

CONTENIDO

Contabilidad y auditoría

- 1.- Consulta 1-2 de auditoría del BOICAC 111/2017
- 2.- Nuevo informe de auditoría: principales novedades
- 3.- Resolución de 5 de diciembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) sobre el rechazo del depósito de cuentas anuales por no informar del PMP a proveedores.
- 4.- Resolución de 29 de noviembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador mercantil XI de Madrid, por la que se rechaza el depósito de cuentas de una sociedad correspondiente al ejercicio 2016
- 5.- Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.
- 6.- Se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) nuevas Normas de Información Financiera (NIIF).

Fiscal

- 1.- Medidas tributarias aprobadas para 2018
- 2.- Novedades en los Reglamentos de IRPF, IS e IVA
- 3.- La AEAT impone una nueva obligación de información a las plataformas colaborativas en el arrendamiento de inmuebles de uso turístico
- 4.- Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias

- 5.- Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Decreto Foral 114/2017

- 6.- Diferimiento del IVA a la importación para contribuyentes que tributen exclusivamente por IVA a la Hacienda Tributaria de Navarra.

Legal y Compliance

- 1.- Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público
- 2.- Sentencias sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas
- 3.- Compliance ¿Cuántos son los recursos necesarios?
- 4.- Últimas actuaciones de la CNMC
- 5.- Lista negra de paraísos fiscales UE
- 6.- Ampliación de la responsabilidad de administradores a los administradores de hecho

Laboral

- 1.- Tratamiento de las dietas según la Inspección de Trabajo

En colaboración:

Moore Stephens LP S.L.

www.mszaragoza.com

AR Asociados (Aragón)

www.arasociados.com

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1.- Consulta 1-2 de auditoría del BOICAC 111/2017

2.- Nuevo informe de auditoría: principales novedades

3.- Resolución de 5 de diciembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) sobre el rechazo del depósito de cuentas anuales por no informar del PMP a proveedores.

4.- Resolución de 29 de noviembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador mercantil XI de Madrid, por la que se rechaza el depósito de cuentas de una sociedad correspondiente al ejercicio 2016

5.- Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

6.- Se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) nuevas Normas de Información Financiera (NIIF).

Consulta 1 de auditoría del BOICAC 110/2017

La consulta trata sobre la normativa a tener en cuenta para determinar el primer ejercicio en el **cómputo del plazo de contratación** a efectos de establecer la **obligación de rotación** en determinadas circunstancias.

Se plantea el supuesto de una entidad, en la que el mismo auditor viene auditando sus cuentas anuales desde el ejercicio 1995 (primer ejercicio auditado) hasta la actualidad, y en la que se dan las siguientes circunstancias:

- ❖ Desde el ejercicio 1995 y hasta el ejercicio 2005 la entidad cumplía las condiciones de entidad de interés público (EIP) en razón del tamaño de acuerdo con las cifras establecidas en el artículo 15.1.e) del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas (RAC original, en adelante), y vigente desde el 5 de noviembre de 2011 hasta su modificación por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre, en su disposición final primera (RAC modificado).
- ❖ Sin embargo, en los citados ejercicios 1995 a 2005 la entidad no cumpliría con las nuevas condiciones establecidas a estos efectos por el RAC modificado, al haber sido elevadas de forma considerable las cifras a este respecto por el mencionado Real Decreto.
- ❖ Desde el ejercicio 2006 y hasta la actualidad la entidad si cumpliría en todos los ejercicios las condiciones establecidas en el RAC modificado.

En consecuencia, se plantea la duda de si a la hora de determinar cuándo la entidad cumple por primera vez las condiciones establecidas para ser considerada EIP a efectos de la obligación de rotación de acuerdo con el régimen transitorio regulado en el artículo 41 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, sobre los

requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE en adelante), deben aplicarse las condiciones establecidas en el RAC original o las del RAC modificado. Es decir, si en el cómputo a efectos de rotación debe considerarse que la entidad ya era EIP en el ejercicio 1995 (y hasta el ejercicio 2005), al cumplir las condiciones establecidas en el artículo 15 del RAC original, o si por el contrario la consideración de EIP por primera vez no se produce hasta que se cumplen las condiciones del RAC modificado, por primera vez en el ejercicio 2006.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas responde lo siguiente:

- i. Debe tenerse en cuenta la **consulta 3 del BOICAC nº 109/2017** en relación con el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público a efectos de la obligación de rotación del auditor de cuentas o sociedad de auditoría, de conformidad con lo exigido por el **artículo 17 del RUE y por el artículo 40.1 y 2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio de Auditoría de Cuentas** (LAC, en adelante), en la que se indicaba el criterio del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y que asimismo afecta al caso planteado. Dicha consulta concluía que: “como criterio general, para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una entidad de interés público, a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.”



- ii. El **artículo 41 del RUE establece un régimen transitorio a efectos de la obligación de rotar para los auditores de cuentas que venían auditando EIP con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del RUE**. Dicha obligación se determina en función del número de ejercicios consecutivos que hubiesen auditado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor del propio RUE y por referencia a dicha fecha. La entrada en vigor del RUE, según su artículo 44, se produce a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea, el 27 de mayo de 2014, por lo que **la fecha de entrada en vigor es el 17 de junio de 2014**. De este modo:

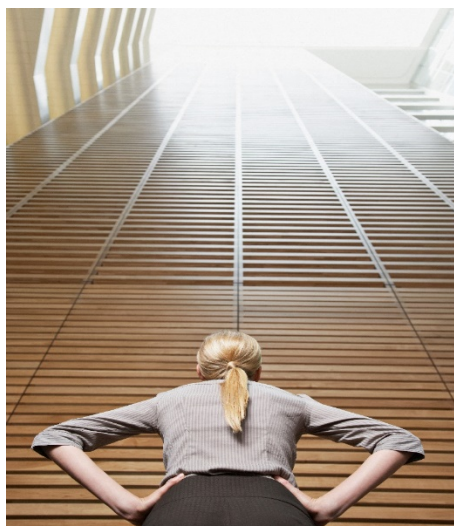
1. **A partir del 17 de junio de 2020**, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 20 años o más consecutivos a 17 de junio de 2014.
2. **A partir del 17 de junio de 2023**, una entidad de interés público no asumirá ni prorrogará un encargo de auditoría con un auditor legal o una sociedad de auditoría si dicho auditor o dicha sociedad de auditoría han estado prestando servicios de auditoría a la citada entidad de interés público durante 11 años o más, pero menos de 20, consecutivos a 17 de junio de 2014.

Puede concluirse que, **para el cómputo de los períodos máximos de contratación en una EIP a efectos de determinar la obligación de rotación, el inicio de dicho periodo será el del primer ejercicio del encargo del auditor en que dicha entidad cumpliera las condiciones establecidas por la normativa (europea o nacional) para tener tal consideración, y ello independientemente del momento en que fuese incorporada la definición de entidad de interés público a la normativa.**

Los parámetros a tener en cuenta por razón de tamaño para cada ejercicio serán tenidos en cuenta según la fecha de entrada en vigor del Real Decreto 877/2015:

Ejercicios	Importe Neto de cifra de negocios	Trabajadores
Anteriores al 4 de octubre de 2015	Superiores a 200.000.000 euros	Superiores a 1.000 empleados
Posteriores al 4 de octubre de 2015	Superiores a 2.000.000.000 euros	Superiores a 4.000 empleados

Para el caso planteado, el ICAC resuelve que la entidad en cuestión cumplía ya en el ejercicio 1995 las condiciones de EIP, al resultar de aplicación los parámetros establecidos en el RAC aprobado en su redacción original. Por tanto, dicha **entidad se encontraría en el supuesto previsto en el artículo 41.2 del RUE, al llevar 19 ejercicios consecutivos siendo auditada por el mismo auditor** a la fecha de entrada en vigor del RUE, por lo que **no podrá asumir o prorrogar el encargo de auditoría con este mismo auditor a partir de junio de 2023, a menos que en algún ejercicio de dicho período la entidad dejase de tener la consideración de EIP, en cuyo caso cesaría el cómputo que determina la obligación de rotación** tal y como se exige en el propio RUE, al no darse la condición de que la auditoría se realice en ejercicios consecutivos.



Consulta 2 de auditoría del BOICAC 111/2017

La consulta versa sobre el régimen de la auditoría de las cuentas anuales en sociedades de capital de titularidad municipal, a raíz de la aprobación del Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico de control interno en las entidades del Sector Público Local.

El Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico de control interno en las entidades del Sector Público (RCI, en adelante), ha incorporado un desarrollo normativo relativo al control financiero de la actividad económico-financiera del sector público local, en términos similares a los previstos en otros ámbitos del sector público, como el estatal o autonómico.

Las cuestiones que se plantean vienen referidas a si en la auditoría de cuentas anuales de sociedades mercantiles municipales resulta aplicable el régimen previsto en la legislación mercantil y de auditoría de cuentas cuando dichas sociedades estén obligadas a auditar sus cuentas anuales de acuerdo con dicha legislación; o si por el contrario en este tipo de sociedades en materia de auditoría de cuentas en todo caso rige el régimen jurídico de control interno regulado en el nuevo RCI.

El RCI viene a desarrollar reglamentariamente las formas de ejercicio del control financiero de la actividad económica-financiera del sector público local, de tal forma que en el **artículo 29.3 del RCI** se regula, como una de las modalidades de ejercicio del control financiero, la auditoría pública. Y en la letra A de este artículo la auditoría de cuentas anuales, como una forma de la auditoría pública, en los siguientes términos:

La auditoría de cuentas, que tiene por objeto la verificación relativa a si las cuentas anuales representan en todos los aspectos significativos la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados de la entidad y, en su caso, la ejecución del presupuesto de acuerdo

con las normas y principios contables y presupuestarios que le son de aplicación y contienen la información necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

El órgano interventor de la Entidad Local realizará anualmente la auditoría de las cuentas anuales de:

- i. Los organismos autónomos locales.
- ii. Las entidades públicas empresariales locales.
- iii. Las fundaciones del sector público local obligadas a auditarse por su normativa específica.
- iv. Los fondos carentes de personalidad jurídica cuya dotación se efectúe mayoritariamente desde los Presupuestos Generales de la Entidad Local.
- v. Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia adscritos a la Entidad Local de conformidad con la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- vi. Las sociedades mercantiles y las fundaciones del sector público local no sometidas a la obligación de auditarse que se hubieran incluido en el plan anual de auditorías

Las auditorías de cuentas se realizarán sobre las cuentas anuales cuyo ejercicio contable se cierre a partir de 1 de enero de 2019

Es decir, para que las cuentas anuales de una sociedad mercantil municipal sean auditadas por el órgano interventor local correspondiente deben darse dos condiciones:

- i. que dicha sociedad no tenga la obligación legal de auditar sus cuentas anuales atendiendo a la normativa mercantil (Código de Comercio y texto refundido de la ley de sociedades de capital, aprobado por el real decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio –TRLSC, en adelante-) o de auditoría de cuentas (Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas-LAC, en adelante) que le resulte de aplicación;
- ii. que dándose la anterior condición además se encuentre incluida en el plan anual de auditoría de dicho órgano de control.

Ahora bien, esto no quiere decir que las sociedades municipales sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales por la legislación mercantil, por el hecho de que sus cuentas anuales sean auditadas por un auditor de cuentas en el ámbito mercantil, no estén sujetas al control financiero de su actividad por parte del órgano de control local correspondiente, que se ejercerá por éste de conformidad con lo establecido en el artículo 29 del RCI y aplicando las normas de control financiero y auditoría vigentes para el sector público estatal (art. 29.4 del RCI), no resultando necesario en estos casos una auditoría de cuentas anuales.

¿Cuándo una sociedad mercantil municipal tiene la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría desde el ámbito de la normativa mercantil?

Las sociedades mercantiles municipales están obligadas a someter sus cuentas anuales a la auditoría de cuentas regulada en la LAC cuando en dichas sociedades se de alguna de las circunstancias previstas en el artículo 263 del TRLSC o en la disposición adicional primera de la LAC y su norma de desarrollo.

El artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), indica:

Se exceptúa de la obligación de someter a auditoría las cuentas anuales a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes (aplicable a sociedades de capital):

Partida	Importe
Activo	No supere 2.850.000 euros
Importe Neto de Cifra de Negocios	No supere 5.700.000 euros
Trabajadores	Número medio no supere 50 trabajadores

Recordar que cuando una Sociedad, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos, en cuanto a lo señalado anteriormente, si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

En esta norma legal no se prevé ninguna excepción a la citada obligación de auditar las cuentas anuales de las sociedades en razón de quienes sean los titulares de sus acciones o participaciones sociales, ni tampoco en el supuesto de que lo sea alguna de las administraciones públicas.

Asimismo, la Ley de Auditoría de Cuentas, establece:

i. “Disposición adicional primera. Auditoría obligatoria.

[...]

Lo previsto en esta disposición adicional no es aplicable a las entidades que formen parte del sector público estatal, autonómico o local, sin perjuicio de lo que disponga la normativa que regula dichas entidades del sector público. En todo caso, lo previsto en esta disposición adicional será aplicable a las sociedades mercantiles que formen parte del sector público estatal, autonómico o local.”

ii. Disposición adicional segunda: En cuanto a la auditoría de cuentas anuales de las entidades receptoras de subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, se indica:

*“1. En desarrollo de lo dispuesto en la disposición adicional primera, apartado 1.e) del texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, y sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, las entidades, cualquiera que sea su naturaleza jurídica y siempre que deban formular cuentas anuales conforme al marco normativo de información financiera que le sea aplicable, que **durante un ejercicio social hubiesen recibido subvenciones o ayudas con cargo a los presupuestos de las Administraciones Públicas o a fondos de la Unión Europea, por un importe total acumulado superior a 600.000 euros, estarán obligadas a someter a auditoría las cuentas anuales correspondientes a dicho ejercicio y a los ejercicios en que se realicen las operaciones o ejecuten las inversiones correspondientes a las citadas subvenciones o ayudas, [...].”***

En resumen, para las sociedades mercantiles públicas que estén sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría conforme a la normativa mercantil, la auditoría se regirá por lo dispuesto en la LAC y su normativa de desarrollo, mientras que cuando estas sociedades no tengan tal obligación mercantil, la auditoría de las cuentas anuales de dichas sociedades podrá incluirse en el plan anual de auditoría del órgano de control financiero público de la Administración correspondiente, resultando de aplicación en este caso las normas de auditoría del sector público, y no el régimen contenido en la LAC y su normativa de desarrollo.

Por tanto, en el caso de sociedades mercantiles públicas sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, el régimen aplicable será el mercantil y de auditoría de cuentas, abarcando todos los aspectos relativos a esta materia, como las normas de auditoría aplicables y las referentes al nombramiento de auditor, plazos e inscripción en el registro mercantil, etc.

El ICAC concluye lo siguiente atendiendo a lo establecido tanto en la normativa reguladora del sector público local como en la normativa mercantil, en relación con la auditoría de las cuentas anuales de sociedades mercantiles municipales:

- a.)** Las sociedades mercantiles municipales que tengan la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, de conformidad con la normativa mercantil o de auditoría de cuentas, estarán sujetas en cuanto a la realización de dicha auditoría al régimen establecido en la LAC y su normativa de desarrollo, en todos sus aspectos: normas de auditoría a aplicar, nombramiento de auditor, revocación e inscripción en el registro mercantil, etc., sin ninguna distinción a este respecto de cualquier otra sociedad mercantil, ni siquiera por razón de la titularidad de las acciones o participaciones sociales.

