

CONTENIDO

Contabilidad y auditoría

- 1.- Consulta 1-2 de contabilidad del BOICAC 110/2017
- 2.- Consulta 1-5 de auditoría del BOICAC 110/2017
- 3.- Borrador del anteproyecto de ley por el que se modifica el código de comercio, el texto refundido de la ley de sociedades de capital y la ley de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.
- 4.- Convocatoria examen ROAC 2017
- 5.- Resolución de 21 de junio de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado: Depósito de cuentas anuales junto con informe de auditoría con opinión denegada

Fiscal

- 1.- Conclusiones de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica
- 2.- ¿Son embargables los ingresos procedentes de actividades profesionales?
- 3.- Nuevo modelo 232- declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios considerados como paraísos fiscales
- 4.- Requerimientos de la Administración Tributaria en relación con el artículo 7.P de la LIRPF
- 5.- Suministro Inmediato de Información-Servicios de ayuda
- 6.- Registro de Personas o Entidades Emprendedoras: Orden Foral 98/2017, de 11 de agosto
- 7.- IRPF Exención Rendimientos del Trabajo Desplazamientos Extranjero

8.- Pago a cuenta del Impuesto de Sociedades de 2017

9.- ISD Tramitación telemática Modelo 652 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"

10.- Normativa en tramitación legislativa Hacienda Foral

Legal y Compliance

- 1.- Listas GAFI actualizadas a junio 2017
- 2.- Sanción a BTC-e de 110 millones de dólares por blanqueo de capitales
- 3.- La Circular 3/2017 de la Fiscalía General del Estado sobre daños informáticos y el delito del art. 197 Código Penal
- 4.- La novena sentencia del TS de personas jurídicas: multas de 3'6 millones de euros por blanqueo de capitales
- 5.- Sentencia de personas jurídicas por delito fiscal (310 bis Cp)
- 6.- Últimas actuaciones de la CNMC

Laboral

- 1.- ¿Es posible controlar el correo electrónico de los empleados de la empresa?

En colaboración:

Moore Stephens LP S.L.

www.msaragoza.com

AR Asociados (Aragón)

www.arasociados.com

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1.- Consulta 1-2 de contabilidad del BOICAC 110/2017

2.- Consulta 1-5 de auditoría del BOICAC 110/2017

3.- Borrador del anteproyecto de ley por el que se modifica el código de comercio, el texto refundido de la ley de sociedades de capital y la ley de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

4.- Convocatoria examen ROAC 2017

5.- Resolución de 21 de junio de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado: Depósito de cuentas anuales junto con informe de auditoría con opinión denegada



Consulta 1 de contabilidad del BOICAC 110/2017

La consulta trata sobre el **alcance de las modificaciones realizadas por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en las entidades sin fines lucrativos.**

El **Real Decreto 602/2016** aprobó la modificación del Plan General Contable, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMEs), aprobado por el Real Decreto 1515/2007; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre y las Normas de Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (PGC-ESFL) aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Se plantea si la modificación introducida en el modelo de memoria abreviado y de pequeñas y medianas empresas resulta de aplicación a las entidades sin ánimo de lucro.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas indica que las entidades sin fines lucrativos quedaban reguladas por las siguientes normas:

- ❖ **Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre:** normas de adaptación con el objetivo de armonizar la normativa contable de las entidades sin fines lucrativos con la aprobada para las empresas españolas, si bien recogen únicamente las normas específicas de estas entidades, es decir, las que están más estrechamente relacionadas con las actividades llevadas a cabo en el cumplimiento de sus fines, con independencia de que la entrega de los bienes o la prestación del servicio se realicen de forma gratuita o mediante contraprestación.

- ❖ **Plan General Contable y PGC-PYMES:** aplicación de forma obligatoria, a todas las operaciones y hechos económicos no previstos en la adaptación.
- ❖ **Resoluciones del ICAC del 26 de marzo de 2013 que aprueban el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos,** donde se refunden las normas de la normativa antedicha (específicas y generales) aplicables a las ESFL.

Respecto a la simplificación de la información incluida en los modelos de memoria abreviado y de pequeñas y medianas empresas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas diferencia entre dos tipos de información a proporcionar por las entidades sin fines lucrativos:

- **Información específica:** recogida en el **Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.** En todo caso, deberán seguir suministrando la información regulada en dichas normas de adaptación
- **Información general:** contenida en el **PGC y en el PGC-Pymes** les resultarán de aplicación las mismas simplificaciones que se han aprobado para las empresas por el **Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre**, así como las disposiciones reguladas en este real decreto sobre primera aplicación e información comparativa, sin perjuicio de las indicaciones que los responsables de elaborar las cuentas anuales consideren necesario incluir para que estas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.



Consulta 2 de contabilidad del BOICAC 110/2017

La consulta versa sobre la facultad de emplear los modelos abreviados en caso de que se elaboren cuentas consolidadas. **Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. NECA 4^a.**

El Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, modifica entre otra normativa el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En concreto en lo que afecta a esta consulta **modifica la norma 4^a del apartado I.** Normas de elaboración de las cuentas anuales de la tercera parte, Cuentas anuales, que queda redactada de la siguiente forma:

“4^a. Cuentas anuales abreviadas

1. *Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:
(...)*

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

De acuerdo con el último inciso subrayado, el consultante pregunta dos cuestiones:

- (i) El ámbito geográfico al que deben referirse las cuentas anuales consolidadas en las que se integre la sociedad a los efectos de la excepción, esto es, si la dominante debe ser europea, española o por el contrario puede estar domiciliada en cualquier otro país.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas concluye que la nacionalidad de la sociedad dominante debe ser española o de cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea.

- (ii) Si las cuentas anuales consolidadas deben referirse a las de la matriz última o resultaría igualmente admisible la utilización de cualquier nivel de consolidación intermedio.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas interpreta que las cuentas anuales consolidadas pueden ser las correspondientes a un nivel intermedio del grupo.

La integración en unas cuentas consolidadas como supuesto de hecho que permite a las empresas seguir empleando los modelos abreviados es una regla tomada de la Directiva Contable (Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento europeo y del Consejo y se derogan las directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo).



