acuerdo con las Directrices de la OCDE, este tipo de actividad se ha de diferenciar del concepto más amplio de “actividades de tutela” que abarcaba todo un conjunto de actividades ejercidas por un accionista que sí pueden generar un “interés económico” o “comercial”, como por ejemplo, los servicios que serían prestados por un centro de coordinación.

Estos últimos tipos de actividades, que no son los propios de un accionista, podrían comprender servicios de planificación pormenorizados para determinadas operaciones, gestión en caso de emergencia o asesoría técnica (“mediación”) o, en ciertos casos, la asistencia en la gestión del día a día.

Estos criterios de la OCDE han sido refrendados por la DGT siendo el criterio manifestado por este organismo (i.e. en la reciente consulta V4839-16, de 10 de noviembre de 2016) que

Práctica fiscal

las siguientes actividades son servicios intragrupo dado que son el tipo de actividades que una empresa independiente estaría dispuesta a pagar o a ejecutar por sí misma:

- Servicios administrativos tales como planificación, coordinación, control presupuestario, asesoría financiera, contabilidad, servicios jurídicos, *factoring*, servicios informáticos;
- Servicios financieros como la supervisión de los flujos de tesorería y de la solvencia, de los aumentos de capital, de los contratos de préstamo, de la gestión de riesgo de los tipos de interés y del tipo de cambio y refinanciación;
- Asistencia en las áreas de producción, compra, distribución y comercialización;
- Servicios de gestión de personal, especialmente en lo que se refiere al reclutamiento y a la formación.

Por lo que se refiere a la interpretación de los tribunales de este concepto, cabe señalar las siguientes recientes sentencias, en las que los Tribunales deniegan la aplicación del beneficio fiscal.

- El Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en la reciente sentencia 778/2016, de 30 de junio (Rec. 921/2014) niega la aplicación de este beneficio fiscal en el caso de las labores llevadas a cabo por el Director de la división internacional sobre la base de que *las funciones llevadas a cabo por el recurrente en el extranjero para filiales del grupo son inherentes a su puesto de trabajo de director de división internacional de la filial española y no se cumple el requisito de que los servicios prestados intragrupo reporten una ventaja o beneficio o valor añadido a sus destinatarios pese a que se haya certificado lo contrario y no son servicios que eventualmente hubiera podido prestar un tercero entre sociedades independientes o por las entidades o establecimientos permanentes residentes en el extranjero destinatarios de los mismos.*
- En el mismo sentido se pronuncia el mismo tribunal en su sentencia 876/2016, de 22 de julio (Rec. 1229/2014) al denegar la aplicación del beneficio fiscal a un director y vicepresidente de ventas sobre la base de que los trabajos prestados en diferentes países europeos para las filiales del grupo no suponían

Ahora se acepta la posibilidad de aplicar la exención en el caso de servicios prestados en beneficio de todo el grupo de empresas, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la Ley



TÚ AMAS TU PROFESIÓN. NOSOTROS TE PROTEGEMOS.

CON MÁS DE 25 AÑOS DE EXPERIENCIA EN LÍNEAS FINANCIERAS, GESTIONAMOS PÓLIZAS DE MÁS DE 120 COLEGIOS PROFESIONALES.

Zurich es, desde hace años, un asegurador de referencia en el mercado español así como un grupo líder en solvencia.

Contamos con casi 2.000 empleados y 2,4 millones de clientes, desde pequeñas y medianas empresas hasta grandes corporaciones. El 85% de las empresas del Ibex están aseguradas con nosotros.

ZURICH SEGUROS. PARA LOS QUE AMAN DE VERDAD SU NEGOCIO.



ZURICH®

un valor añadido para la empresa sino que formaban parte de las funciones de su puesto.

4.2 Prestaciones de servicios que benefician a varias sociedades del grupo:

Por lo que se refiere a esta situación, en un primer término, la DGT asumió una interpretación muy restrictiva, negando la exención en aquellos supuestos en los que los servicios no se prestaban de forma exclusiva a una sociedad del grupo, sino que repercutían en varias entidades o al grupo en su conjunto.

Esta interpretación tan restrictiva ha sido superada y tanto la DGT como los Tribunales aceptan, de forma pacífica, la posibilidad de aplicar la exención en el caso de servicios prestados en beneficio de todo el grupo de empresas, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos por la Ley.

Así, cabe señalar la reciente sentencia 1145/2016, de 2 de noviembre, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Rec. 54/2015), en la que señala expresamente:

Desde luego cuando se trata de un grupo de empresas aunque el beneficio derivado de los servicios prestados redunde a favor del destinatario lo hace también a favor del grupo por la propia vinculación y esto es indiscutible, pero lo que el legislador quiere evitar es que el beneficio redunde solo a favor de la empleadora española, supuesto en el que no se podría aplicar la exención, porque se requiere que se trate de trabajos efectivamente prestados en el extranjero para una empresa o entidad no residente o para un establecimiento permanente residente en el extranjero y cuando se trata de sociedades o entidades vinculadas pertenecientes al mismo grupo que se produzca una ventaja o un beneficio derivado de los servicios a favor de la entidad o empresa no residente o establecimiento permanente residente en el extranjero destinatario de los mismos.

Por último, debe tenerse en cuenta que, si dichos servicios se prestasen a varias sociedades de un mismo grupo, sin que fuera posible la individualización del servicio remitido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, debería ser posible distribuir el gasto total entre las entidades beneficiarias, tal y como expresamente establece el apartado 5 del Art. 18 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades:

Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio reci-

bido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias.

5. Carga de la prueba:

Cuando se pretende un beneficio fiscal, tal y como es la aplicación de una exención tributaria, la carga de la prueba de que concurren los requisitos legales exigibles, compete al sujeto pasivo, por aplicación de las reglas de la carga de la prueba, contenidas en el Art. 105 de la Ley General Tributaria.

Así, la importancia del cumplimiento de la carga de la prueba se pone de manifiesto en sentencias como la 673/2016, de 6 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (nº rec.484/2014), por la cual se reconoce la exención del Art. 7.p) LIRPF al director general de una empresa española fundamentándose en el hecho de que la documentación aportada por el interesado no ha sido desvirtuada con prueba alguna por la Administración.