- b.) Las sociedades mercantiles municipales que no tengan la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, de conformidad con la normativa mercantil o de auditoría de cuentas, y que se incluyan en el plan anual de auditoría del órgano de control financiero de la administración pública correspondiente, serán realizadas por dicho órgano de control con sujeción a las normas de auditoría del sector público.
- c.) Sin perjuicio de lo señalado en las dos letras anteriores, no hay que olvidar que las sociedades mercantiles públicas se encuentran sujetas al control interno y control financiero de su actividad económico-financiera que tienen atribuidos los órganos interventores de las administraciones públicas respecto a dichas sociedades y que resultan aplicables en todo caso.

Nuevo informe de auditoría: principales novedades

La normativa reguladora de auditoría en España se ha visto modificada recientemente como resultado de la adaptación a la normativa europea e internacional. La publicación de la Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas y la Resolución del ICAC de 23 de diciembre de 2016, por la que se revisan varias Normas Internacionales de Auditoría (NIA-ES), y que introduce entre otras modificaciones la NIA-ES 701, tienen como resultado un **cambio significativo en el informe de auditoría**, tanto en el contenido como en su estructura.

La aplicación de esta nueva normativa es obligatoria para los trabajos de auditoría de cuentas de estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016. En todo caso, esta modificación normativa será de aplicación a los trabajos de auditoría de cuentas contratados o encargados a partir del 1 de enero de 2018, independientemente de los ejercicios económicos a los que se refieran los estados financieros objeto del trabajo.

El nuevo informe de auditoría busca mejorar el **valor comunicativo** del mismo y proporcionar una **mayor transparencia** acerca de la sociedad auditada, así como de los procedimientos realizados por la auditoría.

Principales modificaciones

ESTRUCTURA

El párrafo de “**Opinión**” pasa a ocupar el **primer lugar**, seguido del párrafo de “**Fundamento de la Opinión**” que ahora adquiere el carácter de **obligatorio**, independientemente de si la Opinión es o no modificada, incluyendo, además de la descripción de las salvedades que correspondan, una manifestación sobre la independencia del auditor.

Opinión
Fundamento de la opinión
Aspectos más relevantes de la auditoría
Otra información: Informe de gestión
Responsabilidades de los Administradores en relación a las cuentas anuales
Responsabilidades del auditor en relación con la auditoría de cuentas

NUEVO APARTADO: CUESTIONES MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (EIP) / ASPECTOS MÁS RELEVANTES DE LA AUDITORÍA (NO EIP)

Este nuevo requerimiento de información es la mayor novedad del nuevo informe de auditoría.

La Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas, establece en su artículo 5 que el informe de auditoría deberá contener la siguiente información: **“Asimismo, se describirán los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales, incluidas las debidas a fraude, un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.”**

Esta información a revelar son las “Cuestiones Clave de la auditoría” (en adelante CCA) que se define de la siguiente manera: “Aquellas cuestiones (aspectos) que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor

significatividad en la auditoría de los estados financieros del período actual. Las CCA de la auditoría se seleccionan entre las cuestiones comunicadas a los responsables del gobierno de la entidad.



Para Entidades de Interés Público (EIP), este apartado se llamará “**Cuestiones Claves de auditoría**” y para no EIP “**Aspectos más relevantes de auditoría**”.

Además de distinta denominación, para determinar las cuestiones clave de auditoría, el auditor de EIP tendrá en cuenta lo siguiente:

- a.) Áreas de mayor riesgo valorado de incorrección material, o los riesgos significativos.
- b.) Los juicios significativos del auditor en relación con las áreas de los estados financieros que han requerido juicios significativos de la dirección, incluyendo las estimaciones contables para las que se ha identificado un grado elevado de incertidumbre en la estimación.
- c.) El efecto en la auditoría de hechos o transacciones significativos que han tenido lugar durante el periodo.

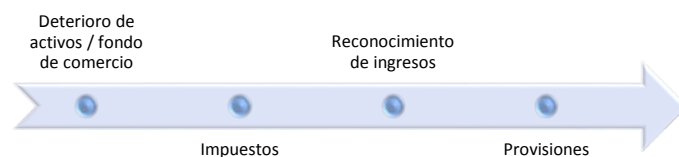
En el caso de auditoría de no EIP, únicamente será obligatorio tener en cuenta las circunstancias del apartado a), pudiendo ser las circunstancias de los apartados b) y c) tenidas en cuenta de forma voluntaria.

En todo caso, la información que se incluirá en el informe es la siguiente:

- Descripción de cada “Cuestión clave de auditoría” (CCA), que incluirá una referencia a la correspondiente información financiera contenida en las cuentas anuales siempre que sea posible.
- Motivo por el cual se ha considerado CCA
- Modo en que se ha tratado la cuestión en auditoría

Esta información no constituye una opinión separada sobre la información comunicada en relación a los AMRA (Aspectos más Relevantes de la Auditoría)

En el año 2013, en Reino Unido se produjeron cambios normativos en la auditoría que son asimilables a este nuevo enfoque de las NIAS-ES. Desde dicho cambio normativo, Algunos de los riesgos /áreas más representativas de la auditoría que se han puesto de manifiesto son:



INCERTIDUMBRE MATERIAL RELACIONADA CON LA EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

Cabe hacer una mención especial al tratamiento que debe darse a la incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento.

Con la normativa anterior, en caso de existir una incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento, ésta se ponía de manifiesto a través de un Párrafo de énfasis, siempre que se hubiera incluido toda la información exigida en las cuentas anuales.

Tras las modificaciones normativas, si existe una incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento y se ha revelado adecuadamente este hecho en las cuentas anuales, el auditor incluirá una sección separada en el Informe con el título “**Incetidumbre material relacionada con la Empresa en Funcionamiento**”.

Por otro lado, si el auditor identifica hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, éste determinará si existe o no una incertidumbre material relacionada con hechos o condiciones que pueden generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento. Además, comprobará que en los estados financieros se haya revelado adecuadamente la información requerida por el marco normativo contable y que se haya aplicado correctamente el principio de empresa en funcionamiento.

En síntesis, pueden darse las siguientes situaciones:

Que <u>no exista</u> una incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento, si bien haya sido una <u>cuestión significativa</u> en la auditoría.	Cuestión clave de auditoría
Que <u>exista</u> una incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento que <u>haya sido revelada adecuadamente</u> en los estados financieros	Opinión no modificada y sección separada del Informe: Incertidumbre material relacionada con la Empresa en Funcionamiento
Que <u>exista</u> una incertidumbre material sobre el principio de empresa en funcionamiento que <u>no haya sido revelada adecuadamente</u> en los estados financieros	Opinión con salvedades o desfavorable
Que se haya <u>utilizado inadecuadamente el principio de empresa en funcionamiento</u>	Opinión desfavorable

OTRA INFORMACIÓN: INFORME DE GESTIÓN

El párrafo “Otra información: informe de gestión”, incluirá la opinión del auditor sobre la concordancia del informe de gestión, así como sobre su contenido y presentación de acuerdo a la legislación actual. Antes de las modificaciones legislativas, se informaba únicamente de la concordancia de la información del Informe de Gestión con la proporcionada en las cuentas anuales; en cambio, ahora, si se detectan errores (incluida la omisión de información), se indicará

en el informe de auditoría como una salvedad, es decir, con este cambio normativo los **auditores deberán también opinar sobre el informe de gestión.**

Resolución de 5 de diciembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y el Notariado (DGRN) sobre el rechazo del depósito de cuentas anuales por no informar del PMP a proveedores.

El Registro Mercantil de Valencia **rechazó el depósito** de cuentas anuales de una sociedad valenciana debido a que en las citadas cuentas **no se acompañaba el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto ni se informaba del Período medio de pago a proveedores.**

El representante legal de esta sociedad interpuso recurso en el que alegaba que:

- (i) El RD 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el PGC, PGC Pymes, NFCAC y PLGCESFL, introdujo, entre otras novedades, que aquellas empresas que formularan cuentas acogiendo al modelo Pymes o PGC Abreviado no están obligadas a presentar el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.
- (ii) De acuerdo con la Directiva 2013/31/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, el período medio de pago a proveedores no forma parte de la información obligatoria, que, de acuerdo con dicha Directiva, tienen que proporcionar las empresas en sus cuentas anuales. Por lo tanto, las sociedades que se acojan al modelo PYME pueden eliminar el período medio de pago a proveedores dado que no viene requerida por ninguna disposición legal.

La registradora Mercantil emitió informe ratificándose en su calificación y la cuestión se trasladó a la DGRN, órgano que acuerda lo siguiente:

- 1) **En cuanto a la falta de inclusión del ECPN en las cuentas anuales:** estimar el motivo del recurso, dado que la normativa no deja lugar a dudas sobre el carácter no obligatorio del ECPN para aquellas sociedades que formulen cuentas en modelo abreviado o Pymes.
- 2) **En cuanto al PMP:** desestimar el motivo del recurso planteado por la empresa y confirmar la obligatoriedad de hacer constar el PMP o, en su caso, indicar el motivo que exima del cumplimiento de la obligación legal. Todo ello, en base a la disposición adicional tercera de la Ley 15/2010, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales y que establece que : *“todas las sociedades mercantiles incluirán de forma expresa en memoria de sus cuentas anuales su período medio de pago a proveedores”*. Asimismo, los modelos oficiales del Registro Mercantil, de carácter obligatorio, requieren proporcionar la información del PMP.

La inclusión de la información sobre el PMP en las cuentas anuales es un **tema controvertido**, ya que de la interpretación de la normativa actual pueden surgir diferentes opiniones. En este caso, la **DGRN concluye sobre la obligatoriedad de proporcionar la información sobre PMP en las cuentas anuales in lugar a dudas**, no obstante, existen opiniones contrarias que consideran que la menor exigencia de información establecida por la Directiva 2013/34UE supone la no inclusión de la información sobre el PMP en las cuentas anuales.



Resolución de 29 de noviembre de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, en el recurso interpuesto contra la nota de calificación extendida por el registrador mercantil XI de Madrid, por la que se rechaza el depósito de cuentas de una sociedad correspondiente al ejercicio 2016

En el Registro Mercantil de Valencia se presentaron las cuentas del ejercicio 2015 de El Registro Mercantil XI de Madrid rechazó el depósito de cuentas anuales de una sociedad debido a que en las citadas cuentas no se acompaña el informe de auditoría de cuentas anuales ni el mismo fue tenido en cuenta a la hora de convocar la junta ordinaria de la sociedad.

El administrador de la sociedad auditada interpuso recurso contra el registrador mercantil alegando lo siguiente:

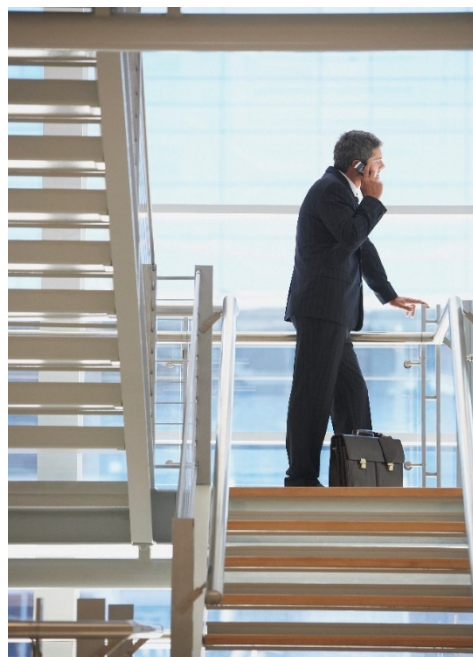
- i) Las cuentas fueron aprobadas en junta general celebrada el día 27 de junio de 2017 sin oposición alguna, y si bien es cierto que por parte del Registro se designó auditor a solicitud de socia minoritaria, la aportación del informe devino imposible a consecuencia del iter de fechas: A 24 de julio de 2017 se presentaron las cuentas para su depósito mientras que la notificación sobre la designación del auditor de cuentas, se produjo días después, el 31 de julio de 2017. Por tanto, era imposible aportar el informe del auditor en el plazo de un mes desde la aprobación de las cuentas en Junta, tanto por no estar notificado su nombramiento, como por el hecho de que no se había realizado.
- ii) Asimismo, no consta que el auditor haya realizado la evaluación de efectivo cumplimiento a que se refiere el artículo 265.3 y 279.1 de la Ley de Sociedades de Capital

La Dirección General de los Registro y del Notariado, resuelve que, **habiendo sido designado auditor a instancia de la minoría, constando dicha circunstancia por inscripción en el folio de la sociedad, y no acompañándose para su oportuno depósito, el correspondiente informe de verificación, no procede que el registrador Mercantil lleve a cabo el depósito de cuentas solicitado.** La situación registral al tiempo de llevar a cabo el depósito de cuentas anuales era la de existencia de auditor nombrado e inscrito a instancia de la minoría por lo que, de conformidad con la continua doctrina de la DGRN, no cabe llevar a cabo el depósito de las cuentas si la solicitud no se acompaña precisamente del preceptivo informe de auditoría realizado por el auditor nombrado e inscrito en el Registro Mercantil:

- i) El hecho de que la junta haya llevado a cabo la aprobación de las cuentas no menoscaba el derecho individual del socio reconocido en el artículo 265.2 de la Ley de Sociedades de Capital. De otro modo, quedaría en manos de la mayoría la eficacia de un derecho que la Ley reconoce al socio. Si las cuentas resultan aprobadas pero un socio minoritario había ejercitado el derecho a que se designe auditor, resulta evidente que el acuerdo de aprobación no podrá resultar en el depósito de las cuentas sin el preceptivo informe del auditor. El artículo 279 de la Ley de Sociedades de Capital, no deja lugar a dudas. «1. *Dentro del mes siguiente a la aprobación de las cuentas anuales, los administradores de la sociedad presentarán, para su depósito en el Registro Mercantil del domicilio social, certificación de los acuerdos de la junta de socios de aprobación de dichas cuentas, debidamente firmadas, y de aplicación del resultado, así como, en su caso, de las cuentas consolidadas, a la que se adjuntará un ejemplar de cada una de ellas. Los administradores presentarán también, el informe de gestión, si fuera obligatorio, y el informe del auditor, cuando la sociedad esté obligada a auditoría por una disposición legal o ésta se hubiera acordado a petición de la minoría o de forma voluntaria y se hubiese inscrito el nombramiento de auditor en el Registro Mercantil.*».

- ii) Hubiera sido procedente reiterar la convocatoria de la junta a fin de que decida si se aprueban o no las cuentas a la vista del informe emitido (vid. artículo 272.2 de la Ley de Sociedades de Capital). Son irrelevantes las causas por las que la administración social llevó a cabo la convocatoria de la junta sin tener en cuenta la circunstancia de que existía una solicitud de designación de auditor por cuenta de una socia minoritaria pues la designación es firme en vía administrativa.
- iii) No resulta procedente la afirmación de que el registrador no tuvo en cuenta el iter de acontecimientos pues dichas cuestiones no pueden constituir el objeto de este expediente. De acuerdo con el **artículo 18.2 del Código de Comercio** la calificación debe llevarse a cabo de acuerdo al contenido de los asientos del Registro. Si, como consecuencia, de la existencia de un expediente de designación de auditor se produce una modificación del contenido del Registro, es evidente que el registrador, al presentarse las cuentas para su depósito, debía tener en cuenta esta circunstancia; la cual, impide la práctica del depósito solicitado.

En consecuencia, la Dirección General de los Registro y del Notariado acuerda desestimar el recurso y confirmar la nota de calificación del registrador.



Real Decreto-ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

Con fecha 25 de noviembre se publicó en el BOE el Real Decreto Ley 18/2017 que transpone la Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos, que modifica el Código de Comercio y el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas.

