

# ConocimientoAsesor

El Boletín del Centro de Estudios de Amado Consultores | Nº 198 ENERO 2014



## Novedades introducidas por la Ley 16/2013 en materia de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias

En el Impuesto sobre Sociedades destaca la supresión del gasto fiscal por deterioro de las participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades así como la eliminación de la deducción fiscal de las pérdidas habidas en el ejercicio por las filiales del grupo

## EL CONTROL DEL CORREO ELECTRÓNICO DE LOS EMPLEADOS POR PARTE DEL EMPRESARIO

## LA NUEVA FIGURA DEL EMPRENDEDOR DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**04** NOVEDADES INTRODUCIDAS POR LA LEY 16/2013 EN MATERIA DE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, que entró en vigor con carácter general el día 31 de octubre de 2013 (si bien algunas modificaciones producen sus efectos con anterioridad a esa fecha), introduce diversas modificaciones en materia tributaria, fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades. También sufren modificaciones otros tributos como el IRPF, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y algunos tributos locales.

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**24** EL EMPRENDEDOR DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

Con la aprobación de la reciente Ley de apoyo a los emprendedores, que se publicó en el BOE del pasado día 28 de septiembre y entró en vigor al día siguiente de su publicación, aparece esta nueva figura jurídica con la que se pretende que la persona que decida iniciar una actividad empresarial por sí sola, como autónomo, cuente con un medio adecuado para ello, evitando en cierta medida uno de los riesgos que padece todo empresario individual, que es el de la responsabilidad patrimonial universal del artículo 1911 del Código Civil.

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**34** FALTA DE DEPÓSITO DE LAS CUENTAS ANUALES

INTERPRETANDO LA ACTUALIDAD JURÍDICA

**39** LOS ACCIONISTAS DECIDIRÁN SOBRE LA POLÍTICA DE RETRIBUCIONES DE LAS SOCIEDADES

**41** RECAPITULANDO. CHECKLIST DEL MES

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**09** REAL DECRETO 828/2013: MODIFICACIONES EN LOS REGLAMENTOS DE IVA, DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA, DE GESTIÓN E INSPECCIÓN Y DE OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN

Se desarrolla reglamentariamente el nuevo régimen especial del criterio de caja para el IVA, los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA que estableció la Ley 7/2012 y la forma de realizar la presentación de dos declaraciones, por los concursados, dentro del periodo de liquidación normal, una anterior y otra posterior a la declaración del concurso. Asimismo se modifica la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) en el sentido de ampliar los obligados tributarios y las operaciones sobre las que se informa.

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**26** ¿QUE TENEMOS QUE TENER EN CUENTA SI QUEREMOS CONSIDERAR COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES?

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**35** EN EL CASO DE UNA INSPECCIÓN FISCAL ¿CÓMO SE REGISTRA CONTABLEMENTE?

**44** HEMOS COMENTADO Y ANALIZADO DURANTE ESTE MES

NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS

**45** Entre bastidores PLATAFORMA EVALUA ASESOR ¿SUS PROFESIONALES SUPERARÍAN ESTAS PRUEBAS?

OFICIO DE ASESOR

**46** Habilidades de Asesor ¿CÓMO GENERAR NEGOCIO O LEADS CON SU WEB?

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**14** NUEVA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**20** EL CONTROL DEL CORREO ELECTRÓNICO DE LOS EMPLEADOS POR PARTE DEL EMPRESARIO

La falta de una regulación legal en esta delicada materia, motiva que los criterios aplicables los haya venido marcando la jurisprudencia. La reciente sentencia del tribunal constitucional de 07 de octubre de 2013 introduce novedades que nos invitan a actualizar el conjunto de criterios jurisprudenciales actualmente vigentes.

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**29** RETRIBUCIONES EN ESPECIE: TIQUES RESTAURANTES, GUARDERÍAS, SEGUROS DE SALUD... ¿ESTÁN EXENTAS EN EL IRPF? ¿ES OBLIGATORIO QUE ESTÉ REFLEJADO EN LA NÓMINA DEL TRABAJADOR? ¿CÓMO SE REFLEJAN EN EL RESUMEN ANUAL DE RETENCIONES, MODELO 190?

DEBATE ENTRE PROFESIONALES

**37** REFLEXIONES EN TORNO A LA LEY DE REFORMA DE LA REVALORIZACIÓN DE LAS PENSIONES

OPINIONES 10

**47** QUE PREDICCIONES A NIVEL DE EVOLUCIÓN DEL SECTOR Y PLANIFICACIÓN EN LA TOMA DE DECISIONES PARA EL 2014 NOS PODRÍA DEFINIR O RELACIONAR

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**17** APOYO A LA FINANCIACIÓN DE EMPRENDEDORES. CÉDULAS Y BONOS DE INTERNACIONALIZACIÓN

El artículo 34 de la Ley de Emprendedores regula el marco jurídico de las cédulas y bonos de internacionalización. El objetivo fundamental consiste en posibilitar la financiación de las entidades financieras que son activas en la concesión de préstamos destinados a la internacionalización de las empresas. En el presente artículo se analizan los principales rasgos de este nuevo instrumento financiero.

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**32** EN CASO DE DESPIDO OBJETIVO POR PARTE DE LAS EMPRESAS CON MENOS DE 25 TRABAJADORES ¿QUÉ RETRIBUCIONES E INDEMNIZACIONES GARANTIZA EL FOGASA?

ADMINISTRACIÓN Y TRIBUNALES

**38** IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. NO DEDUCIBILIDAD DE LAS RETRIBUCIONES A LOS ADMINISTRADORES. GRATUIDAD DEL CARGO DE ADMINISTRADOR ESTABLECIDA POR LOS PROPIOS ESTATUTOS

RESPONSABILIDAD EMPRESARIAL DE LAS PENSIONES DE JUBILACIÓN PARCIAL ANTICIPADA POR NO SUSTITUIR AL RELEVISTA EN PRÓRROGA DE LA INCAPACIDAD TEMPORAL (IT) IRPF. EL PLAZO MÁXIMO DE UTILIZACIÓN DEL SALDO EXISTENTE EN LA CUENTA VIVIENDA PUEDE ALARGARSE HASTA LOS OCHO AÑOS DESDE SU APERTURA

Mariano Rajoy ha marcado para los dos próximos años un listón tremendamente exigente: crear un millón de puestos de trabajo. El presidente está convencido que acabará su legislatura con menos parados con los que llegó. Además, ya apuntó que descarta bajar el IVA a corto o medio plazo, pero sí anticipa un descenso del IRPF. Dos años por delante y muchas cosas que pasarán.

En el Boletín Conocimiento Asesor explicamos la nueva deducción por inversiones para sociedades, empresarios y profesionales; las

modificaciones en la reducción de las rentas procedentes de la cesión de determinados activos intangibles (Patent Box); lo que no podemos olvidar del Cierre contable del ejercicio 2013; las novedades laborales en la nueva Ley de Emprendedores y los requisitos de la nueva regulación del Acuerdo extrajudicial de pagos en la Ley Concursal.

Desearles que tengan un buen Año Nuevo. Saludos.

**Consejo Editorial**

## AGENDA DE OBLIGACIONES

# Recuerde

### DESDE EL 1 DE ENERO DE 2014

#### AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIONES INFORMATIVAS. PRESENTACIÓN ELECTRÓNICA IVA Y RETENCIONES IRPF

Recuerde que desde el pasado 1 de enero de 2014, la mayoría de las autoliquidaciones y declaraciones informativas deberán presentarse **ELECTRÓNICAMENTE POR INTERNET**. Entre otras, por ejemplo para empresarios y profesionales: IVA (Modelos 303 y 390); Retenciones e ingresos a cuenta IRPF (Modelos 111 y 190).

### HASTA EL 30 DE ENERO 2014

#### RENTA

**Pagos fraccionados. IRPF Cuarto trimestre 2013:**

- Estimación directa: Mod. 130.
- Estimación objetiva: Mod. 131.

#### IVA

- Diciembre 2013. Régimen general. Autoliquidación. Mod. 303
- Diciembre 2013. Grupo de entidades, modelo individual. Mod. 322
- Diciembre 2013. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones. Mod. 340
- Diciembre 2013. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias Mod. 349
- Diciembre 2013. Grupo de entidades, modelo agregado. Mod. 353
- Diciembre 2013 (o año 2013). Operaciones asimiladas a las importaciones. Mod. 380
- Cuarto trimestre 2013. Régimen general. Autoliquidación. Mod. 303

- Cuarto trimestre 2013. Declaración-liquidación no periódica. Mod. 309
- Cuarto trimestre 2013. Declaración final. Régimen simplificado. Mod. 311
- Cuarto trimestre 2013 (o año 2013). Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Mod. 349
- Cuarto trimestre 2013. Declaración final. Regímenes general y simplificado Mod. 371
- Cuarto trimestre 2013. Operaciones asimiladas a las importaciones Mod. 380
- Resumen anual IVA 2013. Mod. 390
- Solicitud de devolución recargo de equivalencia y sujetos pasivos ocasionales. Mod. 308
- Reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Mod. 341

### DESDE EL 1 DE FEBRERO DE 2014

#### SEPA ("ZONA ÚNICA DE PAGOS EN EUROS")

Recuerde que el 1 de febrero de 2014 es la fecha límite para que los instrumentos de pago nacionales sean reemplazados por los nuevos instrumentos de la SEPA ("*Single Euro Payments Area*", en español: *Zona Única de Pagos en Euros*). A partir de esa fecha todas las transferencias y domiciliaciones que se realicen en España y en el resto de los países de la zona euro serán únicamente posibles a través del régimen SEPA. Entre otras implicaciones prácticas, afectará a la actividad comercial porque se deberá transformar o migrar los datos de las cuentas corrientes de los clientes y proveedores al nuevo código IBAN.

Este Boletín forma parte de  
Conocimiento Asesor Diario (CAD)

Responsable de contenidos:  
Consejo Editorial

Edita:  
Chequeo, Gestión y Planificación  
Legal, SL  
c/ Trafalgar, 70, 1ª planta  
08010 Barcelona  
Imprime:  
SITER s.a.l. - Terrassa  
Depósito Legal:  
B-7512-96

COLABORAN EN ESTE NÚMERO:

CARLOS MARÍN LAMA.  
Abogado. Profesor asociado de la  
Universitat de Barcelona (UB)

ALBERT M<sup>a</sup> DUCABLE.  
Abogado y asesor fiscal

FERRÁN RODRÍGUEZ.  
Doctor en Ciencias Económicas.  
Profesor Titular de Economía  
Financiera y Contabilidad de la UB

ANTONIO VALDIVIA.  
Abogado. PriceWaterhouseCoopers  
(PWC)

ANDRÉS PÉREZ SUBIRANA.  
Abogado socio de Despatx Casares  
Advocats Associats

M<sup>a</sup> ANTONIA BERGAS.  
Abogada

DANIEL MIRÓ.  
Abogado. BCN Consultors

FRANCISCO JAVIER SÁNCHEZ ICART.  
Magistrado de lo Social

AMÉLIE LAFORE.  
JAVIER QUÍLEZ.  
Socio-Director Gefice, S.L.

ANTONIO SÁNCHEZ GERVILLA.  
Abogado. Socio-Director Sanger  
Abogados y Asesores Tributarios  
SLPU

#### AMADO CONSULTORES

c/Trafalgar, 70, 1ª planta  
08010 Barcelona  
Telf. 902 104 938  
www.amadoconsultores.com

Síganos en:



twitter.com/amadoconsultor



gplus.to/AmadoConsultores



facebook.com/AmadoConsultores

por CARLOS MARÍN LAMA

Abogado. Profesor asociado de la Universitat de Barcelona (UB)



# Novedades introducidas por la Ley 16/2013 en materia de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias

La Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, que entró en vigor con carácter general el día 31 de octubre de 2013 (si bien algunas modificaciones producen sus efectos con anterioridad a esa fecha), introduce diversas modificaciones en materia tributaria, fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades. También sufren modificaciones otros tributos como el IRPF, el Impuesto sobre la Renta de no Residentes y algunos tributos locales.

**T**ambién se crea, con efectos desde el 1 de enero de 2014, el Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero, que grava, en fase única, la puesta a consumo de estos gases atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

Por otro lado, se introducen otras modificaciones en el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad, el Impuesto de Matriculación, determinados tributos locales (plusvalía municipal e IBI) y el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

Por último, no podemos olvidar que con esta Ley 16/2013 se modifica la Ley 35/2003 que regula las Instituciones de Inversión Colectiva en lo referente a la comercialización interna de cuentas globales de fondos de inversión constituidos en España.

A continuación, y dado el reducido espacio de que disponemos en esta publicación, nos vamos a centrar exclusivamente en resumir las novedades y cambios importantes que se han introducido fundamentalmente en el Impuesto sobre Sociedades, si bien también haremos referencia a las introducidas en el IRPF y otros tributos de interés.

## Modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades

Se han introducido relevantes modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades. De ellas, probablemente la que más publicidad y atención ha reclamado es la supresión de la deducibilidad del deterioro de valor de las participadas y de las pérdidas obtenidas a través de uniones temporales de empresas o por establecimientos permanentes en el exterior

## Contratos de arrendamiento financiero

Con efectos para períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012, se modifica el apartado 1 de la Disposición Transitoria Trigésima del TRLIS, que permite no exigir el requisito del punto 4 del artículo 115 del TRLIS (importe constante o creciente), al importe de la parte de las cuotas de arrendamiento correspondiente a la recuperación del coste del bien.

Para los ejercicios que se iniciaron en los años 2009, 2010 y 2011 se suprimió el requisito para la aplicación del régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero que la parte de las cuotas de arrendamiento financiero que se corresponda con la recuperación del coste del bien tenga que ser constante o creciente.

Pues bien, la Ley 16/2013, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2012, proroga

esta excepción para los contratos de arrendamiento financiero vigentes cuyos períodos anuales de duración se inicien dentro de los años 2012, 2013, 2014 y 2015.

## **No deducibilidad del deterioro del valor de las participaciones en el capital o en fondos propios de entidades**

Se elimina la deducibilidad fiscal del deterioro de valor de las participaciones en el capital o fondos propios de entidades y de las rentas negativas obtenidas por establecimientos permanentes en el extranjero, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013, previéndose un régimen transitorio para las pérdidas que se hubieran generado con anterioridad a dicha fecha y otras modificaciones dirigidas a evitar el doble aprovechamiento de las pérdidas fiscales.

Así, para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013, se declaran gastos no deducibles (art.14, apartado 1 del TRLIS) las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad. Como consecuencia de la no deducibilidad de esas pérdidas y rentas, se modifican los artículos 19, 21, 22, 31, 32, 50, 71, 73, 88, 89, 90, 92 y 95 del TRLIS, para evitar la deducibilidad indirecta, bien por el inversor o por la casa central.

En el artículo 19, que regula la imputación temporal, se añaden dos puntos, 11 y 12, estableciendo que las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios, o en la transmisión de un establecimiento permanente (EP), cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades, se imputarán en el período impositivo en el que los valores o el EP sean transmitidos a un tercero ajeno al grupo o cuando transmitente o adquirente dejen de formar parte del mismo.

La modificación del artículo 21 (Exención para evitar la doble imposición económica internacional sobre dividendos y rentas de fuente extranjera derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes en territorio español) establece que el importe de las rentas negativas se minoren, según los casos, en el importe de la renta positiva a la que se hubiera aplicado la exención (en el caso de pertenencia a un grupo) o en el importe de los dividendos recibidos de la entidad participada, siempre que no hayan minorado el valor de adquisición y hayan generado derecho a exención.

El artículo 22 se modifica para establecer que las rentas negativas obtenidas por la transmisión de un establecimiento permanente, se minoren en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad procedentes del mismo.

El artículo 31 regula la deducción para evitar la doble imposición internacional, relativa al impuesto soportado por el sujeto pasivo. Se modifica estableciendo la misma regulación que en el artículo 22, en el caso de la transmisión de establecimientos permanentes.

## **“ SE ELIMINA LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DEL DETERIORO DE VALOR DE LAS PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL O FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES Y DE LAS RENTAS NEGATIVAS OBTENIDAS POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES EN EL EXTRANJERO, CON EFECTOS PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2013, PREVIÉNDOSE UN RÉGIMEN TRANSITORIO”**

El artículo 32 se modifica eliminando el primer párrafo del apartado 5, que se refería a la no integración de la pérdida por deterioro para el cálculo de la deducción, en la base del sujeto pasivo que percibe dividendos o beneficios. Al generalizarse la no deducibilidad de las pérdidas, esta excepción no debe mantenerse.

Los restantes artículos se modifican en el mismo sentido que los anteriores, en orden a facilitar la aplicación de la nueva regulación de las pérdidas por deterioro en los Regímenes de Consolidación fiscal y de Fusiones, escisiones y aportaciones de activos.

## **Nueva obligación de información para entidades comercializadoras de acciones y participaciones de instituciones de inversión colectiva y modificación de la Ley 35/2013 que regula las Instituciones de Inversión Colectiva**

Por un lado, con efectos desde 1 de enero de 2014, se modifica el párrafo tercero del apartado 4 del artículo 141 del TRLIS, obligando a las entidades comercializadoras de acciones y participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) a presentar declaración informativa anual.

Por otro lado, se introducen, con efectos desde 1 de enero de 2014, las siguientes modificaciones en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva:

- *Comercialización en el mercado interior mediante cuentas globales de los fondos de inversión constituidos en España:*

Esta modificación supone la sustitución de llevanza de registro único de partícipes de un fondo de inversión por la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero establecido en España mediante cuenta global, pueda ser dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de partícipes que sean sus clientes.

- *Establecimiento de una nueva obligación de información para las sociedades gestoras o, en su caso, las entidades comercializadoras:*

Éstas deberán informar -en relación con los fondos de inversión- a sus partícipes de los efectos tributarios que se originan en el caso de tenencia simultánea de participaciones del mismo fondo en registro de partícipes de más de una entidad

en cualquier momento durante el período de tenencia previo a un reembolso de dichas participaciones, o en el supuesto de tenencia de participaciones procedentes de uno, varios o sucesivos traspasos de otras participaciones o acciones cuando alguno de dichos traspasos se hubiera realizado concurriendo igual situación de simultaneidad en las participaciones o acciones reembolsadas o transmitidas.

Esta obligación de información no se aplica respecto de los partícipes que sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente en territorio español.

Efectos tributarios a informar:

- » La ganancia o pérdida patrimonial a integrar en el IRPF, si se realiza un reembolso, deberá determinarla el partícipe, pues la misma puede diferir del resultado calculado por la sociedad gestora o entidad comercializadora con la que se efectúe la operación.
- » La ganancia patrimonial obtenida no puede computarse como ganancia patrimonial sometida a retención o ingreso a cuenta a efectos de los límites excluyentes de la obligación de declarar contenidos en el TRLIRPF.
- » Si se realiza un reembolso de participaciones acogido al régimen de diferimiento regulado en el TRLIRPF –art. 94.1, a), segundo párrafo- el partícipe debe determinar las fechas y valores de adquisición que corresponda atribuir, así como conservar dicha información a efectos de posteriores reembolsos o traspasos, con independencia de la información fiscal comunicada entre las entidades intervinientes.
- » Los partícipes que deban tributar por obtención de ganancias patrimoniales derivadas del reembolso de las participaciones del fondo en el IRNR sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, deben declarar e ingresar la deuda tributaria de las referidas ganancias, si la retención o ingreso a cuenta practicado sobre las mismas es inferior a la cuota a ingresar por el citado impuesto.

La información anterior deberá suministrarse por la correspondiente entidad gestora o comercializadora a los nuevos partícipes que vayan a quedar incluidos en sus registros, con carácter previo a la primera suscripción o adquisición de participaciones o acciones que realicen en cualquier fondo de inversión gestionado o comercializado por dicha entidad.

Por lo que respecta a las IIC extranjeras, las entidades comercializadoras deberán suministrar la misma información a los partícipes o accionistas de los efectos tributarios que se originan en caso de tenencia simultánea de participaciones o acciones de la misma institución registradas en más de una entidad.

Esta obligación de información no se aplica respecto de los partícipes que sean sujetos pasivos del IS o contribuyentes del IRNR.

En este caso la información deberá suministrarla la entidad comercializadora a los nuevos partícipes o accionistas que vayan a quedar incluidos en su registro, con carácter previo a la primera suscripción o adquisición de participaciones o ac-

ciones que realicen en cualquiera de las IIC comercializadas por dicha entidad.

## Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla

Para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2014, se da nueva redacción al artículo 33 del TRLIS, que recoge la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, para equiparar la bonificación a la recogida en la Ley del IRPF (LIRPF). Estas modificaciones se resumen:

- En el caso de entidades que dispongan de un lugar fijo de negocios en Ceuta o Melilla en el que operen efectiva y materialmente, se considerará renta obtenida en Ceuta o Melilla un importe de 50.000 euros por persona empleada con contrato laboral y a jornada completa que ejerza sus funciones en Ceuta o Melilla, con un límite máximo total de 400.000 euros. Para rentas superiores al referido importe, deberá acreditarse el cierre en Ceuta o Melilla de un ciclo mercantil que determine resultados económicos.
- Se incluye de forma expresa la posibilidad de aplicar la bonificación en el caso de arrendamientos de inmuebles situados en estos territorios, así como sobre las rentas procedentes del comercio al por mayor cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en Ceuta o Melilla que cuente con los medios materiales y personales necesarios para ello.

## Deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales

Para períodos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014, se modifica el artículo 38.2 del TRLIS, que definía la base de la deducción como coste de la producción, siendo ahora el coste de la producción así como los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el límite para ambos del 40% del coste de producción. Además se declara la vigencia indefinida de esta deducción (cuya supresión estaba prevista para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015).

## Prórroga de medidas de carácter temporal para periodos iniciados en 2014 y 2015

- Se prorroga la limitación del 40-20% de las cantidades pendientes de aplicar de la libertad de amortización, con o sin mantenimiento de empleo, para las empresas que no eran consideradas de reducida dimensión en el momento en que efectuaron las inversiones (Disposición transitoria trigésima séptima TRLIS)
- Se mantiene la limitación a la compensación de bases impositivas negativas establecida para sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2014 o 2015. Si bien, para los citados periodos impositivos, se añade la consideración de que la limitación a la compensación de bases impositivas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con

el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013 (artículo 25 TRLIS).

- La reducción del 5% al 1% del porcentaje anual deducible del fondo de comercio generado en adquisiciones onerosas de negocios (artículo 12.6 TRLIS) u operaciones de reestructuración (artículo 89 TRLIS), así como del fondo de comercio financiero de participaciones (artículo 12.5 TRLIS), continuará siendo de aplicación en los ejercicios 2014 y 2015.
- Asimismo, se prorroga, para los períodos impositivos iniciados en 2014 y 2015, la reducción del 10% al 2% de la deducción anual máxima de los activos intangibles de vida útil indefinida (artículo 12.7 TRLIS).
- Continúan siendo de aplicación los límites del 25% o del 50% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones a los efectos del cálculo conjunto de aplicación de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, incluyéndose dentro del mismo a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (artículo 44.1 TRLIS).