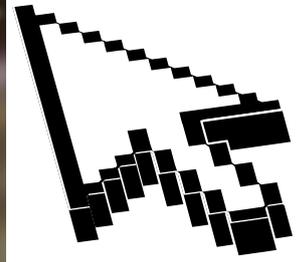
En este caso, la Administración denegaba la aplicación del beneficio fiscal sobre la base de que dado las funciones desarrolladas por un director general, la dirección y supervisión constituyen funciones propias de los grupos respecto a sus filiales.

Sin embargo, no se desvirtúa el contenido de las certificaciones expedidas por el director financiero de la sociedad, detallando los desplazamientos llevados a cabo y justificando que las actividades desarrolladas por el trabajador desplazado eran de seguimiento y control de gestión así como gestiones comerciales con clientes y autoridades, dentro de las actividades ordinarias de y en beneficio de la sociedad no residentes.

En definitiva, el hecho de que la carga de la prueba recaiga en el sujeto pasivo no debe conducir a la conclusión errónea de que no compete a la Administración efectuar a su vez ningún trabajo o esfuerzo probatorio para denegar el beneficio fiscal, sobre todo en aquellos casos en los que el contribuyente ha presentado algún medio de prueba.

El virus de la Policía

Redacción **CONT4BL3**



Atención!!! Ha sido detectada actividad ilegal!! Su sistema operativo ha sido bloqueado debido a una infracción de la legislación española!

Según los hechos que declara probados la **sentencia 2639/2016, de 4 de julio, de la Audiencia Nacional**, al menos desde mayo de 2011, centenares de miles de ordenadores de todo el mundo comenzaron a verse afectados por un virus-troyano conocido como **ransomware**¹ que se activaba y ejecutaba bloqueando el equipo informático de las víctimas y solicitándoles el pago de una multa para su desbloqueo.

Bajo la apariencia de un comunicado en nombre de diferentes Cuerpos Policiales se alertaba al usuario de que, en su ordenador, se había constatado un tráfico de datos y de navegación vinculados directamente con diferentes ilícitos penales (pornografía infantil o actividades de terrorismo), induciéndole, a efectuar el pago de 100 euros a través de pasarelas de pago virtuales y anónimas (Paysafecard y Ukash para Europa o Moneypak para EEUU), a modo de multa por el ilícito penal presuntamente detectado para conseguir el desbloqueo y el acceso de los datos del equipo informático infectado.

En el caso español, al bloquearse el ordenador, en la pantalla aparecía un mensaje con el escudo y formato que imitaba los oficiales del Cuerpo Nacional de Policía con el siguiente texto:

“La POLICIA ESPAÑOLA. Atención!!! Ha sido detectada actividad ilegal!!! Su sistema operativo ha sido bloqueado debido a una infrac-

ción de la legislación española! Han sido detectadas las siguientes infracciones: Su dirección IP ha sido registrada en las webs ilegales con contenido pornográfico orientadas a la difusión de la pornografía infantil, zoofilia e imágenes de violencia contra menores! (...). El presente bloqueo ha sido realizado para prevenir la posibilidad de difusión de dichos materiales desde su ordenador en Internet (...). Para desbloquear su ordenador, Usted debe pagar una multa de 100 euros! La multa tiene que ser pagada antes de 24 horas desde el momento del bloqueo de su ordenador! En el caso de impago, todos los datos de su ordenador serán eliminados!

Cuando el asunto llegó a la Audiencia Nacional constaban ya **933 denuncias similares** de personas cuyos ordenadores habían sido afectados por el **ransomware**; **de las cuales, 390 pagaron la cantidad exigida** aunque se estima que esa cifra debió de ser mucho mayor si se tiene en cuenta que el INCIBE² recibió nada menos que **784.415 consultas** relacionadas con este virus malicioso.

Una vez que las víctimas habían pagado lo que ellas pensaban que era una multa, los distribuidores del **ransomware** se hacían con los códigos de Paysafecard, Ukash o Moneypak para solicitar la emisión de tarjetas de crédito/débito a su cargo y sacar dinero en efectivo en cajeros automáticos; así se cometían los delitos de estafa y blanqueo de capitales por los que fueron condenados.

¹ Según la Oficina de Seguridad del Internauta (OSI) el **ransomware** es un tipo de **malware** [un programa informático que se ejecuta sin el conocimiento ni autorización del propietario o usuario del equipo infectado y que realiza funciones en el sistema que son perjudiciales para el usuario y/o para el sistema] que “secuestra” el ordenador, **smartphone** o los ficheros que contiene, pidiendo un “rescate” para permitir a la víctima usar de nuevo el dispositivo o que pueda recuperar los ficheros. <https://www.osi.es/>

² Instituto Nacional de Seguridad: <https://www.incibe.es/>

La muerte de Nosferatu

Por Ángel Ayala

El dueño de la empresa se parecía a Nosferatu. No solo porque era calvo, tenía una nariz afilada y orejas grandes sino porque la mayoría de los días, al entrar en la oficina, todo perdía el color y nos descubríamos en una realidad de blanco y negro sin hueco para el humor. Profesionalmente era brillante y sospechábamos que su coeficiente intelectual era muy alto, pero en algún momento de su vida se cayó en una poza de mierda y desde entonces algo se había desajustado en su forma de relacionarse con la gente, con la realidad y tal vez consigo mismo.

El amigo de un amigo suyo me comentó que buscaba a alguien que le hiciera todo el papeleo para la justificación de una subvención de I+D. Como en ese momento estaba en paro, habría aceptado cualquier trabajo, hasta el de pelarle plátanos al orangután del zoo. Había hecho ya varias gestiones como ésa en mi vida, asumiendo al final que el procedimiento era tan complicado como lo del plátano. Nosferatu me dio el visto bueno y, antes de que pudiera encender el ordenador mi primer día de trabajo, vació, literalmente, los cajones de su oficina para que organizara todos los recibos, facturas y notas de gasolineras.

Descubrí que la contabilidad se la llevaba una consultora de barrio que parecía utilizar un criterio contable para cada cuenta. Lo que le daba de vida a los balances se lo quitaba de precisión. Me pasé una semana tratando de cuadrar los pagos de las tarjetas con los proveedores y al final, rendido, me fui a hablar con ellos.