El objetivo del Real Decreto es aumentar la información no financiera del informe de gestión que acompaña a las cuentas anuales individuales y consolidadas en grandes empresas en lo relativo a cuestiones sociales, medioambientales, recursos humanos, respeto a los derechos humanos y lucha contra la corrupción. La información hará referencia a las medidas adoptadas para promover la igualdad de género, condiciones de trabajo, el diálogo social, el respeto de los derechos sindicales, la seguridad en el lugar de trabajo y las medidas de diálogo y protección con las comunidades locales. En lo que atañe a cuestiones medioambientales, las empresas tendrán que aportar información detallada sobre los efectos actuales y previsibles de sus actividades en el medio ambiente, salud y seguridad, uso de la energía, emisiones de gases de efecto invernadero, consumo del agua y contaminación atmosférica.

¿A quién obliga?

Los sujetos obligados son:

1. Entidades de interés público con **más de 500 trabajadores**, o bien,
2. Entidades de interés público, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos **dos de las tres circunstancias siguientes**:

- 1º. Que el total de las partidas del activo sea superior a 20mill€.
- 2º. Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40mill€.
- 3º. Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.

¿A qué obliga?

La norma no añade ni aclara nada respecto a la Directiva, limitándose a establecer lo que en ella se prevé:

Obligación de presentar en el **informe de gestión un estado no financiero** que contenga información, en la medida en que resulte necesaria para comprender la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y el impacto de su actividad, relativa, como mínimo, a cuestiones:

- Medioambientales
- Sociales
- Cuestiones relativas al personal
- Respeto de los derechos humanos
- Lucha contra la corrupción y el soborno

Deberá incluir:

- a.) Una breve descripción del modelo de negocio del grupo.
- b.) Una descripción de las políticas que aplica el grupo respecto a dichas cuestiones, que incluirá los procedimientos aplicados para la identificación y evaluación de riesgos y de verificación y control, incluyendo qué medidas se han adoptado.

- c.) Los resultados de esas políticas.
- d.) Los principales riesgos relacionados con esas cuestiones vinculados a las actividades del grupo, entre ellas, cuando sea pertinente y proporcionado, sus relaciones comerciales, productos o servicios que puedan tener efectos negativos en esos ámbitos, y cómo el grupo gestiona dichos riesgos.
- e.) Indicadores clave de resultados no financieros que sean pertinentes respecto a la actividad empresarial concreta. Con el objetivo de facilitar la comparación de la información, tanto en el tiempo como entre entidades, se podrán utilizar especialmente estándares de indicadores clave no financieros que puedan ser generalmente aplicados y que cumplan con las directrices de la Comisión Europea en esta materia.

Respecto a la diversidad, deberá disponerse de una política de diversidad para procurar incluir una presencia equilibrada de hombres y mujeres, sin más, perdiendo la oportunidad de promover la diversidad en toda la empresa.

¿Y si no se dispone de información sobre alguna de las cuestiones?

En el caso de que la entidad no aplique ninguna política en alguna de las cuestiones previstas en las letras anteriores, se deberá ofrecer una explicación clara y motivada al respecto en el estado de información no financiera, excepto a la política de diversidad, que tan sólo exige que se ofrezca una explicación al respecto.

En todo caso, la norma tampoco define qué explicación podrá darse como buena, ni durante cuántos ejercicios podrá seguir siendo válida. ¿La explicación de no disponer de recursos suficientes para dar cumplimiento a la norma, podría ser una explicación clara y motivada?

Marcos de referencia

La norma establece que deberá el obligado informe basarse en marcos nacionales, de la Unión europea o internacionales, y se deberá especificar en qué marcos se ha basado.

La norma señala en la exposición de motivos (que no es vinculante), el Sistema de Gestión y Auditoría Ambientales (EMAS), Pacto Mundial de las Naciones Unidas, los principios rectores sobre las empresas y derechos humanos de NNUU, las Líneas Directrices de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para Empresas Multinacionales, la norma ISO26000, la Declaración Tripartita de principios sobre las empresas multinacionales y la política Social de la Organización Internacional del Trabajo, las memorias GRI, u otros marcos internacionales reconocidos. Recoge también las directrices no vinculantes de la Comisión Europea sobre la metodología aplicable a la presentación de información no financiera, de mayo de este año, incluyendo unos indicadores clave de resultados no financieros de carácter general y sectorial, así como hace referencia a la «Guía para la elaboración del informe de gestión de las entidades cotizadas» de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) o en el modelo sobre información integrada de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), recogido en el «Cuadro Integrado de Indicadores (CII-FESG) y su taxonomía XBRL».

En cuanto al contenido de la parte ambiental, da por buena la parte ambiental, para las empresas que hayan obtenido verificación externa EMAS de la totalidad de la actividad, aunque dicho extremo sigue en la exposición de motivos.

Excepción: Excepto graves perjuicios a la posición comercial

España se ha acogido a la peligrosa posibilidad que brindaba la Directiva, de permitir o no, que, en casos excepcionales, se omita la información relativa a acontecimientos inminentes o cuestiones en curso de negociación cuando, en la opinión debidamente justificada de los miembros de los órganos de administración, (y

aquí el Decreto-ley, omite a los órganos de dirección y supervisión que sí preveía la Directiva, así como el hecho de que actúen dentro de los límites de las competencias que les confiera el Derecho nacional y sean colectivamente responsables de dicha opinión), la divulgación de dicha información pueda perjudicar gravemente a la posición comercial de la empresa, siempre que esa omisión no impida una comprensión fiel y equilibrada de la evolución, los resultados y la situación de la empresa, y del impacto de su actividad.

Esta excepción que, el Gobierno podría no haber adoptado, pero ha decidido adoptar, es contraria a todos los principios de ética y transparencia. Inminente, en curso de negociación, posición comercial, perjudicar gravemente... Es como si ante una situación de pérdidas, nos permitieran no ponerlas en las cuentas para no asustar a nuestros colaboradores, proveedores, clientes, inversores...

Sin auditorías ni sanciones

Según la Directiva de la UE, los Estados miembros podían exigir que la información exigida fuera verificada por un prestador independiente de servicios de verificación.

El Decreto-ley español ha optado por que *el auditor compruebe únicamente si la información financiera se encuentra incluida o no*, sin especificar más, a diferencia nuevamente, del legislador italiano, que requiere al auditor, un acta de conformidad en cuanto lo que se establece legalmente, y los principios, metodología y la modalidad de rendición de cuentas que se haya escogido.

Por otro lado, El Decreto-ley, no establece sanción alguna por incumplimiento, a diferencia del legislador italiano, que permite sancionar a los administradores que no cumplan con la obligación de información no financiera, con sanciones administrativas de entre 20.000€ y 100.000€, o a menos que sean constitutivas de delito, cuando la declaración hechos que no se correspondan con la verdad o se omitan datos relevantes, se impondrán sanciones de 50.000€ a 150.000€, para los administradores y para los

órganos de control, así como para los auditores, Alemania, que impondrá la más alta de las cifras de 10m€ o el 5% de la facturación, o el doble de la los beneficios ganados o pérdidas evitadas por el incumplimiento, o Irlanda, que incluso prevé prisión.

Se detalla a continuación los artículos que han cambiado de la normativa vigente hasta el día de la publicación del Real Decreto y la que entrará en vigor a partir del 26 de noviembre de 2017.

Art. 49. Informe de gestión consolidado.Cco., Artículo 262. Contenido del informe de gestión.LSC, Artículo 540. Informe anual de gobierno corporativo, Artículo 35. Informe de auditoría de cuentas anuales. LAC

Las normas aprobadas por el RDL serán de aplicación para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017, y que “los dos ejercicios computables, a efectos de lo dispuesto en los artículos 49.5.b) del Código de Comercio y 262.5.b) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital serán el citado ejercicio 2017 y el inmediato anterior”.



Se publican en el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE) nuevas Normas de Información Financiera (NIIF).

En el Diario Oficial de la Unión Europea L291 de 9 de noviembre se han publicado los nuevos Reglamentos por los que la Unión Europea adopta diversas Normas de Información Financiera (NIIF).

Estos nuevos Reglamentos de la Unión Europea adoptan algunas NIIF nuevas y se modifican otras ya existentes, que como norma general entran en vigor a los 20 días de su publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea.

2017/1990 de la Comisión, de 6 de noviembre de 2017, que modifica el Reglamento (CE) n.º 1126/2008 por el que se adoptan determinadas normas internacionales de contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, **en lo relativo a la Norma Internacional de Contabilidad 7.**

En cuanto a las nuevas NIIF que se adoptan, son las siguientes:

- ❖ **NIIF 16. Arrendamientos.** Esta norma cuando se adapte en España por parte del ICAC, va a provocar cambios muy significativos en el reconocimiento contable de los arrendamientos y en el reconocimiento de los denominados pasivos fuera del balance. El ICAC de momento ha pospuesto la adaptación de esta norma para España, pero desde luego más pronto o más tarde tendrá que adoptarla. Se espera que se adopte en 2019.
- ❖ **NIIF 15. Reconocimiento de los ingresos.** También va a provocar importantes cambios en el reconocimiento de los ingresos, sobre todo en aquellos casos en los que el contrato de venta o prestación de servicios contenga diversas obligaciones de cumplimiento por parte de la empresa suministradora del mismo.

El ICAC actualmente está trabajando para adoptar esta norma, mediante el cambio en el PGC y la publicación de una Resolución al respecto. Se espera que entre en vigor el 1 de enero de 2018.

En cuanto a las modificaciones de las NIIF ya existentes y adoptadas anteriormente, son las siguientes:

- **Modificaciones en la NIIF 4. Contratos de seguros.** Se modifican distintos párrafos de esta NIIF, que afectan principalmente a las entidades que desarrollen predominantemente actividades de seguros; las cuales tras estas modificaciones pueden aplazar la fecha de aplicación de la NIIF 9 hasta el 1 de enero de 2021, en lugar del 01 de enero de 2018 (fecha actual indicada en la referida NIIF 9). Y por tanto, las entidades aseguradoras que cumplan una serie de requisitos, establecidos en la NIIF 4, podrán continuar informando con arreglo a la norma vigente, esto es, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 39, Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración.
- **Modificaciones en la NIIF 12 Impuesto sobre beneficios.** Se modifican distintos párrafos de la NIIF 12, principalmente lo relativo al reconocimiento de activos por impuestos diferidos. Las modificaciones tienen por objeto aclarar la forma de contabilizar los activos por impuestos diferidos relacionados con instrumentos de deuda valorados por su valor razonable. Las entidades aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.
- **Modificaciones de la NIIF 7. Estado de Flujos de Efectivo.** Se modifica esta NIIF sobre todo en lo relativo a "CAMBIOS EN LOS PASIVOS DERIVADOS DE ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN" del Estado de Flujos de Efectivo.

Se añaden los párrafos 44A a 44E y el correspondiente epígrafe.

El principal cambio que la norma pretende, es dar información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en los pasivos derivados de actividades de financiación, incluidos tanto los que se deriven de los flujos de efectivo como los que no tengan reflejo en el efectivo.

Las entidades aplicarán esas modificaciones a los ejercicios anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017.

NIIF 16 PRINCIPALES CAMBIOS EN LOS ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS

La nueva norma cambiará en gran medida el modelo contable que actualmente aplican los arrendatarios, así pues, la NIIF 16 no tendrá efectos en la contabilidad de arrendador, no obstante, **en el caso de los arrendatarios va a tener un impacto muy relevante.**

El tratamiento contable en los arrendamientos operativos dará un vuelco significativo ya que **la nueva norma NIIF 16** no considera la diferenciación entre los **arrendamientos financieros**, que son registrados en el balance, y los **arrendamientos operativos**, que aparecen hasta el momento en la cuenta de resultados o “fuera balance” y que se registran por su cuota mensual y no por sus cuotas futuras. El nuevo modelo, únicamente reconocerá que todos los arrendamientos, financieros u operativos, tengan la misma consideración que los **arrendamientos financieros** actuales y mostrando un activo (derecho del uso del bien) y un pasivo (cuotas futuras a pagar).

¿Qué impactos va a tener la nueva norma? Para los arrendatarios, el nuevo contrato pasará a ser un pasivo y un activo al mismo tiempo, por lo que la nueva resolución va a significar un incremento en el tamaño del balance con nuevos activos, pero a su vez con un aumento del endeudamiento financiero. El impacto contable de la nueva norma, no solamente va a tener un reflejo en el balance, sino que se producirán cambios durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En este caso, las empresas deberán aplicar un método de reconocimiento de

gastos en la práctica totalidad de los contratos, aun cuando abonen rentas anuales constantes.

La dirección de las empresas deberá analizar y evaluar la magnitud del impacto de la nueva norma para determinar qué implicaciones resultará en la actividad de su negocio. Las áreas de revisión podrían ser el efecto de los resultados financieros, el coste de su implementación y que efecto van a tener los cambios propuestos a la práctica de negocio. También, se deberá evaluar qué impacto va a suponer en la cuenta de resultados como por ejemplo el EBITDA y BPA, en el importe del total activo y activos netos y en los principales ratios que afectan como el de apalancamiento, cobertura de intereses y rotación de activos.

Existe la posibilidad de que las empresas puedan estar exentas de aplicar **la nueva norma de arrendamientos operativos**, en este caso los contratos de arrendamientos operativos deberán ser inferior a 12 meses e inferiores a un importe de 5.000 \$.

La nueva norma entrará en vigor a partir de enero de 2019, pero antes de la fecha de entrada las empresas deberán analizar todos los contratos de arrendamientos vigentes y analizar las estimaciones que deberán ser de actualización periódica que puedan ver afectada su balance y cuenta de resultados.

Una de las decisiones más importantes a las que se enfrentarán las empresas y dirección de las empresas a la hora de implementar la **nueva norma NIIF 16** es cómo aplicar el cambio contable, teniendo en cuenta que la norma permite tres posibilidades y que aplicar una u otra puede suponer grandes impactos contables en el primer ejercicio de aplicación o en todo el proceso de implementación. Las opciones que se permiten son:

- i) Rehacer los estados financieros comparativos como si siempre se hubiera aplicado NIIF.
- ii) Reconocer el efecto en los fondos propios en la apertura del ejercicio actual, es decir, el 1/1/2019, que es el año de entrada en vigor.

- iii) Igual que la opción ii) pero con la diferencia de que el activo se valorará a 1/1/2019 como si se hubiera aplicado la NIIF 16 desde el inicio del contrato.

Las empresas deberán analizar las diferencias contables entre las tres opciones posibles y seleccionar aquella que conlleve unos estados financieros más acordes con la imagen fiel de sus estados financieros y con los intereses de la propia empresa.

NIIF 15 PRINCIPALES CAMBIOS EN EL RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS

La nueva NIIF 15 trata del reconocimiento de los ingresos de los contratos que tengan más de una obligación de cumplimiento (esto es un contrato donde se entregasen o se proporcionaran distintos productos o servicios).

La NIIF 15 propone descomponer las distintas obligaciones de cumplimiento del contrato, y aunque estén todas juntas incorporadas a un solo contrato y con un único valor, reconocerlas por separado a medida que se van realizando dichas obligaciones de cumplimiento o desempeño. Para ello es necesario establecer una valoración de las mismas de forma proporcional a su posible valor razonable si se prestasen de forma independiente.

Afectará fundamentalmente al sector de las comunicaciones, ventas con garantías, fidelización de clientes por vales de descuento, etc.

La NIIF 15 establece una serie de pasos que es necesario hacer para su aplicación. Estos pasos son:

1. Identificar el contrato con el cliente.
2. Se identificarán las obligaciones de desempeño o cumplimiento contenidas en el contrato.
3. Se determinará el precio de transacción, incluyendo componentes variables mediante estimaciones.