Consulta 1 de auditoría del BOICAC 110/2017

La consulta versa sobre algunos aspectos relativos a la **verificación de cuentas de entidades en las que la normativa que les resulta de aplicación, según su naturaleza jurídica, no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación (asociaciones no declaradas de interés público, colegios profesionales).**

A la vista de la consulta 1 publicada en el BOICAC nº 105, de marzo de 2016, sobre la auditoría de las cuentas anuales o de otros estados financieros o documentos contables de determinadas entidades en las que la normativa reguladora que les resulta de aplicación según su naturaleza jurídica no establece de forma expresa un marco normativo de información financiera para su elaboración y presentación, **se solicita la opinión del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre las siguientes cuestiones:**

- a.) Si la auditoría de cuentas de las asociaciones no declaradas de utilidad pública reguladas en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, es un trabajo de auditoría sometido a la Ley de Auditoría de Cuentas (LAC).
- b.) Si la auditoría de cuentas de las asociaciones y fundaciones de competencia autonómica también constituyen trabajos de auditoría sometidos a la LAC, cuando se rijan supletoriamente por la normativa estatal. Tal sería el caso, en opinión del consultante, de aquellas asociaciones o fundaciones que operen en una comunidad autónoma sin legislación específica en esta materia, de acuerdo con la regla de supletoriedad del artículo 149.3 de la Constitución Española de 1978.

c.) Si las disposiciones estatutarias de los colegios profesionales, en la medida que son aprobadas por normas jurídicas (ya sean reales decretos, órdenes ministeriales u órdenes del Consejero autonómico competente), forman parte de la normativa aplicable a estas entidades y, por consiguiente, debe acudirse a ellas para dilucidar la posibilidad de auditoría bajo la LAC. Y, en particular, si una auditoría de cuentas de estas entidades debe someterse a la LAC cuando la normativa aplicable al colegio profesional de que se trate (incluyendo las disposiciones estatutarias): i) Bien obligue a la entidad a la llevanza de contabilidad y a la aprobación de cuentas anuales expresivas de la imagen fiel (cuando sean preparadas con arreglo a un marco normativo que resulte de aplicación como un todo coherente), ii) Bien exija la auditoría de cuentas (pues, en caso contrario, quedaría vacía de contenido una exigencia prevista en la normativa aplicable).

Respecto a las cuestiones planteadas, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas responde lo siguiente:

a.) Respecto a la primera cuestión planteada, la auditoría de cuentas de las asociaciones no declaradas de utilidad pública, reguladas en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, **es un trabajo de auditoría sometido a la LAC**, de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.b) de la contestación a la consulta 1 del BOICAC nº 105, y el literal del artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, siempre que las cuentas anuales se hayan elaborado de acuerdo con un marco normativo de información financiera que resulte de aplicación de acuerdo con los principios y criterios de valoración en él contenidos y como un todo coherente.

b.) En cuanto a la segunda cuestión, las auditorías de cuentas de las asociaciones y fundaciones de competencia autonómica también constituyen trabajos de auditoría sometidos a la LAC, cuando se rijan supletoriamente por la normativa estatal, porque las obligaciones previstas en el artículo 14 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, y en el art. 25 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, son de aplicación supletoria a las asociaciones o fundaciones que operen en una Comunidad Autónoma sin legislación específica en esta materia, y siempre y cuando la normativa estatal citada resulte de aplicación supletoria a las entidades en cuestión.

c.) Por lo que se refiere a la consulta planteada en tercer lugar, la verificación de las cuentas anuales de los colegios profesionales se encuentra sujeta a la LAC, cuando la normativa aplicable al colegio profesional de que se trate: (i) bien obligue a la entidad a la llevanza de contabilidad y a la aprobación de cuentas anuales expresivas de la imagen fiel (cuando sean preparadas con arreglo a un marco normativo que resulte de aplicación como un todo coherente), (ii) bien exija la auditoría de cuentas (pues, en caso contrario, quedaría vacía de contenido una exigencia prevista en la normativa aplicable), de acuerdo con el criterio indicado en la consulta de referencia publicada en el BOICAC 105, en sus apartados 2.b) y 2.c), respectivamente.



Consulta 2 de auditoría del BOICAC 110/2017

La consulta trata sobre la **aplicación de la circunstancia prevista en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014, de 16 de abril de 2014, referida al porcentaje límite del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos durante 3 o más ejercicios consecutivos** respecto a la media de los honorarios derivados de la realización de la auditoría a que se refiere dicho artículo **en entidades de interés público**, así como sobre cuál es el **primer ejercicio en que dicha circunstancia resulta de aplicación**.

Las dudas planteadas se refieren a lo siguiente:

- a.) Por un lado, a la aplicación práctica de la circunstancia establecida en el artículo 4.2 del Reglamento (UE) nº 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de entidades de interés público (RUE, en adelante); en particular, a los distintos factores a tener en cuenta en la determinación del porcentaje del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría percibidos durante 3 o más ejercicios consecutivos respecto a la media de los honorarios derivados de la realización de la auditoría a que se refiere dicho artículo y cuál es el ejercicio en que no debe superarse tal porcentaje.
- b.) Por otro lado, a cuál es el primer ejercicio en que resulta de aplicación la circunstancia prevista en el citado artículo 4.2 del RUE, según las dos opciones planteadas, concretamente a si:
 - (i) es aplicable en el primer ejercicio de entrada en vigor del RUE (por ejemplo, el ejercicio 2017, en el caso de que éste fuese el primer ejercicio de aplicación del RUE), en el supuesto de entidades en las que ya se hubiesen

realizado trabajos de auditoría y distintos de auditoría con anterioridad a dicho ejercicio, o si por el contrario

- (ii) no resulta aplicable hasta el ejercicio 2020 (en el caso del mismo ejemplo anterior, en que el primer ejercicio de aplicación del RUE fuese el ejercicio 2017), una vez que hayan finalizado los tres ejercicios que comiencen a partir de 17 de junio de 2016 a tener en cuenta a efectos de calcular la media de los honorarios de auditoría requerida para determinar el porcentaje.

La conclusión del ICAC a este respecto es la siguiente:

- a.) La determinación del porcentaje del 70% que no deben superar los honorarios por servicios distintos de auditoría, respecto a los de auditoría, a que se refiere el artículo 4.2 del RUE, se realizará teniendo en cuenta lo siguiente
 1. En primer lugar, hay que tener en cuenta que la limitación impuesta en el artículo 4.2 del RUE, de no sobrepasar el porcentaje del 70% obtenido de la comparación entre los honorarios derivados de la prestación de servicios distintos de auditoría y los correspondientes a la realización de auditoría de cuentas, viene motivada por el hecho de considerar que la estructura de los honorarios procedentes de una misma entidad (es decir, la proporción entre honorarios de auditoría y de otros servicios) puede afectar a la independencia del auditor en el desarrollo de su trabajo de auditoría, como así se manifiesta en el considerando 7 del RUE. Y ello es así hasta el punto de llevar a que se fije por norma un porcentaje a partir del cual se entiende que tal circunstancia (la falta de independencia) se produce en todo caso por entender que las amenazas denominadas de interés propio y/o, en su caso, de intimidación, son tan significativas que no pueden aplicarse

medidas de salvaguarda que pudieran mitigarlas o reducirlas, siendo la única opción posible ope legis -en cuanto norma prohibitiva- la no realización de servicios distintos de auditoría por un importe que supere el límite establecido.