La consultoría estaba en la planta baja de un edificio. Conservaba la estructura de lo que era un piso, con despachos en cada uno de los cuartos que daban a la recepción que podría haber hecho de *hall*. Me sorprendió que no oliera a lentejas. Me presenté y me pasaron a una de esos despachos en los que conocí a la contable que llevaba nuestra cuenta. Era una mujer de unos cincuenta años, con ese tipo de alegría y de optimismo que no necesita alimentarse de ningún motivo en especial. Le expuse los problemas que había visto en la contabilidad de la empresa sin dar a entender que la opción que me parecía más razonable era darla de baja y

crear otra nueva. En ningún momento percibí que fuera consciente de la gravedad de la situación, lo que me hizo pensar que tal vez ella estuviera sustituyendo a la contable de verdad, que podría estar de viaje o descuartizada en los cajones del mueble.

- Sí, sí, lo que propones me parece perfectamente lógico— me decía.

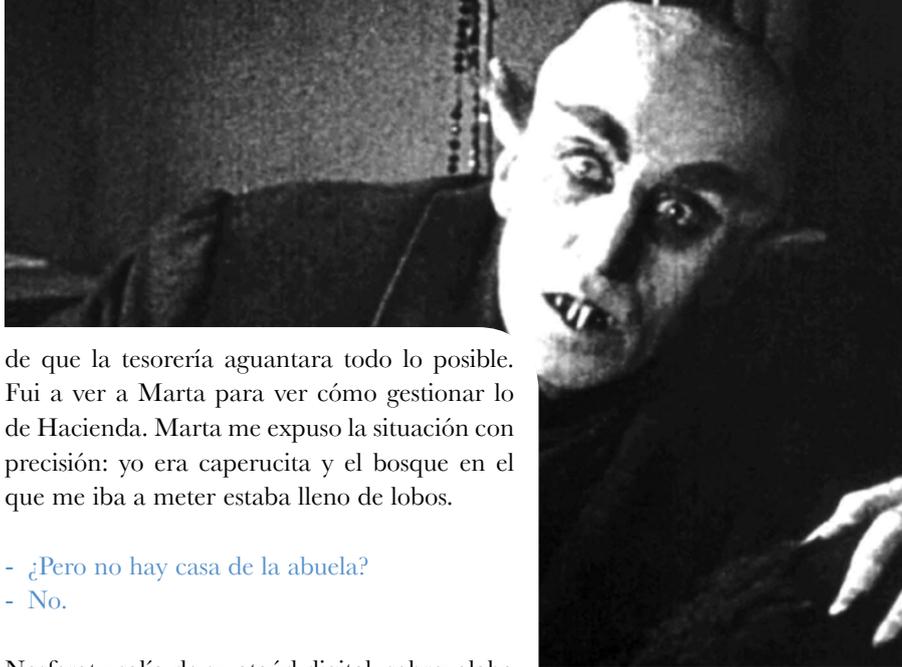
Y con esa frase respondía a cada uno de los puntos en los que había encontrado problemas: amortizaciones, reconocimiento de la activación de horas, descuadres en las cuentas de Hacienda y Seguridad Social con los informes presentados, diferencias en caja, en bancos, en provisiones. Si el balance fuera un caballo, habría que sacrificarlo porque éste tenía las cuatro patas rotas. No se lo expuse así porque su optimismo me lo impedía. Asentía contenta y en algún momento temí que, celebrando el buen ambiente, girara la pantalla y en vez de hojas de Excel me pasara las fotos de sus vacaciones en Conil, con los niños saltando en las colchonetas antes de buscar un restaurante para cenar.

Me rendí y caí en mi particular noche oscura porque supe que estaba solo frente al balance. Y tenerlo limpio y con la raya en medio era la primera piedra sobre la que construir la Iglesia de la subvención. Me despedí de la contable antes de que sacara lana de un cajón y me pidiera que pusiera las manos así, como señalando el tamaño perfecto de un bocadillo de chorizo, para ajustar la lana y empezar a hacer una madeja.

Antes de marcharme me presentaron a Felipe, el encargado de los temas de Seguridad Social, hijo del dueño de la consultora, abogado; y a Marta, la responsable de Fiscal. Felipe se disculpó y se marchó, temiendo que pudiera sacarle algún tema pendiente, pero Marta me invitó a pasar a su despacho.

Marta me cayó bien desde el principio. Creo que ya me caía bien antes de conocerla. Era un poco más joven que yo, delgada, con el pelo rubio y una determinación que nacía de la seguridad que tenía en sí misma y en su forma de trabajar. Vi un par de títulos suyos colgados

Si el balance fuera un caballo, habría que sacrificarlo porque tenía las cuatro patas rotas



en la pared y varios manuales de referencia en la estantería que tenía detrás. Era ese tipo de persona que logra que cualquier artículo de una ley, que a otro le arrancaría el brazo con la sutileza del mordisco de un oso, se deje acariciar. Me expuso el historial fiscal de nuestra empresa, me deseó suerte y me dijo que estaba ahí para cualquier cosa que necesitara.

Pensaba que el chequeo que le estaba haciendo a la empresa sería preventivo, pero ya en el primer plan de tesorería que hice descubrí que solo quedaba liquidez para cuatro meses. Nosferatu recibió la noticia con la extrañeza del que carece de sangre en sus venas y tiene que escuchar que hay problemas de circulante. Todo lo que le obligaba a salir de los algoritmos que desarrollaba le provocaba malestar. Era como esos padres que quieren mucho a sus hijos pero no están dispuestos a dedicarles atención hasta que cumplan los quince. A la empresa todavía le quedaba mucho para ese momento: en el actual seguía con pañales y, por lo que mostraba el Excel, bien cargados de mierda.

- ¿Y qué hacemos?

El tema era complicado. La empresa se dedicaba a realizar programas de apoyo a un sistema de seguridad que compartían varios bancos. El que existía hasta entonces se había quedado obsoleto y había que desarrollar otro que fuera más seguro y permitiera conexión con dispositivos móviles. Teníamos solo tres clientes que pagaban mediante *factoring*. Y los pagos eran los básicos.