“SE PRORROGA, PARA LOS PERIODOS IMPOSITIVOS INICIADOS EN 2014 Y 2015, LA REDUCCIÓN DEL 10% AL 2% DE LA DEDUCCIÓN ANUAL MÁXIMA DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DE VIDA ÚTIL INDEFINIDA”

### Pagos fraccionados

- Se prorrogan para 2014 los tipos incrementados correspondientes a los pagos fraccionados establecidos en el Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto (según redacción dada por el Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio), de acuerdo con el cálculo del porcentaje del artículo 45 apartado 4 del TRLIS.
- Se extiende a los años 2014 y 2015 la cuantía mínima de los pagos fraccionados de los sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha del inicio del ejercicio que corresponda sea al menos de 20 millones de euros. Esta cuantía mínima será del 12% ó 6% del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, en los mismos términos que para 2012 y 2013, especificándose que, en el caso de sujetos pasivos a los que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de entidades parcialmente exentas (capítulo XV del título VII del TRLIS), se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.
- Se mantiene para 2014 y 2015 la obligación de integrar en la base imponible del período respecto del cual se calcula el pago fraccionado, el 25% del importe de los dividendos y rentas devengadas a los que resulte de aplicación el artículo 21 del TRLIS (exención para evitar la doble imposición internacional), en aquellos casos en los que el cálculo se haga en función del ejercicio corrido (artículo 45.3 del TRLIS).
- Se añade una disposición adicional vigésima al TR, estableciendo que la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, de las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese

de su actividad ni de las rentas negativas obtenidas por empresas miembros de una UTE que opere en el extranjero, no tendrán efectos para los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya comenzado antes de la entrada en vigor de esta Ley 16/2013. Por lo tanto, no hay que regularizar los pagos fraccionados calculados según la modalidad de base imponible realizados en 2013. La medida sí tendrá reflejo en el pago de diciembre, para ejercicios económicos que coincidan con el año natural, puesto que para ese pago la base de los 11 primeros meses del ejercicio ya no incluirá, si las hay, estas pérdidas, puesto que la modificación del artículo 14 TRLIS entra en vigor para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013.

### Modificaciones en el IRPF

El artículo 3 de la Ley 16/2013 introduce las siguientes modificaciones en el IRPF:

#### Con efectos desde el 1 de enero de 2013

- **Rentas negativas obtenidas en el extranjero:** Se añade una nueva regla 6ª en el apartado 2 del artículo 30 de la Ley 35/2006 del IRPF (LIRPF), por la que se establece que no será de aplicación la letra k) del artículo 14.1 del TRLIS, es decir, que la nueva regla que hemos visto anteriormente introducida por la Ley 16/2013 en el IS por la que se consideran como gastos no deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de transmisión del mismo o cese de su actividad, no es aplicable a efectos del régimen de estimación directa del IRPF.

#### Con efectos desde el 1 de enero de 2014

- **Obligación de declarar:** Se excluye del límite de la letra b) del artículo 96 LIRPF a determinadas ganancias patrimoniales sometidas a retención, como consecuencia de las modificaciones introducidas en la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, en lo referente a la comercialización en el mercado interior mediante cuentas globales («cuentas ómnibus») de los fondos de inversión constituidos en España, que requiere efectuar cambios en la normativa tributaria que afectan fundamentalmente a la obligación de retención e información que debe asumir el comercializador de los fondos. La nueva redacción excluye a las ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva en las que la base de retención no proceda determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible. La regulación de la base de retención deberá de establecerse reglamentariamente. Por tanto, cuando la base de retención no se haya determinado en función de la cuantía a integrar en la base imponible, la ganancia patrimonial obtenida no podrá computarse como ganancia patrimonial sometida a retención o ingreso a cuenta a efectos de los límites excluyentes de la obligación de declarar.
- **Otras modificaciones:** Se modifica el párrafo tercero del apartado 4 del artículo 100 LIRPF para incluir a las entidades comercializadoras de los Fondos de Inversión en la obligación de informar de los partícipes incluidos en sus registros; Se

## “ LA LEY 16/2013 CREA UN NUEVO IMPUESTO INDIRECTO (EL IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO) QUE RESULTARÁ DE APLICACIÓN EN TODO EL TERRITORIO ESPAÑOL, SIN PERJUICIO DE LOS RÉGIMENES TRIBUTARIOS FORALES, A PARTIR DEL 1 DE ENERO 2014, Y QUE GRAVARÁ LA PRIMERA VENTA O ENTREGA, O EL AUTOCONSUMO, DE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO TRAS SU PRODUCCIÓN, IMPORTACIÓN O ADQUISICIÓN INTRACOMUNITARIA”

incluye entre las entidades con obligación de suministrar información a las entidades comercializadoras de fondos de inversión domiciliados en España; Como consecuencia del nuevo sistema de comercialización de los fondos españoles, se modifica el apartado 1 de la disposición adicional decimotercera de la LIRPF, para incluir dentro de la obligación de suministro de información a las entidades comercializadoras en territorio español de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en España.

### Otras novedades y modificaciones a destacar

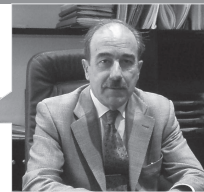
- Con efectos desde 1 de enero de 2014, se introducen modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (TRLIRNR), motivadas por los cambios efectuados en la Ley 35/2003, de Instituciones de Inversión Colectiva.
- El artículo 5 de esta Ley 16/2013, crea un nuevo impuesto indirecto (el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero) que resultará de aplicación en todo el territorio español, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales, a partir del 1 de enero 2014, y que gravará la primera venta o entrega, o el autoconsumo, de los gases fluorados de efecto invernadero tras su producción, importación o adquisición intracomunitaria.
- Se modifican los apartados 3 y 4 del artículo 108 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL), y se añaden a dicho artículo dos nuevos apartados, 5 y 6, con el objeto de hacer extensiva al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana la

bonificación potestativa de hasta el 95% aplicable en el IBI, en el Impuesto sobre Actividades Económicas y en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, cuando se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración, bajo determinadas condiciones. Esa declaración corresponderá al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros.

- Con relación al IBI, se efectúan varios ajustes técnicos al TRLHL, para el supuesto en que la actualización de valores catastrales por aplicación de coeficientes de actualización mediante Ley de Presupuestos Generales del Estado (en los términos previstos en el artículo 32.2 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario) suponga un decremento de la base imponible de los inmuebles. Para ello, se modifican los artículos 68 y 69 relativos a la reducción de la base imponible del IBI. Asimismo, la Ley 16/2013 extiende o prorroga para 2014 y 2015 los incrementos de los tipos impositivos en el IBI inicialmente previstos para los años 2012 y 2013 por el RDL 20/2011, con algunas especificidades.
- Se amplía el plazo (del 31 de enero al 31 de mayo) que tienen los Ayuntamientos para solicitar la aplicación de los coeficientes de actualización contenidos en el artículo 31.2 de la Ley del Catastro Inmobiliario
- Se habilita para que mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se determinen las condiciones, fechas de publicación y plazos de permanencia con arreglo a los cuales la Dirección General del Catastro y las Gerencias del Catastro puedan publicar los anuncios de notificación por comparecencia en la sede electrónica del Catastro (se introduce una disposición adicional quinta en la Ley del Catastro).
- Se amplía el alcance de la exención del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en la primera matriculación definitiva o, en su caso, en la circulación o utilización en España, de las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos destinados efectiva y exclusivamente a actividades de alquiler, que ya no estará limitada a aquellos cuya eslora no supere 15 metros. Asimismo, se introduce un nuevo supuesto de exención para las embarcaciones y los buques de recreo o de deportes náuticos, cuya titularidad corresponda a escuelas deportivas reconocidas oficialmente por la Dirección General de la Marina Mercante, y que se destinen efectiva y exclusivamente al ejercicio de la actividad de enseñanza para su gobierno (artículo 66.1.g y h de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en adelante “LIIEE”).



por ALBERT M<sup>a</sup> DUCABLE  
Abogado y asesor fiscal



# Real Decreto 828/2013: modificaciones en los Reglamentos de IVA, de revisión en vía administrativa, de gestión e inspección y de obligaciones de facturación

Se desarrolla reglamentariamente el nuevo régimen especial del criterio de caja para el IVA, los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA que estableció la Ley 7/2012 y la forma de realizar la presentación de dos declaraciones, por los concursados, dentro del periodo de liquidación normal, una anterior y otra posterior a la declaración del concurso. Asimismo se modifica la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) en el sentido de ampliar los obligados tributarios y las operaciones sobre las que se informa.

Los amantes de las novedades y de las sorpresas no tendrán motivos de queja a la vista de las últimas publicaciones, entre las que destaco: la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización que, entre otras, modifica la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras; y posteriormente la publicación del Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre<sup>(1)</sup>, por el que se modifica abundante normativa como enseguida veremos.

La principal novedad es el desarrollo reglamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja para el IVA, incluido en la

nueva Ley 14/2013 de Emprendedores, que permitirá a PYMES y autónomos, a partir del 1 de enero de 2014, aplazar el pago del IVA hasta que se cobre la factura. Con ello se sustituye el tradicional criterio de devengo, normalmente vinculado a la facturación, por el de cobro.

Además, se desarrollan los nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo en el IVA que estableció la Ley 7/2012 o se desarrolla la forma de realizar la presentación de dos declaraciones, por los concursados, dentro del periodo de liquidación normal, una anterior y otra posterior a la declaración del concurso. Asimismo se modifica la declaración de operaciones con terceras personas (modelo 347) en el sentido de ampliar los obligados tributarios y las operaciones sobre las que se informa.

(1) Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, con el fin de desarrollar de forma reglamentaria la Ley 14/2013, el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE, 26-10-2013)

## Régimen especial del criterio de caja en el IVA

No queríamos taza, pues toma taza y media. A lo peor nuestras autoridades tributarias piensan que con esto se han acabado buena parte de los problemas de las PYMES y autónomos, y no es así. El recién aprobado "Régimen Especial del Criterio de Caja" (RECC) en el IVA es una tomadura de pelo. Inicialmente estaba pensado para **reducir tensiones de tesorería y evitar adelantar el pago del IVA repercutido de las facturas pendientes de cobro. Sin embargo, los requisitos que se exigen disuaden del interés para solicitarlo, además de ser del todo desaconsejable cuando el retraso del pago a proveedores es superior al cobro de clientes; y, en sentido inverso, podría ser aconsejable en el caso de los empresarios y profesionales cuyo mayor volumen de facturación es a clientes que pagan tarde, como es el caso de la Administración. También en los casos en que normalmente el IVA repercutido es superior al IVA soportado.**

Este es el caso de empresas en que la mayor parte de los gastos son de personal, Seguridad Social, impuestos y otras facturas sin IVA deducible; y, por el contrario, su facturación a clientes sí lleva IVA repercutido, que si bien suelen tener facturas con IVA deducible, éstas son de suministros que, por lo general, no permiten aplazar el pago (luz, agua, gas, teléfonos, etc.), y por contra los clientes pagan con retraso. Sin embargo, pronto se descubre el verdadero pastel que se esconde detrás de este ingenioso régimen: en primer lugar, porque los clientes de quienes estén acogidos a este régimen no podrán deducir el IVA soportado hasta que no paguen las facturas; en segundo lugar, porque aunque paguen en plazo, les obligará a un control contable y fiscal de las facturas recibidas, de la fecha y medios de pago utilizados. De esta guisa nos encontraremos con que más de un cliente, al percatarse de que su proveedor está acogido a este régimen, decidirá cambiar de proveedor a otro que no le complique tanto la vida, pues esos clientes tendrán que realizar los ajustes por periodificación del IVA para cuadrar los desfases entre el momento en que se soporta el IVA en factura y el momento en que éste es deducible (el momento del pago), siempre que las operaciones estén acogidas a este criterio, y no estén excluidas de este régimen por la Ley, como son las siguientes:

- a) Las acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, del recargo de equivalencia, del oro de inversión, aplicable a los servicios prestados por vía electrónica y del grupo de entidades.
- b) Las entregas de bienes exentas por exportaciones, operaciones asimiladas a las exportaciones, entregas de bienes a zonas francas, depósitos francos y regímenes aduaneros y fiscales y entregas intracomunitarias de bienes (arts. 21, 22, 23, 24 y 25 de LIVA).
- c) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
- d) Aquellas en las que el sujeto pasivo del Impuesto sea el empresario o profesional para quien se realice la operación (Art. 19.1.2º).
- e) Las importaciones y las operaciones asimiladas a las importaciones.
- f) Los autoconsumos regulados en los arts. 9.1º y 12 de LIVA.

Por tanto, empresas y profesionales deberán distinguir entre sus proveedores a los que estén acogidos al criterio de caja y los que no. Y, además, dentro de quienes estén acogidos: qué

tipo de operación se realizan: que pueden ser bien operaciones excluidas "ex lege" del régimen (las enumeradas en el párrafo anterior), para las que se seguirá con el tradicional sistema del devengo, bien operaciones acogidas al RECC; lo que comporta que cuando vayan a practicar las liquidaciones de IVA y cumplieren los Libros Registro de Facturas Recibidas deberán utilizar ambos sistemas simultáneamente.

El receptor deberá identificar si cada factura está en el RECC individualmente, no por proveedor, ya que algunas operaciones con un mismo proveedor (emisor de la factura) pueden estar acogidas y otras no, por estar excluidas por la Ley; y además puede que el proveedor haya estado en el régimen del criterio de caja durante un ejercicio, y haber renunciado a él en el siguiente, y viceversa: puede no haber estado en dicho régimen durante un ejercicio y sí al siguiente, por lo que, el receptor de la factura, deberá prestar especial atención a los cambios de régimen de sus proveedores a principios de cada año.

## “ EMPRESAS Y PROFESIONALES DEBERÁN DISTINGUIR ENTRE SUS PROVEEDORES A LOS QUE ESTÉN ACOGIDOS AL CRITERIO DE CAJA Y LOS QUE NO”

El criterio de caja es aplicable para sociedades o personas físicas, cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000,- de euros, así como cuando el total de cobros en efectivo que realice respecto de un mismo destinatario durante el año natural no supere los 100.000,- euros.

Para poder "disfrutar" (por decir algo) del criterio de caja se deberá comunicar de forma expresa su aplicación mediante declaración censal (cuyo modelo también ha cambiado), bien en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efectos; o bien a lo largo del año coincidiendo con el comienzo de la actividad, si fuera el caso. La opción se entenderá prorrogada para los años siguientes salvo renuncia, la cual tendrá que realizarse mediante la presentación de la declaración censal en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en el que deba surtir efecto.

La renuncia tendrá una validez y obligatoriedad mínima de tres años. En el caso particular del sujeto pasivo que hubiera iniciado la actividad empresarial o profesional en el año natural anterior al del efecto que deba surtir, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año. Pero ¡joj!, tenga en cuenta que para determinar el volumen de operaciones, éstas se entenderán realizadas cuando se produzca o, en su caso, se hubiera producido el devengo del IVA, también de las operaciones a las que se hubiera aplicado el RECC. Pero que quede claro: una vez optado por este régimen especial, quedarán afectadas a él todas las operaciones salvo, como he dicho, las que la ley excluye.

La exclusión (ya sea por superar los 2.000.000,- de euros de volumen de operaciones o por cobros en efectivo superiores a 100.000,- euros de un mismo destinatario) producirá efecto en el año inmediato posterior a aquel en que se produzcan las circunstancias que determinen la misma. Los sujetos pasivos excluidos por estas causas que no superen los citados límites en ejercicios posteriores podrán optar de nuevo por la aplica-

ción del criterio de caja, sin esperar los tres años. En cualquier caso, la renuncia o exclusión de la aplicación de este régimen especial determinará el mantenimiento de las normas reguladas en el mismo respecto de las operaciones efectuadas durante su vigencia.

Si está acogido a este régimen no se olvide de llevar un minucioso control de los cobros y los pagos en relación con las facturas, y de contabilizar los movimientos bancarios con el fin de liquidar correctamente cada periodo, así como de incluir la información de las facturas y de sus correspondientes cobros y pagos realizados, desglosando: fecha, importe y medio de pago (transferencia, cheque y metálico, si no supera los 2.500.- €), con el fin de consignarlos debidamente en los Libros Registro.

En las operaciones a las que sea de aplicación el criterio de caja, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio (deberá acreditarse) por los importes efectivamente percibidos y, EN TODO CASO, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, lo que significa que, en esa fecha, quien repercutió el IVA tendrá que ingresarlo aun sin haber cobrado y quien soportó el IVA podrá deducírselo aun sin haber pagado.

La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación el criterio de caja deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producido en el momento del devengo de la operación (momento del cobro total o parcial del precio).

Toda factura y sus copias expedidas por los sujetos pasivos acogidos al criterio de caja, relativas a operaciones a las que éste sea aplicable, contendrán la mención de "Régimen Especial del Criterio de Caja". Los plazos para su expedición no han sufrido cambios, por lo que deberá realizarse en el momento de realizarse la operación, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso la expedición de la factura deberá realizarse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado.

Los **plazos de deducción y declaración** siguen como estaban: cuatro años para poder consignar el IVA soportado en la correspondiente declaración desde que nace el derecho y cuatro más para arrastrarlo en las cartas de pago para deducirlo, lo que en la práctica nos lleva a los 8 años de plazo máximo para deducir un IVA soportado.

El criterio de caja también tiene incidencia en las operaciones por Auto de declaración del concurso.

La declaración de concurso del sujeto pasivo que se halle bajo el régimen especial o del sujeto pasivo destinatario de las operaciones, determinará, en la fecha del Auto de declaración del concurso, el devengo de las cuotas repercutidas y la deducción de las cuotas soportadas en relación con las operaciones a las que haya sido de aplicación este régimen especial y que aún estén pendientes de devengo o deducción.

En todo caso, las operaciones a las que sea de aplicación el criterio de caja deberán hallarse asentadas en los correspondientes Libros Registro en los plazos establecidos por el RIVA (no han

variado), como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial, sin perjuicio de los datos que deban completarse en el momento en que se efectúen los cobros o pagos totales o parciales de las operaciones: las fechas de cobro o pago, parcial o total, con indicación del importe, la cuenta bancaria o medio de cobro o pago utilizado. Si el pago es parcial, al desglosar las cuotas por tipos de IVA, hay que calcular el importe proporcional respecto a cada tipo de IVA de los incluidos en la factura. También se deben incluir los importes que se devenguen a 31 de diciembre como consecuencia de haberse alcanzado el límite temporal de devengo de las facturas no cobradas o pagadas.

El **Modelo 347**, relativo a la **Declaración Anual de Operaciones con Terceras Personas**, también se ve afectado por el criterio de caja, tanto si su empresa se acoge a él, como si ha recibido alguna factura de proveedores que se encuentren bajo este régimen especial. Así deberá indicar: 1) los importes cobrados o pagados; 2) los importes que se devenguen a 31 de diciembre como consecuencia de haberse alcanzado el límite temporal de devengo, para las facturas no cobradas o pagadas. Y se deberá consignar por su cómputo anual, a diferencia del resto, que se consignan por trimestres.

**Especialidades del criterio de caja:** La fecha del cobro de las facturas no será la fecha de envío de la remesa de los recibos de esas facturas al banco, sino la de la **FECHA VALOR** que la entidad bancaria asigne al movimiento correspondiente en la cuenta bancaria. En caso de descuento de los recibos (anticipación del

## “ EL CRITERIO DE CAJA TAMBIÉN TIENE INCIDENCIA EN LAS OPERACIONES POR AUTO DE DECLARACIÓN DEL CONCURSO ”

cobro) es preciso tener en cuenta que se trata de una operación financiera y no tiene nada que ver con la fecha de pago exigible al cliente, por lo que la fecha del cobro a considerar es la **FECHA DE VENCIMIENTO**, que es el momento en que se devenga el IVA.

Recomiende a sus clientes que no incluyan en un mismo pago facturas de distintos años (por ejemplo, las de finales de diciembre con las de primeros de enero) ya que, en ese caso, el cobro podría abarcar facturas en criterio de caja y otras que no lo están, complicando innecesariamente su seguimiento y la generación de asientos. Por el mismo motivo, evite realizar el pago a sus proveedores de varias facturas con fecha de diferentes años.

## Otras modificaciones en el Reglamento del IVA

### Aplicación de las reglas de inversión del sujeto pasivo

Lo más relevante es que en las segundas y posteriores entregas de inmuebles en la que sea susceptible acogerse a la renuncia a la exención de IVA será el transmitente el que deberá cumplir con la obligación formal de renuncia, siempre que el adquirente le acredite su condición de sujeto pasivo del impuesto y con derecho a la deducción total (prorrata del 100%). En este mismo

ámbito de la "ISP", el adquirente en procedimientos de ejecuciones de obra consecuentes de contratos de urbanización, construcción y rehabilitación, el promotor deberá acreditar ante el contratista y, en su caso, subcontratista que: 1) actúa en su condición de empresario o profesional; y 2) los trabajos se realizan dentro de un proceso de urbanización, construcción y/o rehabilitación de edificaciones.

## Reconocimiento de determinadas exenciones en operaciones interiores

No será precisa la autorización previa de la AEAT para la aplicación de las exenciones por los servicios prestados por UTE'S, AIE y entidades sin finalidad lucrativa a sus miembros; así como para el reconocimiento previo de carácter social de entidades o establecimientos privados (art 20.UNO. 8º, 13º y 14º).

## Exenciones relativas a las exportaciones, en las operaciones asimiladas a las exportaciones, relativas a las zonas francas y depósitos francos, a los regímenes suspensivos y a los servicios relacionados con las importaciones

Se reglamentan las exenciones relativas a los suministros de bienes y avituallamiento de buques y aeronaves, que deberán ser documentadas ante la Aduana por el proveedor (art. 10 RIVA), así como la supresión de la obligación de declaración ante la Aduana de las operaciones relacionadas con zonas y depósitos francos y regímenes suspensivos (art. 11 y 12 RIVA) debiendo justificar el adquirente ante el transmitente la situación de los bienes. En relación con las importaciones (art. 19 RIVA), la

“**SE MODIFICA (“¡A MEJOR!”) EL PLAZO DE SOLICITUD DE APLICACIÓN DE LA PRORRATA ESPECIAL, QUE YA NO SERÁ EN EL MES DE DICIEMBRE ANTERIOR DEL EJERCICIO QUE SE PRETENDA, SINO QUE PODRÁ SER EN LA ÚLTIMA DECLARACIÓN DEL MISMO EJERCICIO DE QUE SE TRATE CON EFECTO RETROACTIVO DESDE EL 1 DE ENERO CON LA CONSIGUIENTE REGULARIZACIÓN DE LAS DECLARACIONES PRESENTADAS”**

justificación de la relación entre el declarante, el importador y el prestador del servicio exento podrá realizarse con la copia del DUA con CSV (código seguro de verificación) y la documentación que justifique que el valor del servicio ha sido incluido en la base imponible declarada.