Y lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de que dicha circunstancia, las amenazas a la independencia del auditor respecto a la entidad auditada derivada de la proporción de honorarios percibidos de dicha entidad por servicios de auditoría distintos a estos, tendrá que ser evaluada en cualquier trabajo de auditoría de cuentas y examinada con la Comisión de Auditoría de dicha entidad, con independencia de que no se llegue a superar el citado límite de honorarios, de acuerdo con lo establecido en la normativa reguladora de auditoría de cuentas y en el artículo 6 del RUE. En este sentido, ha de significarse que las amenazas a la independencia del auditor, que se desprenden del desequilibrio entre los honorarios correspondientes a servicios distintos de los de auditoría en relación con los de auditoría, podrían mermar su objetividad en el trabajo de auditoría, bien porque los auditores deben realizar simultánea o posteriormente el trabajo de auditoría cuando están prestando muchos otros servicios distintos del de auditoría a la entidad auditada, de modo que el resultado de la auditoría pudiera verse determinado por la influencia o existencia de dichos servicios o las relaciones que pudieran derivarse de los mismos, o bien porque el auditor firmante puede verse sometido a presiones o amenazas de pérdida de ingresos de su facturación proveniente de dichos servicios (amenazas de interés propio e incluso de intimidación).

Teniendo en cuenta lo establecido a efectos del deber de independencia en los artículos 14 y siguientes y 39 de la LAC, la situación descrita es susceptible de generar la amenaza de interés propio entendida como “la existencia de un

conflicto financiero o de otro tipo, incluido el motivado por la existencia de relaciones o intereses económicos comunes”, e incluso de intimidación “por la posibilidad de ser disuadido o condicionado por presión inapropiada causada por la entidad auditada”, según lo dispuesto en el artículo 44.2 del Reglamento de desarrollo del Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre (RAC, en adelante).

2. En cuanto a la determinación del porcentaje del 70% entre honorarios derivados de servicios distintos de auditoría y del servicio de auditoría, a que se refiere el artículo 4.2 del RUE, deben tenerse en cuenta atendiendo a lo establecido en dicho artículo, **las siguientes reglas de cómputo:**

(i) **Temporal.-** El primer factor a considerar es que el auditor de cuentas de una entidad debe prestar servicios de auditoría y distintos a éstos a dicha entidad auditada, a su empresa matriz o a las empresas que controle durante un período de tres o más ejercicios consecutivos. En el caso de que no se diese dicha circunstancia (prestar servicios de auditoría y distintos de auditoría durante un período de tres o más ejercicios consecutivos) no resultaría de aplicación lo dispuesto en el citado artículo 4.2 del RUE. A tales efectos, se entiende que los ejercicios referidos son los que corresponden a la entidad a la que prestan los servicios de auditoría y distintos de auditoría, y no al auditor o sociedad de auditoría. Es decir, los honorarios a computar serán los correspondientes a la prestación de tales servicios y respecto a dichos ejercicios.

- (ii) **Entidades afectadas.-**

Los honorarios a computar tanto por servicios de auditoría como por otros servicios se referirán a los servicios prestados no sólo a la entidad

auditada sino también, en su caso, a las entidades vinculadas a ésta por una relación de control en los términos del artículo 3.16 de la LAC (a la empresa matriz de la entidad auditada y a las vinculadas a ésta por una relación de control). Es decir, los honorarios a computar serán todos los derivados de servicios de auditoría y distintos a éstos prestados a la entidad auditada o a las entidades vinculadas a ésta por una relación de control.

(iii) Honorarios por servicios distintos de los de auditoría de cuentas.-

Los honorarios a computar por servicios distintos a auditoría no incluirán los servicios prestados cuando se exija por la legislación nacional o de la Unión Europea que se presten por el auditor o sociedad de auditoría de la entidad. A los efectos de computar los servicios distintos a los de auditoría, habrá que estar a lo que se define en los artículos 1 y 4 de la LAC así como 1, 2 y 3 del RAC (vigente en tanto no se opone a aquella), de modo que se excluirían de tal cómputo los honorarios correspondientes a servicios que tuvieran la naturaleza de cualquiera de las modalidades de auditoría de cuentas definidas por la normativa. Frente al artículo 2 del RAC en el que se especifican las modalidades que puede revestir la auditoría de cuentas, en el artículo 3 se delimita el ámbito de aplicación de dicha actividad en sentido negativo, es decir, todos aquellos trabajos que aun realizándose por auditores de cuentas no tienen la consideración de auditoría de cuentas. Por tanto, a efectos de delimitación de los honorarios correspondientes, habrá que estar a la naturaleza del servicio que resulte de la normativa citada, cualquiera que sea la práctica habitual de que el servicio correspondiente fuera realizado por el auditor de la entidad auditada o

deriven de su posición como tales, del origen del encargo y cualquiera que sea el lugar de su prestación.

(iv) El límite máximo de honorarios por servicios distintos a los de auditoría en el cuarto ejercicio y siguientes vendrá determinado por el resultado de aplicar el 70% a la cifra resultante de la media de los honorarios por servicios de auditoría correspondientes a los tres últimos ejercicios anteriores a dicho ejercicio, de tal forma que en ningún caso podrá superarse el importe límite así obtenido en dicho cuarto ejercicio. Por ejemplo, el importe máximo por la prestación de servicios distintos a los de auditoría en el ejercicio X vendrá determinado por la aplicación del 70% a la cifra correspondiente a la media de honorarios por servicios de auditoría correspondientes a los tres ejercicios anteriores al ejercicio X. Es decir, si por servicios de auditoría los honorarios hubiesen sido de: 305 (en el X-1); 300 (en el X-2); y 295 (en el X-3), la media sería 300, por lo que el importe máximo de los honorarios correspondientes a la prestación de servicios distintos a los de auditoría en el ejercicio X no podría superar la cifra de 210 (el 70% de la media).

b.) El primer ejercicio social en que resulta de aplicación el artículo 4.2 del RUE será el cuarto ejercicio que se inicie a partir del 17 de junio de 2016 (en el ejemplo planteado el ejercicio 2020), dado que los datos a tener en cuenta para determinar el porcentaje del 70% de honorarios serán los correspondientes a los tres primeros ejercicios que se inicien a partir de la citada fecha (ejercicios 2017, 2018 y 2019 en el ejemplo).