- Podemos retrasar pagos a Hacienda –propuse–

Todo el mundo tiene frases que han marcado su vida. Desde el “nada desbancará a la radio” al “este barco es insubmersible”. La mía fue esa de Hacienda, que solté sin saber que era una bomba que acaban de soltar y sobre la que iba sentado como si tal cosa. Puestos a elegir, habría sido mejor proponerle a un francotirador que me disparara, que “yo ya atraparía la bala con los dientes”.

Así que, de forma paralela a mi preparación de la justificación de la subvención, me hice cargo

de que la tesorería aguantara todo lo posible. Fui a ver a Marta para ver cómo gestionar lo de Hacienda. Marta me expuso la situación con precisión: yo era caperucita y el bosque en el que me iba a meter estaba lleno de lobos.

- ¿Pero no hay casa de la abuela?

- No.

Nosferatu salía de su ataúd digital, sobrevolaba las hojas de cálculo y me miraba.

- ¿Y qué hacemos?

El resto de la plantilla la formaban cinco programadores. Uno era un gallego fan de *Metallica* que siempre venía a contarme que él llevaría los proyectos de otra manera. Había dos gemelos que solían discutir sobre si Higuaín era un genio o un paquete. Contábamos también con un antiguo profesor universitario que solía comentar que él se había comido siete pizzas de una sentada. Así, decía, arqueando los brazos para que nos imagináramos su tamaño. Y cerraba el equipo un matemático americano que los fines de semana actuaba en funciones cómicas del circuito *Off* de Madrid. Si el silencio con el que trabajaban podía servir para valorar su profesionalidad, debían ser genios.

El problema de la estrategia de la empresa es que teníamos los huevos en la misma cesta, algo que a Nosferatu, criatura asexual, tal vez no le pareciera un riesgo. Las facturas eran pocas y elevadas, lo que facilitaba la gestión pero añadía cierta inestabilidad. Éramos el *Titanic* buscando nuestro *iceberg* y ese encuentro se produjo cuando perdimos al BBVA.

Nosferatu me pidió la tesorería y cuando la pequeña oficina en la que nos reunimos se llenó de humo anunció, como si la escenografía fuera la adecuada, que había que empezar a soltar lastre poco a poco. El plan era recuperar a la gente después como autónoma. Algo así como lanzar a alguien por la proa para después recogerlo por la popa con un flotador que se pagara él. El primero en salir fue el gallego, que se tomó toda la operación con una tranquilidad que desde entonces me ha hecho sospechar que, si pones una

canción de *Metallica* al revés, te salen mantras zen y frases de Paulo Coelho.

En los momentos en los que me sentía más desorientado me acercaba a ver a Marta a la asesoría. Razones no me faltaban porque siempre había algo pendiente con Hacienda. Con Marta perdí mi virginidad tributaria y realicé el auténtico rito de paso por el que todo administrador debe pasar, saltando de esa etapa en la que se podía pedir un aplazamiento de pago por debajo de los 18.000 euros sin problema a esa otra en la que, hicieras lo que hicieras, ya podías contar con el no y la sucesión de las distintas fases de ejecución.

Me gustaba sentarme en el despacho de Marta y hablar. Siempre me había imaginado a los asesores tributarios como esos tipos solitarios que en las novelas de Simenon ocupan una mesa al final del salón en el que Maigret entra a tomarse un Calvados antes de anunciar la solución de un caso con esa triste resignación con la que siempre lo hacía. Gente que acababa ahí por no haber tomado una sola decisión en su vida. Pero entonces estaba Marta.

Me sentaba en la silla de su despacho e íbamos hablando de los distintos aplazamientos que teníamos pendientes como de hijos de los que no sabes muy bien qué va a ser de ellos. Marta dominaba los procedimientos, los plazos, los costes asociados.

Al principio me preguntaba cómo alguien como ella estaba trabajando en una asesoría como esa. Buscaba pistas. Tal vez la afición a cuidar cuervos, leer a Lovecraft, pasear por los cementerios o tatuarse dibujos de Giger, el creador de *Alien*, en la espalda. Algo debía haber ido empujándola hasta acabar sentada frente a mí. Con el tiempo dejé de buscar esas señales. Me bastaba con saber que estaba ahí y sentirme protegido por sus conocimientos y profesionalidad.

La situación en la empresa empezó a ir a peor. Nosferatu consiguió que los mellizos también aceptaran su propuesta de marcharse, pero estos, una vez fuera de la empresa y viendo que ahí fuera el color y el sonido habían llegado ya a las películas, decidieron montar su propio negocio. Esto le provocó un acceso de rabia que, si en los demás se habría manifestado como un aumento de los tonos rojos, en su caso provocó

una palidez aún mayor de su piel. Vivía como si los murciélagos que habían ocupado en el hueco de su corazón no dejaran de aletear.

Espiritualmente la situación tuvo sus efectos positivos. Hasta entonces nunca había creído en conceptos como el alma, pero en esos días comencé a experimentar que eso que me faltaba debía ser algo parecido. De forma paralela, comenzaba a sentir cómo algunas cosas que normalmente provocaban que mi corazón se agitara como una campana pasaban por mí sin generar el menor impacto. Me notaba las manos frías, mi piel parecía perder brillo y más de una vez, frente al espejo, me planteé la posibilidad de dejarme las uñas largas.

Hasta mi lenguaje se veía afectado. Un par de veces, en vez de pedirle al del banco que hiciera una transferencia le pedí una transfusión.

- ¿Transfusión has dicho?

- Claro. ¿Por?

En ese ambiente de fado, sí había momentos en los que todo cambiaba. A veces, sin que nos lo hubiera comentado anteriormente, Nosferatu se presentaba con alguna persona del mundo exterior: traje y corbata. Entonces su comportamiento cambiaba totalmente. Era alguien optimista, simpático, el tipo de persona que te raya el coche en el aparcamiento y te deja una nota en el coche para que te pongas en contacto con él con dos teléfonos por si no le pillas en uno. Sonreía y algún valle de Suiza se poblaba de flores.