## Modificación de la base imponible: Concurso de acreedores

En situaciones concursales la modificación de la base imponible queda condicionada a la acreditación por parte del expedidor que ha remitido dicho documento al destinatario y a la administración concursal. Durante el mes siguiente a la expedición de dicha factura, el acreedor deberá comunicar a la AEAT, por

medios electrónicos, la modificación de bases, si bien ya no es necesario remitir copia del Auto de declaración de concurso. El concursado y, en su defecto, la administración concursal, deberán hacer coincidir la rectificación de bases con la declaración correspondiente al periodo en que se haya recibido la factura rectificativa. En este sentido, el sujeto pasivo que haya sido declarado en concurso, deberá presentar, en los plazos señalados, dos declaraciones-liquidaciones del periodo de liquidación trimestral o mensual en el que se haya declarado el concurso: una referida a los hechos imponibles anteriores a dicha declaración y otra referida a los posteriores. El saldo positivo de la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles anteriores a la declaración del concurso podrá compensarse en la declaración-liquidación relativa a los hechos imponibles posteriores a dicha declaración.

## Tipo impositivo reducido: Vehículos para el transporte de personas con movilidad reducida

Para poder beneficiarse del tipo especial del IVA del 4% en el caso de adquisición de vehículos para el transporte habitual de personas con movilidad reducida o con discapacidad en sillas de ruedas, no será necesario que hayan transcurrido 4 años desde la anterior adquisición de otro vehículo siempre que lo sea con la misma finalidad.

## Modificación del procedimiento para optar por la aplicación de la regla de prorata especial

Se modifica (“¡a mejor!”) el plazo de solicitud de aplicación de la prorata especial, que ya no será en el mes de diciembre anterior del ejercicio que se pretenda, sino que podrá ser en la última declaración del mismo ejercicio de que se trate con efecto retroactivo desde el 1 de enero con la consiguiente regularización de las declaraciones presentadas. Quedan exceptuados de esta posibilidad los supuestos de inicio de actividad.

- La opción podrá ejercitarse: a) en general, en la última declaración del Impuesto de cada año natural, regularizando las deducciones practicadas durante el mismo; b) en los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, constituyan o no un sector diferenciado respecto de las que, en su caso, se vinieran desarrollando con anterioridad, hasta la finalización del plazo de presentación de la declaración correspondiente al periodo en el que se produzca el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a tales actividades.
- Esta opción de aplicación de la regla de prorata especial surtirá efectos en tanto no sea revocada por el sujeto pasivo, si bien, la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada. La revocación podrá efectuarse, una vez transcurrido el periodo mínimo mencionado, en la última declaración correspondiente a cada año natural, regularizando las deducciones practicadas durante el mismo.
- La AEAT dispondrá del plazo de un mes, a contar desde la fecha en que las solicitudes hayan tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, para notificar al



interesado la resolución dictada respecto de las mismas, debiendo entenderse concedidas una vez transcurrido dicho plazo sin que se hubiese producido la referida notificación.

### **Modificaciones en el Reglamento de revisión en vía administrativa y en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria**

En cuanto a la **devolución de ingresos declarados indebidos**, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, sólo procederá devolver la cuota indebidamente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

Para quienes estuvieran preocupados por las **declaraciones del modelo 340** en el año 2014, que respiren tranquilos, pues se deroga su aplicación obligatoria, siendo aplicable únicamente a los sujetos pasivos del IVA o IGIC que estén incluidos en el registro de devolución mensual.

Y otra de arena: el **modelo 347** será obligatorio para las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal, así como para determinadas entidades o establecimientos de carácter social aunque con algunas excepciones, y para las subvenciones (se suprime el límite). Quienes estén en el régimen simplificado del IVA informarán además por las operaciones por las que ha-

“ **PARA QUIENES ESTUVIERAN PREOCUPADOS POR LAS DECLARACIONES DEL MODELO 340 EN EL AÑO 2014, QUE RESPIREN TRANQUILOS, PUES SE DEROGA SU APLICACIÓN OBLIGATORIA, SIENDO APLICABLE ÚNICAMENTE A LOS SUJETOS PASIVOS DEL IVA O IGIC QUE ESTÉN INCLUIDOS EN EL REGISTRO DE DEVOLUCIÓN MENSUAL**”

yan expedido factura y también por las que hayan recibido y estén anotadas en el Libro Registro de Facturas Recibidas. Pero atención: quienes estén en el susodicho RECC y los que sean destinatarios de sus operaciones no se olviden que, para animar más la fiesta, deberán consignar de forma separada los importes devengados según la regla general y los que correspondan según el criterio de este régimen especial del criterio de caja.

Para ir acabando: los empresarios y profesionales establecidos en otro Estado comunitario y que no tenga otorgado NIF en España, deberán ser identificados con el nº de identificación atribuido en el otro Estado. Y será preciso separar aquellas operaciones en que se produzca la ISP, las que correspondan al régimen de depósito distinto del aduanero y las del RECC.

Y la guinda del pastel: en las declaraciones mensuales de julio, cuya presentación corresponda al mes de agosto, y que hasta ahora se podían presentar hasta el 20 de septiembre, ya no se podrá hacer así, ya que las declaraciones mensuales de julio deberán declararse entre el 1 y el 20 de agosto.

por FERRÁN RODRÍGUEZ

Doctor en Ciencias Económicas. Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad de la UB. Professor del Màster internacional en RSC de CIES-UB. Auditor - Censor Jurado de Cuentas y profesor del claustro del Col·legi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya. Miembro de la Comisión de Contabilidad - Fiscalidad de ACCID



# Nueva resolución del ICAC sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento

## Introducción: La Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013 y el marco de información financiera de aplicación

El Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la Primera parte del PGC, establece como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, señalando que cuando éste no resulte de aplicación, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados. La cuestión es, naturalmente, ¿y cuáles son estas normas de valoración? Realmente, si utilizamos la terminología de las NIC/NIIF, el referido principio se califica como una de las dos hipótesis básicas del proceso contable y, como tal hipótesis (y además contable), puede hallarse sujeta a dialéctica cuando no a suspicacias. Puede resultar curioso o chocante, sobre todo para los no expertos en contabilidad, que al valorar los elementos de una empresa debamos partir de una hipótesis y que dichos valores pueden no resultar correctos si la empresa detiene sus actividades. Aunque parezca extraño, los que creemos entender de contabilidad sabemos que, de una manera conceptual y global de dicha disciplina, así sucede. Digamos que la empresa vale lo que vale como un todo a su velocidad de crucero, pero si detenemos ésta velocidad cada uno de sus elementos mal realizados o, en terminología mercantil-contable, liquidados valdrán lo que podamos conseguir de ellos de la mejor (o menos mala) manera posible.

Pero, si me permitís una pequeña liberalidad a estas alturas del año, os recordaré que eso ya lo promulgaba nada menos que Aristóteles con su holística. El holismo, del griego hólos, que viene a significar "todo", es una posición metodológica que postula que los sistemas (incluidos los económicos) y sus propiedades, deben ser analizados en su conjunto y no a través de las partes que los componen, consideradas éstas separadamente. Es el sistema como un "todo" integrado y global el que determina cómo se comportan las partes; mientras que un mero análisis de estas no puede explicar por completo el funcionamiento

del todo y sus sinergias puesto que el "todo" es un sistema más complejo que la mera suma de sus elementos constituyentes. No obstante, todo lo contrario pensaba la teoría atómica de Demócrito pero, como expertos contables, creo que nos debemos quedar con la primera.

Pues bien, después de esta peculiar elucubración y en un plano menos "astral", a nadie se le escapa a estas alturas que las valoraciones contables en concreto y las económicas en general no siempre aparecen claras y diáfanas como la fórmula del área del círculo y más cuando la entidad contable no se encuentra en funcionamiento sino en liquidación, es decir, ya no está formada por un "todo" sino por sus partes en liquidación. Después de lo hasta aquí dicho, no resulta extraño, recordemos, que cuando el PGC habla de la no aplicación del principio de empresa en funcionamiento acaba indicando que las valoraciones bajo este supuesto se deberán realizar "en los términos que se determinen en las normas de desarrollo". Pues bien, la Resolución recientemente promulgada viene a desarrollar dichos términos en cuestión y, tal como indica la Norma primera de la misma, lo hace como norma complementaria del PGC.

## Objetivos y estructura de la norma

El objetivo de la resolución es el tratamiento contable de las empresas en "liquidación", concretamente en lo referente a la elaboración de sus cuentas anuales, normas de registro y valoración aplicables debido, como se ha indicado al conflicto de esta situación con el principio contable de empresa en funcionamiento. Así, la norma intenta aclarar qué criterios se consideran adecuados para formular las cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación de dicho principio, y así normalizar el sistema de información contable o marco de información financiera aplicable en estos casos. No tengo claro que consiga alcanzar del todo sus objetivos pero, al menos, lo intenta y tenemos una norma a la que, conceptualmente, aferrarnos los contables en estos casos, sistematizando nuestra forma de actuar.

En cuanto a su estructura, la Resolución se divide en seis normas, a saber:

- Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

- Segunda. Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en «liquidación».
- Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en «liquidación».
- Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».
- Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».
- Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

## Contenido y principales aspectos a considerar

Las situaciones de liquidación previstas por la Resolución son las que, en realidad, se pueden presentar en la práctica referidas a las sociedades de capital, y que son básica y sintéticamente dos:

- Aquellas en las que sin haberse acordado la disolución de la empresa, o la apertura de la liquidación en sede concursal, los administradores opinan que no procede seguir manteniendo la hipótesis de empresa en funcionamiento, y
- Aquellas otras en que los citados supuestos jurídicos se han producido, acompañados generalmente del cese de la actividad empresarial y, consecuentemente, surge la obligación legal de liquidar el patrimonio de la empresa, realizando el activo y pagando las deudas, para posteriormente, en su caso, repartir la cuota de liquidación resultante entre los socios.

El enfoque considerado por la norma ha pretendido hallarse en línea con la premisa de conservación de la norma «ordinaria» en que se apoya la Resolución o, en otras palabras, se trata de una excepción dentro del marco normativo general. Así, a grandes rasgos, cuando la continuidad de la empresa ya no es la hipótesis sobre la que se formulan las cuentas anuales, y siempre bajo la restricción de la relación coste-beneficio o eficiencia de la información financiera así como del elevado nivel de incertidumbre del proceso de «liquidación», los activos que se venían valorando al coste menos correcciones de valor y, en su caso, amortizaciones, deberían pasar a valorarse por el menor importe entre su valor en libros y la mejor estimación de su valor de liquidación. Seguramente, la pregunta que nos planteamos todos es cual será "la mejor estimación" y, puesto que de estimaciones de valoraciones económicas hablamos, ya hemos convenido que éstas no siempre se presentan claras y diáfanas.

La Norma sigue indicando que, para calcular este importe de los elementos de la empresa en liquidación, la entidad en cuestión deberá analizar el proceso bajo el cual se desarrolla el cese de actividad, pues sólo atendiendo a sus circunstancias, podrá determinarse cuál es el valor de liquidación a considerar. En definitiva, para identificar el valor de liquidación la empresa debería partir del valor razonable del activo, salvo en el marco de lo que se conoce como «transacción forzada» por necesidades financieras inmediatas, en cuyo caso, dicho valor podría diferir de la definición de valor razonable del MCC. En algunos casos da la sensación de que nos hallamos ante una especie de círculo vicioso del que la Norma no nos acaba de sacar del todo. Y, de hecho no lo digo como crítica sino como obviedad seguramen-

## “ EL ENFOQUE CONSIDERADO POR LA NORMA HA PRETENDIDO HALLARSE EN LÍNEA CON LA PREMISA DE CONSERVACIÓN DE LA NORMA «ORDINARIA» ”

te altamente ineludible. Aun así, la Resolución contiene muchos aspectos a considerar que, de hecho ya venían aplicándose pero sin una norma que los concretase de forma expresa y que vamos a seguir sucintamente comentando.

Así, a modo enunciativo, la Norma proporciona toda una serie de ejemplos de hechos o de condiciones clasificados según su naturaleza sea financiera, operativa, legal o de otra índole y que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la continuidad de la empresa. Los responsables de la empresa deben ponderar dichas situaciones o hechos de entre los que podemos destacar los que entendemos como, posiblemente, más recurrentes:

- Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo;
- Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades;
- Aparición de un competidor de gran éxito;
- Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales; etc.

La Resolución también indica que, lógicamente, la importancia de los referidos hechos o condiciones puede, en ocasiones, verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos (como está haciendo la Generalitat de Catalunya), la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional.

Por otra parte, considerando que en una liquidación forzada del patrimonio empresarial el horizonte temporal para recuperar los activos se reduce, será necesario corregir el valor o dar de baja los activos cuyo importe no se espere recuperar. Ya lo veníamos haciendo. Igualmente, la nueva situación puede traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, la necesidad del reconocimiento de los correspondientes pasivos, tales como los devengados, en su caso, por el personal, las administraciones públicas, honorarios profesionales, subvenciones de las que, como causa de la liquidación, no puedan cumplirse los requisitos exigidos, etc.

La Resolución dispone, asimismo, que el criterio del valor en uso ya no será relevante y los criterios del valor neto realizable y valor actual, tal y como se definen estos conceptos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, deberán aplicarse considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa. Por el contrario, sí que contribuye al objetivo de imagen fiel el valor de liquidación de los activos, entendido como aquel importe que se podría obtener, en las circunstancias específicas en las que se encuentre la empresa, por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo. Ligeramente abstracto y no siempre de fácil concreción.

---

## Normas de registro y valoración

Vamos a tratar de destacar los aspectos más significativos de las mismas. Así, la Resolución establece, entre otras cuestiones que los elementos del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible no se amortizarán, cuando se cumplan los requisitos previstos para ello en el marco general de información financiera, es decir, si dejan de funcionar. Ello sin perjuicio de la obligación de contabilizar las correspondientes correcciones valorativas por deterioro. Para ello, el importe recuperable se calculará tomando como referencia su valor de liquidación. En cuanto a las existencias, para determinar las correcciones de valor por deterioro, el importe recuperable se calculará tomando como referencia el valor de liquidación de los activos.

### “ LOS ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL, LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y EL INMOVILIZADO INTANGIBLE NO SE AMORTIZARÁN ”

Por otra parte, la quiebra del principio de empresa en funcionamiento no supone el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos, salvo cuando así lo estipulasen estos últimos. De suceder así, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.

Con referencia al impuesto sobre beneficios, la empresa dará de baja los activos por impuesto diferido salvo que resulte probable que pueda disponerse de ganancias fiscales en la liquidación de la empresa que permitan su aplicación.

El conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera por concluir y, en general, el reconocimiento de los ingresos y gastos en los que incurra seguirán contabilizándose aplicando el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en el marco general de información financiera. Además, la quiebra del principio de empresa en funcionamiento será, probablemente, muy relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente.

---

## Principales aspectos de la formulación de las cuentas anuales

La Norma cuarta de la Resolución dispone al respecto, entre otras cuestiones, que los elementos del inmovilizado intangible, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias no se reclasificarán al activo corriente, tema este que fue ampliamente debatido en el proceso de elaboración de la norma.

En cuanto a la memoria, el modelo se ajustará al contenido previsto en el marco general de información financiera. No obs-

tante, en la nota relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre», se informará de los eventos o condiciones que a juicio de la dirección originan que no pueda aplicarse el principio de empresa en funcionamiento, junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la Resolución.

Siguiendo con la memoria, como resulta obvio y natural, en la nota relativa a la «Comparación de la información», se indicará que la información del ejercicio no es comparable con la del ejercicio precedente por haberse cambiado de marco de información financiera y en el epígrafe de la memoria relativo a la aplicación de resultados se ajustará a las reglas aplicables a la liquidación y división del patrimonio social con respeto a la prohibición legal de realizar distribuciones a los socios sin la previa satisfacción a los acreedores del importe de sus créditos.

Por último se incluirá una nota en la memoria sobre la marcha de la liquidación en la que se informe de la mejor estimación del valor de liquidación de los activos

---

## Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento

La Resolución contempla esta posibilidad para el supuesto que la empresa supere o abandone la situación de liquidación planteada. Cuando una sociedad haya formulado sus cuentas anuales siguiendo el contenido de la Resolución y, excepcionalmente, en un ejercicio posterior las circunstancias que motivaron la aplicación de este marco hubieran desaparecido, con efectos desde el inicio del ejercicio se aplicará retroactivamente el correspondiente marco general de información financiera. No obstante, cuando sea impracticable determinar la valoración para algún activo o pasivo, se tomará como coste atribuido el valor en libros que tuvieran al inicio del ejercicio en que resulte de aplicación nuevamente el principio de empresa en funcionamiento.

Las variaciones de valor que se produzcan con motivo del cese en la aplicación de las normas de registro y valoración de la empresa en liquidación se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, en los epígrafes que por su naturaleza correspondan, excepto cuando afecten a partidas que por aplicación del marco general de información financiera deban ser cargadas o abonadas directamente en el patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente a éste.

Finalmente, hemos de considerar que no serán objeto de adaptación las cifras comparativas en las cuentas anuales del primer ejercicio en que resulte nuevamente de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

### NORMATIVA APLICABLE

- Resolución del ICAC de 18/10/2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.





por **ANTONIO VALDIVIA**  
Abogado. PriceWaterhouseCoopers (PWC)

# Apoyo a la financiación de emprendedores. Cédulas y bonos de internacionalización

El artículo 34 de la Ley de Emprendedores regula el marco jurídico de las cédulas y bonos de internacionalización. El objetivo fundamental consiste en posibilitar la financiación de las entidades financieras que son activas en la concesión de préstamos destinados a la internacionalización de las empresas. En el presente artículo se analizan los principales rasgos de este nuevo instrumento financiero.

## Características de las cédulas y bonos de internacionalización

**S**e trata de valores de renta fija con la denominación "Cédulas de internacionalización" o "Bonos de internacionalización". Están respaldados por determinados tipos de préstamos o créditos que financian la actividad internacional. Por tanto, constituyen un instrumento de refinanciación de las operaciones crediticias destinadas a la internacionalización y que debe permitir que las entidades emisoras acentúen e impulsen los créditos para expandir la actividad internacional de las empresas.

Como precedente, podemos señalar las experiencias previas de las cédulas hipotecarias (de amplia difusión introducidas por la Ley 2/1981) y las cédulas territoriales (reguladas inicialmente por la Ley 44/2002).

El artículo 34 de la Ley 14/2013, de Apoyo al Emprendedor, contiene el régimen legal de las cédulas y bonos de internacionalización. Así, las principales características son:

### Entidades emisoras

Las cédulas y bonos de internacionalización podrán ser emitidas por las entidades bancarias, Instituto de Crédito Oficial (ICO), Cajas de Ahorros, Cooperativas de Crédito y establecimientos financieros de crédito (EFC).

Los títulos representativos de las cédulas y bonos de internacionalización serán transmisibles por cualquiera de los medios admitidos en derecho y sin necesidad de intervención de fedatario público ni notificación al deudor. Cuando sean nomina-

tivos, podrán transmitirse por declaración escrita en el mismo título. En caso de que los títulos sean al portador, se presumirá que el propietario de los mismos es el último receptor de intereses.

### Garantía

Además de la responsabilidad ilimitada y universal del emisor, el capital y los intereses de las cédulas y bonos de internacionalización estarán especialmente garantizados por:

- La totalidad de créditos y préstamos vinculados a la financiación de contratos de exportación de bienes y servicios o a la internacionalización de empresas que cumplan determinados requisitos (que se concretan más adelante), que no estén asignados a la emisión de cédulas y bonos de internacionalización.
- Por activos de sustitución que se indican la Ley de Emprendedores.
- Por los flujos económicos generados por los instrumentos financieros derivados vinculados a cada emisión, en la condiciones que reglamentariamente se determinen.

### Requisitos de los préstamos y créditos que sirven de garantía

#### Emisión de cédulas de internacionalización

Podrán servir para garantizar las emisiones de cédulas de internacionalización aquellos préstamos y créditos (o una porción de los mismos) que figuren en el balance del emisor de tales valores y siempre que tengan las siguientes características:

- Estar vinculados a la financiación de contratos de exportación de bienes y servicios españoles o de otra nacionalidad o a la internacionalización de las empresas residentes en España o en otros países.
- Tengan una alta calidad crediticia, en los términos que se indican en el artículo 34.7 en la Ley de Emprendedores (y que se vincula con el tratamiento preferencial concedido a los bonos garantizados en la normativa de solvencia de las entidades de crédito, pudiendo el Ministerio de Economía y Competitividad establecer requisitos más estrictos), concurriendo alguna de las siguientes circunstancias:
  - » Hayan sido concedidos a administraciones centrales, bancos centrales, administraciones regionales, autoridades locales o entidades del sector público de la Unión Europea, siempre que el prestatario no sea una entidad del sector público español.
  - » Hayan sido concedidos a administraciones centrales, bancos centrales, administraciones regionales, autoridades locales o entidades del sector público no pertenecientes a la Unión Europea o a bancos multilaterales de desarrollo u organizaciones internacionales.
  - » Con independencia del prestatario, cuenten con determinadas garantías personales.

### Emisión de bonos de internacionalización

En relación con la emisión de bonos de internacionalización, además de los créditos y préstamos indicados en el apartado 2.3.1 anterior, las emisiones estarán garantizadas por los préstamos o créditos concedidos a empresas vinculados a la financiación de contratos de exportación de bienes y servicios españoles o de otra nacionalidad o la internacionalización de empresas residentes en España o en otros países siempre que reciban una ponderación de riesgo, como máximo, del 50% a efectos del cálculo de los requerimientos de recursos propios por riesgo de crédito establecidos en la normativa de solvencia de las entidades de crédito.

### Formalidades de las emisiones

La norma específica que en relación con la emisión de cédulas de internacionalización no será preciso otorgar escritura pública, ni deberá ser objeto de inscripción en el Registro Mercantil.

Por el contrario, la norma no contiene indicaciones respecto a las formalidades jurídicas de las emisiones de los bonos de internacionalización. Por tanto, será preciso determinar si la emisión se efectúa al amparo de la Ley del Mercado de Valores, en cuyo caso será preciso otorgar escritura pública y afectar los activos de sustitución en su caso, así como inscribirla en el Registro Mercantil.

También se prevé la constitución de un sindicato de tenedores de bonos, cuando éstos se emitan en serie, en cuyo caso la entidad emisora designará un comisario que concurra al otorgamiento de la escritura pública. La regulación del sindicato de bonos y las facultades de su Presidente se regulará por lo previsto en la Ley de Sociedades de Capital.

Por otra parte, la entidad emisora de cédulas y bonos de internacionalización llevará un registro contable especial en el que deberá anotar todos los préstamos y créditos que sirven de garantía a las emisiones y, si existen, de los activos de sustitución inmovilizados para darles cobertura, así como de los instrumentos financieros derivados vinculados a cada emisión. Las cuentas anuales de la entidad emisora recogerán, en la forma que reglamentariamente se determine, los datos esenciales de dicho registro.