Consulta 3 de auditoría del BOICAC 110/2017

La consulta versa sobre las **condiciones establecidas por diversas instituciones, en calidad de terceros** que no forman parte del contrato de auditoría, **en relación con el nombramiento y actuación de auditores de cuentas que pudieran ser contrarias a la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas.**

Situación planteada:

Diversas instituciones vienen exigiendo que los auditores encargados de realizar los informes de auditoría de las cuentas anuales y estados financieros intermedios de determinadas entidades (distintas de las entidades auditadas) deben pertenecer a una concreta corporación representativa de los auditores en España, y que ésta incluso pertenezca a la Federación Internacional de Contables (IFAC). Asimismo, tales instituciones establecen que en la realización de dichos trabajos el auditor de cuentas debe cumplir con las normas de independencia emitidas por la IFAC en el Code of Ethics for Professional Accountants (Código Ético para Contables Profesionales). También existen entidades que emiten instrucciones, o imponen condiciones, que deben cumplir los auditores para poder ser designados como auditores de cuentas anuales o estados financieros, afectando por tanto al proceso de selección del auditor de cuentas; como, por ejemplo, la acreditación de un importe mínimo de facturación por servicios de auditoría, o que figuren en determinadas posiciones en el listado en el que se ordenan las sociedades de auditoría en función de su facturación.

Las cuestiones planteadas se refieren a:

- a.) Si lo exigido por las citadas instituciones, antes referidas, puede enmarcarse en uno de los supuestos recogidos en el punto 4 del artículo 22 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, que dice: “*serán nulos de pleno derecho*

los acuerdos o cláusulas contractuales o estatutarias que pudieran restringir o limitar la selección, el nombramiento y la contratación por parte de los órganos competentes de la entidad de cualquier auditor de cuentas o sociedad de auditoría inscritos en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas”, y en tal caso vulnera lo dispuesto en dicho artículo, por lo que pueden ser consideradas nulas de pleno derecho las mencionadas exigencias en esos aspectos.

- b.) Si se ajusta a derecho la restricción al acceso a los trabajos de auditoría objeto de las citadas exigencias para los auditores de cuentas que no reúnan los requisitos en éstas previstos (pertenecer a una determinada Corporación y alcanzar un determinado volumen de facturación)

La Conclusión del ICAC al respecto es la siguiente:

1. En relación con las consultas planteadas, letras a) y b) anteriores, debe indicarse que **la exigencia de pertenecer a una determinada Corporación limita la posibilidad de contratar a otros auditores para la realización de los trabajos de auditoría de cuentas**, como son los auditores adscritos a otra Corporación o incluso a los que no pertenezcan a ninguna, **resultando por tanto dicha exigencia contraria a lo establecido en el artículo 22.4 de la LAC.**

A este respecto debe tenerse en cuenta que lo exigido por dichas instituciones y otros terceros, referente a que los informes auditoría presentados deben ser emitidos por un auditor perteneciente a una corporación representativa de los auditores en España que pertenezca a la Internacional Federation of Accountants (IFAC), resulta contrario a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, por cuanto en ésta con carácter general no se establecen, ni se contienen disposiciones que permitan imponer restricciones, limitaciones o

preferencias entre los distintos auditores de cuentas autorizados para ejercer la actividad de auditoría de cuentas en España, ni siquiera por razón de su pertenencia a una determinada corporación; siendo así que se prohíbe tal posibilidad al calificarse de nulas de pleno derecho tales restricciones o limitaciones en el artículo 22.4 de la LAC. Lo mismo debe entenderse igualmente respecto a la exigencia de acreditar determinado volumen de facturación, pero con el alcance y términos señalados en el apartado 4 anterior.

- Asimismo, también resultaría contrario a lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas lo exigido por las citadas instituciones y otros terceros objeto de la consulta, referente a que en la auditoría de cuentas anuales se deban cumplir con las normas de independencia emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) en el Code of Ethics for Professional Accountants (Código Ético para Contables Profesionales), puesto que **los auditores de cuentas en la realización de cualquier trabajo de auditoría de cuentas se encuentran sujetos al régimen de independencia y ética regulados en dicha normativa**, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 y secciones 1^a y 2^a del capítulo III del Título I de la LAC, y sin que en dicha normativa se encuentren incluidas las citadas normas de IFAC, que, con carácter general, por otra parte resultan menos estrictas y exigentes.



Consulta 4 de auditoría del BOICAC 110/2017

La consulta trata sobre el **cómputo del periodo de duración máxima del contrato de auditoría en el caso de fusión de distintas entidades de interés público dando lugar a nueva entidad de este tipo**, cuando el auditor que venía auditando las entidades fusionadas es también el de la nueva entidad.

Situación planteada:

La cuestión planteada se refiere al criterio a seguir en supuestos en los que distintas entidades consideradas de interés público (EIP, en adelante) se han visto involucradas en un proceso de fusión o de combinación de negocios, de los que resulta una nueva entidad, también considerada EIP, y en los que el auditor que venía auditando las EIP fusionadas es también nombrado auditor de la nueva EIP. La cuestión que se plantea se refiere concretamente a cómo puede afectar dicha situación al cómputo de los periodos de contratación máxima entre auditores de cuentas y entidades de interés público (EIP), regulados en el artículo 40 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y en los artículos 17 y 41 del Reglamento UE nº 537/2014 (RUE, en adelante). Es decir, si en el periodo máximo de contratación con la nueva entidad producto de la fusión deben tenerse en cuenta o no los periodos de contratación anteriores con las entidades fusionadas. Y más concretamente, cuál debe ser considerada en la fecha inicial de contratación a efectos del cómputo de los periodos máximos de contratación.

La conclusión del ICAC al respecto, es la siguiente:

A los efectos del cómputo de los periodos de contratación máxima entre auditores de cuentas y entidades de interés público (EIP), regulados en el artículo 40 de la LAC y en los artículos 17 y 41 del RUE, se tendrá en cuenta lo siguiente:

- a.) Con carácter general, en los supuestos en los que surgen dudas sobre la fecha de inicio del período de contratación entre un auditor y una EIP a efectos del cómputo de los límites máximos de contratación, con motivo de producirse operaciones de fusión, adquisición, etc., entre otras, **de conformidad con lo establecido en el artículo 17.8 del RUE**, deben comunicarse a este Instituto las incertidumbres surgidas a este respecto derivadas de la situación u operación producida, quien a la luz de todas las circunstancias concurrentes será la que determine en cada caso cual es el primer ejercicio cubierto por el contrato del auditor a efectos del cómputo de los períodos máximos de contratación. A tal efecto, deberán remitirse los detalles y documentación suficiente y necesaria que permita obtener un conocimiento preciso de todas las circunstancias concurrentes con el fin de poder formarse una opinión al respecto y emitir el dictamen correspondiente. Este Instituto, en cada caso y a la luz de todas las circunstancias concurrentes en el mismo, determinará cuál es el primer ejercicio a computar a efectos del periodo de duración máximo de contratación, teniendo dicho criterio carácter vinculante para el auditor de cuentas consultante o al que se refiera la consulta.
- b.) En los supuestos a que se refiere la letra anterior, con carácter general, el primer ejercicio a considerar a efectos del cómputo del periodo máximo de contratación será aquel que se corresponda con el primer ejercicio que fue auditado de aquella o aquellas entidades afectadas, que aportan a la entidad nueva resultante, bien individualmente bien en su conjunto la mayoría de los propietarios o socios de la nueva entidad, así como de los miembros del órgano de administración (de modo que no hay un cambio sustancial respecto a la estructura de propiedad y gestión o gobernanza de las anteriores entidades), por lo que procedería considerar la existencia de continuidad o prolongación en la relación contractual desde dicha fecha de modo que persiste la

amenaza de familiaridad a la independencia que se pretende evitar.

Consulta 5 de auditoría del BOICAC 110/2017

La consulta versa sobre el **plazo de contratación de auditoría conjunta que puede acordarse en el período adicional máximo de 4 años, una vez finalizado el período máximo de contratación de 10 años** de un auditor de cuentas, en entidades de interés público, a que se refiere el **artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas**.

Situación planteada:

El artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante), relativo a la contratación, rotación y designación de auditores de cuentas en entidades con la consideración de interés público, en su primer párrafo, establece: “1. *En relación con la duración del contrato de auditoría, se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8. Adicionalmente, la duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público no podrá ser inferior a tres años, no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, de la duración máxima de diez años establecida en el artículo 17 del citado Reglamento. No obstante, una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.*”

Es decir, se trata de aclarar si se considera que el contrato que se celebra tras la expiración del plazo de duración máxima de 10 años establecida en el artículo 40.1, al ser una prórroga del contrato inicial celebrado con el auditor A, puede considerarse como una prórroga sin que estuviera sujeto a la duración mínima del contrato inicial de tres años que establece el artículo 40.1, o, si por el contrario, se considera que para el nuevo auditor que se contrata en auditoría conjunta se trata de un contrato inicial y entonces su duración debe ser mínima de 3 años, de manera que, como ambos auditores A y B deben contratarse simultáneamente, esta duración mínima de 3 años sería aplicable para ambos.

Conclusión:

En los supuestos como el planteado, este Instituto entiende que el plazo de contratación en el período adicional a que se refiere el segundo inciso del párrafo primero del artículo 40.1 de la LAC, puede ir desde 1 hasta 4 años, resultando de aplicación a ambos auditores al ser contratados de forma simultánea y para actuar conjuntamente, y sin que de la citada normativa se infiera que el plazo mínimo de tres años, previsto con carácter general para la contratación inicial de los auditores de cuentas, resulte aplicable en estos supuestos al nuevo auditor nombrado para actuar conjuntamente.



Borrador del anteproyecto de ley por el que se modifica el código de comercio, el texto refundido de la ley de sociedades de capital y la ley de auditoría de cuentas, en materia de información no financiera y diversidad.

El Consejo de Ministros ha aprobado el primer borrador del **Anteproyecto de Ley para la trasposición de la Directiva europea sobre la divulgación de información no financiera** y sobre diversidad por parte de las grandes empresas y determinados grupos empresariales. El texto será remitido al Consejo de Estado para recibir dictamen antes de su aprobación como proyecto de ley y posterior tramitación parlamentaria.

Con esta transposición se modifica el artículo 49.5 del **Código de Comercio** y se añaden dos nuevos apartados al mismo, el 6 y 7; los artículos 262.5 y se añaden dos nuevos apartados a dicho artículo, el 6 y 7; el art. 540.4,6º c) del Texto Refundido de la **Ley de Sociedades de Capital** y el art. 35 de la **Ley de Auditoría de Cuentas**,

Objetivos:

- ❖ **Aumentar la información no financiera del informe de gestión** que acompaña a las cuentas anuales individuales y consolidadas en lo relativo a cuestiones sociales y medioambientales, así como información sobre el personal, el respeto a los derechos humanos y a la lucha contra la corrupción. El objetivo es identificar riesgos para la sostenibilidad y aumentar la confianza de los inversores, los consumidores y la sociedad.
- ❖ **Ampliar el contenido exigido en el informe anual de gobierno corporativo** que publican las sociedades anónimas cotizadas, incluyendo la divulgación de las políticas de diversidad de competencias y puntos de vista que apliquen a su consejo de administración en cuestiones de edad, género, discapacidad, formación o experiencia profesional.

¿Sobre qué aspectos es necesario reportar en el informe de gestión de la empresa obligada o, en su caso, en un estado separado?:

- a.) **cuestiones medioambientales:** efectos actuales y previsibles de las actividades de la empresa en el medio ambiente y en la salud y seguridad; uso de energía renovable y no renovable; emisiones de gases de efecto invernadero; consumo de agua y contaminación atmosférica.
- b.) **cuestiones sociales y relativas al personal:** medidas para garantizar la igualdad de género, aplicación de convenios de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), condiciones laborales, diálogo social, respeto al derecho de los trabajadores a ser informados y consultados, respeto a los derechos sindicales, salud y seguridad en el lugar de trabajo, diálogo con las comunidades locales y medidas adoptadas para garantizar la protección y el desarrollo de esas comunidades.
- c.) En relación con **los derechos humanos** y la **lucha contra la corrupción y el soborno:** información sobre la prevención de las violaciones de derechos humanos y sobre instrumentos existentes para luchar contra la corrupción y soborno.
- d.) **información sobre los procedimientos de diligencia debida** aplicados por la empresa cuando sea pertinente y proporcionado, en relación con sus cadenas de suministro y subcontratación, con el fin de detectar, prevenir y atenuar efectos adversos existentes y potenciales.

No se hace ninguna mención a la información fiscal, a pesar de que la Directiva señala que “El informe deberá considerar además, habida cuenta de la evolución en el seno de la OCDE y de los resultados de las iniciativas europeas conexas, la posibilidad de introducir una obligación para las grandes empresas de presentar, con carácter anual, un

informe por país para cada Estado miembro y país tercero en el que operen, que contenga información sobre, al menos, los beneficios obtenidos, los impuestos sobre beneficios pagados y las subvenciones públicas recibidas”.