Les enseñaba la oficina y nos iba presentando con un resumen de nuestras habilidades que cualquiera habría encargado poner en su lápida ya mismo para que el mundo, por los siglos de los siglos, nos echara de menos. Era bueno estar vivo. Hablaba de los proyectos en los que estábamos con una fe y un orgullo tales que si nos hubiera pedido en ese momento que levantáramos una pirámide como las de Egipto con paquetes de folios lo habríamos hecho. Nos mirábamos entre nosotros con risas mal disimuladas como veinteañeras del XIX abrumadas por los justos piropos durante un té con pretendientes. Solo nos faltaba el abanico para cubrirnos el rostro y responder pestañeando. Hecho el recorrido se marchaba con los posibles clientes a restaurantes que reducían la

El problema de la estrategia de la empresa es que teníamos los huevos en la misma cesta, algo que a Nosferatu, criatura asexual, tal vez no le pareciera un riesgo

Cuentos contables

vida de tesorería quince o veinte días. Pero todo fuera por la relación comercial.

Sin embargo, esas visitas no se convertían en relaciones continuadas. Apenas una demo y una factura posterior. Pero Nosferatu, señalando la hoja de Excel en la pantalla con una larga uña amarillenta, me solicitaba que fuera incluyendo nuevos proyectos con cifras que crecían en su cráneo.

- Vamos a dejar el servicio para ser una empresa de productos. ¡Productizar!

Esa era la palabra que parecía murmurar por lo bajo cuando él también programaba en su teclado. He de reconocer que, cuando más desesperado me sentía por la situación de la empresa y mi futuro en ella, más tentado me sentía de abrir ese Excel con los posibles ingresos, de los que emanaba un calor que evitara que acabara entumecido.

Las visitas a Marta eran también una forma de sentirme vivo.

Un martes, no me olvido porque desde entonces no me han gustado los martes, fui a ver a Marta para hacerle una consulta sobre el alquiler que le íbamos a pagar a un posible vendedor como retribución en especie. Podía haberle escrito un *mail*, pero buscaba cualquier excusa para salir del ambiente de la oficina y contactar con seres humanos con los que utilizar la comunicación verbal.

Al entrar en el despacho de Marta vi que tenía una caja de bombones en la que había muchos huecos vacíos. Recuerdo lo de los huecos porque desde ese día le tengo manía a las cajas de bombones. Cogí uno que estaba envuelto.

- ¿Es tu cumpleaños?
- No, me voy de la oficina.
- ¿Cuándo?
- Hoy.

Estuve a punto de coger otro bombón para meterme los dos en los oídos y no seguir escuchando. ¿Qué iba a hacer sin ella? Ella era mi enlace con el mundo racional, con la especie, con una difusa fe en el futuro. Su marcha era, además, la prueba de que se podía cambiar si lo deseaba, de que si yo seguía donde estaba era, en parte, por mi culpa.

- ¿Y dónde te marchas?
- A preparar las oposiciones para inspector de Hacienda.

Lo dijo con una alegría tan contagiosa que en ese momento me pareció el mejor plan posible y estuve a punto de decirle que me sacara otra entrada que yo me encargaba de las palomitas. Entonces, por primera vez desde que nos conocimos, se quedó muy serio.

- Tú también deberías marcharte –me dijo–.
- Sí, lo haré pronto.
- Pronto no, ya –insistió–.
- ¿Tú sabías que le hago la declaración de renta a tu jefe? En la última ha incluido facturas personales a varios clientes vuestros por licencias que les vende a precio más bajo.

Aunque entendía lo que me decía, me costó asimilarlo.

- Dice que no quiere compartir ese dinero con vosotros, que es lo que pasará si acaba cayendo la empresa. Que se lo merece más que nadie. Que es su esfuerzo. Que os podéis ir a la mierda.

Sucedieron dos cosas en ese momento. La primera es que me entraron ganas de comerme un par de bombones de la caja. Fueron tres, cuatro. La segunda es que la imagen de Nosferatu perdió toda su fuerza. La realidad era más amenazante que lo que un personaje de cine pudiera lograr.

- No busques excusas para seguir donde estás –me aconsejó– Yo también lo he hecho.

Me marché con varias pelotillas del papel de los bombones en los bolsillos y la certeza de que debería cambiar. Al llegar al trabajo ya no vi a Nosferatu, al que eché inmediatamente de menos, sino a mi jefe.

- ¿Te ha solucionado el tema de lo de alquiler? Lo del piso ¿Lo habéis solucionado?
- Sí –mentí, recordando que por culpa del anuncio de Marta no había llegado a sacar el tema–
- Cinco minutos y revisamos la tesorería –me dijo–. A ver si salimos del rojo de una puta vez.

Secretos comerciales

Redacción **CONT4BL3**



Directiva (UE) 2016/943 del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2016 relativa a la protección de los conocimientos técnicos y la información empresarial no divulgados (secretos comerciales) contra su obtención, utilización y revelación ilícitas.

Las empresas, así como los organismos de investigación de carácter no comercial, **invierten en la obtención, desarrollo y aplicación de conocimientos técnicos** (*know how*) **e información**, que son la moneda de cambio de la economía del conocimiento y proporcionan una ventaja competitiva. Esta inversión en la generación y aplicación de capital intelectual es un factor determinante para su competitividad y su rendimiento asociado a la innovación en el mercado y, por tanto, para la rentabilidad de sus inversiones, que constituye la motivación subyacente a la investigación y el desarrollo en las empresas. Las empresas utilizan diferentes medios para hacer suyos los resultados de sus actividades asociadas a la innovación cuando optar por la apertura no permite la plena explotación de sus inversiones en investigación e innovación. Uno de esos medios es recurrir a los **derechos de propiedad intelectual**, como las **patentes**, los derechos sobre dibujos y modelos y los derechos de autor. Otro medio para apropiarse de los resultados de la innovación consiste en proteger el acceso a los conocimientos que son valiosos para la entidad y que no son ampliamente conocidos, y explotarlos. Esos conocimientos técnicos y esa información empresarial de gran valor, que no se han divulgado y que se quieren mantener confidenciales, se conocen con el nombre de secretos comerciales.