### Límites de emisión

En el caso de emisión de cédulas de internacionalización, el importe de emisión no podrá ser superior al 70% de los préstamos y créditos no amortizados que cumplan los requisitos previstos en la norma y que no hayan sido afectados a la emisión de bonos de internacionalización.

### Medidas a llevar a cabo en caso de exceder los límites de emisión

En caso de exceder los límites señalados anteriormente por causas sobrevenidas, las entidades emisoras deberán recuperar dichos límites en un plazo máximo de 3 meses mediante una de las siguientes vías:

- Adquiriendo sus propios bonos o cédulas hasta el límite que reglamentariamente se determine, para su posterior amortización.
- Afectando al pago de los bonos o cédulas nuevos activos de sustitución (cumpliendo los límites establecidos para ello).
- En el caso de cédulas, aumentando la cartera de préstamos o créditos que pueden garantizarlas.
- En el caso de bonos, afectando mediante escritura nuevos préstamos o créditos que pueden garantizarlos.

Mientras tanto, la entidad deberá cubrir la diferencia mediante un depósito de efectivo o de fondos públicos en el Banco de España.

### Régimen de preferencia

En caso de concurso de acreedores, los tenedores de cédulas y bonos de internacionalización gozarán de privilegio especial establecido en el número 1º del apartado 1 del artículo 90 de la Ley Concursal (se trata de créditos garantizados con hipoteca legal o voluntaria, mobiliaria o inmobiliaria), por lo que se procura a tales valores de un régimen especial y privilegiado en caso de concurso de la entidad emisora.

Sin perjuicio de lo anterior, se atenderán durante el concurso, y como créditos contra la masa, los pagos que correspondan por amortización de capital e intereses de las cédulas y bonos emitidos y pendientes de amortización en la fecha de solicitud del concurso hasta el importe de los ingresos percibidos de los préstamos y créditos que los respaldan y, si existen, de los activos de sustitución y de los flujos económicos procedentes de los instrumentos financieros vinculados a la emisión.

Por otra parte, los tenedores de los bonos de internacionalización de una emisión tendrán prelación sobre los tenedores de las cédulas de internacionalización cuando concurran sobre un préstamo o crédito afectado a dicha emisión.

“**LA CREACIÓN DE LOS BONOS Y CÉDULAS DE INTERNACIONALIZACIÓN TIENE COMO OBJETIVO FUNDAMENTAL DINAMIZAR LA CONCESIÓN DEL CRÉDITO DESTINADO A LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS COMO UNA MEDIDA ADICIONAL PARA CONSEGUIR EL AUMENTO DEL CRÉDITO A LA ECONOMÍA PRODUCTIVA Y, EN PARTICULAR, A LAS EMPRESAS PARA SU ACTIVIDAD INTERNACIONAL”**

### **Cómputo de las inversiones**

Las cédulas y bonos de internacionalización serán admitidos como inversiones de las reservas obligatorias de las Sociedades y Empresas mercantiles, equiparándose a estos efectos a los valores cotizados en Bolsa.

En particular, serán admitidos para los siguientes fines:

- a) Inversiones para la cobertura de provisiones técnicas de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, siempre que las cédulas o bonos hayan sido emitidos por sociedades establecidas en el Espacio Económico Europeo.
- b) Inversiones aptas para los fondos de pensiones.
- c) Inversión de los recursos de las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria.
- d) Inversión en fondos de reserva de las Entidades de la Seguridad Social.

### **Exención fiscal**

En el ámbito tributario se establece que la emisión, transmisión y cancelación de las cédulas y bonos de internacionalización,

así como su reembolso, están exentos del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

---

### **Valoración de la reforma**

En el marco de medidas que están adoptándose para estimular la circulación del crédito en la actividad económica, se pretende con los bonos y cédulas de internacionalización movilizar un mayor volumen de crédito cuyo destino sea principalmente la internacionalización de las Pymes.

Para ello, el mecanismo se basa en la posibilidad que tendrán las entidades de crédito que otorguen determinados préstamos y créditos destinados a la internacionalización para que puedan refinanciarse mediante la emisión de valores de renta fija. Se ha establecido un régimen legal favorable y asimismo se configura como un activo apto para los inversores institucionales (fondos de inversión, fondos de pensiones, entidades aseguradoras, etc.), con el objetivo que tales valores se puedan colocar con facilidad en los mercados financieros de renta fija. Se trata pues de movilizar el crédito de la misma forma que se ha efectuado durante muchos años a través del precedente existente, relativo a los valores hipotecarios de amplia difusión.

No obstante lo anterior, dado lo reciente de la regulación presumiblemente tardará un cierto tiempo hasta que dicha medida tenga efectividad, ya que al tratarse de una nueva figura, los inversores deberán conocer tales valores y confiar en las bondades de los mismos.

#### **LEGISLACIÓN APLICABLE:**

- Ley 14/2013, de Apoyo al Emprendedor.

por ANDRÉS PÉREZ SUBIRANA

Abogado socio de Despatx Casares Advocats Associats



# El control del correo electrónico de los empleados por parte del empresario

La falta de una regulación legal en esta delicada materia, motiva que los criterios aplicables los haya venido marcando la jurisprudencia. La reciente sentencia del tribunal constitucional de 07 de octubre de 2013 introduce novedades que nos invitan a actualizar el conjunto de criterios jurisprudenciales actualmente vigentes.



La posibilidad de controlar el correo electrónico de un trabajador por parte del empresario siempre ha dado lugar a complejas discusiones jurídicas, en el intento de fijar lo que se puede y lo que no se puede hacer. Los elementos que deben ser tenidos en cuenta son diversos, pero en primer lugar debe señalarse que no existe una regulación legal específica que establezca con claridad cuáles son las facultades y los límites en el control de los medios informáticos puestos a disposición del trabajador por parte de la empresa. Por lo demás, aunque la Jurisprudencia va perfilando progresivamente los criterios más destacados, incluso las más recientes sentencias, siguen afirmando que no caben respuestas genéricas, sino que en cada caso habrá que valorar el conjunto de circunstancias concurrentes.

## Los derechos fundamentales y la relación laboral

Cualquier control por parte del empresario, viene limitado en nuestro Derecho por el necesario respeto a dos derechos básicos del trabajador recogidos en la Constitución con el carácter de fundamentales, y que son el derecho a la intimidad personal del art. 18.1 de la Constitución (CE), y el derecho al secreto de las comunicaciones del art. 18.3 del mismo cuerpo legal. Es ya tradicional la doctrina constitucional que señala que *"...el contrato de trabajo no puede considerarse como un título legitimador de recortes en el ejercicio de los derechos fundamentales que incumben al trabajador como ciudadano..."* (STC 88/1985). Pero al mismo tiempo, también tiene declarado el Tribunal Constitucional que la inserción del trabajador en la relación laboral puede suponer una modulación de aquellos derechos fundamentales en la medida estrictamente imprescindible para el correcto y ordenado desenvolvimiento de la actividad productiva, ya que los derechos fundamentales del trabajador se han de

conjugar con el adecuado respeto a dos derechos –aunque no fundamentales– también consagrados en la CE, como son el de la libertad de empresa del art. 38 CE, y el derecho a la propiedad privada del art. 33 CE (STC 99/1994).

“ CUALQUIER CONTROL POR PARTE DEL EMPRESARIO, VIENE LIMITADO EN NUESTRO DERECHO POR EL NECESARIO RESPETO A DOS DERECHOS BÁSICOS DEL TRABAJADOR RECOGIDOS EN LA CONSTITUCIÓN CON EL CARÁCTER DE FUNDAMENTALES, Y QUE SON EL DERECHO A LA INTIMIDAD PERSONAL DEL ART. 18.1 DE LA CONSTITUCIÓN (CE), Y EL DERECHO AL SECRETO DE LAS COMUNICACIONES DEL ART. 18.3 DEL MISMO CUERPO LEGAL”

## La genérica regulación del Estatuto de los Trabajadores

El siguiente nivel normativo lo encontramos en el Estatuto de los Trabajadores, el cual contiene dos normas cuya aplicabilidad ha dado lugar a discusiones, se trata de los arts. 18 y 20.3 E.T.

El primero de ellos trata sobre la inviolabilidad de la persona del trabajador y nos dice que:

*"Sólo podrán realizarse registros sobre la persona del trabajador, en sus taquillas y efectos particulares, cuando sean necesarios para la protección del patrimonio empresarial y del de los de-*

más trabajadores de la empresa, dentro del centro de trabajo y en horas de trabajo.”

Por su parte el art. 20.3 E.T., al tratar sobre la Dirección y Control de la actividad laboral nos dice que:

*“El empresario podrá adoptar las medidas que estime más oportunas de vigilancia y control para verificar el cumplimiento por el trabajador de sus obligaciones y deberes laborales, guardando en su adopción y aplicación la consideración debida a su dignidad humana y teniendo en cuenta la capacidad real de los trabajadores disminuidos, en su caso*

De los dos artículos citados, nuestro Tribunal Supremo ya ha aclarado que es el segundo, el art. 20.3 E.T. el único que puede resultar aplicable al control por parte del empresario del uso del ordenador, y también del correo electrónico por parte del trabajador, mientras que el primero, esto es el art. 18 E.T. no puede servir para regular esta materia, ni siquiera por la vía de su aplicación analógica, ya que lo que dicho artículo 18 ET está atribuyendo al empresario es *“... un control que excede del que deriva de su posición en el contrato de trabajo y que, por tanto, queda fuera del marco del artículo 20 del Estatuto de los Trabajadores. En los registros (del art. 18 E.T.) el empresario actúa, de forma exorbitante y excepcional, fuera del marco contractual de los poderes que le concede el artículo 20 del Estatuto de los Trabajadores y, en realidad, como ha señalado la doctrina científica, desempeña -no sin problemas de cobertura -una función de “policía privada” o de “policía empresarial” que la ley vincula a la defensa de su patrimonio o del patrimonio de otros trabajadores de la empresa...”* (STS 29/09/2007) Por el contrario, la conclusión del Tribunal Supremo es que conforme al art. 20.3 E.T., el empresario podrá adoptar las medidas que considere oportunas para controlar el uso del ordenador y del correo electrónico del trabajador, siempre que respete los derechos fundamentales de este último.

**“ LA CONCLUSIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO ES QUE CONFORME AL ART. 20.3 E.T., EL EMPRESARIO PODRÁ ADOPTAR LAS MEDIDAS QUE CONSIDERE OPORTUNAS PARA CONTROLAR EL USO DEL ORDENADOR Y DEL CORREO ELECTRÓNICO DEL TRABAJADOR, SIEMPRE QUE RESPETE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE ESTE ÚLTIMO”**

### **Jurisprudencia básica que ha delimitado los criterios fundamentales en la materia**

Como habrá constatado el lector, la regulación expuesta hasta este punto nada concreta respecto de la capacidad de actuación del empresario, ni tampoco de cuáles han de ser sus límites. Todo ello, como hemos dicho, no se concreta en la ley, sino que ha venido siendo fijado y delimitado por pronunciamientos judiciales, que en este caso tienen su origen en diversos órganos judiciales (Tribunal Europeo de Derechos Humanos, Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional), y cuyos hitos básicos repasamos a continuación:

### **a) La Sentencia del TEDH de 3 de abril de 2007 (caso Copland / Reino Unido)**

Pese a ser una sentencia relativamente reciente, se suele señalar por generalidad de la doctrina y de la jurisprudencia españolas, como el punto de partida en la fijación de los criterios jurisprudenciales sobre el uso y control de medios informáticos puestos a disposición del trabajador por parte del empresario. Dicha Sentencia lógicamente no aplica los derechos a la intimidad y al secreto de las comunicaciones regulados en nuestra Constitución, pero sí aplica el art. 8 del Convenio Europeo de Derechos Humanos el cual contiene una regulación específica de ambos derechos. En ella se resuelve un caso en el que se consideran y declaran vulnerados los derechos de una trabajadora respecto de la cual se habían recogido y acumulado datos, tanto de sus llamadas telefónicas, como de los correos enviados y de su navegación por internet. Y si se declaran vulnerados los derechos de la trabajadora, es precisamente porque la misma carecía de una conciencia o conocimiento de que pudiera ser investigada o de que se pudieran controlar o vigilar sus correos, con lo que, se dice en la Sentencia, la trabajadora gozaba de una expectativa de intimidad que habría sido vulnerada, expectativa que solo hubiera desaparecido con una advertencia previa de la empresa sobre el control que podía llevarse a cabo. Como se verá esta idea de la existencia de una expectativa de confidencialidad es de vital importancia en la recepción de dicha doctrina por nuestra Jurisprudencia.

### **b) La Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2007**

Supone la recepción y adaptación a nuestro derecho de los criterios establecidos en la citada Sentencia del TEDH de 3 de abril de 2007. Es la sentencia que se enfrenta de manera clara a la regulación del E.T. descartando la aplicación, incluso analógica, del art. 18 E.T., y acogiendo al mismo tiempo la aplicación del art. 20.3 E.T. Dicha Sentencia establece también la eventual modulación de los derechos fundamentales de intimidad y secreto de las comunicaciones en la relación laboral. A su vez desarrolla el importante concepto de “expectativa razonable de confidencialidad” en el uso de los medios informáticos aun pertenecientes a la empresa, pero puestos a disposición del trabajador, dicha expectativa que según señala la Sentencia, no puede ser desconocida, deriva de la existencia de *“...un hábito social generalizado de tolerancia con ciertos usos personales y moderados de los medios informáticos y de comunicación facilitados por la empresa a los trabajadores...”*. Por tal motivo, solo cuando desaparezca dicha expectativa, el registro informático de los correos podrá considerarse respetuoso con los derechos del trabajador.

A partir de esta sentencia se pasa a considerar que para que el registro y acceso a datos informáticos del trabajador sea legal, la empresa debe haber establecido previamente una serie de protocolos, circulares o una política empresarial de uso y control de los medios informáticos, que debe ser conocida por el trabajador, como forma de superar la esa expectativa de confidencialidad.



### c) La Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2011

Dicha Sentencia da un paso más, y considera que dentro del establecimiento de esos protocolos, circulares o política empresarial de uso de medios informáticos, resulta plenamente admisible la prohibición total de cualquier uso privado de los mismos, lo que en caso de haberse establecido, hará desaparecer totalmente la referida expectativa de confidencialidad.

### d) La Sentencia del Tribunal Constitucional de 241/2012

Por las peculiaridades del caso resuelto, el TC considera en dicha Sentencia, que si el ordenador en el que se ha realizado el uso, es un ordenador de uso público en la empresa, no cabe reclamar luego por parte del trabajador, el respeto del derecho a la intimidad, ni tampoco el derecho al secreto de las comunicaciones. Añadiéndose en dicha Sentencia que si además el uso privado deriva de la realización de una conducta prohibida para el trabajador (en el caso concreto se había instalado por el trabajador un programa de chat no autorizado), tampoco en tal caso cabrá proteger los derechos fundamentales del trabajador frente a un registro o acceso a sus mensajes por parte de la empresa.

### Exigencia en todo caso de respeto del juicio de proporcionalidad

Establecidos los anteriores criterios y antes de analizar las aportaciones de la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de octubre de 2013, debe señalarse que, más allá o adicionalmente a los diferentes criterios expuestos más arriba y que se recogen en las citadas sentencias, el Tribunal Constitucional en las diferentes Sentencias que tratan sobre esta cuestión viene exigiendo en todo caso, para la legalidad de cualquier medida de control del correo electrónico, que la misma respete el llamado "juicio de proporcionalidad" que consiste en constatar el adecuado cumplimiento de los tres siguientes requisitos:

“ EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EN LAS DIFERENTES SENTENCIAS QUE TRATAN SOBRE ESTA CUESTIÓN VIENE EXIGIENDO EN TODO CASO, PARA LA LEGALIDAD DE CUALQUIER MEDIDA DE CONTROL DEL CORREO ELECTRÓNICO, QUE LA MISMA RESPETE EL LLAMADO “JUICIO DE PROPORCIONALIDAD” ”

- **Juicio de idoneidad:** esto es, si la medida adoptada es susceptible de conseguir el objetivo propuesto
- **Juicio de necesidad:** esto es, si, además, es necesaria, en el sentido de que no exista otra medida más moderada para la consecución de tal propósito con igual eficacia;
- **Juicio de ponderación o de proporcionalidad en sentido estricto:** esto es, si la medida es ponderada o equilibrada, por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto; y
- **Juicio de justificación:** que significa que la medida debe responder a una razón o causa objetiva y no a una mera conveniencia o voluntad arbitraria o caprichosa de la empresa

La superación de este juicio de proporcionalidad con sus tres requisitos, es necesaria y exigible adicionalmente a los requisitos exigidos por cualquiera de las Sentencias citadas más arriba, en la medida en que desde una perspectiva constitucional sólo se podrá admitir una restricción de los derechos fundamentales del trabajador (intimidad y secreto de las comunicaciones) en el caso de superarse dicho juicio o test.

## **Novedades de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de octubre de 2013**

Siendo el marco regulador el que hemos expuesto hasta aquí, la reciente Sentencia del TC de 07/10/2013 ha venido a introducir novedades que apuntan en la línea de permitir, de una manera más abierta y clara, el control empresarial del correo electrónico del trabajador.

Y es que la referida Sentencia trata el supuesto de un trabajador que remitió diversos correos electrónicos desde el ordenador puesto a su disposición por la empresa, y en los que enviaba información confidencial de la empresa a una concreta dirección de correo. La empresa le despidió por transgresión de la buena fe contractual y el trabajador impugnaba su despido afirmando que se habían vulnerado sus derechos fundamentales a la intimidad y secreto de las comunicaciones al haber accedido a sus correos electrónicos, y ello porque en la empresa no existía ningún protocolo o una política clara de uso de medios informáticos en los términos antes expuestos.

“ **LA RECIENTE SENTENCIA DEL TC DE 07/10/2013 HA VENIDO A INTRODUCIR NOVEDADES QUE APUNTAN EN LA LÍNEA DE PERMITIR, DE UNA MANERA MÁS ABIERTA Y CLARA, EL CONTROL EMPRESARIAL DEL CORREO ELECTRÓNICO DEL TRABAJADOR**”

Pues bien, la Sentencia comentada, deniega el amparo al trabajador, afirmando que si bien cada caso ha de resolverse con una valoración individualizada de las concretas circunstancias concurrentes y sin que se puedan establecer respuestas prefijadas o apriorísticas, en el supuesto concreto, la expectativa de confidencialidad del trabajador, habría quedado rota y ello porque aunque ciertamente, no existía en la empresa protocolo, circular o documento alguno que estableciese normas claras sobre el uso de los medios informáticos y sus limitaciones, lo cierto es que en el Convenio Colectivo sectorial que resultaba aplicable, se prevenía expresamente como una falta leve del trabajador, el uso por motivos privados del correo electrónico de la empresa. Este es el hecho relevante, ya que a juicio de la Sentencia comentada, la mera constatación de la existencia de dicha infracción, supone la destrucción de la expectativa de confidencialidad y ello porque dicha previsión implica una indicación o instrucción clara al trabajador de prohibición de usos privados del correo electrónico, prohibición que al estar incluida en un Convenio Colectivo, ha de tener eficacia –¿y conocimiento?– general a toda la plantilla y en concreto del trabajador afectado.

## **Conclusión**

Si bien la Sentencia del TC de 7 de octubre de 2013 no modifica sustancialmente los criterios aplicables, sí que supone un paso más en la progresiva ampliación de facultades empresariales para controlar el correo electrónico de los empleados, y ello porque ya no se exige, ni siquiera, que la empresa haya elaborado un protocolo previo de actuación en la materia, ni tampoco se exige que el mismo se haya notificado o comunicado expresamente a cada uno de los trabajadores, ya que basta con que exista una limitación de uso privado en el Convenio Colectivo –en este caso una sanción, aunque sea leve, por el uso privado del correo– para que desaparezca la expectativa de confidencialidad, y consecuentemente, la empresa pueda analizar y controlar el correo electrónico del trabajador, quien por tal motivo se le considera advertido o preavisado de la posibilidad de controles por parte del empresario respecto de su correo electrónico, controles que pueden obedecer no sólo a la facultad empresarial de constatar si el medio informático se utiliza para el fin propio del trabajo, sino que dichos controles pueden tener también como finalidad precisamente, la comprobación empresarial de si se ha llevado a cabo un uso privado, y sancionable, del referido correo.

“ **LA ACTUACIÓN EMPRESARIAL MÁS PRUDENTE, SIGUE PASANDO POR REDACTAR UN PROTOCOLO, CIRCULAR O NORMA DE ACTUACIÓN EN EL SENO DE LA EMPRESA, RESPECTO DE LOS MEDIOS INFORMÁTICOS PUESTOS A DISPOSICIÓN DEL TRABAJADOR POR PARTE DEL EMPRESARIO**”

Pese a la claridad de la anterior Sentencia del Tribunal Constitucional debemos concluir que, a nuestro juicio, la actuación empresarial más prudente, sigue pasando por redactar un protocolo, circular o norma de actuación en el seno de la empresa, respecto de los medios informáticos puestos a disposición del trabajador por parte del empresario. Y es que como no se le ha de escapar al lector, la Sentencia del TC que ahora comentamos –aunque no resuelve la misma cuestión que la Sentencia del TEDH de 3 de abril de 2007–, no obstante, la del TC tiene claramente una posición mucho más abierta y menos exigente que dicha Sentencia del TEDH, razón por la cual no se puede descartar que si la cuestión llega de nuevo al Tribunal Europeo de Derechos Humanos, este pueda establecer mayores exigencias de respeto a los derechos fundamentales de intimidad y secreto de las comunicaciones, que las contenidas en la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de octubre de 2013.



# El emprendedor de responsabilidad limitada

Con la aprobación de la reciente Ley de apoyo a los emprendedores, que se publicó en el BOE del pasado día 28 de septiembre y entró en vigor al día siguiente de su publicación, aparece esta nueva figura jurídica con la que se pretende que la persona que decida iniciar una actividad empresarial por sí sola, como autónomo, cuente con un medio adecuado para ello, evitando en cierta medida uno de los riesgos que padece todo empresario individual, que es el de la responsabilidad patrimonial universal del artículo 1911 del Código Civil.

## ¿Que es el emprendedor de responsabilidad limitada?

**P**odemos decir que el emprendedor de responsabilidad limitada (en adelante ERL) es el empresario individual o autónomo que, cumpliendo determinados requisitos, puede evitar, en cierta medida, uno de los riesgos que padece todo empresario individual, que es el de la responsabilidad patrimonial universal.

En principio, el deudor responde de sus deudas con todos sus bienes presentes y futuros. Es decir, no existe separación entre el patrimonio personal y el patrimonio empresarial por lo que, en caso de deudas derivadas de una actividad empresarial, el empresario responde de las mismas incluso con su vivienda habitual.

Con el fin de limitar en algunos supuestos esta responsabilidad, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, incluye, en el Capítulo II del Título I, una nueva figura -el "Emprendedor de Responsabilidad Limitada"- que permite al empresario persona física evitar, bajo determinadas condiciones, que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales o profesionales afecte a su vivienda habitual.