¿Y la diversidad?: se considera una cuestión a reportar de forma obligatoria **solo por las compañías cotizadas**, en el informe anual del Gobierno corporativo (art 540 LSC) por lo que es la modificación del texto de la Ley de Sociedades de Capital la que hace alusión a ello y solicita información sobre la **política de diversidad aplicada en el consejo de administración** en cuestiones como la edad, el sexo, la discapacidad o la formación y experiencia profesionales. Pone el foco en los objetivos de esa política de diversidad, las medidas y la forma en que se han aplicado y los resultados en el período de presentación de informes, así como las medidas que hubiera convenido la comisión de nombramientos. **En caso de no aplicarse una política de ese tipo, se deberá ofrecer una explicación al respecto.** Las entidades pequeñas y medianas solo están obligadas a reportar sobre las medidas adoptadas para procurar incluir en su consejo de administración un número de mujeres que permita alcanzar una presencia equilibrada de mujeres y hombres.

¿Dónde se debe incluir esta información?:

- ❖ en el informe de gestión que se presenta con las cuentas anuales o
- ❖ **en un informe separado que cumpla los requisitos exigidos.** En este último caso, será necesario incluir una referencia al mismo en el informe de gestión. La Directiva señala que la publicación de ese informe debería realizarse “dentro de un plazo razonable, no superior a seis meses contados a partir de la fecha de cierre del balance, en el sitio de internet de la empresa”. El anteproyecto de Ley, en cambio, no hace mención alguna al plazo de publicación.

¿Y qué pasa con la auditoría?:

Los auditores de cuentas deben comprobar que se ha facilitado la información no financiera exigida y que esta está disponible en el informe de gestión o en un informe separado. La Directiva dejaba a los Estados miembros la libertad de exigir la **verificación de la información por parte de un tercero independiente**. El anteproyecto de Ley **no hace referencia** a ello.

No obstante, merece la pena apuntar que el texto sí señala, como ya lo hiciera la Directiva, que el informe separado **deberá someterse a los mismos criterios de formulación, aprobación, depósito y publicación que el informe de gestión**. Esta obligación exige una mayor supervisión por parte del Consejo de Administración, que deberá asegurarse de que la información no financiera cuenta con el mismo rigor y robustez que la publicada en las cuentas. La verificación independiente será el principal instrumento para dar confianza sobre los sistemas de información.

Qué empresas están afectadas:

Estos cambios normativos afectan a empresas grandes con consideración de entidad de interés público, de conformidad con la legislación de auditoría de cuentas, que reúnan los siguientes requisitos:

- ❖ Número medio de los trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 500 y además
- ❖ Que durante dos ejercicios consecutivos reúna al menos dos de las siguientes circunstancias:
 - Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de euros.
 - Que el importe neto de su cifra anual de negocios supere los 40 millones de euros.
 - Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250

¿Cuándo entrará en vigor?

En el borrador del Anteproyecto de Ley se establece que: las modificaciones en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y del Código de Comercio entrarán en vigor al día siguiente de su publicación en el BOE y será de aplicación **para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017**.

La modificación de la Ley de Auditoría de Cuentas será exigible en los trabajos e informes de auditoría referidos a las cuentas anuales, a las que se acompañe el informe de gestión o el informe de gobierno corporativo en los que se incluya la información no financiera y sobre la política de diversidad exigidas, respectivamente, con la entrada en vigor de esta Ley.



Convocatoria examen ROAC 2017

El 29 de junio de 2017 se publicó en el BOE la convocatoria conjunta del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España y del Consejo General de Economistas de examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

El examen consta de **dos fases**, una primera fase que consiste en un examen teórico, de la cual quedan dispensados aquellos que cumplan las condiciones establecidas en la convocatoria, y una segunda fase consistente en un examen práctico, en la que se comprobará la capacidad de aplicar los conocimientos teóricos a la práctica de la actividad de auditoría de cuentas.

Los **requisitos** para presentarse al examen se mantienen sin novedades con respecto a convocatorias anteriores:

- ❖ Ser mayor de edad.
- ❖ Tener nacionalidad española o de alguno de los Estados miembros de la Unión Europea.
- ❖ Haber cursado los estudios u obtenido los títulos que facultan para el ingreso en la Universidad.
- ❖ Tener realizada la formación teórica para en acceso al ROAC en alguno de los cursos homologados por el ICAC y/o, en su caso, tener concedida la dispensa por el ICAC.
- ❖ Haber adquirido una formación práctica de tres años (dos de ellos con un auditor de cuentas) si se posee una titulación universitaria, o de ocho años (cinco de ellos con un auditor de cuentas) si no se posee titulación universitaria.

El **examen teórico** consistirá en un examen tipo test sobre las materias recogidas en el Anexo I de la convocatoria y tendrá una duración máxima de 6 horas.

Por su parte, el **examen práctico** consistirá en la resolución de uno o varios supuestos prácticos relacionados con la actividad de auditoría de cuentas o mediante la realización de resolución de cuestionarios que contemplen varias opciones. Al igual que la primera fase, la duración del examen será máximo de 6 horas y se podrá tener material de apoyo (textos legales, consultas publicadas por el ICAC, NIA-ES, etc..)

La única **novedad** destacable de esta convocatoria es que tanto la **Ley 22/2015 de Auditoría de Cuentas** y como las **NIA-ES revisadas son por primera vez materia de examen**.

El 16 de octubre se publicaron las listas definitivas de admitidos, excluidos y dispensados de la primera fase del examen de aptitud profesional para la inscripción en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas que tendrá lugar el 28 de octubre de 2017 en Madrid y Barcelona.

¡Mucha suerte a todos los participantes!



Resolución de 21 de junio de 2017, de la Dirección General de los Registros y del Notariado: Depósito de cuentas anuales junto con informe de auditoría con opinión denegada

En el Registro Mercantil de Valencia se presentaron las cuentas del ejercicio 2015 de una sociedad junto con el correspondiente informe de auditoría que contenía **opinión denegada debido a los efectos muy significativos de las salvedades contenidas** en el mismo.

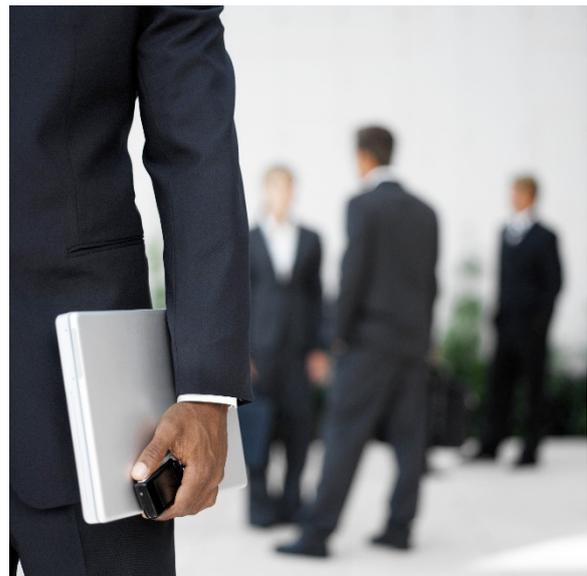
El registrador Mercantil de Valencia denegó el depósito de estas cuentas anuales al considerar que las limitaciones del informe de auditoría eran claramente imputables a la sociedad.