(...) **Las diferencias entre Estados miembros en lo que respecta a la protección jurídica de los secretos comerciales implica que no existe un nivel de protección equivalente en toda la Unión**, lo que conduce a la fragmentación del mercado interior en este ámbito y debilita el efecto disuasorio global de la normativa aplicable. El mercado interior se ve afectado en la medida en que esas diferencias reducen los incentivos para que las empresas emprendan actividades económicas transfronterizas asociadas a la innovación, entre ellas, la cooperación con socios en materia de investigación

o fabricación, la externalización o la inversión en otros Estados miembros, actividades que dependen de la utilización de información protegida como secreto comercial. La investigación y el desarrollo transfronterizos en red, así como las actividades asociadas a la innovación, incluidas las actividades conexas de fabricación y posterior comercio transfronterizo, se hacen menos atractivas y más difíciles dentro de la Unión, lo que también genera ineficiencias asociadas a la innovación en el ámbito de la Unión.

(...) A los efectos de la presente Directiva se entenderá por:

- 1) **«Secreto comercial»**: la información que reúna todos los requisitos siguientes:
 - a) Ser secreta en el sentido de no ser, en su conjunto o en la configuración y reunión precisas de sus componentes, generalmente conocida por las personas pertenecientes a los círculos en que normalmente se utilice el tipo de información en cuestión, ni fácilmente accesible para estas;
 - b) Tener un valor comercial por su carácter secreto;
 - c) Haber sido objeto de medidas razonables, en las circunstancias del caso, para mantenerla secreta, tomadas por la persona que legítimamente ejerza su control;
- 2) **«Poseedor de un secreto comercial»**: cualquier persona física o jurídica que legítimamente ejerza el control de un secreto comercial;
- 3) **«Infractor»**: toda persona física o jurídica que haya obtenido, utilizado o revelado de forma ilícita un secreto comercial;
- 4) **«Mercancías infractoras»**: aquellas mercancías cuyo diseño, características, funcionamiento, proceso de fabricación o comercialización se benefician de manera significativa de secretos comerciales obtenidos, utilizados o revelados de forma ilícita.

«Infractor»:
toda persona física o jurídica que haya obtenido, utilizado o revelado de forma ilícita un secreto comercial

Fuente:

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.157.01.0001.01.SPA&toc=OJ:L:2016:157:TOC



Trade secrets

Directive (EU) 2016/943 of the European Parliament and of the Council of 8 June 2016 on the protection of undisclosed know-how and business information (trade secrets) against their unlawful acquisition, use and disclosure

Businesses and non-commercial research institutions **invest in acquiring, developing and applying know-how and information** which is the currency of the knowledge economy and provides a competitive advantage. This investment in generating and applying intellectual capital is a determining factor as regards their competitiveness and innovation-related performance in the market and therefore their returns on investment, which is the underlying motivation for business research and development. Businesses have recourse to different means to appropriate the results of their innovation-related activities when openness does not allow for the full exploitation of their investment in research and innovation. Use of **intellectual property rights**, such as **patents**, design rights or copyright, is one such means. Another means of appropriating the results of innovation is to protect access to, and exploit, knowledge that is valuable to the entity and not widely known. Such valuable know-how and business information, that is undisclosed and intended to remain confidential, is referred to as a trade secret.

(...) **The differences in the legal protection of trade secrets provided for by the Member States imply that trade secrets do not enjoy an equivalent level of protection throughout the Union**, thus leading to fragmentation of the internal market in this area and a weakening of the overall deterrent effect of the relevant rules. The internal market is affected in so far as such differences lower the incentives for businesses to undertake innovation-related cross-border economic activity, including research cooperation or production cooperation with partners, outsourcing or investment in other Member States, which depends on the use of information that enjoys protection as trade secrets. Cross-border network research and develop-

ment, as well as innovation-related activities, including related production and subsequent cross-border trade, are rendered less attractive and more difficult within the Union, thus also resulting in Union-wide innovation-related inefficiencies.

(...) For the purposes of this Directive, the following definitions apply:

- 1) **‘trade secret’** means information which meets all of the following requirements:
 - a) It is secret in the sense that it is not, as a body or in the precise configuration and assembly of its components, generally known among or readily accessible to persons within the circles that normally deal with the kind of information in question;
 - b) it has commercial value because it is secret;
 - c) it has been subject to reasonable steps under the circumstances, by the person lawfully in control of the information, to keep it secret;
- 2) **‘trade secret holder’** means any natural or legal person lawfully controlling a trade secret;
- 3) **‘infringer’** means any natural or legal person who has unlawfully acquired, used or disclosed a trade secret;
- 4) **‘infringing goods’** means goods, the design, characteristics, functioning, production process or marketing of which significantly benefits from trade secrets unlawfully acquired, used or disclosed.

Source:

http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.157.01.0001.01.SPA&toc=OJ:L:2016:157:TOC

“Infringer” means any natural or legal person who has unlawfully acquired, used or disclosed a trade secret

Tú no eres como las otras madres

Angelika Schrobsdorff [Errata Naturae | 2016]

Por Redacción CONT4BL3

La autora de esta novela biográfica nació en Friburgo de Brisgovia (al suroeste de Alemania) el 24 de diciembre de 1917. Aunque su infancia transcurrió feliz con su familia materna, de origen judío, en el ambiente burgués del “loco” Berlín de los años 20, el ascenso al poder del gobierno nazi les obligó a exiliarse primero en Bulgaria y después en Francia, Israel y, finalmente, ella acabó regresando a su país donde falleció, en la capital berlinesa, el 31 de julio de 2016. Cuatro años antes de que muriese, la escritora y actriz **Angelika Schrobsdorff** publicó *Du bist nicht so wie andere Mütter* que ahora se ha traducido al castellano. No era su primera obra –de hecho, en 1961 ya publicó en Múnich la escandalosa *Los caballeros*– pero ha sido ahora cuando, en los últimos años de su carrera literaria, alcanzó un notable éxito gracias a los comentarios del boca-óido, recomendando leer esta historia.