## ¿Que beneficios implica esta figura?

El principal beneficio que implica ser ERL es el de que se limita parcialmente la responsabilidad establecida en el art. 1911 del CC y art. 6 del Ccom. En este sentido, queda libre de responsabilidad la vivienda habitual del ERL, siempre que su valor no supere los 300.000 euros, o 450.000 en poblaciones de más de un millón de habitantes. Dice la Ley que ese valor deberá determinarse conforme a lo dispuesto en la base imponible del

Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin embargo esta escueta afirmación plantea múltiples dudas: ¿Bastará la mera declaración del ERL para la fijación del valor de la vivienda habitual? ¿Podrá un tercero que se sienta perjudicado impugnar la valoración hecha por el ERL?

También en este punto la parquedad de la Ley siembra dudas en su aplicación. Así, cuando habla de vivienda común ¿se está refiriendo a cónyuges en sociedad de gananciales o podría ser la vivienda de ambos cónyuges por mitad y proindiviso?

No puede beneficiarse de esta limitación de responsabilidad el ERL que actúe con fraude o negligencia grave en el cumplimiento de sus obligaciones, siempre que esa negligencia grave o fraude se declare en sentencia firme o en concurso declarado culpable.

También juega como limitación a la exención de responsabilidad de la vivienda habitual, el que se trate de deudas tributarias o de la seguridad social. Efectivamente, tratándose de deudas tributarias o de la Seguridad Social el beneficio no opera automáticamente sino que, si el ERL acredita fehacientemente que el bien que le han embargado es su vivienda habitual, la ejecución del embargo requiere un doble requisito:

- Que no existan otros bienes en cuantía suficiente para el pago de la deuda.
- Que entre la primera diligencia de embargo y la materialización de la subasta transcurra el plazo de dos años

“ SE TRATA DE EVITAR QUE EL AUTÓNOMO ARRIESGUE SU VIVIENDA HABITUAL ”



## ¿Qué requisitos se deben cumplir?

- 1) Ser persona física, mayor de edad y tener la libre disposición de sus bienes o estar debidamente habilitado para el ejercicio de la profesión de que se trate.
- 2) Realizar cualquier actividad empresarial o profesional. No se podrán ejercer actividades para cuyo ejercicio el legislador exija la previa constitución de una sociedad o cualquier otro requisito que no puede cumplir el empresario individual.
- 3) Que las deudas traigan causa del ejercicio de su actividad empresarial o profesional.
- 4) Inscripción en el Registro Mercantil. El registro competente será el del domicilio del empresario que no tiene por qué coincidir con el lugar de situación de la vivienda habitual exenta.
- 5) Inscripción en el Registro de la Propiedad.
- 6) Hacer constar en toda su documentación esa cualidad de ERL, lo que podrá hacer de una doble forma: O bien los datos de inscripción en el RM añadiendo que se trata de un "Emprendedor de Responsabilidad Limitada" o bien añadiendo a su nombre apellidos y NIF las siglas "ERL".
- 7) Formular y someter a auditoría, en su caso, las cuentas anuales correspondientes a su actividad empresarial o profesional. No obstante, para los empresarios o profesionales en estimación objetiva bastará, para cumplir con las obligaciones contables establecidas, con cumplir las obligaciones de su especial régimen fiscal.
- 8) Depositar esas cuentas anuales en el Registro Mercantil. También para los empresarios o profesionales en estimación objetiva se establece que la obligación de depósito de sus cuentas anuales podrá ser cumplida mediante un modelo estandarizado.

## Trámites

Los trámites para convertirse en ERL son dos: la inscripción en el Registro Mercantil y en el de la Propiedad.

### Inscripción en el RM

Para la inscripción, el art. 9 da una regla general, modalizada por otras reglas especiales.

Como regla general se dice que la inscripción se "practicará en la forma y con los requisitos previstos para el empresario individual". Por tanto serán de aplicación los artículos 87 a 93 del RRM en cuyo contenido no vamos a entrar.

Como reglas especiales nos da dos: una relativa al contenido de la inscripción a practicar y otra relativa al título inscribible.

**“ POR LA INSCRIPCIÓN DEL ERL EN EL REGISTRO MERCANTIL, SE DEVENGARÁN 40 EUROS DE HONORARIOS; Y POR LA INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO DE LA PROPIEDAD, SE DEVENGARÁN 24 EUROS. LA PUBLICACIÓN DEL ERL EN EL BORME ESTARÁ EXENTA DE TASAS”**

Como contenido especial de la inscripción nos dice que debe indicarse el "activo no afecto". Es decir se indicará cual es la vivienda habitual del empresario con la valoración que se le haya dado o simplemente con la indicación de que cumple dicha vivienda los requisitos establecidos en la Ley para estar exenta de responsabilidad.

Como título para la inscripción se señalan los dos siguientes.

- El acta notarial, que el notario debe presentar obligatoriamente de forma telemática el mismo día de su autorización o el día hábil siguiente.
- La instancia con firma electrónica reconocida del empresario, también remitida telemáticamente al RM.

Aunque no lo diga la Ley también podrá servir para esa inscripción, la mera instancia suscrita por el empresario, con la firma notarialmente legitimada o extendida o ratificada ante el registrador.

## Inscripción en el Registro de la Propiedad

Para esta inscripción es necesaria la certificación que expide el RM de la inscripción practicada la cual debe ser remitida telemáticamente al RP en el mismo día hábil en que haya sido practicada.

### PROCEDIMIENTOS PARA LA INSCRIPCIÓN DEL ERL

- La forma telemática notarial, aplicable cuando se autorice acta notarial y posible cuando se legitimen firmas de instancia privada.
- La forma habitual o normal, es decir presentando la instancia física y directamente en el RM.
- La forma telemática privada. Es decir aquella realizada por el propio ERL cuando cuente con firma electrónica reconocida.
- La forma establecida en el artículo 14 de la Ley es decir a través del CIRCE.

## Conclusión

Se trata de una clara medida dirigida a fomentar el crecimiento de la cultura emprendedora, tratando de evitar que el riesgo empresarial afecte o llegue al núcleo familiar del empresario. Pero no cabe olvidar que esta posibilidad ya existía, por medio de las sociedades unipersonales que, en el caso de las llamadas sociedades express, debido a su mínimo coste, pueden resultar incluso más ventajosas pues limitan la responsabilidad del empresario, no solamente respecto a su vivienda habitual, sino también respecto al resto de su patrimonio personal.

### NORMATIVA APLICABLE

- Arts. 7 al 11 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

ESTOS CASOS ESTÁN BASADOS EN PROBLEMÁTICAS REALES (PREGUNTAS) QUE NUESTROS CLIENTES DEL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR (\*) PLANTEAN A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS, Y QUE HEMOS READAPTADO PARA QUE NUESTROS CLIENTES PUEDAN BENEFICIARSE Y COMPARTIR DICHO CONOCIMIENTO

# ¿QUE TENEMOS QUE TENER EN CUENTA SI QUEREMOS CONSIDERAR COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA EL ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES?



- El arrendamiento de inmuebles tiene una regla especial para su calificación en el IRPF como actividad económica (artículo 27.2 LIRPF), lo cual tiene implicaciones tanto en la determinación del rendimiento neto en el IRPF como también respecto a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares, o la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del valor de negocios familiares o de las participaciones en empresas y, en el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, respecto al tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión o a las deducciones por inversión de beneficios o por reinversión de beneficios extraordinarios.

## PROBLEMÁTICA PLANTEADA

**S**e trata de una empresa que dispone de cinco inmuebles en propiedad destinados al arrendamiento, y que tiene por objeto el alquiler de inmuebles. Se plantea si es preciso contar en el desarrollo de la actividad arrendaticia con los requisitos previstos en el artículo 27 de la Ley del IRPF (local y empleado), de acuerdo con la reciente jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de 28 de octubre de 2012 y de 8 de noviembre de 2012) para que se considere actividad empresarial, en los términos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF.

¿Son realmente estos requisitos imprescindibles y fundamentales, o puede considerarse que existe actividad económica sin necesidad que se de alguno o ninguno de ellos?

## RESPUESTA

### Requisitos para calificar como económica la actividad de arrendamiento de inmuebles

Se trata de una cuestión problemática el tema de arrendamiento de inmuebles, que siempre ha dado lugar a conflicto entre los contribuyentes y la AEAT, entre otras cosas, porque la calificación en el IRPF como actividad económica de acuerdo con el artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del IRPF (LIRPF), tiene implicaciones, por supuesto, a efectos de la de-

terminación del rendimiento neto en ese tributo, pero también respecto a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares, a la reducción en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del valor de negocios familiares o de las participaciones en empresas y, en el Impuesto sobre Sociedades, por ejemplo, respecto al tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión o a las deducciones por inversión de beneficios o por reinversión de beneficios extraordinarios.

Para la calificación de la actividad de arrendamiento de inmuebles como económica la normativa fiscal nos remite, como ya hemos comentado, a lo dispuesto en el artículo 27 de la LIRPF. Dicho artículo establece que el arrendamiento de inmuebles, realizado tanto por personas físicas como por entidades, tiene la consideración de actividad económica cuando concurren las siguientes circunstancias (requisitos objetivos): a) que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar cabo la gestión de la actividad; y b) que para la ordenación de aquélla se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

### Criterio de la DGT: local y empleado

En relación con el primer requisito, la Dirección General de Tributos (DGT) se ha pronunciado en varias ocasiones precisando que el **uso del local debe ser exclusivo** (y, por lo tanto, no utilizado para

otros fines) y debe existir una separación física absoluta si se comparte con terceras personas o si en éste se realizan otras actividades económicas.

La DGT ha aceptado, con vacilaciones, la utilización de una parte de un local, siempre que la parte utilizada para la actividad sea materialmente identificable y susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto, y esté exclusivamente destinada a la gestión de la actividad, habiendo manifestado que la exclusividad se refiere al destino del local e implica que en éste no sea utilizado para fines particulares.

En relación con el segundo requisito, la DGT ha manifestado que la **persona empleada debe prestar los servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento** propiamente dicha (por ejemplo, búsqueda de inquilinos, gestión de reclamaciones, control de los cobros, etc.).

La DGT rechaza que se cumpla en los siguientes casos:

- Administradores de fincas, por ser profesionales que no tienen contrato laboral;
- Sociedad especializada;
- Uno de los comuneros en los supuestos de comunidad de bienes;
- Empleados de fincas urbanas, ya que la persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha, no de vigilancia y mantenimiento;
- Personal de limpieza;

- Administradores de sociedades con contratos laborales de alta dirección que desempeñan únicamente las actividades de dirección, gestión, administración y representación de la sociedad propias de dicho cargo;
- Dos personas contratadas a media jornada, ya que la Ley exige jornada completa.

Por el contrario, si admite que el empleado sea:

- Un miembro de la unidad familiar, por ejemplo el cónyuge dado de alta en un régimen de la Seguridad Social de trabajadores por cuenta ajena, o un hijo si el contrato es calificado como laboral;
- El administrador único de una sociedad con contrato laboral y a jornada completa, percibiendo su remuneración por la prestación a la entidad de servicios propios de su objeto social y, por tanto, distintos de los derivados de su mera pertenencia al órgano de administración;
- Por otra parte, el régimen de cotización a la Seguridad Social no impide considerar que si se trata de un contrato laboral, deba entenderse cumplido el requisito.

## Persona y local, ¿requisitos imprescindibles para calificar la actividad de arrendamiento de viviendas como actividad económica?

La Audiencia Nacional, el Tribunal Económico Administrativo Central y la Dirección General de Tributos han entendido que la finalidad de este artículo 27.2 LIRPF es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda considerarse como una actividad empresarial.

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) es mucho más restrictivo, ya que ha interpretado en varias ocasiones que la finalidad de la norma antes comentada es establecer unos requisitos mínimos para que el arrendamiento de inmuebles pueda tener la consideración de actividad económica, pero que no son siempre suficientes.

Así, en la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012, el órgano económico-administrativo entendía que podría

apreciarse la existencia de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles incluso sin cumplirse los requisitos de local y persona. Sin embargo, en la resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013, se cambió nuevamente de criterio para volver al mantenido antes de la de diciembre de 2012.

En este sentido, el TEAC en su Resolución de 28 de mayo de 2013 (recurso número 4909/2009) ha confirmado el criterio anterior, estableciendo que para que haya actividad económica, el disponer de persona contratada a jornada completa y local exclusivamente afecto a la actividad son requisitos necesarios pero no suficientes, ya que debe existir una carga de trabajo mínima que otorgue sustantividad a la operativa realizada. El TEAC interpreta, por tanto, que si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local, en dicho caso se entenderían que éstos se tienen sólo para aparentar que hay actividad económica, sin que ésta exista realmente.

Adicionalmente, en dicha Resolución el TEAC aclara que la regla referida a las condiciones en las que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como una actividad económica solo es aplicable al arrendamiento de inmuebles y, por tanto, no lo es si la actividad inmobiliaria realizada es otra, si va más allá (por ejemplo, promoción o construcción). En dichos supuestos el contar con empleado y local serán meros indicios (ni necesarios ni suficientes) de la existencia de actividad económica.

## Jurisprudencia del Tribunal Supremo

Sin embargo, esta posición no es tranquila, puesto que, por el contrario, el Tribunal Supremo ha entendido que la normativa del IRPF facilita un instrumento para delimitar la actividad empresarial de arrendamiento de inmuebles, lo que no impide que, por otros medios distintos de los señalados, se llegue a la conclusión de existencia de actividad económica y no mera tenencia de bienes.

Es decir, reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta,

pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio.

El consultante trae a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo, contenida, entre otras, en las **sentencias de fecha 28 de octubre de 2010 y 8 de noviembre de 2012**, con arreglo a las cuales afirma que: *"Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio."*

No obstante lo anterior, en relación con la afirmación previamente transcrita del Alto Tribunal, el TEAC en su Resolución de fecha 28 de mayo de 2013, y que ya hemos comentado, en su Fundamento de Derecho Decimotercero señala, que: *"(...) Esta última afirmación que relativiza el valor de la regla del local y el empleado del artículo 40.2 de la Ley 18/1991 (antecedente del artículo 27.2 de la Ley 35/2006), se explica en el contexto de la no aplicación de la misma a actividades que van "más allá" del arrendamiento y la compraventa de inmuebles, como resulta con claridad de las posteriores sentencias de 15 de septiembre 2011 (Rec. de Casación núm. 1351/2008) y de 2 de febrero 2012 (Rec. de Casación núm. 2318/2010) (...)"*

*En atención a lo expuesto puede afirmarse, a juicio de este TEAC, que en las sentencias citadas el Alto Tribunal no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la ratio decidendi de los fallos. (...)"*

Finalmente, el Fundamento de Derecho Decimoquinto de la mencionada Resolución del TEAC, en sus párrafos segundo y tercero, concluye que: *"La jurisprudencia analizada del Tribunal Supremo, tal y como se ha expuesto más arriba, o bien no es concluyente sobre esta cuestión,*

por ser poco concreta y recaer sobre casos en los que el precepto al que nos referimos no era de aplicación (aunque en algún caso ha sido recogida por las resoluciones de este TEAC de 20/12/2012, R.G. 1697/2011 y R.G.: 266/11, con análogo valor ya que en ellas tampoco la aplicación de los requisitos del artículo 25.2 era decisoria) o bien se inclina mayoritariamente por afirmar que para que el arrendamiento de inmuebles sea una actividad económica es requisito necesario que para su desempeño y organización se utilizan un local y un empleado en los términos dispuestos por el precepto”.

## La Dirección General de Tributos (DGT) también se pronuncia en el caso de régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda (artículos 53 y 54 del TRLIS)

Tras la jurisprudencia del Tribunal Supremo (sentencias de fecha 28 de octubre de 2010 y 8 de noviembre de 2012) y posterior pronunciamiento del TEAC al respecto, en Resolución, de 28 de mayo de 2013, también la DGT en consulta de 10 de septiembre de 2013 (CV2699-13), se pronuncia en relación con los requisitos que han de cumplirse para que la actividad de arrendamiento de viviendas sea actividad económica.

Pues bien, en el marco del régimen especial de las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, la DGT ex-

pone que no resulta aplicable al caso la jurisprudencia del Tribunal Supremo contenida en las sentencias citadas previamente, en las cuales se afirma que “querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio”, en virtud de lo dispuesto en Resolución TEAC, de 28 de mayo de 2013, en la cual se señala que, a juicio de este Tribunal, “en las sentencias citadas el Alto Tribunal no sienta doctrina concreta sobre el alcance de la regla del local y el empleado, ya que en todas ellas se abordan casos en los que la citada regla no es aplicable por exceder las actividades realizadas por los contribuyentes de su presupuesto de hecho (el mero arrendamiento o compraventa de inmuebles), de modo que las afirmaciones que se realizan sobre la citada regla, además de ser poco concretas, están fuera de la ratio decidendi de los fallos. (...)”.

Téngase en cuenta que en el caso de autos planteado en la consulta, la entidad desarrolla única y exclusivamente la actividad de arrendamiento de viviendas.

Señala el TEAC en su resolución y se recoge en la consulta objeto de análisis: “A la vista de lo expuesto, este TEAC considera que debe mantenerse, por resultar

así de la Jurisprudencia del Alto Tribunal, el criterio que tradicionalmente ha venido manteniendo, expuesto en Resoluciones como [la de 8 de noviembre de 2007, de 19 de diciembre de 2007, o de 3 de diciembre de 2009], a tenor de las cuales se entiende que el precepto de referencia, en su intento por objetivar la calificación del arrendamiento como actividad económica, determina que “únicamente” se califique como tal si concurren las dos circunstancias citadas, como indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos.”.

A raíz de los criterios expuestos, la DGT concluye que dado que la entidad desarrolla única y exclusivamente la actividad de arrendamiento de viviendas, para que la misma tenga la consideración de actividad económica, a efectos de lo dispuesto en el artículo 53 del TRLIS será necesario que se cumplan los dos requisitos establecidos en el art. 27.2 de la LIRPF (local y empleado), dado que de lo contrario la actividad arrendaticia desarrollada no tendría la consideración de actividad económica.

### NORMATIVA APLICADA

- Artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

## CONCLUSIÓN

En consecuencia, para resolver la pregunta de cuándo puede calificarse de económica una actividad inmobiliaria, en primer lugar deberá calificarse el supuesto de hecho, pues puede que la regla del local y empleado no sea de aplicación. Tratándose de una actividad de arrendamiento de inmuebles será necesario contar con un local exclusivamente afecto a la actividad y una persona contratada a jornada completa, pero adicionalmente, y según la interpretación administrativa, se exigirá la existencia de una carga mínima de trabajo y, por tanto, de un volumen mínimo de inmuebles que gestionar.

En resumen, la cuestión queda de la siguiente manera:

- La regla contenida en el artículo 27.2 de la LIRPF, consistente en la calificación como actividad económica del arrendamiento de inmuebles condicionada a la concurrencia de local y persona empleada para ejercer la actividad, solo se aplica si es esa la actividad desarrollada, pero no si es otra que va más allá, como la de promoción o construcción, debiéndose analizar, por lo tanto, el supuesto de hecho antes de plantearnos si se utilizan local y persona.
- En caso de que no estuviéramos en esta concreta actividad, el local y la persona solo son meros indicios de la existencia de actividad económica, no son requisitos ni necesarios ni suficientes para dicha calificación.
- Si estamos ante un arrendamiento de inmuebles, la persona y el local son requisitos necesarios para calificarla como actividad económica, pero no son suficientes para ello si se acreditase que la carga de trabajo que genera la actividad no justifica tener empleado y local y que, por lo tanto, se tienen para aparentar actividad económica.

ESTOS CASOS ESTÁN BASADOS EN PROBLEMÁTICAS REALES (PREGUNTAS) QUE NUESTROS CLIENTES DEL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR (\*) PLANTEAN A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS, Y QUE HEMOS READAPTADO PARA QUE NUESTROS CLIENTES PUEDAN BENEFICIARSE Y COMPARTIR DICHO CONOCIMIENTO

# RETRIBUCIONES EN ESPECIE: TIQUES RESTAURANTES, GUARDERÍAS, SEGUROS DE SALUD... ¿ESTÁN EXENTAS EN EL IRPF? ¿ES OBLIGATORIO QUE ESTÉ REFLEJADO EN LA NÓMINA DEL TRABAJADOR? ¿CÓMO SE REFLEJAN EN EL RESUMEN ANUAL DE RETENCIONES, MODELO 190?



- Los tiques restaurante o vales comidas estarán exentos de tributar por IRPF en la cuantía de 9 euros diarios y los tiques guarderías sin límite cuantitativo. En ambos supuestos, no se cotizará a la Seguridad Social. Su entrega deberá constar en la nómina como percepción no salarial, y constará en el modelo 190. Los seguros médicos en la cuantía de 500 € deberán constar en la nómina como percepción no salarial, y, también, constará en el modelo 190.

## PROBLEMÁTICA PLANTEADA



La problemática gira en torno a la entrega por parte de una empresa a sus trabajadores de tiques restaurantes y de tiques para guarderías, y su consideración como retribuciones que están exentas de cotizar tanto seguridad social como IRPF, la primera hasta 9 euros diarios, la segunda sin límite de cantidad.

¿Es obligatorio que esté reflejado en la nómina del trabajador? Si fuera así entiendo que hay que indicar un concepto salarial en el devengo que ni cotice ni tribute, y en las deducciones que reste ese mismo importe, por lo que la retribución líquida a percibir sería la misma que tenía el trabajador antes de aplicar estos tiques. ¿En el 190 quedaría indicado en la parte de exento como si de una indemnización se tratase?

Los seguros de salud que retribuye la empresa al trabajador están exentos hasta 500 euros anuales, el exceso sí que tiene que tributar y es retribución en especie que tiene que quedar reflejada en la nómina, pero ¿el importe que no excede de los 500 euros hay que reflejarlo también en la nómina del trabajador?

La empresa que retribuye a un trabajador un importe en concepto de ayuda de estudios para los hijos (no guardería) ¿tiene el mismo tratamiento que lo anterior? ¿Está exento o por el contrario es una retribución dineraria que cotiza y tributa igual que el sueldo base?

## RESPUESTA

Como algunas retribuciones en especie no cotizan ni están sujetas a IRPF, muchas empresas no las consignan ni en la nómina ni en el resumen anual de retenciones (modelo 190). Sin embargo, están actuando de forma incorrecta, como vamos a exponer a continuación.

Para una mejor comprensión y claridad, a continuación procedemos a contestar las preguntas formuladas, en el mismo orden en el que aparecen en la consulta:

**1ª ¿Estas retribuciones están exentas de cotizar tanto seguridad social como IRPF, la primera hasta 9 euros diarios, la segunda sin límite de cantidad?**

Efectivamente, en cuanto al IRPF, el artículo 42.2. c) y d), de la Ley 35/2006, del IRPF señala que no tendrán la consideración de rendimientos del trabajo en especie, y por tanto no tributan:

- Las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresa o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio cuya cuantía no supere la cantidad que reglamentariamente se determine.
- La utilización de los bienes destinados a los servicios sociales y culturales del personal empleado. Tendrán esta consideración, entre otros, los espacios y locales, debidamente homologados por la Administración pública competente, destinados por las empresas o empleadores a prestar el servicio de primer ciclo de educación infantil a los hijos de sus trabajadores, así como la contratación, directa o indirectamente, de este servicio con terceros debidamente autorizados, en los términos que reglamentariamente se establezcan."