4. Asignar precio a cada una de las obligaciones de desempeño
5. Se reconocen los ingresos en la medida que se satisfagan cada una de las obligaciones de desempeño

Se puede decir que en esta línea se encuentra ya la actual redacción del PGC, pues en su Norma de Registro y Valoración (NRV) del PGC 14ª Ingresos por ventas y prestaciones de servicios, indica: “Con el fin de contabilizar los ingresos entendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que en los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y servicios anexos; a la inversa transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta”.



FISCAL

1.- Medidas tributarias aprobadas para 2018

2.- Novedades en los Reglamentos de IRPF, IS e IVA

3.- La AEAT impone una nueva obligación de información a las plataformas colaborativas en el arrendamiento de inmuebles de uso turístico

4.- Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias

5.- Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Decreto Foral 114/2017

6.- Diferimiento del IVA a la importación para contribuyentes que tributen exclusivamente por IVA a la Hacienda Tributaria de Navarra.

Medidas tributarias aprobadas para 2018

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El pasado 30 de diciembre, se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 20/2017, de 29 de diciembre, por el que se prorrogan y aprueban diversas medidas tributarias y otras medidas urgentes en materia social, a través del cual se adoptan las siguientes medidas que afectan al ámbito tributario:

1.) Aprobación de los coeficientes de actualización de valores catastrales para 2018

Los coeficientes de actualización de valores catastrales a que se refiere el apartado 2 del artículo 32 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario se fijan para 2018 en los siguientes:

Año de entrada en vigor ponencia de valores	Coefficiente de actualización
1984, 1985, 1986, 1987, 1988, 1989 y 1990	1,08
1994	1,07
1995	1,06
1996	1,05
1997, 1998, 1999 y 2000	1,04
2001, 2002 y 2003	1,03
2005, 2006, 2007, 2008, 2009 y 2010	0,96
2011	0,95
2012	0,91

2.) Prórroga para 2018 de los límites cuantitativos que delimitan el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva en IRPF y del régimen simplificado y el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca del IVA

Con efectos 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida, se modifica la Disposición transitoria 32ª de la LIRPF a efectos de prorrogar a 2018 los límites para la aplicación del método de estimación objetiva que se habían establecido para los ejercicios 2016 y 2017.



De este modo, para 2018 seguirán manteniéndose los siguientes límites cuantitativos cuya superación implica la exclusión de dicho régimen:

- Volumen de rendimientos íntegro en el año inmediato anterior del conjunto de actividades económicas (excepto agrícolas, ganaderas y forestales): **250.000 euros anuales.**
- Volumen de rendimientos íntegros del año inmediato anterior en operaciones por las que se esté obligado a emitir factura por ser el destinatario empresario o profesional: **125.000 euros anuales.**
- Volumen de las compras en bienes y servicios, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, en el ejercicio anterior: **250.000 euros anuales.**

En la misma línea, también se modifica Disposición transitoria 13ª de la LIVA para prorrogar a 2018 los límites cuantitativos para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca que estaban previstos para 2016 y 2017.

Los límites que siguen manteniéndose son los siguientes:

- Para la exclusión del Régimen simplificado:

- Volumen de ingresos en el año inmediato anterior para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (excepto las agrícolas, forestales y ganaderas): **250.000 euros anuales.**

- Para la exclusión del Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca:

- Importe de adquisiciones e importaciones de bienes y servicios para el conjunto de sus actividades empresariales o profesionales (excluidas las relativas a elementos del inmovilizado): **250.000 euros anuales.**

En lo referente a los plazos de renuncias y revocaciones a dichos regímenes, también establece el Real Decreto-Ley plazos especiales para 2018. Habitualmente la renuncia a la aplicación de dichos regímenes debe tener lugar durante el mes de diciembre del ejercicio anterior al que deba surtir efecto, pero para 2018 se establece la posibilidad de renunciar (o revocar

la renuncia ejercitada) en el plazo de un mes a partir del día siguiente a la fecha de publicación en el BOE del real decreto-ley, es decir, hasta el **30 de enero de 2018.**

	2014	2015	2016	2017	2018
VOLUMEN DE RENDIMIENTOS ÍNTEGROS EN EL AÑO INMEDIATO ANTERIOR			<i>Efectos de la DT 32ª LIRPF, por LPGE'16 - Ley 48/2015</i>	<i>Efectos de la DT 32ª LIRPF, por LPGE'16 - Ley 48/2015</i>	<i>(Efectos del RDL 20/2017, de 29.12.17 - BOE del 30 -y nueva DT 32ª LIRPF)</i>
Conjunto de actividades económicas (excepto agrícolas y ganaderas desde 01.01.16...)	450.000 €	450.000 €	250.000 €	250.000 €	250.000 € >150.000 €
Operaciones por las que se esté obligado a emitir factura por ser el destinatario empresario o profesional	-	-	>125.000 €	>125.000 €	125.000 € 75.000 €
Operaciones por las que se soporte la retención del 1% (art. 101.5.d) LIRPF vigente a 31.12.14	a) 50.000 €, siempre que además represente más del 50% del volumen total de rendimientos íntegros correspondientes a las citadas actividades. b) 225.000 €	a) 50.000 €, siempre que además represente más del 50% del volumen total de rendimientos íntegros correspondientes a las citadas actividades. b) 225.000 €	-	-	-
Conjunto de actividades agrícolas y ganaderas forestales).	300.000 €	300.000 €	250.000 €	250.000 €	250.000 €
VOLUMEN DE COMPRAS DE BIENES O SERVICIOS EN EL EJERCICIO ANTERIOR	300.000 €	300.000 €	250.000 €	250.000 €	250.000 € 150.000 €

3.) Fijación del salario mínimo interprofesional para 2018

Según lo dispuesto en la Disposición final única del real decreto-ley, el Gobierno fijará (de acuerdo con lo establecido en el art. 27.1 del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores) el salario mínimo interprofesional para 2018 con un incremento del cuatro por ciento respecto del establecido por el Real Decreto 742/2016, de 30 de diciembre, por el que se fija el salario mínimo interprofesional para 2017.

4.) Entrada en vigor

El Real decreto-ley entra en vigor el día de su publicación en el BOE, es decir, el 30 de diciembre de 2017.

Novedades en los Reglamentos de IRPF, IS e IVA

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El 30 diciembre se publicaron en el BOE varios Reales Decretos que introducen modificaciones en el ámbito tributario. A continuación, se extractan las principales modificaciones que afectan al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

- i.) Se eleva el importe exento de las becas públicas y las concedidas por entidades beneficiarias del mecenazgo para cursar estudios. En particular, la dotación económica actualmente exenta **de 3.000 euros se eleva a 6.000 euros anuales**, cuantía que se incrementa hasta los **18.000 euros anuales** cuando la beca tenga por objeto compensar gastos de transporte y alojamiento para la realización de estudios reglados del sistema educativo, hasta el nivel de máster incluido o equivalente o **hasta 21.000 euros anuales** cuando además se trate de estudios en el extranjero.

En cuanto a las becas para la realización de estudios de doctorado se eleva la **dotación económica exenta hasta 21.000 euros**

anuales si aquellos se cursan en España, y hasta 24.600 euros anuales cuando se efectúen en el extranjero.

- ii.) Se aclara que, dentro de los **gastos de estudio para la capacitación o reciclaje del personal** que no constituyen retribución en especie, se encuentran también aquellos que son financiados por otras empresas o entidades distintas del empleador, siempre que dichas empresas o entidades comercialicen productos para los que resulte necesario disponer de una adecuada formación por parte del trabajador.

De esta forma, la formación recibida por los trabajadores tampoco tendrá la consideración de renta del trabajo en especie para estos últimos, aunque sea un tercero el que, por las razones apuntadas, financie la realización de tales estudios.

- iii.) Se eleva la cuantía diaria exenta de las fórmulas indirectas de prestación del servicio de comedor, esto es, los **vales-comida o documentos similares**, tarjetas o cualquier otro medio electrónico de pago que se entregan al trabajador para atender dicha necesidad.

A tal efecto, se eleva el importe diario exento **de los 9 euros actuales a 11 euros diarios**, con lo que se permite facilitar la cobertura de los gastos ordinarios de alimentación vinculados al desarrollo de la actividad laboral.

- iv.) En relación con el **mínimo familiar por descendientes** se procede a extender la asimilación a estos a quienes tengan atribuida por resolución judicial su guarda y custodia.

De esta manera se da respuesta a múltiples situaciones existentes en la actualidad en que, por violencia de género o cualquier otro motivo, un juez atribuye la guarda y custodia de dicho menor a un tercero, permitiéndose en estos casos que, por razones de justicia tributaria y adecuación del gravamen a la capacidad económica del contribuyente, este último tenga derecho al

mínimo por descendientes respecto de tal menor.

- v.) Se simplifica la subsanación voluntaria de errores cometidos en la presentación de una autoliquidación. En concreto, frente a la vía tradicional para la presentación de una solicitud de rectificación de autoliquidación con la que subsanar un error que hubiera perjudicado al propio obligado tributario, se prevé, como vía alternativa, la utilización, a tal efecto, del propio modelo de declaración aprobado por el Ministro de Hacienda y Función Pública. De esta manera, al contribuyente le resultará más sencilla la subsanación de tales errores, reduciendo las cargas administrativas, al tiempo que permitirá a la Administración tributaria resolver estos procedimientos con mayor celeridad.
- vi.) Se procede a incluir entre las rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta a las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de los derechos de suscripción preferente procedentes de valores cuya titularidad corresponde al contribuyente. Asimismo, se añaden en la norma reglamentaria, como sujetos obligados a retener o ingresar en las transmisiones de derechos de suscripción, a la entidad depositaria y, en su defecto, al intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.
- vii.) Por último, se modifica la obligación de suministro de información por operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión, correspondiente a los sujetos que intervengan en dichas operaciones, configurándose su obligación de información como adicional e independiente de la que corresponde suministrar a las entidades que realizan las operaciones, y limitada a la información en poder de estos últimos, esto es, los datos identificativos de las entidades que han llevado a cabo estas operaciones y las fechas en que se han producido las mismas.

Impuesto sobre Sociedades

- i.) Se modifica la regulación de la información y documentación sobre entidades y operaciones vinculadas, regulación que incorpora la obligación de presentar la denominada información país por país, siguiendo el esquema previsto en esta materia en los trabajos que, desde el año 2013, se han venido desarrollando en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y que culminaron en el año 2015 en la denominada «Acción 13» que, entre otros aspectos, recoge una serie de normas tendentes a facilitar esa información.
- ii.) En materia de retenciones se establece un nuevo supuesto de excepción a la obligación de retener en relación con las cantidades satisfechas a los fondos de pensiones por los fondos de pensiones abiertos, cuyo objeto es canalizar las inversiones de otros fondos de pensiones y planes de pensiones adscritos a otros fondos de pensiones. Asimismo se adaptan determinados preceptos a la Ley del Impuesto o a la normativa financiera a que se refieren.
- iii.) En lo que se refiere a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, se adapta el desarrollo reglamentario relativo al procedimiento de compensación y abono de créditos exigibles frente a la Hacienda Pública a las modificaciones que se efectuaron en la Ley del Impuesto a partir de 2016.

Impuesto sobre el Valor Añadido

Novedades en el IIVT

- i.) Para facilitar la adopción del nuevo sistema de llevanza de libros registro a determinados colectivos o sectores de actividad, se hace necesaria una modificación del Reglamento del Impuesto para permitir que la AEAT pueda autorizar en determinados supuestos, previa solicitud de los interesados, que no consten

todas las menciones o toda la información referida en los libros registros del Impuesto, o la realización de asientos resúmenes de facturas en condiciones distintas de las señaladas con carácter general, cuando aprecie que las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate lo justifiquen.

- ii.) Se aclara que, en el procedimiento general **para la realización de asientos resúmenes, las facturas deben haberse expedido en igual fecha, sin perjuicio de que el devengo de las operaciones se haya producido dentro de un mismo mes natural.**
- iii.) Se establece que en las operaciones acogidas al Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección y al Régimen especial de las agencias de viajes, debe anotarse en los libros registros el importe total de la operación.
- iv.) También se realizan una serie de ajustes técnicos en materia de plazos para la remisión electrónica de los registros de facturación para las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, y para la comunicación de la rectificación de las anotaciones registrales que queda referenciada al momento en que el obligado tributario tenga constancia del error. Igualmente, se hace necesario precisar que el plazo de remisión quedará referenciado a la fecha en que se haya realizado la operación que no estuvo sujeta al Impuesto por la que se hubiera debido expedir factura, y al propio plazo de su expedición o, en su caso, de su registro contable, cuando se trate de facturas rectificativas.
- v.) Con la intención de favorecer la implantación del nuevo sistema, se mantiene el periodo de liquidación trimestral para aquellos sujetos pasivos que opten voluntariamente a su aplicación, que como consecuencia de la opción habrían pasado a declarar el impuesto con periodicidad mensual.

La AEAT impone una nueva obligación de información a las plataformas colaborativas en el arrendamiento de inmuebles de uso turístico

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Desde el 1 de enero de 2018 está en vigor una nueva obligación de información que afecta a plataformas colaborativas como Airbnb, HomeAway, así como a cualquier intermediario en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, a suministrar información periódicamente a la AEAT de las cesiones de uso en las que intervengan. Así se ha dispuesto en el nuevo artículo 54.ter del Reglamento General de Actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Esta obligación de información se llevará a cabo mediante la presentación del modelo 179 “Declaración informativa de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, el cual todavía no se encuentra aprobado pero existe ya un Proyecto de Orden para ello en el que se establecen las condiciones y el procedimiento para la presentación de este modelo.

¿Quiénes están obligados a presentar esta nueva declaración informativa? Dice la norma que cualquier persona o entidad que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de la vivienda con fines turísticos, tanto si dicho servicio de intermediación se presta a título oneroso como gratuito. En particular, estarán obligadas a informar las llamadas “plataformas colaborativas” que intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio.

Se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos a cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa.

No obstante, de este concepto quedan excluidos los siguientes supuestos:

- i.) los arrendamientos de viviendas que se rigen por la Ley de Arrendamientos Urbanos, así como los subarrendos parciales.
- ii.) los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica (excepto las cesiones temporales de uso de vivienda),
- iii.) el derecho de aprovechamiento por turnos de bienes inmuebles y
- iv.) los usos y contratos del art. 5 de la LAU – arrendamientos excluidos-, con excepción de las cesiones temporales de uso de vivienda.

En esta declaración informativa se deberá informar sobre los siguientes aspectos:

- a.) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueran distintos.
- b.) Identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial que apruebe el modelo.
- c.) Identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.
- d.) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turístico o, en su caso, indicar su carácter gratuito.

En cuanto al plazo de presentación de dicha declaración informativa, aunque el modelo no se encuentra aprobado todavía, el Proyecto de Orden prevé una periodicidad trimestral, debiéndose declarar las operaciones referidas a cada trimestre natural. La presentación deberá realizarse dentro del mes siguiente a la finalización del trimestre al que se refiere, es decir, deberá presentarse los meses de abril, julio, octubre y enero.

No obstante, para el ejercicio 2018 el Proyecto de Orden prevé plazos especiales de presentación, ya que las declaraciones correspondientes a los dos primeros trimestres del año podrán presentarse hasta el 31 de diciembre de 2018.