El argumento de *Tú no eres como las otras madres* gira entorno a la semblanza de **Else Kirschner** (Berlín, 1893 – Gauting, 1949), su progenitora; una mujer tan atípica como singular para el tiempo que le tocó vivir: valiente, fuerte, poco convencional, independiente, sin prejuicios y alejada de la imagen tradicional de hija, esposa y madre que la sociedad alemana habría podido esperar de ella.

Me he interrogado una y otra vez sobre el secreto de su fascinación, se lo he preguntado a personas que tuvieron amistad con ella. Pero nadie, ni yo misma, ha sabido dar en el blanco. Es cierto que tenía una cara bonita, que era inteligente, ingeniosa, desbordante en su amor, su vitalidad y su generosidad. Ignoraba las convenciones, los cálculos, las pretensiones. Pero no era sólo eso. Tenía un carisma que no se explica con dotes físicas, humanas o intelectuales. Cuando trato de describirla para mí o para otros, vuelvo una y otra vez sobre la palabra «autenticidad». Else era –en un mundo de autoengaño, de disimulo y de hipocresía– tan auténtica y elemental como sólo puede serlo una criatura de la naturaleza



El retrato de su vida se alterna con la narración de aquella época: *la abdicación del káiser, los avatares y dolores de parto de la República de Weimar, la inflación, el paro masivo, el crac económico* y la llegada al poder de Hitler; contado desde el original punto de vista de Else para que los lectores seamos testigos de su evolución personal, con los buenos y malos momentos que se van sucediendo: las fiestas y romances que vivió con otros jóvenes tan enamorados de la vida como ella misma, su primera pareja (un poeta cristiano en lugar del excelente partido que le había encontrado su familia), el abandono del hogar, sus nuevas parejas, el nacimiento de sus tres hijos (Peter, Betina y Angelika) de tres padres diferentes, las ostentosas celebraciones navideñas, la paradoja de tener que huir de Alemania por ser judía (a pesar de que no tenía ninguna convicción religiosa) o la modesta vida que llevó en el exilio búlgaro donde, sin embargo, se sintió *tan libre, tan segura, tan física y anímicamente sana, tan despreocupadamente feliz...* cuando ya no disfrutaba de ninguno de los privilegios que tuvo siendo joven.

Estas memorias familiares nos ayudan a comprender uno de los periodos históricos más trascendentales del siglo XX, atrapándonos con una trama personal basada en la vida al límite de su protagonista.

LO TUYO ES MÍO

Tom Slee

[Taurus | 2016]

La Economía Colaborativa consiste en una oleada de nuevos negocios que se sirven de internet para poner en contacto a clientes con proveedores de servicios a fin de realizar transacciones en el mundo real, como el alquiler de apartamentos por breves periodos, trayectos en coche o tareas del hogar. En vanguardia de esta oleada están Uber y Airbnb (...). El *runrún* comenzó hace unos años, pero fue en 2013 y 2014 cuando empezó a entrar de verdad en las corrientes dominantes aunque, por desgracia –en opinión de este doctor canadiense– la Economía Colaborativa está introduciendo un libre mercado despiadado y desregulado en ámbitos de nuestras vidas anteriormente protegidos.

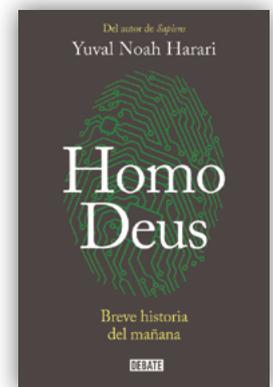


HOMO DEUS: BREVE HISTORIA DEL MAÑANA

Yuval Noah Harari

[Debate | 2016]

Si hace unos meses comentábamos en estas mismas páginas el éxito editorial alcanzado con su anterior libro *Sapiens. De animales a dioses* (que vendió más de un millón de ejemplares en todo el mundo); ahora, este profesor israelí ha publicado sus reflexiones sobre el futuro, en las que se plantea cuáles serán los proyectos, sueños y pesadillas que irán moldeando el siglo XXI: si los cuerpos y cerebros serán productos de diseño inteligente o cómo afectará la creación de la inteligencia artificial al mercado laboral. Harari se pregunta si las personas seguirán eligiendo su trabajo, a su pareja o a su presidente cuando su *Smartphone* les conozca mejor de lo que se conocen ellos mismos.



LA PIEL DE TORO COMO TROFEO

Fernando Abad Vicente

[Muñoz Moya Editores | 2016]

Con el elocuente subtítulo de “sanguijuelas, vampiros, tiburones, buitres, cancheros y otra fauna”, este arquitecto navarro analiza el proceso que nos llevó de la burbuja de ladrillo a la fosa de la ilusión, ilustrándolo con diversos ejemplos de toda España: Marina d’Or, en Castellón; la Isla de Valdecañas, en Cáceres; la Ciudad del Medio Ambiente, en Soria; Sociópolis, en Valencia; o el Señorío de Gendulain, en Navarra... equipamientos faraónicos y espectaculares que se llevaron a cabo *con la total connivencia de las instituciones del Estado*. El libro analiza también las consecuencias judiciales de aquellas construcciones.

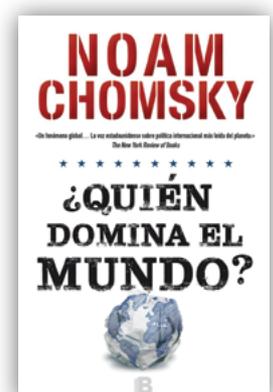


¿QUIÉN DOMINA EL MUNDO?

Noam Chomsky

[Ediciones B | 2016]

Ahora que Trump ha llegado a la Casa Blanca, este polémico profesor estadounidense publica una obra incisiva y meticulosamente documentada en la que argumenta que mientras el grueso de la población es empujada a la apatía, *desviada hacia el consumismo o al odio al vulnerable*, las políticas de las élites de su país, Estados Unidos, y su ilimitada devoción por mantener un imperio de escala mundial, representan un peligro para toda la Tierra. Su opinión se basa en una amplia variedad de ejemplos, desde el programa en expansión de asesinatos mediante drones hasta la amenaza de una guerra nuclear, para reflexionar sobre cómo funciona el *poder imperial en un planeta cada vez más caótico*.