Siendo que en cuanto a los tiques restaurante (o vales comida), el artículo 45.2.1ª del Reglamento del IRPF nos indica que cuando la prestación del servicio se realice a través de fórmulas indirectas, tendrán que cumplirse, además de los requi-

sitos exigidos en el número anterior, los siguientes:

1º La cuantía de las fórmulas indirectas no podrá superar 9 euros diarios. Si la cuantía diaria fuese superior, existirá retribución en especie por el exceso. Esta cuantía podrá modificarse por el Ministro de Economía y Hacienda atendiendo a la evolución económica y al contenido social de estas fórmulas.

2º Si para la prestación del servicio se entregasen al empleado o trabajador vales-comida o documentos similares, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago se observará lo siguiente:

- a) Deberán estar numerados, expedidos de forma nominativa y en ellos deberá figurar la empresa emisora y, cuando se entreguen en soporte papel, además, su importe nominal.
- b) Serán intransmisibles y la cuantía no consumida en un día no podrá acumularse a otro día.
- c) No podrá obtenerse, ni de la empresa ni de tercero, el reembolso de su importe.
- d) Sólo podrán utilizarse en establecimientos de hostelería.
- e) La Empresa que los entregue deberá llevar y conservar relación de los entregados a cada uno de sus empleados o trabajadores, con expresión de:
  - » En el caso de vales-comida o documentos similares, número de documento, día de entrega e importe nominal.
  - » En el caso de tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago, número de documento y cuantía entregada cada uno de los días con indicación de estos últimos.

Tampoco tiene la consideración de retribución en especie la prestación por el empleador, o por un tercero debidamente autorizado, del servicio de primer ciclo de educación infantil (guardería, 0 a 3 años) a los hijos de los trabajadores (Art. 42.2.d LIRPF). Sin límite cuantitativo.

En cuanto a la Seguridad Social, el Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de

otros derechos de la Seguridad Social, prescribe en su artículo 23, que en el Régimen General de la Seguridad Social la base de cotización para todas las contingencias y situaciones amparadas por la acción protectora del mismo, incluidas las de accidente de trabajo y enfermedad profesional, estará constituida por la remuneración total, cualquiera que sea su forma o denominación, que, con carácter mensual, tenga derecho a percibir el trabajador o la que efectivamente perciba de ser ésta superior, por razón del trabajo que realice por cuenta ajena:

A) Las percepciones de vencimiento superior al mensual se prorratearán a lo largo de los doce meses del año.

B) A efectos de su inclusión en la base de cotización, se considerará remuneración la totalidad de las percepciones económicas recibidas por los trabajadores, en dinero o en especie y ya retribuyan el trabajo efectivo o los períodos de descanso computables como de trabajo, así como los conceptos que resulten de lo dispuesto en el apartado 2 de este artículo:

a) A estos efectos, constituyen percepciones en especie la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien los conceda.

Cuando el empresario entregue al trabajador importes en metálico para que éste adquiera los bienes, derechos o servicios, la percepción económica recibida por el trabajador tendrá la consideración de dineraria.

b) No tendrán la consideración de percepciones económicas en especie los bienes, derechos o servicios especificados en el artículo 42.2 de la LIRPF así como en los artículos 43, 44, 45 y 46 del Reglamento del IRPF en los términos y condiciones establecidos en dichos preceptos.

Por lo tanto, al no tener la consideración de percepciones económicas en especie, los citados beneficios no cotizarán a la Seguridad Social.

2ª ¿Es obligatorio que esté reflejado en la nómina del trabajador?

Sí. Aunque no haya cotización ni retención, dicha retribución en especie debe incluirse en la nómina.

3ª Si fuera así entiendo que hay que indicar un concepto salarial en el devengo que ni cotice ni tribute, y en las deducciones que reste ese mismo importe, por lo que la retribución líquida a percibir sería la misma que tenía el trabajador antes de aplicar estos tiques

Correcto. Se reflejan como "Otras percepciones no salariales". En el recibo de salarios no sólo debe quedar constancia de las cantidades liquidadas, sino de todos los conceptos de abono y descuento percibidos por el trabajador. De este modo, por ejemplo si la prima anual del seguro médico imputable a un trabajador es de 500 euros, en el recibo de nómina de cada mes deberían incluirse 41,66 euros (500/12) por dicho concepto.

4ª ¿En el 190 quedaría indicado en la parte de exento como si de una indemnización se tratase?

Otro error frecuente se produce al declarar estos importes en el resumen anual de retenciones (modelo 190). Muchas empresas, precisamente por la ausencia de tributación y de cotización, no los declaran, sin embargo estas retribuciones también deben incluirse en dicho modelo.

Dentro del modelo 190 hay una clave específica para declarar los pagos exentos de tributación (clave L, subclave 21 "otras rentas exentas"). Por tanto, en el modelo 190 se declararán en: 1º Clave L. Rentas exentas y dietas exceptuadas de gravamen. 2º Subclave 21: Otras rentas exentas.

Tenga presente que si no incorpora esta información puede ser sancionado con una multa de 20 euros por cada dato omitido.

5ª Los seguros de salud que retribuye la empresa al trabajador están exentos hasta 500 euros anuales, el exceso sí que tiene que tributar y es retribución en especie que tiene que quedar reflejada en la nómina, pero ¿el importe que no excede de los 500 euros hay que reflejarlo también en la nómina del trabajador?

Sí, al igual que las anteriores, como "Otras percepciones no salariales".

Si la prima imputable al trabajador excede de 500 euros, declare el exceso en el 190 como renta en especie sujeta. Asimismo, deberá desglosar en nómina la parte sujeta y la parte exenta, para calcular la retención y la cotización.

**6ª La empresa que retribuye a un trabajador un importe en concepto de ayuda de estudios para los hijos (no guardería) ¿tiene el mismo tratamiento que lo anterior? ¿Está exento o por el contrario es una retribución dineraria que cotiza y tributa igual que el sueldo base?**

No. Es una retribución dineraria que tributa, sujeta a cotización. El artículo 17 LIRPF señala que se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas.

#### NORMATIVA APLICADA

- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. Artículos: 17.1 y 42.2. c) y d).
- Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. Artículo: 45.2.1ª.
- Real Decreto 2064/1995, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General sobre Cotización y Liquidación de otros derechos de la Seguridad Social. Artículo: 23.

#### CONCLUSIÓN

- 1ª. Los tickets restaurante o vales comidas estarán exentos de tributar por IRPF en la cuantía de 9 euros diarios y los tickets guarderías sin límite cuantitativo. En ambos supuestos, no se cotizará a la Seguridad Social.
- 2ª. Su entrega deberá constar en la nómina como percepción no salarial, y constará en el modelo 190 clave L, subclave 21.
- 3ª. Los seguros médicos en la cuantía de 500 € deberán constar en la nómina como percepción no salarial, y, también, constará en el modelo 190 clave L, subclave 21.
- 4ª. La retribución a un trabajador de un importe en concepto de ayuda de estudios para los hijos, será considerada una retribución dineraria que tributará en IRPF, sujeta a cotización.

## CURSOS NOVEDADES 2014

04  
FEB

### Novedades fiscales 2014

Día: 04 de febrero de 2014  
Horario: de 16:00h a 20:00h  
Duración: 4 horas  
Lugar: C/ Trafalgar, 70 - 1ª planta,  
08010 Barcelona  
Precio suscriptor: 155 euros + IVA  
No-suscriptor: 196 euros + IVA

Ponente:  
**Sr. Javier Ragué.** Socio de  
CUATRECASAS. Director del Centro  
de Coordinación de Criterios del área  
fiscal de CUATRECASAS, GONÇALVES  
PEREIRA.

06  
FEB

### Novedades laborales 2014

Día: 06 de febrero de 2014  
Horario: de 16:00h a 20:00h  
Duración: 4 horas  
Lugar: C/ Trafalgar, 70 - 1ª planta,  
08010 Barcelona  
Precio suscriptor: 155 euros + IVA  
No-suscriptor: 196 euros + IVA

Ponente:  
**Sr. Antonio Benavides Vico.**  
Inspector de Trabajo y de la Seguridad  
Social. En la actualidad es Jefe de  
Equipo de Inspección en Barcelona.

ESTOS CASOS ESTÁN BASADOS EN PROBLEMÁTICAS REALES (PREGUNTAS) QUE NUESTROS CLIENTES DEL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR (\*) PLANTEAN A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS, Y QUE HEMOS READAPTADO PARA QUE NUESTROS CLIENTES PUEDAN BENEFICIARSE Y COMPARTIR DICHO CONOCIMIENTO

# EN CASO DE DESPIDO OBJETIVO POR PARTE DE LAS EMPRESAS CON MENOS DE 25 TRABAJADORES ¿QUÉ RETRIBUCIONES E INDEMNIZACIONES GARANTIZA EL FOGASA?



- En ningún caso el FOGASA se hace responsable directo del pago de las indemnizaciones en empresas de menos de 25 en caso de despido objetivo que superen los límites legales del doble del salario mínimo interprofesional con inclusión de las pagas extras.

## PROBLEMÁTICA PLANTEADA

**U**na empresa de menos de 25 trabajadores, que durante el mes de diciembre de 2013 realiza extinciones por causas económicas a trabajadores con contratos indefinidos. ¿Cómo se calcula la parte de la que se hace cargo el FOGASA en el caso que las indemnizaciones estén afectadas por el tope de las 12 mensualidades

## RESPUESTA

### ¿Qué retribuciones e indemnizaciones garantiza FOGASA?

#### Salarios

- Abono a los/las trabajadores/as de los salarios con sus pagas extraordinarias, incluidos los de tramitación, pendientes de pago por declaración de insolvencia o procedimiento concursal de la empresa.
- La cantidad máxima a abonar por el Fondo de Garantía Salarial (FOGSAS), es la que resulta de multiplicar el doble del salario mínimo interprofesional diario, con prorrateo de pagas extras, por el número de días pendientes de pago, con un máximo de ciento veinte días.

## Indemnizaciones

- Abono a los/las trabajadores/as de las indemnizaciones reconocidas como consecuencia de sentencia, auto, acto de conciliación judicial o resolución administrativa a favor de los trabajadores a causa de despido o extinción de los contratos conforme a los art. 50,51 y 52 del Estatuto de los Trabajadores, y artículo 64 de la ley 22/2003, de 9 de julio, Ley Concursal, así como las indemnizaciones por extinción de contratos temporales o de duración determinada en los casos que legalmente procedan. En todos los casos con el límite de una anualidad, sin que el salario diario, base de cálculo, pueda exceder del doble del salario mínimo interprofesional, incluyendo la parte proporcional de las pagas extraordinarias.
- El importe de la indemnización, a los solos efectos de abono por el Fondo de Garantía Salarial para los casos de despido o extinción de los contratos por voluntad del trabajador/a mediando causa justa, se calculará sobre la base de treinta días por año de servicio.
- La cantidad máxima a abonar es una anualidad, sin que el salario diario, base del cálculo, pueda exceder del doble del Salario Mínimo Interprofesional (SMI), con pagas extras.
- Excepciones:
  - » En empresas de menos de veinticinco trabajadores/as, el FOGSAS hace

efectivo una parte de la indemnización legal, equivalente a 8 días por año de servicio, prorrateándose por meses los periodos inferiores al año, cuando se extinga la relación laboral en virtud de despido colectivo u objetivo conforme a los artículo 51 y 52 del Estatuto de los Trabajadores o artículo 64 de la Ley Concursal, sin necesidad de acreditar la situación de insolvencia o procedimiento concursal.

- » El cálculo del importe de este abono se realizará sobre las indemnizaciones ajustadas al límite máximo de una anualidad, sin que el salario diario base del cálculo pueda exceder del doble del SMI diario con prorrateo de las pagas extras.
- » La Autoridad Laboral que constate la fuerza mayor podrá acordar que la totalidad o una parte de la indemnización que corresponda a los trabajadores afectados por la extinción de sus contratos sea satisfecha por el FOGASA, sin perjuicio del derecho de éste a resarcirse del empresario/a, salvo en el caso de que los trabajadores/as beneficiarios/as constituyan una sociedad laboral o una cooperativa a la que se aplique las normas establecidas para los socios/as trabajadores/as de las cooperativas de trabajo asociado.

### ¿Qué límites se establecen?

Fijado el salario mínimo interprofesional para el 2013, por el Real Decreto



1717/2012, de 28 de diciembre (BOE 31-12-12), procede en aplicación de lo dispuesto en los artículos 18 y 19 del Real Decreto 505/1985 de 6 de marzo, cuantificar los límites de las prestaciones indemnizatorias y salariales del Organismo durante el año 2013, en función de un salario módulo equivalente al doble de del SMI, con inclusión de pagas extras:

- Salario mínimo interprofesional diario para 2013 (SMI): 21,51€.
- Doble del SMI diario, con prorrateo de extras: 50,09€.
- Límite salarios: 6.010,80€.
- Límite indemnizaciones: 18.282,85€.
- Límite 8 días por año: 7.313,14€.

### ¿Qué Indemnizaciones quedan excluidas del ámbito de protección de FOGASA?

- Se excluyen del ámbito de protección del Fondo de Garantía Salarial:

Las indemnizaciones reconocidas en conciliación administrativa, salvo las derivadas del expediente de regulación de empleo, en cuanto que lo acordado en la misma sólo tiene fuerza ejecutiva entre las partes intervinientes.

- Otras exclusiones:

El FOGASA no incluye en la cobertura de garantía salarial los pluses de distancia, transporte, vestuario, quebranto de moneda, desgaste de útiles y herramientas, dietas, complementos de incapacidad temporal y cualquier otro de naturaleza indemnizatoria.

### ¿Cómo se calcula el importe indemnizatorio que abona el FOGASA?

Para calcular el importe indemnizatorio que debe abonar como responsable directo el FOGASA en despidos objetivos en empresas que tengan menos de 25 trabajadores el procedimiento adecuado es el siguiente:

- En primer lugar calcular la indemnización legal, de 20 días de salario por año al año de servicio que le corresponde al trabajador en caso de despido objetivo procedente, con el salario regulador que le corresponde en función de su retribución.

- El FOGASA sólo se hará cargo de 8 días de indemnización con un salario equivalente al doble del SMI con pagas extras, que para 2013 es 50,09€, por lo tanto si el salario regulador diario del trabajador supera los 50,09€ la diferencia no será responsabilidad del FOGASA, y deberá abonarse directamente por el empresario.

- Por lo tanto un buen procedimiento para no equivocarse en estos casos es hacer un doble cálculo, uno con la indemnización legal total sin contar con el FOGASA, y otro cálculo con la indemnización de 8 días con el tope de 50,09€ (doble SMI) de la que responde el FOGASA. Si el salario diario es menor a 50,09€ no habrá problemas. Si en cambio el salario diario es superior a 50,09€ en este caso la empresa deberá ir con cuidado, ya que la responsabilidad directa del FOGASA no cubrirá íntegramente los 8 días de indemnización sino sólo la parte del límite del FOGASA, siendo el empresario el responsable directo de abonar la diferencia indemnizatoria entre los 8 días de indemnización sin topes del FOGASA y la indemnización de 8 días con los topes legales que entrega el FOGASA.

- En caso de que la indemnización por despido objetivo del trabajador este topada a un máximo de 12 mensualidades, el FOGASA en todo caso sólo abona como máximo la cantidad de 7.313,14€ que son los 8 días de indemnización con el tope del doble del SMI (50,09€) que paga directamente el FOGASA. Así si de conformidad al artículo 33.8 ET el FOGASA paga directamente un máximo de 8 días de la indemnización con un salario regulador máximo en el cálculo de la indemnización de 50,09€ entonces si la indemnización máxima legal para un despido objetivo tomando el salario de referencia de 50,09€ es de 18.282,85 € para el 2013 (50,09 x 365), y los 8 días de dicha indemnización máxima serían 7.313,14€, de modo que el FOGASA a pesar de que la indemnización del trabajador despedido objetivamente supere las 12 mensualidades en ningún caso se hará responsable de más de 7.313,14€.

## Cambios previstos para el año 2014

El Partido Popular ha presentado en el Senado una enmienda a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014 por la que plantea eliminar el pago por parte del Fondo de Garantía Salarial (FOGASA) en las empresas de menos de 25 trabajadores, de ocho de los 20 días de salario por año de servicio que hay que abonar en los despidos objetivos o en el marco de un despido colectivo (ERE).

Por tanto, tenga en cuenta esta información si su empresa tiene menos de 25 trabajadores y se estaba planteando la posibilidad de acometer despidos objetivos a corto plazo, ya que hasta el 31 de diciembre de 2013 le sale más barato desprenderse de trabajadores que a principios de año cuando se apliquen estos cambios. De incluirse finalmente esta enmienda en la Ley de Presupuestos Generales del Estado, el fin del pago directo al trabajador de ocho días de su indemnización por parte del FOGASA entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2014.

#### NORMATIVA APLICADA

- Artículos 33.2 y 33.8 del Estatuto de los Trabajadores, Real Decreto Legislativo 1/1995.

## CONCLUSIÓN

En ningún caso el FOGASA se hace responsable directo del pago de las indemnizaciones en empresas de menos de 25 en caso de despido objetivo que superen los límites legales del doble del salario mínimo interprofesional con inclusión de las pagas extras.

La empresa responde de la diferencia entre lo que el FOGASA abona dentro de los límites legales y el total de la indemnización legal o pactada, sin que la responsabilidad empresarial pueda quedar limitada exclusivamente a 12 días de salarios de la indemnización legal, como ocurre, por ejemplo, si se pacta una indemnización superior a 20 días/año o con un límite superior a la anualidad, o si el trabajador percibe un salario superior al doble del SMI, tal y como indica la Sentencia del Tribunal Supremo de 31/10/1996.

ESTOS CASOS ESTÁN BASADOS EN PROBLEMÁTICAS REALES (PREGUNTAS) QUE NUESTROS CLIENTES DEL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR (\*) PLANTEAN A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS, Y QUE HEMOS READAPTADO PARA QUE NUESTROS CLIENTES PUEDAN BENEFICIARSE Y COMPARTIR DICHO CONOCIMIENTO

# FALTA DE DEPÓSITO DE LAS CUENTAS ANUALES



- La presentación de las cuentas fuera de plazo, antes de que finalice el año, no conlleva sanción alguna por parte del Registro Mercantil. Si transcurre un año desde la fecha del cierre del ejercicio sin que se hayan presentado las cuentas para su depósito, se procederá al cierre provisional de la hoja registral, con lo que no se podrá inscribir ningún documento en el registro, excepto los que constan en el artículo 378.1 del Reglamento del Registro Mercantil (cese o dimisión de Administradores, Gerentes, Directores generales o Liquidadores, y a la revocación o renuncia de poderes, así como a la disolución de la sociedad y al nombramiento de liquidadores y a los asientos ordenados por la Autoridad judicial o administrativa).

## PROBLEMÁTICA PLANTEADA

**U**na sociedad quiere presentar las cuentas anuales del ejercicio 2009 en el Registro Mercantil que ha estado inactiva durante mucho tiempo.

Se le plantea la duda de indicar si la junta general donde se aprobaron las cuentas se celebró el 30 de junio de 2010 (que es el plazo máximo legal), pero en ese caso las cuentas se presentarían fuera de plazo y podría tener sanción, o bien optar por otra opción que sería decir que la junta general se ha celebrado el 6 de noviembre de 2013 (es lo que reflejaría el certificado del acuerdo de la junta) y en ese caso las cuentas se presentarían en noviembre de 2013 (dentro del plazo legal), pero como la junta se ha celebrado más tarde del 30 de junio del 2010 (fuera del plazo máximo), no sabemos si esta opción puede traer más consecuencias negativas.

Dado que las cuentas se presentarán en el mes de noviembre de 2013 y al ser una sociedad unipersonal (podemos indicar la fecha que más interese), ¿qué sería más conveniente para presentar las cuentas anuales en esta situación, decir que la junta general donde se aprobaron las cuentas anuales fue el 30 de Junio del 2010 o decir que se aprueban en la junta celebrada el 6 de noviembre de 2013? ¿Que opción es menos perjudicial?

## RESPUESTA

### Posibles sanciones por la falta de depósito

En cuanto a las sanciones aplicables por la falta de depósito de las cuentas anuales dentro del plazo que fija el Artículo 279 de la Ley de Sociedades de Capital (aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio) –es decir, dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales–, dispone el Artículo 283 de este mismo cuerpo legal que: *“El incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar, dentro del plazo establecido, los documentos a que se refiere este capítulo, también dará lugar a la imposición a la sociedad de una multa por importe de 1.200 a 60.000€ por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, previa instrucción de expediente conforme al procedimiento establecido reglamentariamente, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. Cuando la sociedad o, en su caso, el grupo de sociedades tenga un volumen de facturación anual superior a 6.000.000€ el límite de la multa para cada año de retraso se elevará a 300.000€”.*

Obsérvese que el precepto habla de que la sanción es aplicable al caso de que el órgano de administración no deposite las cuentas dentro de plazo, y no al caso de que no convoque, dentro de plazo, la junta para la aprobación de las mismas. Por lo tanto, si la junta se celebra con fecha de octubre o noviembre de 2013, aunque se refiere a cuentas de ejercicios anteriores, que no han sido aprobadas dentro del plazo máximo de seis meses

desde la fecha de cierre del ejercicio que marca el Artículo 164 (tégase en cuenta que el plazo máximo para celebrar la junta general ordinaria es de 6 meses desde la fecha de cierre del ejercicio y no un año; un año sería el plazo a partir del cual se produce el cierre del registro pero la junta se debe convocar dentro de los primeros seis meses de cada ejercicio), siempre que se depositen dentro del plazo de un mes a contar desde la fecha de celebración de la junta, no será aplicable esta sanción.

### Convocatoria de la Junta General ordinaria fuera de plazo

Por lo que se refiere a las posibles sanciones por convocar la junta general ordinaria fuera de plazo, el Artículo 169 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital dispone que: *“Si la junta general ordinaria o las juntas generales previstas en los estatutos, no fueran convocadas dentro del correspondiente plazo legal o estatutariamente establecido, podrá serlo, a solicitud de cualquier socio, por el juez de lo mercantil del domicilio social, previa audiencia de los administradores. Si los administradores no atienden oportunamente la solicitud de convocatoria de la junta general efectuada por la minoría, podrá realizarse la convocatoria por el juez de lo mercantil del domicilio social, previa audiencia de los administradores.”*

Pero fuera de esta previsión, de que si los administradores no convocan la junta dentro del plazo legal o estatutariamente fijado, los socios puedan solicitar la convocatoria judicial, no está prevista sanción alguna por una convocatoria de la junta fuera de plazo, sin perjuicio de que

los administradores deben responder frente a la sociedad, frente a los socios y frente a los acreedores sociales, del daño que causen por actos u omisiones contrarios a la ley o a los estatutos o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo, siendo así que la convocatoria de la junta ordinaria fuera de plazo implica el incumpli-

miento de un deber inherente al desempeño del cargo.