Ante este hecho, la sociedad interpuso recurso contra esta nota de calificación alegando, entre otras cuestiones, que toda opinión denegada no tiene por qué implicar el rechazo del depósito de las cuentas cuando del informe de auditoría pueda deducirse una información clara sobre el estado patrimonial de la sociedad; y que las salvedades del informe no han supuesto la limitación absoluta al auditor para realizar el trabajo encomendado ya que se refieren a cuestiones muy concretas.

La DGRN, por su parte, cuestiona si debe procederse al depósito de cuentas de una sociedad cuando el informe de auditor que las acompaña tiene una opinión denegada. Para ello, considera que es preciso analizar si con el informe aportado se cumple o no con la finalidad prevista por la legislación de sociedades y si con él se respetan debidamente los derechos del socio. Hace mención a la Resolución de la DGRN de 10 de enero de 2014, la cual entendía que la falta de depósito de las cuentas desvirtuaría su finalidad y sustraería a los socios y a los terceros de una información mercantil relevante. Sin embargo, considera que no debe admitirse el depósito de cuentas cuando los motivos que impiden al auditor expresar su

opinión, pueda ser imputada a la actitud de la propia sociedad, por haberse comprometido la objetividad e independencia del auditor o por no haberse realizado por la sociedad la entrega de la documentación correspondiente.

La Resolución de la DGRN acuerda estimar el recurso y revocar la nota de calificación del registrado, dado que considera que las limitaciones del informe en cuestión no tienen la trascendencia para cerrar el Registro, y que, por otro lado, el contenido de las salvedades también es información relevante para socios y terceros.



FISCAL

1.- Conclusiones de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica

2.- ¿Son embargables los ingresos procedentes de actividades profesionales?

3.- Nuevo modelo 232- declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios considerados como paraísos fiscales

4.- Requerimientos de la Administración Tributaria en relación con el artículo 7.P de la LIRPF

5.- Suministro Inmediato de Información- Servicios de ayuda

6.- Registro de Personas o Entidades Emprendedoras: Orden Foral 98/2017, de 11 de agosto

7.- IRPF Exención Rendimientos del Trabajo Desplazamientos Extranjero

8.- Pago a cuenta del Impuesto de Sociedades de 2017

9.- ISD Tramitación telemática Modelo 652 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"

10.- Normativa en tramitación legislativa Hacienda Foral

Conclusiones de la Comisión de Expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El Consejo de Ministros acordó el pasado **10 de febrero de 2017** crear una Comisión de expertos para la revisión del Modelo de Financiación Autonómica. El mandato consistía en realizar los análisis necesarios para la formulación de un nuevo modelo de financiación fundamentado en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos en función del coste efectivo de los mismos.

Esta Comisión ha estado integrada por 5 miembros propuestos por el Estado (uno de los cuales actúa de presidente) y por los 16 que habían propuesto las Comunidades Autónomas (CCAA) y Ciudades con Estatuto de Autonomía. Fruto del trabajo realizado por esta Comisión, el pasado 26 de julio se presentó un informe ante el Ejecutivo central, quien lo analizará y determinará cuáles de las propuestas recogidas se adaptarán a nuestro sistema tributario. Este informe se estructura bajo el siguiente esquema:

- Diagnóstico del vigente sistema de financiación.
- Financiación autonómica, Estado de Bienestar y nivelación vertical.
- Tributos cedidos y propios de las CCAA.
- Necesidades relativas de gasto, nivelación y estructura del Sistema de Financiación Autonómica (SFA).
- Especialidades territoriales, aspectos institucionales y recursos fuera del sistema.

Además, se recogen al final los votos particulares emitidos por algunos de los expertos. A continuación, nos referimos a las conclusiones alcanzadas en el ámbito impositivo.

Tributos cedidos y propios de las CCAA

La Comisión, tras analizar la situación actual de los tributos cedidos y propios de las CCAA, recomienda lo siguiente:

- Armonizar las bases imponibles y liquidables de los tributos cedidos total o parcialmente, restringiendo la capacidad normativa autonómica a las escalas o tipos de gravamen y posiblemente a las deducciones o bonificaciones de la cuota. También se considera conveniente crear mecanismos operativos para el seguimiento y actualización periódica de la normativa relevante de los tributos cedidos, a través de una comisión normativa permanente que responda ante el Consejo de Política Fiscal y Financiera (CPFF).
- Replantear las figuras patrimoniales actualizando su normativa y estableciendo máximos y mínimos en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
- Homogeneizar las reglas de valoración de activos de manera que los criterios para dicha valoración, en particular de los bienes inmuebles, sean los mismos en cada uno de los diferentes tributos.

Tras partir de estas primeras recomendaciones, la Comisión realiza un estudio de todos aquellos impuestos que están cedidos, total o parcialmente, a las CCAA.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

- Se recomienda eliminar la capacidad normativa autonómica sobre los mínimos personales y familiares.
- Sería conveniente que todas las administraciones racionalizaran la multiplicidad de deducciones sobre la cuota que ahora se ofrecen y que en muchos casos son de aplicabilidad muy

limitada en la práctica, por los restrictivos límites que se fijan.

- Además, manifiesta la Comisión, sería recomendable realizar mejoras de carácter técnico. Fundamentalmente, modificar el mecanismo de recepción de los rendimientos por parte de las CCAA, ya que actualmente existe un sistema por el cual la AEAT entrega el grueso de la recaudación mediante un sistema de retenciones y pagos a cuenta fijados en los Presupuestos Generales del Estado (PGE) en base a las proyecciones de ingreso. La diferencia entre esos pagos a cuenta y el rendimiento definitivo llegará a las CCAA en la liquidación del SFA de 2 años después. Este sistema introduce un retardo importante entre la modificación del IRPF y los momentos en los que ésta tiene efectos visibles para el contribuyente. Para solucionar este problema, la Comisión plantea dos alternativas:

- 1.) Que las retenciones sobre los rendimientos del trabajo fueran diferentes según el domicilio fiscal del contribuyente, ligando la cuantía de los pagos a cuenta anteriormente citados a la evolución real de las retenciones.
- 2.) Mantener el sistema actual pero mejorándolo en:
 - i.) una mayor colaboración entre las CCAA y la AEAT para que los coeficientes correctores aplicados se adapten a los efectos previsibles de las medidas adoptadas;
 - ii.) las entregas a cuenta del año “t” deberían poder corregirse hasta finales del año “t+1” sobre la base de leyes aprobadas hasta ese momento.