Sobre fieles y fielatos

Por **Carlos Pérez Vaquero** | Redactor jefe de CONT4BL3

Según el Diccionario de la RAE, el fielato era **la oficina a la entrada de las poblaciones en la cual se pagaban los derechos de consumo**. Con este nombre se conocía, popularmente, a las **casetas de cobro de arbitrios y tasas municipales sobre el tráfico de mercancías** aunque su nombre oficial era el de “estación sanitaria”, ya que aparte de su función recaudatoria serían para ejercer un cierto control sanitario sobre los alimentos que entraban en las ciudades. Estas oficinas estuvieron en funcionamiento **desde mediados del siglo XIX hasta los años 70 del pasado siglo**¹.

En aquel tiempo, si ojeamos la *Gazeta*² –la colección histórica del BOE– podemos consultar algunas disposiciones normativas decimonónicas en las que se habilitaban, ampliaban o suprimían dichos fielatos; por ejemplo: en una **Real Orden de 17 de octubre de 1850**, el Ministerio de Hacienda autorizó *el expediente promovido por el Ayuntamiento de Benidorme [sic] en solicitud de que se establezca en dicho punto un fielato autorizado para la importación de los cereales, de los líquidos del reino y del pescado salado en las almadrabas, y al propio tiempo para la exportación de frutos del país y enseres de las referidas almadrabas*. En otras ocasiones, la parte no oficial de aquel boletín daba cuenta de la crónica negra de sucesos vinculada con estas casetas, como la noticia que sucedió en Málaga, el **26 de julio de 1856**, cuando *un grupo á la desbandada atacó ayer de madrugada el fielato de Zamarilla, llevándose un libro [de contabilidad], las armas de los dependientes y algunos pocos fondos de la recaudación*.



El origen etimológico del término *fielato* procede de la voz *fiel* –que la RAE define como la *aguja que juega en la alcaoba o caja de las balanzas y romanas, y se pone vertical cuando hay perfecta igualdad en los pesos comparados*– en relación con el fiel de las balanzas que se utilizaban para realizar el pasaje; y, por extensión, también acabó llamándose *fiel* al *empleado público que contrastaba pesos y medidas*.

Pero la intrahistoria de estos oficiales –los fieles– se remonta varios siglos hasta la época de la Reconquista, cuando los Concejos (Ayuntamientos) denominaron de este modo a las personas designadas por las autoridades locales para velar porque los comerciantes que vendían sus mercancías en cada ciudad cumplieran con toda la normativa municipal sobre pesos y medidas, evitando fraudes y engaños.

Aun así, los reinos cristianos de la Península Ibérica no inventaron este oficio de la nada; simplemente, se limitaron a llamar *fieles* a los tradicionales *almotacenes* que desempeñaban esa misma función en los zocos de al-Ándalus.

Lo curioso es que el arabismo *almotacén* significa, literalmente, *que gana tantos ante Dios con sus desvelos por la comunidad*. Con este nombre, en el Magreb se designaba al *funcionario que se encargaba de la vigilancia de los mercados y de señalar cada día el precio de las mercancías*; y, en ese mismo sentido, el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua aún define esta voz como *el empleado público que contrastaba pesos y medidas*; una función que, hoy en día, le correspondería a la metrología legal.

¹ AA.VV. Policía Municipal de Valladolid. 185 años de historia. Valladolid: Ayuntamiento de Valladolid, 2013, p. 31.

² <http://www.boc.es/buscar/gazeta.php>

CURSOS ONLINE ABIERTOS

Los servicios en Sede Electrónica de AEAT

Contenido:

Cuarenta vídeos con presentaciones, explicaciones y demostraciones. Se estructura en cinco capítulos

Duración:

Adáptalo a tu agenda ya que podrás visualizarlo cuantas veces quieras durante los 3 meses siguientes a su adquisición, y en cualquier momento, 7 días / 24 horas

Matrícula:

El curso está valorado en **600,00 €**. Para los asociados de AECE está **subvencionado** en un 90%, por lo que únicamente deberán abonar **72,60 € IVA incluido**

Ponente:

Bartolomé Borrego Zabala
Vocal Responsable de la División de Nuevas Tecnologías en la Delegación Especial de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en Andalucía, Ceuta y Melilla



Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España

+ info:
932 924 948
info@aece.es
www.aece.es



TODO sobre el cierre fiscal

Prontuario en formato video, conformado a través de cuatro unidades y ocho módulos donde recogemos más de cincuenta lecciones temáticas en forma de capsulas formativas.

Nace con la doble pretensión:

- 1 Facilitar a los asociados un curso completo sobre el cierre contable y fiscal
- 2 Ser una herramienta de consulta en la confección del cierre contable y fiscal del ejercicio 2016

Calendario:

El alumno puede iniciar el curso cuando desee, dentro de la fecha limite de inscripción fijada para el 30 de junio de 2017, teniendo en cuenta que la fecha de finalización del curso a todos los efectos será el 30 de julio de 2017

Precio y forma de pago:

El precio del curso es de **1.000,00 €**. Para los asociados de AECE está bonificado en un 90%, siendo el importe a abonar de **100,00 €**.

Ponentes:

Sus autores de reconocido prestigio nacional en las especialidades Contable y Fiscal, explican de forma práctica la ejecución y resolución de las operaciones a realizar en el Cierre Contable y Fiscal 2016.



III Encuentro de Expertos Contables y Tributarios

Los próximos días 16 y 17 de mayo, dando continuidad a la senda iniciada en el 2015, la AECE celebrará en el Teatro Goya de Madrid su III Encuentro de Expertos Contables y Tributarios, avanzando en el desarrollo de la “Ecúmene AECE”, conformada por ese dominio del mundo que está integrado por los expertos que se nutren de los conocimientos generados en el seno de la AECE, forjadores de la existencia y posesión de un juicio profesional crítico sobre la materia contable y tributaria, bajo los principios de objetividad, integridad, confidencialidad y responsabilidad.

Estás invitado: “tu presencia nos empodera”

Madrid 16 y 17 de mayo de 2017 **Teatro Goya**

*no lo dejes para
último momento,
plazas limitadas...*



Asociación Profesional de Expertos
Contables y Tributarios de España

+ info:
932 924 948
info@aece.es
www.aece.es