#### NORMATIVA APLICADA

- Artículos 164 –plazo para convocar la junta general ordinaria-, 169 –convocatoria judicial de junta-, 279 –plazo para efectuar el depósito de las cuen-

tas anuales- y 283 –sanción pecuniaria por falta de depósito de las cuentas anuales- del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio, y artículo 378.1 del Reglamento del Registro Mercantil (Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio).

### CONCLUSIÓN-RESPUESTA

Entendemos preferible, en el caso que se plantea en este supuesto, celebrar la junta a fecha actual y que el depósito de las cuentas se haga dentro del plazo de un mes que marca el Artículo 279 de la Ley de Sociedades de capital.

Certificar que la junta se celebró en fecha de 30 de junio de 2010 y depositar las cuentas en fecha actual, podría conllevar la aplicación de la sanción prevista en el Artículo 283 de dicho cuerpo legal que sanciona el depósito tardío de las cuentas anuales, pero no la celebración de la junta fuera de plazo.

La celebración de la junta general para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2009, fuera del plazo establecido en el Artículo 164 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, no conlleva ninguna sanción pecuniaria y las únicas consecuencias negativas que se podrían derivar de esta infracción legal serían: que cualquiera de los demás socios hubiera podido solicitar convocatoria judicial de la junta; o que ejerciten la acción de responsabilidad social contra el administrador por incumplimiento de un deber inherente al desempeño del cargo –no convocatoria de la junta-; consecuencias éstas que, al tratarse de una sociedad unipersonal, no tienen trascendencia.

A mayor abundamiento señalar que según el Artículo 164 en su segundo párrafo: *“La junta general ordinaria será válida aunque haya sido convocada o se celebre fuera de plazo”*.

### LOS CASOS DE NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS

ESTOS CASOS ESTÁN BASADOS EN PROBLEMÁTICAS REALES (PREGUNTAS) QUE NUESTROS CLIENTES DEL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR (\*) PLANTEAN A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS, Y QUE HEMOS READAPTADO PARA QUE NUESTROS CLIENTES PUEDAN BENEFICIARSE Y COMPARTIR DICHO CONOCIMIENTO

## EN EL CASO DE UNA INSPECCIÓN FISCAL ¿CÓMO SE REGISTRA CONTABLEMENTE?



- Para registrar el importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo o no de determinadas condiciones, el PGC y el PGCPYMES proponen la cuenta 141. Provisión para impuestos. Una situación típica en la que se puede dar la necesidad de registrar esta provisión es el de una inspección fiscal de la que estimemos que hay alta probabilidad de que genere deudas tributarias.

### PROBLEMÁTICA PLANTEADA



una empresa sufre una inspección con el resultado de ver aumentada su base imponible,

por no aceptarse como deducibles determinadas partidas de gasto. Por tanto, el resultado a pagar del acta está compuesto de la cuota a pagar por el mayor Impuesto sobre Sociedades más intereses de demora. ¿Cómo debe contabilizarse?

En otro de los ejercicios inspeccionados, la no deducibilidad de esas partidas de gasto supone una menor partida de pérdidas a compensar en futuros ejercicios, ya que había pérdidas. En este caso no hay cuota a pagar (sí sanción) ¿Cómo

contabilizamos la minoración de la base imponible negativa?

En ambos casos ha habido sanción. ¿Cómo contabilizarla? ¿En qué cuenta contable debería ir?

## RESPUESTA

En primer lugar distinguiremos 2 momentos en el proceso de inspección. El primero sería las actuaciones y actas levantadas por parte de la AEAT y el segundo, llegado el caso, el pago de las posibles actas y/o sanciones.

### Inicio de actuaciones inspectoras

En el primero de ellos, con el inicio de las actuaciones inspectoras, la empresa deberá provisionar las posibles contingencias derivadas de tales actuaciones, más aún, cuando el criterio de la Administración diverge del aplicado por la empresa. Dichas contingencias ocasionan en el ejercicio en que se prevean la dotación por parte de la empresa de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria, incluyendo la cuota complementaria, sanción e intereses, si los hubiere. En el momento de registrar esta provisión se tendrán que registrar los conceptos de gasto por la naturaleza correspondiente a los distintos componentes de la deuda tributaria (principal, intereses o sanciones). Contablemente el PGC utiliza la cuenta 141, "Provisión para impuestos".

La contrapartida contable será la cuenta 113, "Reservas voluntarias", por la cuota e intereses correspondientes a ejercicios anteriores, siempre que éstas deriven de actuaciones relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades.

### Contablemente

Por la estimación de la cuota a pagar del ejercicio:

Cuenta	Descripción	Cargos	Abonos
630	Tributos	XX	
141	Provisión para impuestos		XX

Por los intereses de demora correspondientes al ejercicio:

Cuenta	Descripción	Cargos	Abonos
662	Intereses de deudas	XX	
141	Provisión para impuestos		XX

Por el importe de la sanción tributaria:

Cuenta	Descripción	Cargos	Abonos
678	Gastos excepcionales	XX	
141	Provisión para impuestos		XX

Por la cuota, sanción e intereses correspondientes a ejercicios anteriores no registrados por error, no se cargarán contra gasto del ejercicio, sino que se contabilizará con cargo a patrimonio neto:

Cuenta	Descripción	Cargos	Abonos
113	Reservas Voluntarias	XX	
141	Provisión para impuestos		XX

Por la aplicación de la provisión:

Cuenta	Descripción	Cargos	Abonos
141	Provisión para impuestos	XX	
475	Administraciones Públicas		XX

En el supuesto de que las actuaciones inspectoras provoquen una menor partida de pérdidas a compensar:

Cuenta	Descripción	Cargos	Abonos
121	Rtdos. Neg. Ejerc. Ant.	XX	
113	Reservas Voluntarias		XX

NORMATIVA APLICADA

- RD 1514/2007, de 16/11, PGC.

## CONCLUSIÓN

Cuando la deuda tributaria lo sea por Impuesto sobre Sociedades, incluida la sanción, al no tener la consideración de gasto fiscalmente deducible no podremos contabilizar con cargo a la cuenta 630, salvo que posteriormente recogieramos un ajuste extracontable (diferencia permanente positiva). Por tal motivo utilizaremos la cuenta 113.

Por la cuota, intereses y sanción del ejercicio contabilizaremos con cargo a las cuentas de la naturaleza oportuna (630, 662, 678). Los correspondientes a ejercicios anteriores, contra la cuenta 113, directamente, es decir, contra patrimonio neto.

En el caso de las actuaciones provoquen una menor partida de pérdidas a compensar en futuros ejercicios, se contabilizará tal minoración contra la cuenta 113, "Reservas Voluntarias".



# Reflexiones en torno a la Ley de reforma de la revalorización de las pensiones



Daniel Miró  
Abogado. BCN  
Consultors

“ Si no se consigue atajar el cáncer del desempleo en nuestro país difícilmente el sistema de pensiones pueda ser sostenible por muchos cambios legislativos que se introduzcan en el sistema de revalorización de las pensiones, porque como siempre la realidad está por encima de ninguna norma

En unos momentos en que se ha tenido que recurrir en más de una ocasión al Fondo de Reserva de la Seguridad Social, también llamada hucha de las pensiones para cumplir las obligaciones de pago del INSS, no podemos pensar que una nueva norma que regule la revalorización de las pensiones pueda ser la única solución para salvar el sistema de pensiones públicas. Conviene recordar algunas claves adicionales que afectan al gasto relacionado con las pensiones: el constante y continuo envejecimiento de la población activa, así como la longevidad cada vez mayor de los pensionistas; el elevado número de desempleados que contribuyen a incrementar el gasto público y lo que es más importante no pueden contribuir al sistema porque no trabajan y en consecuencia no cotizan. Con todo, el legislador laboral español en los últimos años ha adoptado medidas sobretodo dirigidas al endurecimiento del acceso a las pensiones de jubilación, desde la revisión de los criterios de fiscalización y acceso a las jubilaciones parciales, hasta la elevación de la edad de jubilación ordinaria hasta los 67 años de edad a través de la Ley 27/2011 sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social. Pero sin embargo en lo que sin duda sí que ha fracasado el Estado es en la creación de puestos de trabajo, la reducción de la cifra de desocupados y el consiguiente incremento de cotizantes que contribuyan al diezmado sistema público de pensiones, pues ni las sucesivas reformas laborales han demostrado su eficacia en la creación de empleo. Es obvio que se ha abierto un camino en forma de concienciar a la sociedad en general que se puede ser trabajador en activo más allá de los sesenta y cinco años, pero resulta evidente que el futuro del sistema público de pensiones debe pasar no sólo por incrementar la vida activa de los cotizantes sino que la hucha de las pensiones no tiene futuro alguno si no se incorporan nuevos contribuyentes siendo por lo tanto un elemento esencial para el sostenimiento del sistema de pensiones la reducción del número de desempleados, así como la utilización por parte del Estado de otras formas de financiación del sistema público más allá de las cotizaciones. Si no se consigue atajar el cáncer del desempleo en nuestro país difícilmente el sistema de pensiones pueda ser sostenible por muchos cambios legislativos que se introduzcan en el sistema de revalorización de las pensiones, porque como siempre la realidad está por encima de ninguna norma



Francisco Javier  
Sánchez Icart  
Magistrado de lo Social

“ La reforma de las pensiones incentiva y potencia los planes privados de jubilación

El último proyecto de reforma parcial, que está en trámite Parlamentario, modifica la fijación de la cuantía inicial de las pensiones y su revalorización anual. Hasta ahora, para actualizar las pensiones se utilizaba el IPC, y a partir del 2014 se tendrá en cuenta las cuentas públicas, en el sentido que se fijará una revalorización mínima del 0,25% cuando la Seguridad Social se encuentre en déficit y un máximo de 0,50% más el IPC, cuando se encuentre en superávit, debiéndose subrayar, que el Gobierno prevé que habrá déficit hasta el año 2018. El otro pilar de la reforma es el factor de sostenibilidad, a través de cuyo cálculo se delimitará la cuantía de las pensiones del futuro, con lo que tendrán que ver no sólo con lo cotizado, sino también con la esperanza de vida, siendo el objetivo hacerlo sostenible ante un incremento del número de años del cobro de la pensión. Según la mayoría de los Economistas y expertos actuariales, es que habrá bajadas generalizadas, tanto en las cuantías como en el poder adquisitivo, sin que la reforma actual clarifique de manera llamativa su futuro, ya que siguen existiendo grandes incertidumbres ante el gran número de desempleados, que no logra reducirse, siendo factor esencial, que la tasa de desempleo no supere el 15% con el actual número de afiliados de la Seguridad Social, debiéndose realizar ineludible y prioritariamente, políticas de creación de empleo, ya que de no ser así, seguirá debilitándose el actual Sistema Público de pensiones, quedando las jubilaciones futuras a merced del nivel económico y de esfuerzo de ahorro de cada ciudadano, lo que generará más desigualdad.

CADA MES NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS SELECCIONA SENTENCIAS Y DOCTRINA QUE PUEDE SER RELEVANTE PARA NUESTROS CLIENTES. SI DESEA DISPONER DEL TEXTO INTEGRO DE ESTAS SENTENCIAS O NECESITA LOCALIZAR ALGUNA SENTENCIA ESPECÍFICA, PUEDE DIRIGIRSE A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS Y SOLICITARLA POR CORREO ELECTRÓNICO (CONSULTAS@PLANIFICACION-JURIDICA.COM). ES UN SERVICIO EXCLUSIVO PARA NUESTROS CLIENTES

TRIBUNAL SUPREMO

## **Impuesto sobre Sociedades. No deducibilidad de las retribuciones a los administradores. Gratuidad del cargo de administrador establecida por los propios Estatutos**

(Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre 2013. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de Casación en Unificación de Doctrina: 131/2012)

En esta sentencia, al igual que en otras sobre las que ya se ha pronunciado el Tribunal Supremo, se incide en que la retribución del administrador ha de contemplarse en los estatutos de la sociedad para no ser considerada como liberalidad y por consiguiente gasto fiscalmente no deducible.

Las retribuciones de los administradores son un gasto deducible cuando cumplen los requisitos legales exigidos para esa deducción. Esos requisitos legales son los que se derivan de la totalidad del ordenamiento jurídico y de modo expreso de los estatutos de la entidad que efectúa la deducción. El alcance de la afirmación precedente es el de que las retribuciones de los administradores no pueden traicionar las reglas que rigen la vida de la entidad que retribuye, es decir, sus Estatutos. En consecuencia, al establecer los Estatutos la gratuidad del cargo de administrador es obligado rechazar la deducción de retribuciones que frontalmente infringen los Estatutos de la entidad pagadora.

Las entidades puede retribuir a sus administradores como tengan por conveniente, pero tales percepciones, por el concepto de retribuciones, no pueden exceder de los límites socialmente admisibles so pena de convertirlas en liberalidades que impiden su deducción a la entidad que las efectúa y que obligarían a que sean gravadas en el perceptor como donaciones efectuadas por un extraño. Procedencia de la sanción impuesta por infracción tributaria grave. El TS estima el recurso de casación en unificación de doctrina interpuesto por la Administración General del Estado y anulan la sentencia del TSJ Galicia, con fecha 2 de junio de 2011, sobre liquidación en concepto de Impuesto sobre sociedades, ejercicio 2002, declarando conforme a derecho el acto administrativo del que trae causa el litigio.

TRIBUNAL SUPREMO

## **Responsabilidad empresarial de las pensiones de jubilación parcial anticipada por no sustituir al relevista en prórroga de la Incapacidad Temporal (IT)**

(Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 2013. Recurso de casación para la unificación de doctrina: 2520/2012)

La controversia gira en torno a la concurrencia de responsabilidad empresarial respecto de la pensión de jubilación anticipada parcial por no sustituir, en ningún momento, a la trabajadora relevista contratada para sustituir al jubilado parcial. Esta trabajadora permaneció en IT del 4-3-2008 al 18-11-2009 hasta que tras la prórroga de la misma se le denegó la incapacidad permanente, no reincorporándose hasta el 20-1-2010. El Tribunal Supremo estima el recurso de casación para la unificación de doctrina interpuesto por el INSS y la Tesorería General del INSS, revoca la sentencia del TSJ Madrid confirmatoria de resolución estimatoria de demanda interpuesta a instancia de la empresa Metro de Madrid, y resuelve el debate formulado en suplicación rechazando la demanda que interpuso la indicada empleadora.

La sentencia que se comenta fija la siguiente doctrina: existe la obligación de sustitución -y en caso de incumplimiento la responsabilidad empresarial respecto de las prestaciones del jubilado parcial- en los supuestos de suspensión del contrato de trabajo del relevista en los que no se cotice por el trabajador. De manera que: 1º) No hay obligación de sustitución durante el periodo ordinario de IT durante el cual la empresa sigue cotizando. De tal forma que la jubilación parcial no comporta detrimento para la financiación de la Seguridad Social; 2º) Sí existe esa obligación de nueva contratación cuando el relevista sigue de baja en la prórroga de la IT ya agotada pues en su marco desaparece la obligación de cotizar y se produce la baja en la empresa aunque con posibilidad de reincorporación.

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL (TEAC)

## **IRPF. El plazo máximo de utilización del saldo existente en la cuenta vivienda pueda alargarse hasta los ocho años desde su apertura**

(Resolución de 5 de septiembre de 2013 del TEAC. Recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio)

En esta Resolución el TEAC resuelve permitiendo que el contribuyente realice aportaciones a una cuenta vivienda durante un plazo de 4 años y a continuación inicie las obras de construcción de la vivienda con cargo a dicha cuenta, para cuya finalización dispondrá de otros 4 años, pudiendo financiar las obras con cargo a la cuenta vivienda durante este plazo, lo que implica que, en el supuesto de construcción de la vivienda por el contribuyente, el plazo máximo de utilización del saldo existente en la cuenta vivienda pueda alargarse hasta los 8 años desde su apertura.

# Los accionistas decidirán sobre la política de retribuciones de las Sociedades

Se modificará la Ley de Sociedades de Capital con relación a la Junta General de Accionistas, Administradores y retribución de los Consejeros.

**E**ntre otras modificaciones, se establece que la junta de accionistas aprobará la política de remuneraciones con carácter vinculante, al menos cada tres años, se reduce del 5% al 3% el capital necesario para ejercer los derechos de las minorías, y el cargo de administrador deberá ejercerse por un período máximo de cuatro años, frente a los seis actuales

El Consejo de Ministros del pasado 13 de diciembre, ha recibido un informe del ministro de Economía y Competitividad sobre el Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley de Sociedades de Capital, cuyo fin es mejorar el gobierno corporativo de estas sociedades. La norma aborda aspectos como las remuneraciones de los consejeros, la duración de su mandato, nombramientos, las situaciones de conflictos de interés y los deberes de lealtad y diligencia de los administradores, entre otros aspectos. El Anteproyecto se someterá al trámite de audiencia pública para su vuelta posterior al Consejo de Ministros y el inicio de la tramitación parlamentaria.

La norma se incluirá dentro de la modificación del código de sociedades que está elaborando el Gobierno y que forma parte del Código Mercantil.

El Anteproyecto de Ley incorpora propuestas de modificaciones normativas planteadas por la Comisión de Expertos en materia de Gobierno Corporativo. Esta comisión fue creada por un Acuerdo del Consejo de Ministros del 10 de mayo de 2013 con el objetivo de elaborar un estudio sobre las mejores prácticas en materia de gobierno corporativo e impulsar las iniciativas al respecto. Su creación se desprende del Programa Nacional de Reformas para 2013, entre cuyos objetivos está la mejora del actual marco de gobierno corporativo de las empresas.

La Comisión publicó sus conclusiones el pasado 14 de octubre e incorporó como anexo una serie de propuestas normativas concretas de reforma de la vigente Ley de Sociedades de Capital. El Gobierno ha tenido dos meses de plazo desde entonces para elaborar el correspondiente Anteproyecto de Ley, aprobado en

Consejo de Ministros del 13-12-2013. Las modificaciones de esta norma inciden, sobre todo, en las sociedades cotizadas, aunque también se introducen novedades de calado en todas las sociedades.

Estas modificaciones son las siguientes:

## Competencias de la junta general de accionistas

### a) Todas las sociedades

- Intervención en asuntos de gestión: Se permite a la junta impartir instrucciones de gestión salvo disposición contraria de los estatutos.
- Votaciones: Se deberán votar separadamente las propuestas de acuerdo para aquellos asuntos que sean sustancialmente independientes.
- Conflictos de interés entre accionistas: Se propone extender a todas las sociedades la prohibición de voto del socio que resulte beneficiado en determinados casos muy claros de conflicto de interés.
- Impugnación de acuerdos sociales:



- Desaparece la distinción entre acuerdos nulos y anulables.
- Se amplía el plazo de impugnación desde los cuarenta días a un año.
- En cuanto a la legitimación, se exige, al menos, el 1% del capital para poder ejercer la acción de impugnación.

#### b) Sociedades cotizadas

- Competencias adicionales de la junta: Se le atribuye la decisión sobre operaciones esenciales: aquellas en las que el volumen de la operación supere el 25% del total de activos del balance.
- Derechos de los accionistas: Se reduce del 5 al 3% el capital social necesario para ejercer los derechos de minoría.
- Asistencia a la junta general: Se reduce el número máximo de acciones que se podrían exigir para poder asistir a la junta desde el 1 por 1000 a mil acciones.
- Fraccionamiento y voto divergente: Las entidades que actúen por cuenta de diversas personas podrán fraccionar y delegar el voto, como es el caso de inversores extranjeros que efectúan sus inversiones a través de una cadena de intermediarios financieros que actúan como titulares fiduciarios por cuenta del inversor último.
- Derecho de información: Se propone rebajar el plazo máximo en el que los accionistas pueden solicitar información de siete a cinco días antes de la celebración de la junta.
- Asociaciones y foros de accionistas: Se establece su inscripción en un registro especial en la Comisión Nacional del Mercado de Valores y el cumplimiento de una serie de obligaciones contables y de información.

## Administración de la sociedad

#### a) Todas las sociedades

- Deberes y régimen de responsabilidad de los administradores:
- Se tipifican de forma más precisa los deberes de diligencia y lealtad y los procedimientos que se deberían seguir en caso de conflicto de interés.
- Se amplía el alcance de la sanción, más allá del resarcimiento del daño causado, incluyendo la devolución del enriquecimiento injusto. Se facilita la interposición de la acción social de responsabilidad al reducir la participación necesaria (del 5 al 3% en cotizadas) y permitiendo su interposición

directa (sin esperar a la junta) en caso de infracción del deber de lealtad.

- Competencias del consejo de administración: Se incluye un nuevo artículo con las facultades indelegables del consejo, con el fin de reservar al consejo las decisiones correspondientes al núcleo esencial de la gestión y supervisión de la sociedad. En las sociedades cotizadas, a estas facultades se unen otras nuevas como la política de control y gestión de riesgos.

#### b) Sociedades cotizadas

- Presidente y consejero ejecutivo: Cuando ambos cargos recaigan en una misma persona, el nombramiento del presidente del consejo requerirá el voto favorable de los dos tercios de los miembros del consejo. Además se deberá nombrar entre los independientes un consejero coordinador ("lead independent director") al que se facultará para solicitar la convocatoria del consejo, ampliar el orden del día, coordinar a los consejeros no ejecutivos y dirigir la evaluación del presidente.
- Evaluación del consejo y sus comisiones: El consejo de administración deberá realizar una evaluación anual de su funcionamiento y el de sus comisiones.
- Comisión de nombramientos y retribuciones: Los consejos de administración deberán de forma imperativa constituir una comisión de nombramientos y retribuciones.
- Duración del cargo de administrador: Se propone que el periodo máximo de cada nombramiento no exceda de cuatro años, frente a los seis actuales.

## Retribución de los consejeros

#### a) Todas las sociedades

- Referencias programáticas: La remuneración de los administradores deberá ser razonable, acorde con la situación económica de la sociedad y con las funciones y responsabilidades que les sean atribuidas. El sistema de remuneración deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad de la sociedad en el largo plazo.
- Consejeros delegados: Se clarifica el régimen de retribuciones por el ejercicio de facultades ejecutivas de los consejeros. En esos casos se deberá firmar un contrato con el consejero, que

incluirá los distintos conceptos retributivos. Se aprobará por una mayoría cualificada del consejo y la abstención de los interesados.