LEY FORAL 16/2017, de 27 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias

El **30 de diciembre de 2017** se publicó la **LEY FORAL 16/2017**, que introduce modificaciones en diversos impuestos

Ley Foral General Tributaria

En las infracciones simples se introducen numerosas novedades pero son reseñables dos infracciones nuevas, con sus correspondientes sanciones: el transcurso del plazo de tres meses sin que se cumpla con la obligación de comunicar el domicilio fiscal o el cambio de dicho domicilio y el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de los servicios telemáticos de la Hacienda Tributaria de Navarra mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, en los términos establecidos reglamentariamente. Se trata de la nueva infracción y sanción por el retraso en el cumplimiento de las obligaciones del Suministro Inmediato de Información (S.I.I.) en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En lo que atañe a las infracciones graves y sus correspondientes sanciones consistentes en determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios, a compensar o deducir en la base o en la cuota, se incrementa del 10 al 15 por 100 la multa pecuniaria si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible y del 15 al 40 por 100 si se trata de partidas a deducir en la cuota.

En cuanto a infracciones graves consistentes en la falta de ingreso de tributos repercutidos, de ingresos a cuenta correspondientes a retribuciones en especie o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, así como en la expedición de facturas con datos falsos o falseados, se incrementa el mínimo de la sanción del 75 al 90 por 100 y el máximo del 150 al 200 por 100.

Se introduce la reducción por pronto pago de las sanciones derivadas de las infracciones simples y graves. En las sanciones por infracciones graves se ofrece la posibilidad de una reducción adicional del 20 por 100, sumada a la actual del 40 por 100. La reducción adicional está sujeta al pago íntegro en efectivo de la deuda tributaria correspondiente a la totalidad de las propuestas de regularización y de sanción a las que se prestó conformidad, dentro del periodo voluntario de pago determinado por la normativa recaudatoria. Por tanto, además de la conformidad a las propuestas de regularización y de sanción, se exige el pago íntegro en efectivo de la deuda tributaria correspondiente a la totalidad de las propuestas de regularización y de sanción.

En las sanciones por infracciones simples, la nueva reducción del 30 por 100 se producirá cuando se den dos circunstancias: conformidad con la propuesta de sanción que se formule e ingreso íntegro en efectivo del importe de la sanción propuesta dentro del periodo voluntario de pago

Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas

Se establece que no tendrán la consideración de retribuciones en especie en los rendimientos del trabajo las primas o cuotas satisfechas por la empresa a entidades aseguradoras para la cobertura de enfermedad del propio trabajador, de su cónyuge o pareja estable y de sus descendientes, siempre que se trate de **personas discapacitadas** y de que las primas o cuotas satisfechas no excedan de 1.500 euros anuales por cada una de ellas.

En el marco de los **planes de pensiones** se introduce una medida relevante, ya que se elimina la reducción del 40 por 100, en el caso de que las prestaciones se perciban en forma de capital, siempre que hayan transcurrido más dos años desde la primera aportación.

Esta disposición normativa no tendrá efectos retroactivos, puesto que se arbitra un régimen transitorio apoyado en dos fundamentos básicos:

- 1º.) Las prestaciones de planes de pensiones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad al 1 de enero de 2018 podrán aplicar, si cumplen los requisitos establecidos, la reducción del 40 por 100 en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017, siempre que se rescate antes del 31/12/2020
- 2º.) Las prestaciones de planes de pensiones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2018, por la parte correspondiente a aportaciones y contribuciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2017, podrán aplicar, si cumplen los requisitos establecidos, la reducción del 40 por 100 en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2017.

La tributación de los **rendimientos del capital inmobiliario** también sufre variaciones, ya que se suprime con carácter general la reducción del 40 por 100 de los rendimientos netos positivos del capital inmobiliario para el supuesto de arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda. No obstante, permanece la reducción del 40 por 100 cuando el rendimiento proceda del arrendamiento de viviendas intermediado a través de sociedad pública instrumental (Nasuvinsa).

Se procede también a incrementar en un punto porcentual cada uno de los tramos de la escala de los tipos de gravamen de la **base liquidable especial del ahorro**.

Por lo que respecta a las deducciones en la cuota, se adopta otra medida significativa consistente en **eliminar la deducción por inversión en vivienda habitual** con efectos a partir del 1 de enero de 2018. Ha de precisarse, no obstante, que se mantienen los actuales regímenes transitorios.

En el marco de las deducciones personales y familiares, se incrementa en cien euros la **deducción por cada descendiente menor de tres años o adoptado**. Este incremento solo será factible en caso de que el sujeto pasivo no tenga durante el periodo impositivo rentas superiores a 30.000 euros, excluidas las exentas.

En tributación conjunta, las rentas habrán de ser inferiores a 60.000 euros.

Impuesto sobre el Patrimonio

En el Impuesto sobre el Patrimonio la modificación más relevante tiene que ver con la deducción del artículo 33, esto es, con la **deducción de los bienes y derechos necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial o profesional**, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo. En virtud de dicha deducción, de la cuota del impuesto se deducirá el 100 por 100 de la parte proporcional de aquella que corresponda al valor de los mencionados bienes, derechos y participaciones en entidades, hasta un valor de 1.000.000 de euros. En el caso de la parte proporcional de la cuota que corresponda al exceso sobre dicho valor de 1.000.000 de euros, se aplicará una deducción del 95 por 100 (80% en la normativa previa)

Por otra parte, **se reduce el llamado escudo fiscal** del Impuesto sobre el Patrimonio. Con arreglo a este límite, la cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder del 65 por 100 de la suma de la base imponible de este último. En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el señalado límite del 65 por 100, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar dicho límite, sin que tal reducción pueda exceder del 65 por 100.

Impuesto sobre Sociedades

No resultarán deducibles las **pérdidas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades en el supuesto de que sean participaciones que gocen del derecho a la exención** sobre las rentas positivas derivadas de dividendos y de plusvalías generadas en la transmisión de las referidas participaciones. En ningún caso se incluirán en la base imponible las pérdidas que deriven de la participación en entidades ubicadas en paraísos fiscales o en territorios de baja tributación.

De manera concordante con la medida anterior, se modifica el tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro de las participaciones en entidades. Con carácter general no hay cambios: al igual que en el caso de los deterioros del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, los deterioros de todas las participaciones en el capital o fondos propios siguen siendo no deducibles, pero en las participaciones habrá a partir de ahora una salvedad.

Por un lado, el de las participaciones que no sean significativas, esto es, que no pudieran disfrutar de la exención por doble imposición. Por otro lado, el de las participaciones que sean significativas, esto es, que disfruten de la exención por doble imposición. Cuando se transmitan las participaciones no significativas, las pérdidas por deterioro serán deducibles en los términos señalados en el artículo 26, es decir, la diferencia sería temporaria, y al generar un valor contable de las participaciones distinto que el valor fiscal de las mismas, la diferencia revertirá, con signo contrario, en el momento de la transmisión de las participaciones. Por el contrario, cuando se transmitan las participaciones significativas, las pérdidas por deterioro no serán deducibles, ya que la diferencia será permanente y no revertirá nunca.

En segundo lugar se introducen variaciones en el beneficio fiscal de la **exención por reinversión**. El cambio consiste en que en este beneficio fiscal desaparece la exención total y se limita al 50 por 100 de las rentas obtenidas en la transmisión.

En tercer lugar, en los periodos impositivos que se inicien en 2018 y en 2019, se disminuye para algunos contribuyentes el **límite para la compensación de las bases liquidables negativas de años anteriores**. Así, de forma temporal, en lugar del límite del 70 por 100, se aplicarán los siguientes límites:

a.) El 50 por ciento, cuando el importe neto de la cifra de negocios, habida durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, sea igual o superior a veinte millones de euros e inferior a sesenta millones de euros.

b.) El 25 por ciento, cuando el importe neto de la cifra de negocios, habida durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo, sea igual o superior a sesenta millones de euros.

En cuarto lugar se modifica el concepto de **tributación mínima**. El cambio consiste en que el actual porcentaje mínimo del 13 por 100, que es aplicable con carácter general a todos los sujetos pasivos, solamente se aplicará a las microempresas, mientras que a las pequeñas empresas se les aplicará el 16 por 100; y al resto de contribuyentes, el 18 por 100.

En quinto lugar se modifica la **deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado** material y de inversiones inmobiliarias, suprimiendo estas últimas del ámbito de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado.

En sexto lugar, y con el mismo objetivo que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se aumentan las deducciones por inversiones en instalaciones que utilicen energías renovables y en vehículos eléctricos, y se incorpora alguna nueva, como la deducción por inversión en vehículos híbridos enchufables.

En séptimo lugar se implantan cambios significativos en la deducción por creación de empleo. En concreto, para dar derecho a la deducción el incremento del promedio de la plantilla debe corresponder a personas con contrato indefinido y con salario superior a 2,5 veces el salario mínimo interprofesional (en la actualidad su salario debe ser superior al S.M.I. incrementado en un 70 por 100). Por otra parte, la deducción será de 5.000 euros por cada persona-año del incremento medio de plantilla que sea mujer, mientras que por cada persona-año del incremento de plantilla que sea hombre, la deducción será de 2.500 euros.

Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se produce un incremento de la tributación para los ascendientes o descendientes en línea recta por consanguinidad, adoptantes o adoptados.

Estos contribuyentes, en vez de tributar en todo caso al tipo único del 0,8 por 100, lo harán con arreglo a una tarifa de carácter progresivo

Cuando se trate de adquisiciones “mortis causa” por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio:

BASE LIQUIDABLE HASTA (euros)	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE HASTA	TIPO DE GRAVAMEN
250.000	0	250.000	2%
500.000	5.000	500.000	4%
1.000.000	25.000	800.000	8%
1.800.000	89.000	1.200.000	12%
3.000.000	233.000	Resto de base	16%

Cuando se trate de adquisiciones por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e “inter vivos”

BASE LIQUIDABLE HASTA (euros)	CUOTA ÍNTEGRA	RESTO BASE HASTA	TIPO DE GRAVAMEN
		250.000	0,80%
250.000	2.000	250.000	2%
500.000	7.000	500.000	3%
1.000.000	22.000	800.000	4%
1.800.000	54.000	1.200.000	6%
3.000.000	126.000	Resto de base	8%

Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Aprobado el Decreto Foral 114/2017, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

El Reglamento del Impuesto sobre Sociedades consta de 55 artículos, distribuidos en 4 títulos,

una disposición adicional y tres disposiciones transitorias.

El título I se ocupa de la base imponible y se compone de 11 capítulos.

- El capítulo I se refiere a la imputación temporal de ingresos y gastos
- El capítulo II está dedicado al desarrollo reglamentario de las amortizaciones
- El capítulo III recoge aspectos relacionados con los contratos de arrendamiento financiero
- El capítulo IV está dedicado a reglamentar las pérdidas por deterioro
- El capítulo V se refiere a la limitación de la deducibilidad de determinados gastos
- En el capítulo VI se aborda la regulación del procedimiento de aprobación de los planes especiales
- Los capítulos VII, VIII y IX desarrollan distintos aspectos de las operaciones entre personas y entidades vinculadas
- En el capítulo X se desarrollan las obligaciones de documentación de las operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, recogidas en el artículo 32.
- el capítulo XI se refiere a los acuerdos previos de determinación del porcentaje de reducción y de valoración de rentas procedentes de determinados activos intangibles

El Título II en sus tres artículos está destinado a regular algunos aspectos de las deducciones para incentivar el desarrollo de determinadas actividades: la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la participación en proyectos de investigación y desarrollo o innovación tecnológica, y la deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales, en la que se determina el concepto de obra audiovisual difícil.

Por su parte, el Título III se ocupa de las retenciones e ingresos a cuenta

Por último el Título IV se ocupa de los regímenes especiales.

DIFERIMIENTO del IVA a la importación para contribuyentes que tributen exclusivamente por IVA a la Hacienda Tributaria de Navarra.

Con fecha 30/12/2017 el Estado ha publicado en el BOE dos disposiciones aprobadas el día 29/12/2017, para dar cumplimiento a la Sentencia del Tribunal Supremo 418/2016, de 9 de febrero de 2016, que declaró nula por discriminatoria la regulación contenida en el Reglamento del IVA para el ejercicio de la opción de acogerse al régimen de diferimiento del citado Impuesto en la Importación, por excluir de su ejercicio a los sujetos que tributan exclusivamente ante una Administración tributaria Foral. Por lo tanto el artículo 74 queda modificado:

“Artículo 74. Recaudación del Impuesto en las importaciones.

1. La recaudación e ingreso de las cuotas tributarias correspondientes a este Impuesto y liquidadas por las Aduanas en las operaciones de importación de bienes se efectuarán según lo dispuesto en el Reglamento General de Recaudación.

No obstante lo anterior, cuando el importador sea un empresario o profesional que actúe como tal, y tenga un periodo de liquidación que coincida con el mes natural de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 71.3 del presente Reglamento, podrá optar por incluir la cuota liquidada por las Aduanas en la declaración-liquidación correspondiente al periodo en que reciba el documento en el que conste dicha liquidación, en cuyo caso el plazo de ingreso de las cuotas liquidadas en las operaciones de importación se corresponderá con el previsto en el artículo 72 de este Reglamento. En el supuesto de sujetos pasivos que no tributen íntegramente en la Administración del Estado, la cuota liquidada por las Aduanas se incluirá en su totalidad en la declaración-liquidación presentada a la Administración del Estado.

Tratándose de sujetos pasivos que tributen exclusivamente ante una Administración tributaria Foral, se incluirá en su totalidad en una declaración-liquidación que presenten ante la Administración del Estado en el modelo, lugar, forma y plazos que establezca el Ministro de Hacienda y Función Pública.”



LEGAL Y COMPLIANCE

1.- Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público

2.- Las Sentencias sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas

3.- Compliance ¿Cuántos son los recursos necesarios?

4.- Últimas actuaciones de la CNMC

5.- Lista negra de paraísos fiscales UE

6.- Ampliación de la responsabilidad de administradores a los administradores de hecho



Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público

La Ley de contratos del Sector Público y los Programas de Compliance

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (BOE de 9 de noviembre de 2017), que entrará en vigor el próximo 9 de marzo de 2018, viene impuesta por la necesidad de transponer al ordenamiento jurídico español las Directivas de la UE (concretamente, las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo, 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014).

Esta nueva norma debe de ser considerada en los programas de compliance, dado que puede afectar a los delitos de prevaricación administrativa, malversación de caudales públicos, falsedades documentales como instrumentales de los anteriores, fraudes y exacciones, el delito del art. 262 Cp, etc.

En su Artículo 71 establece las siguientes prohibiciones de contratar.

1. No podrán contratar con las entidades previstas en el artículo 3 de la presente Ley con los efectos establecidos en el artículo 73, las personas en quienes concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Haber sido condenadas mediante sentencia firme por delitos de terrorismo, constitución o integración de una organización o grupo criminal, asociación ilícita, financiación ilegal de los partidos políticos, trata de seres humanos, corrupción en los negocios, tráfico de influencias, cohecho, fraudes, delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, delitos contra los derechos de los trabajadores, prevaricación, malversación, negociaciones prohibidas a los funcionarios, blanqueo de capitales, delitos relativos a la ordenación del territorio y el

urbanismo, la protección del patrimonio histórico y el medio ambiente, o a la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de profesión, oficio, industria o comercio.

*La prohibición de contratar **alcanzará a las personas jurídicas que sean declaradas penalmente responsables, y a aquellas cuyos administradores o representantes**, lo sean de hecho o de derecho, vigente su cargo o representación y hasta su cese, se encontraran en la situación mencionada en este apartado.*

*b) Haber sido sancionadas con carácter firme **por infracción grave** en materia profesional que ponga en entredicho su integridad, de disciplina de mercado, de falseamiento de la competencia, de integración laboral y de igualdad de oportunidades y no discriminación de las personas con discapacidad, o de extranjería, de conformidad con lo establecido en la normativa vigente; o por infracción muy grave en materia medioambiental de conformidad con lo establecido en la normativa vigente, o por infracción muy grave en materia laboral o social, de acuerdo con lo dispuesto en el texto refundido de la Ley sobre Infracciones y Sanciones en el Orden Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, así como por la infracción grave prevista en el artículo 22.2 del citado texto.*

Este último apartado b) incluye infracciones que en España no son penales, pero sí administrativas y que el legislador, por imposición de la UE, debe sancionar de igual manera.