#### b) Sociedades cotizadas

- Política de remuneraciones: Deberá ser aprobada por la junta (voto vinculante), previo informe de la comisión de nombramientos y retribuciones, al menos cada tres años. Esta política contendrá, al menos:
- La remuneración total a los consejeros por su condición de tales.
- El sistema de remuneración de los consejeros ejecutivos: descripción de los componentes, cuantía global de la retribución fija anual y su variación en el periodo de referencia, los parámetros de fijación de los restantes componentes y todos los términos y condiciones de sus contratos como primas, indemnizaciones, etcétera.
- El consejo decidirá la distribución individual siempre dentro de la política de remuneraciones.
- Cualquier modificación requerirá aprobación de la junta y no podrá realizarse pago alguno mientras no haya sido aprobado por la junta.
- Informe anual sobre remuneraciones: Seguirá siendo sometido a voto consultivo de la junta pero, en caso de voto negativo, deberá realizarse una nueva propuesta de política de remuneraciones.

#### NOTICIAS DE PRENSA

- Los accionistas tendrán la última palabra sobre la política de retribuciones (El Confidencial, 16-12-2013)
- El gobierno aprueba las recomendaciones para la mejora del gobierno corporativo de las empresas cotizadas (El Economista, 13-12-2013)
- Los accionistas decidirán sobre la política de retribuciones (Diario Financiero 13-12-2013)
- Las propuestas de gobierno corporativo son correctas, pero deben aplicarse gradualmente (El País, 15-10-2013)





# El check-list del mes.

## Las preguntas que debe saber resolver

### 1 ¿Sabes que con efectos desde el 01-01-2014 se ha establecido determinada obligación registral respecto de aquellos contribuyentes que ejerzan actividades económicas cuyos ingresos estén sometidos al tipo de retención del 1 por ciento en el régimen de estimación objetiva del IRPF?

De acuerdo con el Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, se ha modificado la letra a) y se añade una nueva letra d) en el apartado 2 del artículo 32 del Reglamento del IRPF (RIRPF), respecto a las circunstancias excluyentes de la aplicación del método de estimación objetiva en función del importe de los rendimientos íntegros respecto de aquellos contribuyentes que ejerzan actividades cuyos ingresos estén sometidos al tipo de retención del 1 por ciento (carpintería, albañilería, pintura, instalación de fontanería, transporte...) de acuerdo con los nuevos límites introducidos por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, en la Ley del IRPF (LIRPF) aplicables a partir de 1 de enero de 2013. Como consecuencia de lo anterior, para facilitar la acreditación del cumplimiento del límite previsto en el artículo 32.2 d) del Reglamento del Impuesto se establece la obligación de llevanza a partir de 1 de enero de 2014 de un libro registro de ventas o ingresos para estos contribuyentes. En este sentido, se modifica el apartado 6 del artículo 68 del RIRPF.

### 2 ¿Sabes que a partir de enero de 2014 la mayoría de la autoliquidaciones y declaraciones de naturaleza tributaria deberán presentarse electrónicamente por Internet?

Con fecha 26/11/2013 se ha publicado en el BOE la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. De acuerdo con dicha norma, desde el 1 de enero de 2014, la mayoría de las autoliquidaciones y declaraciones informativas deberán

presentarse ELECTRÓNICAMENTE POR INTERNET. Entre otras, por ejemplo para empresarios y profesionales: IVA (Modelos 303 y 390); Retenciones e ingresos a cuenta IRPF (Modelos 111 y 190).

La presentación por Internet podrá ser efectuada mediante el certificado de usuario o DNI electrónico. También se podrá hacer utilizando el nuevo sistema de firma con clave de acceso (denominado PIN24H) o mediante el envío de un mensaje SMS (sólo en el caso de modelo 390). Se mantendrá asimismo la posibilidad de utilizar el sistema de predeclaraciones cumplimentadas por Internet presentándolas en las Entidades Financieras Colaboradoras o en la Oficinas de la AEAT, para los modelos 303 y 111.

Se elimina la presentación en papel preimpreso para las declaraciones informativas del ejercicio 2013 a presentar en 2014 y en las autoliquidaciones se elimina la presentación en papel preimpreso de forma progresiva, IVA (303) y retenciones (111) desde el 1T de 2014 y otros modelos desde 2015.

### 3 ¿Sabes que se ha modificado el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), para regular el trámite procedimental correspondiente a los planes especiales de inversión, en el supuesto de la nueva deducción por inversión de beneficios?

De acuerdo con Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, que entró en vigor con carácter general el día 7 de diciembre de 2013, se añade un nuevo capítulo III al título II del RIS, regulando los Planes especiales de inversión, que podrán presentar los sujetos pasivos cuando por sus características técnicas, la inversión o entrada en funcionamiento de un elemento del inmovilizado material o inversión inmobiliaria deba efectuarse necesariamente en un plazo superior al previsto en el artículo 37.2 del TRLIS, que regula la nueva deducción por inversión de beneficios (la inversión en elementos patrimoniales

afectos a actividades económicas deberá realizarse en el plazo comprendido entre el inicio del período impositivo en que se obtienen los beneficios objeto de inversión y los dos años posteriores o, excepcionalmente, de acuerdo con un plan especial de inversión aprobado por la Administración tributaria a propuesta del sujeto pasivo).

El procedimiento, resumido, es el siguiente:

- La solicitud de aprobación de esos planes se presentará mediante escrito, antes de la finalización del último período impositivo a que se refiere el 37.2 de la LIS. Debe contener, al menos:
  - » Descripción de los elementos en los que se materializará la inversión.
  - » Importe de las inversiones.
  - » Plan temporal para la inversión.
  - » Circunstancias que justifican el plan especial.
- El órgano competente para aprobar el plan, será "el órgano de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda de acuerdo con sus normas de estructura orgánica".
- El plazo para resolver la solicitud es de tres meses. Transcurrido ese plazo sin haberse producido resolución expresa, el plan especial de inversión se entenderá aprobado.



# El check-list del mes.

## Las preguntas que debe saber resolver

### **1** ¿Sabes que de acuerdo con Real Decreto Legislativo 1/2013 se clasifican por primera vez los tipos de empleo a través de los que las personas con discapacidad pueden ejercer su derecho al trabajo?

El Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, y con efectos desde el día 4 de diciembre, en el ámbito del empleo, clasifica por primera vez los tipos de empleo a través de los que las personas con discapacidad pueden ejercer su derecho al trabajo:

1. Empleo ordinario, de las empresas y administraciones públicas, incluidos los servicios de empleo con apoyo.
2. Empleo protegido: en centros especiales de empleo y enclaves laborales.
3. Empleo autónomo

Además, la norma incluye, también por primera vez, las definiciones de todos los tipos de discriminación, directa e indirecta, ya contempladas, a las que se añaden la discriminación por asociación y acoso, con el fin de completar el marco jurídico de prohibición de la discriminación en cualquiera de sus manifestaciones.

### **2** ¿Sabes que a partir del 2014 se eliminará el pago directo de 8 días de indemnización por el FOGASA en empresas de menos de 25 trabajadores?

El grupo popular ha presentado una enmienda en el Senado al Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2014, con la intención de eliminar el pago directo por el FOGASA de 8 días de indemnización en los despidos de trabajadores en las empresas de menos de 25 trabajadores.

En concreto, la enmienda plantea directamente la supresión con efectos desde el 1 de enero de 2014 y vigencia indefinida del artículo 33.8 del Estatuto de los

Trabajadores (ET), que es el que regula el pago por el FOGASA de los ocho días. La enmienda pretende recuperar para el FOGASA su naturaleza de entidad de aseguramiento, limitando su intervención como institución de garantía en aquellos supuestos de insolvencia o concurso empresarial, desincentivando el despido y fomentando el mantenimiento del empleo.

No obstante, el FOGASA continuará pagando sí la empresa está en concurso y no puede abonar las indemnizaciones por despido, con lo que se iguala a la situación que existe para empresas de más de 25 trabajadores.

Habrà que estar pendiente de la previsible aprobación definitiva de dicha enmienda por la mayoría del grupo popular, a fin de revisar cómo se elabora el régimen transitorio de dicha modificación y qué pasará con los expedientes que están en trámite por el FOGASA.

### **3** ¿Sabes que el Juzgado de lo Social num. 2 de Barcelona, en Sentencia de 19 de noviembre de 2013, ha declarado que la regulación del contrato de apoyo a emprendedores que no fija ni plazo de preaviso ni indemnización durante el periodo de prueba de un año es contraria a la Carta Social Europea?

El Juzgado de lo Social número 2 de Barcelona, en la Sentencia 412/2013 de 19 de noviembre (Procedimiento de despido 426/2013), ha declarado improcedente el despido en un caso en el que el trabajador que suscribió un contrato de trabajo indefinido de apoyo a emprendedores con un periodo de prueba de un año es despedido ocho días antes del cumplimiento del mismo.

Aunque el trabajador alega que el periodo de prueba que establece el Convenio colectivo de aplicación es de dos semanas para el personal obrero, ampliable a seis meses, la empresa se opone al haber formalizado el contrato de apoyo a emprendedores cuyo periodo de prueba ha de ser de un año en todo caso (de acuer-

do con el artículo 4.3 del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral).

La sentencia declara el despido improcedente por considerar que esta disposición es contraria a la Carta Social Europea, norma internacional que forma parte de nuestro derecho interno, que dispone que para garantizar el ejercicio efectivo del derecho a una remuneración equitativa, las partes contratantes se comprometen a reconocer el derecho de todos los trabajadores a un plazo razonable de preaviso en caso de terminación del empleo (artículo 4.4 Carta Social Europea de 1961, ratificada por España por Instrumento de 29.04.1980).

### **4** ¿Sabes que con fecha 5 de diciembre de 2013, se ha publicado el Informe anual de la Inspección de Trabajo (Año 2012)?

La Dirección General de la Inspección –Autoridad Central de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social- está obligada, por razones legales o exigencias de gestión, a elaborar tres memorias o informes:

- La regulada en los artículos 20 y 21 del Convenio 81 y artículos 26 y 27 del Convenio 129 de la OIT;
- La establecida en los acuerdos y programas del Comité de Altos Responsables de la Inspección (SLIC) de la Unión Europea,
- La correspondiente al Plan Integrado de actuación aprobado por la Conferencia Sectorial de Empleo y Asuntos Laborales.

Este informe publicado el 5 de diciembre de 2013 en la Web de la Inspección de Trabajo y S.S, se ha elaborado teniendo en cuenta los requisitos de las tres instancias señaladas, así como las sugerencias y observaciones recibidas sobre las de los años anteriores.



# El check-list del mes.

## Las preguntas que debe saber resolver

**1**

**¿Sabes que el 3 de marzo de 2014 entrará en vigor el nuevo Registro Público Concursal?**

El Real Decreto 892/2013, de 15 de noviembre, regula por primera vez el Registro Público Concursal, que permitirá dar publicidad a la tramitación de los concursos de acreedores y su resultado, con el objetivo de garantizar la transparencia y la seguridad jurídica, y cuya entrada en vigor se retrasa hasta el 3 de marzo del 2014. No obstante, el Ministerio de Justicia adoptará las medidas necesarias para incluir en el Registro Público Concursal el contenido de las resoluciones concursales correspondientes a procesos que no hayan terminado en la fecha de su entrada en vigor. Hasta la implantación definitiva del Registro Público Concursal seguirá subsistente el antiguo sistema de publicidad concursal.

Con este Registro Público, se intentan solucionar los problemas detectados tras la entrada en vigor de la Ley Concursal de 2003, en la que ya se prestaba especial atención a la publicidad de los concursos de acreedores. De hecho, ya existía un Registro Público de Resoluciones Concursales desde 2005, pero ofrecía información parcial y con ciertas deficiencias.

El nuevo Registro Público Concursal servirá para informar tanto de las resoluciones procesales que se adopten a lo largo del concurso, como de las aperturas de negociaciones para alcanzar los acuerdos extrajudiciales y su finalización, y también de los asientos registrales derivados de los mismos.

**2**

**¿Sabes que el 1 de febrero de 2014 es la fecha límite para que los instrumentos de pago nacionales sean**

**reemplazados por los nuevos instrumentos de la SEPA (“Zona Única de Pagos en Euros”)?**

El 1 de febrero de 2014, marcará un antes y un después en la forma en la que estamos llevando a cabo nuestras relaciones de cobros/pagos entre clientes y proveedores. A partir de dicha fecha, *todas las transferencias y domiciliaciones que se realicen en España y en el resto de los países de la zona euro serán únicamente posibles a través del régimen SEPA (“Single Euro Payments Area”, en español: Zona Única de Pagos en Euros)*. Además, este nuevo espacio común permitirá que todos los consumidores comunitarios disfruten de las mismas condiciones a la hora de utilizar estos mecanismos.

**3**

**¿Sabes que la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en sentencia de 19 de septiembre de 2013**

**ha resuelto que el derecho a la información de los accionistas de una compañía hay que entenderlo en el sentido más amplio posible, pero siempre que no perjudique los intereses de la empresa?**

Tras una estimación inicial por parte del Juzgado de lo Mercantil de una demanda basada en la infracción del derecho de información de un accionista, la Audiencia Provincial de Barcelona estimó el recurso de apelación y consideró que tal vulneración del derecho de información no se había producido. El Tribunal Supremo, en esta sentencia de la Sala de lo Civil de 19 de septiembre de 2013 estima el recurso de casación 1643/2010 y se alinea con la postura adoptada por el Juez de lo Mercantil.

El conflicto se plantea entre un socio y el resto de accionistas de una empresa familiar. El accionista solicita durante la Junta documentación, que excede de la prevista en el artículo 212 LSA, de tal naturaleza y volumen que la petición no puede ser resuelta en ese momento.

El Tribunal resuelve que las peticiones de documentación que por su desproporción muestren claramente estar encaminadas a no poder ser atendidas por la sociedad y, ante la mínima insatisfacción, provocar un motivo de impugnación de los acuerdos, tienen carácter abusivo. El derecho a la información de los accionistas de una compañía hay que entenderlo en el sentido más amplio posible, pero siempre que no perjudique los intereses de la empresa.

LE RECORDAMOS QUE ESTAS NORMAS YA HAN SIDO COMENTADAS Y ANALIZADAS EN EL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR DIARIO (CAD) NO OBSTANTE, TAMBIÉN LAS PODRÁ ENCONTRAR EN EL RESUMEN FINAL DEL MES "CA CIERRE DEL MES", Y POR ÚLTIMO SI LE RESULTA MÁS FÁCIL TAMBIÉN LAS ENCONTRARÁ EN NUESTRA PLATAFORMA WEB WWW.PLANIFICACION-JURIDICA.COM

**FISCAL**

Declaración de bienes y servicios de contratación centralizada  
(BOE, 04-11-2013)

Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras  
(BOE, 30-10-2013)

Registro electrónico auxiliar de la Dirección General de Ordenación del Juego y los documentos electrónicos normalizados de su ámbito de competencia  
(BOE, 29-10-2013)

Relación de documentos electrónicos normalizados del ámbito de competencia del registro electrónico del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas  
(BOE, 28-10-2013)

Modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003 en materia de revisión en vía administrativa Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e Inspección tributaria y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación  
(BOE, 26-10-2013)

**LABORAL**

Relación de fiestas laborales para el año 2014  
(BOE, 20-11-2013)

Plazos especiales para el ingreso de las diferencias resultantes por la que se fijan para el ejercicio 2013 las bases normalizadas de cotización a la Seguridad Social, por contingencias comunes, en el Régimen Especial de la Seguridad Social para la Minería del Carbón  
(BOE, 14-11-2013)

Derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social  
(BOE, 01-11-2013)

**MERCANTIL**

Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal  
(BOE, 15-11-2013)

Características de las operaciones de préstamo a suscribir con Entidades Locales en la segunda fase del Fondo para la financiación de los pagos a proveedores  
(BOE, 14-11-2013)

Características de las operaciones de préstamo a suscribir con las Comunidades Autónomas previstas en la segunda fase del Fondo para la financiación de los pagos a proveedores  
(BOE, 14-11-2013)

Características principales del segundo tramo de la tercera fase del mecanismo de pago a proveedores  
(BOE, 14-11-2013)

**CONTABLE**

Procedimiento de rendición al Tribunal de Cuentas de las cuentas anuales y demás información de carácter anual, trimestral y mensual a remitir a la Intervención General de la Administración del Estado  
(BOE, 21-11-2013)

Información pública sobre la Norma Técnica de Auditoría sobre "Relación entre auditores"  
(BOE, 13-11-2013)

Información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre "Auditoría de un solo estado financiero", resultado de la adaptación de la Norma Internacional de Auditoría 805  
(BOE, 13-11-2013)

Nuevas normas técnicas de auditoría (NIA-ES). Adaptación de las Normas Internacionales de Auditoría  
(BOE, 13-11-2013)

Normas contables, cuentas anuales, estados financieros públicos y estados reservados de información estadística de los Fondos de Activos Bancarios  
(BOE, 25-10-2013)

Marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento  
(BOE, 25-10-2013)

Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas  
(BOE, 21-10-2013)

Otra información relevante que cada mes se incluye en Conocimiento Asesor Diario y en el informe "Cierre del mes"

- Resumen semanal de normativa Autonómica
- Informe sobre las Subvenciones más relevantes del mes
- Noticias de prensa
- Novedades legislativas
- Resúmenes Actualidad Normativa
- Artículos doctrinales
- Consejos y habilidades
- Alertas Convenios Colectivos
- Alertas Subvenciones
- Base de Datos
- Proyectos Normativos
- Los expertos opinan
- Biblioteca (Hemos leído para usted, Boletín de Sumarios y Doctrina del Autor)
- Noticias del sector despachos
- Casos prácticos
- Noticias sectoriales
- Formularios
- Jurisprudencia



# Habilidades de Asesor

## ¿Cómo generar negocio o leads con su web?



Hoy en día una de las herramientas más eficaces para generar leads (contactos potenciales o persona o empresa que tiene interés en su servicio) y hacer crecer su negocio a través de la web.

**E**fectivamente, cuando buscamos un producto o servicio, automáticamente entramos en el motor de búsqueda de Google. En principio, nos dirigimos por comodidad hacia los primeros resultados de la lista. Una vez identificada la respuesta, con un clic abrimos su página web y descubrimos su contenido. Este contenido tiene que responder a nuestras necesidades de manera clara y atractiva. Luego, puede ser que una oferta especial o la posibilidad de recibir una newsletter nos atraigan y así decidimos rellenar un formulario de contacto. Como consecuencia, se genera entonces un lead para el proveedor elegido.

Por lo tanto, los factores clave para poder generar leads son en primer lugar, generar tráfico en la web gracias a su posicionamiento en el motor de búsqueda de Google (o SEO – Search Engine Optimization) en segundo lugar, el contenido inteligible y atractivo de la web (marketing de Contenido) y por fin las llamadas a la acción (ofertas, newsletter, videos, etc.). Otro tema de gran importancia es el seguimiento de estos leads a largo plazo.

- **Posicionamiento optimizado de la web en el motor de búsqueda**

Básicamente, lo que cuenta es un contenido de calidad. Para estar en el primer lugar hay que ofrecer contenidos de primera categoría. Los trucos no valen a largo plazo: con el tiempo, sin un trabajo duro y constante la web volverá al posicionamiento que le corresponde.

- **Contenido atractivo y actualizado de la web**

Los textos tienen que tratar de las preocupaciones de sus potenciales clientes, tienen que ser de calidad y útiles. Los indi-

adores más importantes de una web son cuántas personas encuentran lo que quieren y el tiempo que tardan en hallarlo.

Tener un blog integrado es actualmente estratégico dado que permite expresarse sobre temas de actualidad de manera regular, posicionarse como experto en un área, y difundir los contenidos en muchos otros medios tal y como son los foros y redes sociales.

Además, es aconsejable incluir testimonios de clientes, informes gratuitos y videos. Este último es un formato de información imprescindible a la hora de definir una estrategia de contenido online.

- **Las llamadas a la acción potenciadas**

Una llamada a la acción bien diseñada puede aumentar drásticamente la tasa de conversión.

Por ejemplo, conseguir un informe gratuito, un asesoramiento sin coste, o un descuento sobre la primera factura, son elementos que atraen y que ayudan a convencer. El cliente potencial rellenará más fácilmente el formulario de contacto para recibir información adicional.

Por lo menos, hace falta un botón “Llámeme” o “Más información” muy destacado para ayudar a tomar la acción.

- **Seguimiento exhaustivo de los leads a largo plazo**

Es imprescindible prever una base de datos en el back office en el cual se grabaran los datos de los clientes potenciales automáticamente para poder contactar con todos ellos tan pronto como sea posible y permitir un seguimiento eficiente de las personas que se lo quieran pensar. Lo ideal es disponer un programa de CRM (Customer Relationship Management) como repositorio de esta información tan relevante.

Asimismo la generación de leads online depende en su mayoría del contenido de su web. Aparte, el email marketing, la publicidad online (SEM) y la presencia en las redes sociales son también áreas del marketing digital que permiten generar leads pero de manera menos directa. Entre otros, las redes sociales potencian en prioridad su reputación antes de generar leads. Acabaría este artículo animándole: merece mucho la pena el esfuerzo que supone mejorar y optimizar su contenido online.

Amélie Lafore

EN ESTA SECCIÓN INCLUIREMOS ENTREVISTAS, ASÍ COMO LAS OPINIONES DE GRANDES PROFESIONALES DE LA ASESORÍA, QUE NOS AYUDEN A CRECER Y A MEJORAR EN LA PROFESIÓN DE ASESORES

Este mes incluimos las siguientes opiniones:

## Que predicciones a nivel de evolución del sector y planificación en la toma de decisiones para el 2014 nos podría definir o relacionar



**Javier Quilez**  
Socio-Director Gefice, S.L.  
[www.gefice.com](http://www.gefice.com)

Las últimas normativas aprobadas (criterio de caja en el IVA, declaración de bienes en el extranjero, SEPA, reforma laboral, etc.) hacen que hoy más que nunca las empresas nos necesiten, por lo que los despachos profesionales tenemos que planificar un 2014 previendo un crecimiento progresivo y una fuerte inversión en formación de nuestros equipos profesionales.



**Antonio Sánchez Gervilla**  
Abogado. Socio-Director  
Sanger Abogados y  
Asesores tributarios  
[www.sangerabogados.com](http://www.sangerabogados.com)

En mi opinión, durante el 2014 el sector de los servicios profesionales va a continuar ajustándose, tanto en lo referente al número de profesionales como al número de operadores que interactúan en el sector. Así, por un lado, será muy intenso en cuanto a los ajustes en el número de profesionales que integran las firmas, siendo que éstas van a continuar ajustando las plantillas a la nueva realidad, buscando, ante todo, la productividad. Es decir: personal que tenga muy en cuenta que hoy día ya no –sólo- es necesario un profundo conocimiento técnico, sino que hay que aportar –además- negocio a la firma. Por este motivo, los salarios van a continuar con una tendencia hacia el equilibrio entre lo que aporta el profesional a la firma y lo que percibe de la misma; por otra parte, las firmas continuarán en búsqueda de oportunidades de crecimiento, que les permita conseguir el necesario volumen para ser competitivas y rentables, pues, dados los cambios operados en el sector, es indiscutible que en estos momentos se necesita un determinado volumen para ser competitivo y rentable. Por ello, auguro –también- un 2014 muy intenso en operaciones de venta, adquisición, integración y/o fusión de despachos profesionales.