Los planes de cumplimiento normativo deberían contemplar además de los delitos que puedan dar lugar a responsabilidad penal de persona jurídica, prevenir las infracciones administrativas graves determinadas en el citado apartado. Por ejemplo, asuntos como protección de datos, prevención de riesgos laborales, prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo, acoso laboral y sexual, etc., deben prevenirse también.

Por ejemplo: el acoso laboral no da lugar directamente a la responsabilidad penal de la persona jurídica, al no estar dentro del catálogo

tasado de delitos de personas jurídicas. Se podrá condenar penalmente, al autor material del delito o bien al administrador de hecho o derecho por la cláusula del art. 31. 1 Cp.

Sin embargo, no se podrá condenar penalmente a la persona jurídica. Aunque sí puede ser sancionada administrativamente, quedando impedidas para contratar con el sector público.

Dicha prohibición se extiende también a quienes quieran contratar con el sector público manteniendo como administradores a personas condenadas en firme, con todo lo que eso supone para las mismas empresas.

Sin embargo, estas prohibiciones tienen una excepción en el artículo siguiente: “No procederá, sin embargo, declarar la prohibición de contratar cuando, en sede del trámite de audiencia del procedimiento correspondiente, la persona incurso en la causa de prohibición acredite el pago o compromiso de pago de las multas e indemnizaciones fijadas por sentencia o resolución administrativa de las que derive la causa de prohibición de contratar, siempre y cuando las citadas personas hayan sido declaradas responsables del pago de la misma en la citada sentencia o resolución, y la adopción de medidas técnicas, organizativas y de personal apropiadas para evitar la comisión de futuras infracciones administrativas, entre las que quedará incluido el acogerse al programa de clemencia en materia de falseamiento de la competencia (...)”.

Las medidas técnicas, organizativas y de personal a las que se refiere son las que se incluyen en un Programa de Compliance.

Si bien estos Programas se centran en cuestiones relacionadas con el Derecho Penal, para evitar estos riesgos conviene contemplar otras cuestiones de carácter administrativo.

Por tanto, una empresa que contrate con el sector público y que haya sido condenada administrativamente (por ejemplo, que haya pagado una multa por una cuestión laboral) deberá implementar un Programa de Compliance que prevea estas cuestiones si quiere poder volver a contratar.

Una empresa condenada por responsabilidad penal por cualquiera de los delitos contemplados en el Código Penal o representantes y administradores que ya hayan sido condenados por ciertos delitos, no podrá contratar con la Administración Pública.

La Ley de contratos del Sector Público y las insolvencias

Los aspectos más destacables de la nueva ley de contratos del sector público relacionados con las insolvencias son:

- i) No podrá ser adjudicataria de un contrato público una UTE cuando alguna o algunas de las empresas que la integren estuviera incurso en prohibición de contratar (por la declaración de concurso de acreedores o por su inhabilitación por sentencia de calificación, por ejemplo).
- ii) Una vez adjudicado el contrato público, si alguna o algunas de las empresas de la UTE fuesen declaradas en concurso, continuará la ejecución del contrato con la empresa o empresas restantes aun cuando se hubiera abierto la fase de liquidación del concurso, siempre que los demás integrantes de la UTE cumplan los requisitos de solvencia o clasificación exigidos.

Prohibición de contratar con el sector público

- i. Se establece la prohibición de contratar con el sector público para las sociedades que:
 - a.) han solicitado la declaración de concurso voluntario;
 - b.) han sido declaradas insolventes en cualquier procedimiento;
 - c.) han sido declaradas en concurso (salvo que haya adquirido eficacia un convenio);
 - d.) estén sujetas a intervención judicial; o
 - e.) hayan sido inhabilitadas por una sentencia de calificación.
- ii. Se mantiene la regla de que la prohibición de contratar se apreciará directamente por los órganos de contratación y subsistirá mientras existan las circunstancias que la motivaron.

Sentencias sobre responsabilidad penal de las personas jurídicas

Condenadas tres empresas por delito urbanístico

La sentencia de la Audiencia Provincial de Tarragona 297/2017, Sección 2ª, ha confirmado la sentencia condenatoria recaída en primera instancia en un juzgado de lo penal de Tortosa.

Se condena a tres empresas por delito urbanístico, siendo posiblemente la primera sentencia, por este delito.

Condenada una empresa por estafa de cuentakilómetros (120.000 € de multa)

La sentencia de la Audiencia Provincial de Navarra 57/2017, Sección 1ª, condena a 5 personas físicas y a una empresa como autoras de un delito de estafa agravada (250. 1 Cp) por razón del valor de la estafa, superior a 50.000 €.

En la empresa se dedicaban a alterar cuentakilómetros de vehículos que luego vendían, con la problemática de que hay que tasar los coches para determinar el perjuicio al consumidor al ser el valor medio del coche con los km alterados mayor que el valor medio del coche con los km reales.



Condenada una empresa por contrabando (3'1 millones de multa)

La sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia 221/2017, confirma la sentencia dictada por el Juzgado de lo Penal nº 9 de Valencia.

Esta sentencia hace firme una condena por un delito de contrabando, el único previsto para las personas jurídicas fuera del Código penal. Probablemente sea la primera condena a persona jurídica por este delito en nuestro país.

Los hechos son: la empresa condenada, es creada en Madrid para importar productos del extranjero. Se contrata formalmente la importación de un cargamento de duchas PVC. Sin embargo, la policía inglesa avisa y se interviene el barco que viene de China y resulta llevar en realidad casi 370.000 cajetillas de tabaco Marlboro sin los precintos acreditativos de haber pagado el impuesto especial.

De haberse vendido el tabaco hubiera alcanzado un valor de 1.570.630 €. La Agencia Tributaria consideraba que se le debía 133.351'33 € de deuda aduanera, 216.638 € de deuda tributaria por el IVA y 989.127 € por el impuesto especial de labores de tabaco.

El Juzgado de instancia condenó a la empresa por un delito de contrabando intentado a 3'1 millones de euros de multa (doble del valor que hubiera alcanzado en el mercado) y clausura de sus locales. Consta también la condena al administrador por dos delitos, el de contrabando y uno contra la propiedad industrial (falsificación del tabaco).



Personas jurídicas. Club de alterne. Medidas del 129 Cp

La reciente Sentencia de la Audiencia Provincial de Oviedo 406/17, Sección 3ª, de 29-IX, condena en primera instancia a dos personas físicas a dos años y medio de prisión y al club de alterne que regentaban a la suspensión de actividades por 2 años y la clausura del establecimiento.

Los hechos: se presentan en un club de alterne la Guardia Civil y la Inspección de Trabajo, constatando que hay 38 mujeres no dadas de alta ante la SS y 4 de ellas en situación irregular en España. Uno de los condenados era el propietario de la empresa unipersonal y el otro un apoderado.

La Fiscalía acusó por el 311. 2 b, 318 y 129 Cp en relación con el 31 bis Cp.

En cuanto al club, el FJ 5º, que señala:

“Asimismo de conformidad con lo interesado por el Mº Fiscal y con arreglo a lo establecido en el art. 318 del Cº penal que se remite a lo previsto en el art. 129 de su texto, que a su vez se remite a las consecuencias accesorias previstas en el art. 33 .7 apartados c) a g), procede acordar la suspensión de las actividades y la clausura del Club Models durante el plazo de 2 años, teniendo en consideración que el entramado industrial societario fue puesto al servicio del designio criminal, integrando así la infraestructura necesaria para el desarrollo de la actividad delictiva enjuiciada.”

Se puede destacar que tanto el Tribunal Supremo como la Guardia Civil claramente van en el sentido de que allí se ejercía la prostitución de extranjeras, incluso ilegales en España, y no estamos ante una explotación laboral “más común”. El Tribunal Supremo ha sentado ya claramente que los delitos contra los derechos de los trabajadores no se pueden imputar a personas jurídicas.

Delito contra la Seguridad Social (307 Cp). Continuidad delictiva.

La reciente Sentencia del Tribunal Supremo 3610/2017, de 5-X, confirma la previa sentencia condenatoria de la Audiencia de Zaragoza.

La LO 7/2012 de lucha contra el fraude rebajó los requisitos para que se pueda entender cometido el delito contra la Seguridad Social, que pasaron de tener que defraudar 120.000 € en un año a 50.000 € en los últimos cuatro años. Esto generaba un pequeño problema interpretativo: si se había defraudado una cantidad inferior a 120.000 € en 2010 o 2011 y en todo caso, sumando picos, alcanzaban los 50.000 € en los últimos 4 años ¿habría consumación del nuevo delito o no? ¿o se reputaría interpretación contra reo? Y resulta que esta línea del TS va justo en la misma dirección del planteamiento de los escritos de acusación.

La Audiencia de Zaragoza castiga como un solo delito, pero continuado, en el supuesto de que uno de los años, por sí solo, excede los 50.000 €, suponiendo los otros 3 años la continuidad delictiva, lo que deja la pena en la mitad superior. EL TS confirma el criterio, con lo que el delito fiscal o contra la Hacienda Pública se condena a delito por año, mientras que cuando el perjudicado es la TGSS se aplica la continuidad delictiva.

Condenada una empresa por 6 delitos fiscales (310 bis Cp)

La reciente Sentencia de la Audiencia Provincial de Valencia 417/2017, de fecha 15-VI-2017, Sección 4ª, refrenda un acuerdo entre la Fiscalía y la defensa y Abogacía del Estado, por haberse cometido en el seno de una empresa de recambios 6 delitos fiscales (3 del IVA 2011-2013 y 3 del impuesto de sociedades 2011-2013),

siendo dos de ellos agravados por razón de la cuantía. Se da la circunstancia de que la empresa ingresó toda la cuota debida por todos los impuestos impagados, obteniendo así la atenuante de reparación del daño como muy cualificada para el administrador y para la persona jurídica (31 quáter Cp).

El administrador se queda con una pena de 2 años de prisión, una multa de algo más de millón y medio de euros y las prohibiciones para obtener beneficios e incentivos fiscales y de Seguridad Social.

La empresa, por su parte, se lleva algo más de 520.000 € de multa y las prohibiciones para obtener beneficios e incentivos fiscales y de Seguridad Social.

Sentencia del Tribunal Supremo: Contaminación Acústica en una residencia.

El 11 de octubre se emitió una nueva Sentencia del Tribunal Supremo (número 668/2017), relacionada con la responsabilidad penal de las personas jurídicas. En el caso enjuiciado se absuelve a una Residencia de ancianos por un delito contra el medioambiente que fue denunciado por los vecinos de la zona, quienes alegaban que la contaminación acústica que emitía el centro les había provocado molestias e incluso daños.

En este caso, como es habitual en los delitos de contaminación acústica, se considera demostrado que los ruidos emitidos por la Residencia fueron la causa de las lesiones (psíquicas, en este caso) que sufrieron los vecinos. Es habitual que, además, en estos delitos se entienda que el empresario debiera de haber sabido que emitía ruidos por encima de lo permitido y que con ello se podía perjudicar a las personas que vivían en los alrededores. No obstante, en el supuesto de esta Sentencia, el Tribunal Supremo entiende que se debe rechazar que hubiera intencionalidad delictiva *“por ser evidente que la conducta del acusado tenía por*

finalidad el desarrollo de una actividad industrial y no la pura intención de causar el efecto lesivo” y porque el empresario tomó medidas de insonorización de la Residencia a medida que fue recibiendo quejas sobre los ruidos. Ello exime a la persona física de responsabilidad, puesto que para que se condene por este delito se exige dolo, aunque sea eventual, y aquí el Tribunal no lo apreció.

La cuestión es que, por falta de un presupuesto fáctico suficiente, y teniendo en cuenta la circunstancia anterior, también se absuelve a la persona jurídica.

Esta Sentencia también contiene notas en referencia al régimen de responsabilidad penal de las personas jurídicas. Así, utiliza como ratio decidendi el hecho de que una organización sea imputada por un hecho propio, no ajeno. Ello supone la consolidación “oficial” de la interpretación de la autorresponsabilidad como fundamento de la sanción penal, puesto que ya podemos hablar, en sentido estricto, de jurisprudencia en esta materia. Como corolario a ello, la responsabilidad penal de una persona jurídica se dará cuando la acusación pueda desvirtuar la eficacia del Programa de Compliance de la persona jurídica enjuiciada (si lo tuviera), sin que deba ser ésta la que demuestre el buen funcionamiento de las medidas de vigilancia y control implantadas.

Sentencia del TS de responsabilidad penal de personas jurídicas por fraude de subvenciones (308 Cp)

La Sentencia del Tribunal Supremo 2528/2017, de 21-VI, trata una cuestión procesal relativa a las personas jurídicas en un recurso de casación por fraude de subvenciones y en la que se confirma la previa sentencia de la Audiencia de Salamanca.

Dicha cuestión se plantea de manera muy breve en el FJº 1º:

*“4. Se esgrimen a lo largo del recurso dos argumentos que debemos resolver también previamente. El primero se refiere a la vulneración del principio acusatorio por cuanto no se ha perseguido penalmente ex artículo 31 bis CP a la persona jurídica, hoy acusación particular, en quien concurre la cualidad de beneficiaria de las subvenciones, sosteniendo lo que podríamos denominar un impropio litisconsorcio pasivo necesario. Sin embargo ello carece de fundamento si tenemos en cuenta que la responsabilidad penal de la persona física (administrador o representante legal o persona que actúe individualmente o como integrante de un órgano de la persona jurídica) **es autónoma de la del ente social**; además la pretensión de haberse vulnerado el principio acusatorio por defecto tampoco es sostenible pues no existe el derecho a la condena de otro; y, por último, como señala el Ministerio Fiscal en su informe **“los comportamientos de la persona física (acusado), no se realizaron en beneficio directo o indirecto de la sociedad**, como exige el artículo 31 bis del CP, sino en todo caso en su perjuicio”, con cita de la STS 154/2016.”*

Por tanto, estamos hablando del art. 31 ter Cp: cabe que se enjuicie únicamente a la persona física, o solo a la jurídica, o a ambas, dependiendo de las circunstancias del caso concreto. En este caso no se acusó a la jurídica porque la Fiscalía no apreció el elemento de que el delito se cometiese en beneficio directo o indirecto de la misma.



Delitos fiscales (XIV): Delito especial propio. Cabe tentativa

La Sentencia del Tribunal Supremo 3493/2017 de 3-X, confirma una sentencia dictada por la Audiencia de Barcelona.

Se condena a un sujeto por un delito de blanqueo de capitales a la pena de 3 años de prisión y 18 millones de euros de multa, y por un delito fiscal en grado de tentativa a 9 meses menos un día de prisión y 350.000 € de multa. Asimismo, un grupo de personas jurídicas responden de manera directa y solidaria de la pena de multa.

Los hechos consisten en que el condenado, entre sus distintas empresas, va moviendo dinero de unas a otras sin que tenga ningún tipo de razón financiera lógica, entre empresas radicadas en Gibraltar, Andorra, Suiza y España. Asimismo, en 2009 prepara declaraciones de IVA del ejercicio en curso *“relativas a las referidas sociedades en las que declaraba realizar unas actividades y como resultado de esas actividades y a efecto de la declaración de IVA tener derecho a obtener unas devoluciones de dinero por la Agencia Tributaria. En concreto, Justino presentó declaraciones mensuales de IVA solicitando a la Agencia Tributaria devoluciones por una cuantía total de 474.601 € y que diferenciadas por empresas ascendió a: -Brochures Styles SL: 118.628,56 €. - Agency 2P Spain SL: 119.704,48 €. - Global Trading SL: 117.203,36 €. - Nyoro Technology SL: 119.064,60 €. Justino no obtuvo estas devoluciones al advertir el fraude la Agencia Tributaria e iniciar un expediente de comprobación e investigación que finalmente fue remitido al Juzgado”*.

La separación de responsabilidades entre una Persona Física y una Persona Jurídica según la nueva STS

La Sentencia 455/2017, de 21 de junio, en la que se condenó a diversas personas físicas por un delito de fraude de subvenciones (artículo 308 del Código Penal). Esta Sentencia ahonda en la

relación entre la responsabilidad penal de las personas físicas y las jurídicas.

Para empezar, uno de los aspectos en los que incide el Tribunal es en la separación entre ambas responsabilidades. En este caso, la persona jurídica actuaba como acusación particular contra las personas físicas que habían utilizado fraudulentamente las subvenciones recibidas. El Tribunal estima que, a pesar de que las subvenciones fueran a favor de la Sociedad, el hecho delictivo de darles un mal uso se hizo en su perjuicio, a pesar de que las personas físicas que gestionaban los importes fueran miembros de la misma con capacidades de toma de decisión. Por ello no se debía perseguir penalmente a la persona jurídica, sino sólo a la física.

En palabras del Tribunal Supremo, *“no se ha perseguido penalmente ex artículo 31 bis CP a la persona jurídica, hoy acusación particular, en quien concurre la cualidad de beneficiaria de las subvenciones, sosteniendo lo que podríamos denominar un impropio litisconsorcio pasivo necesario. Sin embargo ello carece de fundamento si tenemos en cuenta que la responsabilidad penal de la persona física (administrador o representante legal o persona que actúe individualmente o como integrante de un órgano de la persona jurídica) es autónoma de la del ente social; además la pretensión de haberse vulnerado el principio acusatorio por defecto tampoco es sostenible pues no existe el derecho a la condena de otro; y, por último, como señala el Ministerio Fiscal en su informe “los comportamientos de la persona física (acusado), no se realizaron en beneficio directo o indirecto de la sociedad, como exige el artículo 31 bis del CP, sino en todo caso en su perjuicio”*.

La persona física acusada (y condenada) era administrador de derecho de la Sociedad, al que es de aplicación, a estos efectos, el artículo 31 del Código Penal.

No obstante, la cuestión de fondo es la que se encuentra en el artículo 31 ter CP, es decir, la

separación entre la responsabilidad penal de una persona física y una persona jurídica, aun cuando una no haya podido ser identificada o no se pueda perseguir penalmente a alguna de las dos.

Aunque la persona jurídica se constituya como parte acusadora y demuestre su filosofía de cumplimiento normativo, no por ello se condenará automáticamente a la persona física enjuiciada, sino que se debe determinar en un juicio con todas las garantías que se den los distintos elementos que configuran el delito, tanto los objetivos como los subjetivos. En palabras del Tribunal Supremo, *“ello no significa que para ser considerado autor del delito correspondiente baste con ocupar el cargo de administrador o representante de la sociedad vinculada al hecho delictivo, sino que además es preciso que el imputado incurra en una acción u omisión, siempre que en este último caso ocupe la posición de garante y se den los restantes requisitos del artículo 11 CP que aparezca recogida en el tipo delictivo que se le atribuye. Esta doctrina ha sido corroborada por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional (STC 253/1993)”*



COMPLIANCE ¿Cuántos son los recursos necesarios?

¿Cuánto se gastan las empresas y qué recursos dedican al Compliance y son suficientes para confiar en que sus planes y sistemas son eficaces?

Si recurrimos a la **UNE 19601**, vemos que existen muchas referencias en la misma norma sobre este tema, y podemos destacar entre otras las siguientes:

“El órgano de administración debe (...) dotar al sistema de gestión de compliance penal y en concreto al órgano de compliance penal de los recursos financieros, materiales y humanos adecuados y suficientes para su funcionamiento eficaz (5.1.1. c)

El órgano de compliance (...) debe personificar la posición de máximo garante, por lo que debe disponer de suficientes recursos y contar con personal que tenga las competencias, estatus, autoridad e independencia adecuadas. (5.1.2. c)

*La alta dirección (...) debe (...) garantizar la disponibilidad de **recursos adecuados y suficientes** para la ejecución eficaz del sistema de gestión de compliance. (5.1.3. c)*

*Al planificar cómo lograr sus objetivos de compliance penal, la organización debe determinar (...) 2) **qué recursos se requerirán**, debiendo disponer de modelos de gestión de los recursos financieros adecuados para impedir la materialización de los riesgos... (6.3.)*

*La organización debe determinar y proporcionar los **recursos necesarios** para la adopción, implementación, mantenimiento y mejora continua del sistema (...) Los recursos incluyen, como mínimo, los financieros, tecnológicos, y humanos, así como el acceso, en su caso, a asesoramiento externo. (7.2)*

*La organización debe implementar procedimientos que (...) garanticen que se dispone de **recursos con capacidad, autonomía e independencia para realizar las investigaciones pertinentes** (8.8)*

Revisión por la alta dirección. Esta revisión debe considerar (...) g) la adecuación de los recursos asignados al compliance... (9.4.)”

Determinar qué importes son necesarios, adecuados, o suficientes es un tema que puede dar lugar a diversas interpretaciones al encontrarnos ante conceptos jurídicos “indeterminados” que habrá que esperar a ver cómo se van interpretando en el futuro.

Todo el mundo habla de compliance, todas las empresas ya lo conocen, pero ¿cuántas personas tienen en su organización dedicadas a tareas de Compliance y qué niveles salariales tienen?, ¿cómo se retribuyen estas funciones y qué presupuesto anual destinan a esta función? ¿qué medios tecnológicos tienen para hacer frente a los nuevos riesgos de cumplimiento, al seguimiento y supervisión del sistema?, ¿cuánto invierten en formación en ética o en el conocimiento de las obligaciones y riesgos de cumplimiento?, ¿cuánto gastan en consultoría y auditoría externa de sus sistemas?

Disponemos de poca información y los pocos informes existentes suelen referirse a entidades no nacionales, generalmente USA y cotizadas.

Entre los más relevantes en materia de presupuesto podemos destacar (Compliance in motion –Deloitte Risk Services 2015) y según éste, el 40% del presupuesto se va en salarios, un 16% en formación y solo un 7% en consultoría externa.

Aunque sabemos que en materia de compliance existen grandes diferencias con respecto a USA, podemos reflexionar también sobre los datos de una encuesta sobre recursos destinados al compliance publicada en 2016 por la Society of Corporate Compliance and Ethics (SCCE). Los datos de la encuesta, en relación con el número de staff dedicado a compliance, muestran que en empresas con una facturación total menor de 5M

de dólares, el 44.4% de ellas tenía entre 2 y 5 personas dedicadas a compliance. Ese tamaño de equipo es aparentemente el más frecuente incluso en empresas con facturaciones por encima de 100M. Solo encontramos equipos de más de 50 personas (14,8%) en empresas que facturan más de 3.000 millones.

El 63% de las empresas que facturan menos de 5M tienen entre 1 y 5 personas dedicadas a compliance, mientras que empresas que facturan a partir de 100M, el personal asignado sube hasta 10 personas (70% de las empresas entre 2 y 10).

Si hablamos de ratios por número de empleados, de las empresas con menos de 100 empleados el 83,5% declaran contar con entre 1 y 5 empleados dedicados a compliance.

En relación al presupuesto, un 23,5% de empresas con menos de 100 empleados gasta entre 100.000 y 250.000 dólares al año. Si consideramos a empresas entre 3.000 y 5.000 empleados, el 50% de las empresas gastan anualmente por encima de un millón de dólares.

En cuanto a porcentajes de gasto en función de la facturación, parece que el 50% de las empresas que facturan menos de 5M, gastan al año menos de 100.000 dólares y un 20% de ellas algo entre 100.000 y 250.000.

El 28% de empresas asignan un millón de dólares o más de presupuesto, cuando sus facturaciones están entre 100 y 500 millones de dólares.

A la vista de estos datos, (vemos que incluso en USA existe disparidad entre los recursos dedicados a la función de compliance por las empresas y resulta difícil realizar comparaciones porque cada organización tiene sus particularidades), conviene reflexionar y valorar si lo que gastamos en compliance es “adecuado y suficiente” para poder cumplir los objetivos de cumplimiento.

Últimas actuaciones de la CNMC

(Fuente: CNMC)

La CNMC incoa expediente sancionador a Gas Natural Fenosa Generación y a Endesa Generación

Se han observado indicios de alteración de precios en las ofertas de mercado de generación entre octubre de 2016 y enero de 2017. La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha incoado expediente sancionador a Gas Natural Fenosa Generación y a Endesa Generación por una presunta infracción grave de la Ley 24/2013 del sector Eléctrico entre octubre de 2016 y enero de 2017.

A la vista de los precios que se habían registrado en el mercado de generación eléctrica, en febrero de 2017 se requirió información a Endesa y Gas Natural sobre sus contratos de aprovisionamiento de gas natural, de suministro a centrales de ciclo combinado y a otros clientes; operaciones de compra y venta dentro del sistema gasista en el mercado OTC; previsiones de consumo y desviaciones entre previsiones y consumo real.

Sobre la base de la información reservada realizada, la Dirección de Energía ha observado indicios de posible alteración del llamado despacho de generación del pool para obtener ingresos superiores en mercados de restricciones (ajustes que se realizan por motivos de seguridad en el suministro). Es decir, que habrían realizado una oferta anormalmente elevada para dichas centrales participaran en el mercado de restricciones y obtener así mayores ingresos. De esta manera, habrían llegado a impedir su programación durante varios días –a pesar de que el contexto generalizado de precios elevados debería haber conducido justo a la situación contraria- con pleno conocimiento de la empresa de la alta probabilidad de que las centrales acabarían siendo programadas por restricciones técnicas (por motivos de seguridad en el suministro).

Dicha conducta podría haberse producido por parte de Gas Natural Fenosa Generación en cinco centrales (Sagunto, San Roque, Málaga; puerto de Barcelona y Besós) y por parte de Endesa Generación en la central de ciclo combinado de Besós.

En concreto se trata de una infracción prohibida en el artículo 65.34 de la Ley 24/2013 del sector eléctrico que tipifica “la presentación de ofertas con valores anormales o desproporcionados con el objeto de alterar indebidamente el despacho de las unidades de generación o la casación del mercado”.

Multa a la Asociación Nacional de Criadores de Caballos de Pura Raza Española (ANCCE) por abusar de su posición de dominio

Desde 2011, la Asociación impone condiciones a los organizadores de competiciones y concursos de caballos de pura raza española que resultan abusivas y son contrarias a la Ley de Defensa de la Competencia, al favorecer su posición en el mercado de promoción de esta raza de caballos

Entre otras, los organizadores tienen que disponer del programa informático homologado por la Asociación

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha sancionado a la Asociación Nacional de Criadores de Caballos de Pura Raza Española (ANCCE) con 187.677 euros por abusar de su posición de dominio en determinados mercados relacionados con el caballo de Pura Raza Española (en concreto los mercados de reglamentación de competiciones y gestión del linaje de la citada raza equina). Estas prácticas constituyen una infracción del artículo 2 de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia, y del artículo 102 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La infracción que se imputa a la ANCCE consiste en abusar de su posición de dominio en los mercados de gestión del Libro del Libro Genealógico del Pura Raza Española (LGPPE) y el de reglamentación y ordenación de los

Concursos Morfológicos, al aprobar una serie de disposiciones arbitrarias, discriminatorias o no objetivas en los Reglamentos de Concursos Morfológicos entre 2011 y 2016, para reforzar su posición en el mercado de promoción del caballo de pura raza española y limitar la competencia en el mercado de servicios de Secretarías Técnicas de los Concursos.

La CNMC desmantela cinco cárteles integrados por 11 empresas y una asociación empresarial

Fabricaban y distribuían cables eléctricos de baja y media tensión para la construcción de hospitales, edificación de viviendas, uso doméstico, obras de empresas energéticas, de telefonía, ferroviarias, navales y grandes proyectos internacionales.

Amañaban los precios y se repartían los proyectos para asegurar sus ganancias, encareciendo las obras hasta que uno de ellos denunció los hechos.

Las sanciones se elevan a 44,7 millones para las empresas y a 80.000 euros para la asociación.

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) ha desmantelado cinco cárteles de los que son responsables 11 empresas y una asociación empresarial. Fabricaban y distribuían cables eléctricos de baja y media tensión para la construcción de hospitales, uso doméstico, edificación de viviendas, obras de empresas energéticas, telefonía, ferroviarias, navales y grandes proyectos internacionales.

Las empresas con sede en España y Portugal, amañaban los precios y otras condiciones comerciales, y se repartían los proyectos para asegurar sus ganancias encareciendo las obras, hasta que uno de ellos denunció los hechos ante la CNMC.

La creación de un cártel es la conducta ilícita más lesiva para el buen funcionamiento de la economía, pues encarece los precios de los productos y se convierte en una barrera para la

competencia. Los hechos han quedado acreditados en los mails, WhatsApp y cuadernos de notas recopilados durante la investigación, que acreditan las 52 reuniones que mantuvieron para pergeñar y vigilar su modus operandi.

La CNMC abre expediente sancionador a Mediaset por extralimitarse en el tiempo de emisión de publicidad

La posible vulneración de la Ley General de Comunicación Audiovisual afecta a los canales Cuatro, Telecinco y Boing

La CNMC (Comisión Nacional de Mercados y Competencia) ha incoado un expediente sancionador a Mediaset España Comunicación, S.A. por superar los límites de tiempo de emisión dedicados a los mensajes publicitarios, regulados en el artículo 14.1 de la Ley General de Comunicación Audiovisual (LGCA).

Este articulado establece el límite de tiempo de emisión de publicidad de mensajes publicitarios y de televenta en 12 minutos por hora natural.

La CNMC inicia un expediente sancionador contra la Sociedad General de Autores y Editores (SGAE)

Investiga posibles prácticas anticompetitivas en los mercados de gestión de derechos de propiedad intelectual.

Se estarían fijando tarifas discriminatorias que afectarían, entre otros, a hoteles y restaurantes.

La CNMC ha incoado un expediente sancionador contra la Sociedad General de Autores y Editores (SGAE) por posibles prácticas restrictivas de la competencia en la gestión y explotación de derechos de propiedad intelectual.

En concreto, estas prácticas se habrían producido por la imposición a los socios de condiciones estatutarias y contractuales que restringen injustificadamente tanto la atribución inicial a SGAE de la gestión de derechos de propiedad intelectual de autores y editores de forma parcial, como la revocación o retirada

parcial de la gestión de esos derechos durante la vigencia de los contratos de gestión.

También se refieren al establecimiento de tarifas generales inequitativas y discriminatorias en los mercados de concesión de autorizaciones y remuneración de reproducción y comunicación pública de autores y editores de obras musicales y audiovisuales en establecimientos de los sectores hospedaje y restauración.

Estas conductas podrían impedir la entrada y expansión de nuevos operadores en los mercados de gestión de derechos de propiedad intelectual de autores y editores, y generar distorsiones en la actividad de los mercados de hospedaje y restauración.

La investigación se ha iniciado tras las denuncias de las entidades Derechos de Autor de Medios Audiovisuales, Entidad de Gestión (DAMA) y Unison Rights, S.L.

La CNMC sanciona a seis estaciones de servicio por no remitir determinada información sobre precios y ventas anuales

Este comportamiento constituye una infracción grave por la que se han impuesto multas por un total de 37.500 euros.

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha sancionado a varias estaciones de servicio al considerarlas responsables de diferentes incumplimientos de la obligación de remisión de información en materia de suministro de combustible a vehículos.

La CNMC ha declarado a dichas empresas responsables de una infracción grave de la Ley 34/1998, de 7 de octubre.

La CNMC incoa expediente sancionador en el sector de los libros de texto no universitarios

Investiga posibles prácticas anticompetitivas en el mercado de edición y de comercialización de libros de texto en España

Se habrían limitado las políticas comerciales que pueden promover los cambios de editoriales de referencia para los libros de texto de los distintos centros educativos no universitarios en España.

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha incoado expediente sancionador contra las empresas Anele, Grupo SM, Grupo Anaya, Grupo Santillana, Oxford University Press (OUP), Edelvives, Edebé, McGraw Hill, McMillan, Pearson y Teide por posibles prácticas restrictivas de la competencia. En concreto, analiza acuerdos o prácticas concertadas entre las entidades para el reparto del mercado de la edición y de la comercialización de libros de texto no universitarios en España, la fijación de determinadas condiciones comerciales en el mismo y el intercambio de información comercial sensible.

Asimismo, la CNMC investiga la posible existencia de acuerdos o prácticas concertadas adicionales entre Anele, Grupo SM, Grupo Anaya, Grupo Santillana, Oxford University Press (OUP), Edebé, McMillan, Pearson, Teide y Serbal que tendrían por objeto la fijación de precios y otras condiciones comerciales relativas al llamado libro de texto en formato digital en España.

Por último, la CNMC también investiga posibles prácticas restrictivas de la competencia entre Grupo SM, Edebé y Edelvives, consistentes en acuerdos o prácticas concertadas para el reparto de mercado en un segmento del mercado de la edición y comercialización de libros de texto no universitarios en España, en particular, los libros de texto para centros de titularidad católica.

Lista negra de paraísos fiscales UE

Los ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea (UE) acordaron el pasado 5 de diciembre su lista negra de **paraísos fiscales**, en la que finalmente se han incluido 17 países y jurisdicciones.

Samoa Americana, Bahréin, Barbados, Granada, Guam, Corea del Sur, Macao, Islas Marshall, Mongolia, Namibia, Palau, Panamá, Santa Lucía, Samoa, Trinidad y Tobago, Túnez y los Emiratos Árabes Unidos son los países incluidos en la lista, según responsables europeos.

Los países de la 'lista negra' podrían perder el acceso a los fondos de la UE. El compromiso también incluye la posibilidad de imponer sanciones a las jurisdicciones de esta lista "negra" tanto a nivel nacional como a nivel europeo.

Otras 47 jurisdicciones están incluidas en una lista "gris" pública de países que actualmente no cumplen con los estándares de la UE pero que se han comprometido a cambiar sus normas fiscales. En esta lista se encuentran, entre otros, Andorra, Armenia, Liechtenstein, San Marino, Turquía, Isla de Man, Serbia, Bosnia y Herzegovina, Vietnam, Tailandia, Hong Kong, Suazilandia, Botsuana, Perú, Uruguay, Jamaica, Bermudas, Islas Caimán y Nueva Caledonia.

Los Estados de esta lista "gris" deberán realizar modificaciones en sus normas impositivas para finales de 2018, salvo los países en vías de desarrollo sin centros financieros, que tendrán de plazo hasta la conclusión de 2019. Si no cumplen con los tiempos y Bruselas detecta mediante su supervisión que no se ejecutan las reformas, podrían entrar a formar parte de la lista negra de paraísos fiscales.

Los países de la lista negra verían cerrados los fondos de la UE

Ampliación de la responsabilidad de administradores a los administradores de hecho

La responsabilidad de los administradores puede acabar afectando a personas que no son administradores de derecho. Recientemente la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en su sentencia núm. 455/2017, de 18 de julio ha ampliado la responsabilidad por deudas sociales al administrador de hecho de una sociedad y ha considerado que esa responsabilidad alcanza también a las deudas de tipo laboral, es decir, a las contraídas con los trabajadores por los salarios impagados e incluso por las indemnizaciones de despido que se hubieran devengado tras la causa de disolución.

Puede ser considerado administrador de hecho, de acuerdo al art. 236.3 LSC, aquel que en la realidad del tráfico desempeña las funciones propias de administrador, e incluso el que dé las instrucciones de actuación a los administradores de la sociedad. No se trata pues de un simple apoderado de la sociedad que cumple las directrices del órgano de administración, sino de alguien que desarrolla, de forma sistemática y continuada, una actividad de gestión sobre materias que son propias del administrador, y lo hace con poder autónomo de decisión y con el pleno respaldo de la sociedad.

El Tribunal Supremo ha hecho responsable solidaria a la esposa del administrador de derecho de una sociedad que además de tener el 50% de la sociedad tenía conferidos amplios poderes, con su propio patrimonio, por considerarla administrador de hecho y por lo tanto responde de las indemnizaciones por despido devengadas tras entrar la sociedad en causa de disolución, dado que intervenía en la gestión de la sociedad con plena autonomía y, de manera habitual, adoptaba decisiones de especial relevancia tanto en el plano laboral como en las operaciones comerciales de la sociedad.

La responsabilidad no afecta exclusivamente a los administradores de derecho y también podría alcanzar a algunos trabajadores de la empresa, en concreto a los altos directivos. La ley de sociedades de capital establece en su artículo 236.4, que cuando la sociedad tenga como órgano de gobierno un consejo de administración y no exista delegación permanente de facultades del consejo en uno o varios consejeros delegados, todas las disposiciones sobre deberes y responsabilidad de los administradores serán aplicables a la persona que tenga atribuidas facultades de la más alta dirección de la sociedad, cualquiera que sea su denominación.

También existe otra vía de responsabilidad que puede alcanzar a directivos no consejeros muy frecuente en los grupos de empresas, donde unas sociedades son las administradoras de otras sociedades. Ese administrador (persona jurídica) tiene que designar a una persona física que le represente en ese cometido. En estos casos, la persona física se convierte en responsable solidario de la persona jurídica a la que representa, ya que la LSC le imputa idénticos deberes que al administrador al que representa.

La responsabilidad por las deudas de una sociedad, incluidas las de tipo salarial o indemnizatorio, se ha visto ampliada y reforzada no solo por la vía normativa, sino también por la doctrina jurisprudencial más reciente.



LABORAL

1.- Tratamiento de las dietas según la Inspección de Trabajo



Tratamiento de las dietas según la Inspección de Trabajo

Las dietas constituyen uno de los pocos conceptos que no cotizan a la Seguridad Social, por lo que son objeto de especial vigilancia por parte de la Inspección de Trabajo.

Por ello, es importante conocer los requisitos fijados en la ley y los criterios que tiene en cuenta la Inspección para poder aplicar la exención en las dietas.

1.- Concepto extrasalarial - No cotizan a la Seguridad Social

Las dietas por gastos de estancia y manutención son una percepción económica de carácter extrasalarial (no tienen la consideración de salario) cuya finalidad es compensar al trabajador por los gastos que tiene que realizar por comidas o alojamiento como consecuencia de llevar a cabo su trabajo fuera de su centro o lugar de trabajo habitual [TS 14-05-1991]. Dicho concepto no cotiza a la Seguridad Social si se cumplen los siguientes requisitos [RD 2064/1995, art. 23.2.A.a]:

- Si hay un desplazamiento del trabajador fuera de su centro habitual de trabajo.
- Si el desplazamiento se produce para realizar su trabajo en un municipio distinto al de su centro de trabajo y al de su residencia.
- Si los gastos están exentos de tributar en el IRPF conforme a la normativa fiscal.

La forma utilizada por la empresa para compensar los gastos de manutención y estancia es irrelevante a efectos de la exención, siendo indiferente si los paga directamente al establecimiento de hostelería, si los adelanta al trabajador o si utiliza fórmulas como el ticket restaurante.

El hecho de que las dietas estén contempladas en el convenio colectivo, no implica sin más que las cantidades satisfechas respondan a circunstancias indemnizatorias y que queden exentas. Para que exista exención debe haber un desplazamiento que cumpla los requisitos indicados más arriba.

2.- No tributan en el IRPF

A estos efectos, según la normativa fiscal, las dietas están exentas de tributar en el IRPF del perceptor siempre que la empresa pueda acreditar la realidad del desplazamiento (su fecha, los motivos, el lugar, etc.), siempre que dicho desplazamiento no exceda de nueve meses, y siempre que las cuantías abonadas no excedan de los siguientes límites [RD 439/2007, art. 9.A.3, 4, 5 y 6]:

Tipo de gasto	En España	En el extranjero
De estancia	Los que se justifiquen	
De manutención (1)		
Con pernocta	53,34 euros	91,35 euros
Sin pernocta	26,67 euros	48,08 euros

1. Si se excede de los topes indicados el exceso tributa y, en consecuencia, también cotiza a la Seguridad Social.

3.- Criterios de la inspección

Desplazamiento

Centro de trabajo. La dieta estará exenta siempre que se abone cuando el trabajador se desplace a una localidad distinta de la que constituye su centro de trabajo. Por tanto, debe existir un lugar de origen de la prestación de servicios y un lugar real donde el empleado se desplace para trabajar [DGT 0848-97]. En este sentido:

- El centro de origen a tener en cuenta será aquel en el que esté adscrito el trabajador y no la empresa. Es decir, es indiferente dónde se encuentren las dependencias u oficinas de la empresa o su domicilio social: lo que cuenta es el centro habitual de trabajo del empleado.

- Constituye un fraude de ley pactar en el contrato que el centro de trabajo va a ser uno concreto, para luego destinar al trabajador a otro u otros centros y simular así que se produce un desplazamiento a efectos de pagarle dietas exentas.

Justificación. Dado que existe una remisión genérica desde la normativa laboral a la normativa fiscal, cabe entender que la forma de justificar la exención en la cotización también es la que se establece en la normativa del IRPF. Y según este impuesto, basta con justificar el desplazamiento a un municipio distinto, sin que sea necesario justificar nada más [RD 439/2007, art. 9.A.3].

Algunos inspectores de trabajo, no obstante, entienden que también debe justificarse el gasto realizado. Consideran que si la empresa abona una cantidad a tanto alzado y no se justifica que se ha gastado en manutención (aun justificándose el desplazamiento), dicha dieta queda sujeta a cotización.

Si la empresa abona cantidades idénticas en muchos meses, existirá un indicio de que se trata de una falsa dieta [TSJ Madrid 01-07-2004]. No obstante, si realmente ha habido un desplazamiento y éste se justifica, podrá defenderse la exención.

Naturaleza temporal

Temporal. Asimismo, la dieta debe tener un carácter temporal ligado a la necesidad de desplazarse fuera del lugar habitual de trabajo [TS 14-05-1991]. Ello implica lo siguiente:

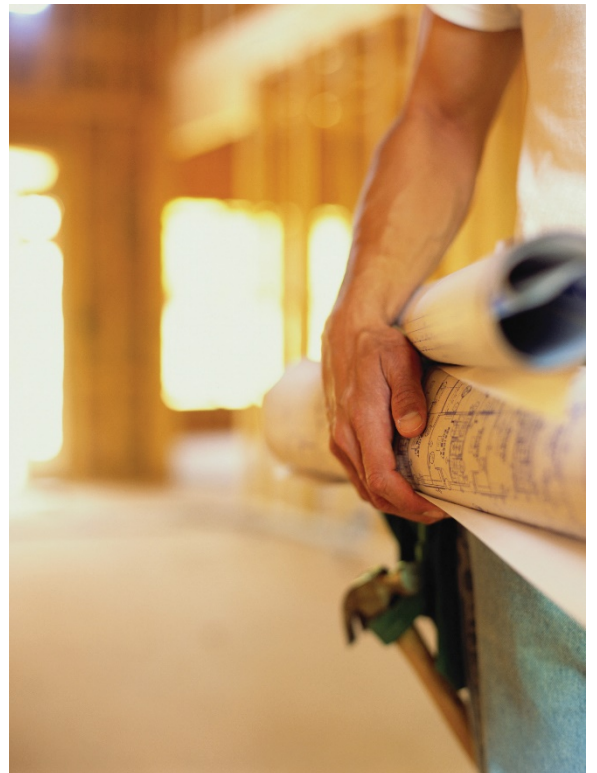
- Si el trabajador presta sus servicios en dos o más centros de trabajo de forma continuada (ya sea a la vez en la misma jornada o en días alternos), cada uno de esos centros será su lugar de trabajo. Así pues, si cambia continuamente de centro, no existe un desplazamiento temporal ni derecho a percibir la dieta exenta.
- Si se desplace al trabajador por un período continuado superior a nueve meses, las dietas no se exceptuarán de cotización ni de tributación [RD 439/2007, art. 9.A.3]. En

este caso se considera que no existe un desplazamiento sino un traslado, por lo que se pierde la vinculación con el centro habitual anterior.

Al extranjero. Puede ocurrir que el desplazamiento se produzca al extranjero y que dure más de nueve meses. En este supuesto, la propia normativa fiscal prevé que toda la retribución extra que se satisfaga al trabajador por el tiempo que esté en el extranjero (lo que exceda del salario que percibiría en España) estará exenta de tributar en el IRPF [RD 439/2007, art.9.A.3.b.4º]. En consecuencia, tampoco cotizará a la Seguridad Social.

Por ejemplo: si una empresa pacta con uno de sus empleados que, como consecuencia del desplazamiento, le pagará 12.000 euros adicionales respecto a lo que está cobrando ahora, esos 12.000 euros estarán totalmente exentos de cotizar a la Seguridad Social y de tributar en el IRPF.

Las dietas están exentas si existe un desplazamiento del trabajador a un centro situado en un municipio distinto al de su centro habitual y al de su residencia. Ello con el tope de las cuantías indicadas en la normativa fiscal



OTRA INFORMACIÓN

Subvenciones abiertas en Aragón

De las subvenciones abiertas en Aragón, la que consideramos más relevante es la siguiente:

- **Ayudas• Programa Plan Internacional de Promoción, cofinanciado por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional (FEDER) de la Unión Europea (Misión Comercial a Sudeste Asiático: Tailandia, Malasia, Vietnam.** Dependiente de la Cámara de Comercio de Zaragoza y para operaciones realizadas por las Pymes que contribuyan a promover su internacionalización y mejorar su competitividad, con el objetivo de mejorar la propensión a exportar y la base exportadora de la economía española, diversificar los mercados de destino de la exportación española e incrementar la competitividad de la economía española para impulsar España como destino de inversión. (BOA 245 de 26/12/2017). Plazo: hasta el 31 de enero de 2018.

Subvenciones abiertas en Navarra

Las convocatorias de las subvenciones abiertas en Navarra son las siguientes:

- **Subvenciones para el fomento de la contratación en prácticas de personas jóvenes desempleadas menores de 30 años.**
- **Subvenciones para la promoción del empleo autónomo.**
- **Subvención para actuaciones derivadas de programas POCTEFA**

Guías Doing Business y otras publicaciones de interés

- [Doing business in Bulgaria 2017](#)
- [Doing business in Denmark 2018](#)
- [Doing business in Germany 2017](#)
- [European Tax Brief November 2017](#)
- [Bottom Line - Autumn 2017](#)



MOORE STEPHENS

Moore Stephens LP SL

Inscrita en el Registro Mercantil de Zaragoza, tomo 1751, folio 220, hoja Z-11226 N.I.F.: B-50551043

Fernando el Católico, 11 entlo. Izda 50006 Zaragoza Tel: 976 562 464 Fax: 976 563 477

Plaza de la Libertad (antigua Conde de Rodezno), 1 Entreplanta 31004 Pamplona Tel.:948 291 463 Fax: 948 290 931