El Impuesto sobre el Valor Añadido y los Impuestos Especiales

En cuanto al IVA, teniendo en cuenta la oposición de la Comisión Europea a la existencia de tipos impositivos diferenciados por regiones, la Comisión propone lo siguiente:

- Ceder la capacidad normativa de forma colegiada al conjunto de las CCAA, incluyendo a las Comunidades forales, ejercida mediante un organismo multilateral, manteniendo los mismos tipos en todo el territorio nacional. Esto presentaría las siguientes dificultades:
- Determinar qué órgano toma la decisión colegiada. La Comisión propone 2 opciones:
 - i.) una mayoría cualificada del CPFF en una votación en la que se excluya al Gobierno Central; y
 - ii.) el Senado, mediante su Comisión General de las CCAA. Además, sería conveniente modificar el concierto económico y el convenio para asegurar la coordinación entre administraciones.
- Daría lugar a comportamientos políticos estratégicos que podrían inhabilitar este mecanismo. Esto es, determinadas CCAA votando en contra de la subida de tipos pero beneficiándose de la misma. Se podría evitar exigiendo unanimidad en la toma de decisiones.

Por estas dificultades, otra posibilidad que comenta la Comisión sería mantener en manos del Estado la capacidad normativa formal sobre el tramo autonómico del IVA y los IIEE, dotando a las CCAA de capacidad de propuesta a través del CPFF.

Sobre los **Impuestos Especiales**, la Comisión se centra en el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos y sobre la fiscalidad del automóvil.

- En cuanto al Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, la Comisión plantea modificar la normativa actual para poder aplicar a nivel regional tipos impositivos más altos “sobre el consumo energético general en algunas partes del territorio”, de forma que las CCAA tengan capacidad normativa individual sobre esos tributos. Además, propone un tratamiento similar al descrito anteriormente para el IVA para la parte de los rendimientos de los tipos estatales de los IIEE que corresponde a las CCAA, fijándose un tramo separado

con un tipo colegiado y repartiendo sus rendimientos entre las autonomías.

- Para la fiscalidad sobre el automóvil, y motivado por las recientes modificaciones del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte en función de la reducción de emisiones de los vehículos, la Comisión propone integrar este impuesto especial con el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica, dejando la gestión del nuevo tributo en manos de los Ayuntamientos.

El Impuesto sobre el Patrimonio (IP)

En el seno de la Comisión, parece que el debate sobre este impuesto ha suscitado controversias y desacuerdos. No obstante, la Comisión en pleno está de acuerdo en lo siguiente:

- Determinar, por parte del Estado, una base imponible homogénea y un mínimo exento amplio igual en todo el territorio nacional.
- Que la capacidad normativa de las CCAA afecte exclusivamente al establecimiento de la tarifa del impuesto, y a posibles deducciones o bonificaciones de la cuota vinculadas a circunstancias personales y familiares del sujeto pasivo, sin que esto pueda suponer una desfiscalización de hechos imposables.
- Actualizar y clarificar la regulación existente sobre el límite máximo de tributación efectiva referido a la cuota conjunta por IRPF e IP, de manera que el tributo no se convierta en confiscatorio.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)

La Comisión no ve razones para derogar el ISD con carácter general o para permitir su supresión en la práctica en ciertas CCAA, y sí para introducir unos niveles mínimos de tributación que impidan una guerra competencial a la baja que culmine en la práctica desaparición del tributo. Por ello, los planteamientos de la Comisión son los siguientes:

- La introducción de un mínimo exento único que proporcionaría progresividad a una tarifa lineal que podría variar entre el 4-5% y el 10-11% según el grado de parentesco.
- La supresión del actual sistema de coeficientes multiplicadores en función del grado de parentesco y del patrimonio preexistente del heredero.
- Revisar o clarificar algunas reducciones, incluyendo las relacionadas con los seguros de vida y con la transmisión de empresas familiares. En este punto, proponen clarificar los requisitos exigidos para su aplicación, lo que ayudaría a incrementar la seguridad jurídica.
- Mejorar el régimen de aplazamientos para situaciones de iliquidez, evitando situaciones confiscatorias causadas por la necesidad inmediata de obtener efectivo para el pago de las cuotas del impuesto.
- Evitar los problemas técnicos, como los puntos de conexión o las cláusulas antielusión, para evitar estrategias frecuentes de traspasos previos de los hechos impositivos hacia figuras con menor o nula tributación.

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP- AJD)

Aunque la Comisión no considera viable la supresión del impuesto, sí plantea lo siguiente:

- Incorporar valoraciones más objetivas en las transmisiones de inmuebles, sustituyendo o definiendo con precisión el vago criterio del “valor real”. Para ello, cree como alternativa viable establecer públicamente un criterio explícito de fijación de las bases impositivas a partir del valor catastral, revisable anualmente en función de las condiciones del mercado en cada población, y siempre bajo la posibilidad de impugnación motivada.

Tributos propios y fiscalidad ambiental

A juicio de la Comisión, sería deseable una mayor coordinación entre el Gobierno central y los autonómicos ante la creación de cualquier nuevo impuesto autonómico.

En cuanto a la fiscalidad ambiental, la Comisión plantea crear una ley marco de fiscalidad ambiental que atribuya las distintas figuras impositivas o los hechos impositivos relevantes a los diferentes niveles de gobierno, teniendo en cuenta el alcance espacial de los hechos gravables (entre otros, emisiones de CO2 y de óxidos nitrosos, las emisiones de los vehículos de motor, los residuos industriales y peligrosos o tóxicos, los residuos de envases, embalajes y bolsas, así como los vertidos marinos o en aguas interiores). En el caso de impuestos atribuidos a las CCAA, la ley marco fijaría los elementos de cada impuesto.

Tasas y copago

Sería conveniente dotar a las CCAA de competencias normativas sobre instrumentos de copago, especialmente en el caso de la sanidad, pero posiblemente también en otros servicios de su competencia.

Las CCAA deberían tener libertad para modificar al alza o a la baja sus tarifas de copago, dentro de unos límites.

Administración tributaria

Las carencias de coordinación del actual modelo de Administración tributaria son consecuencia del inadecuado funcionamiento de los órganos diseñados para llevarlas a cabo. Para solucionarlo, la Comisión considera que un modelo de Administración tributaria integrada es la alternativa más recomendable para superar los problemas de coordinación y funcionamiento. La participación conjunta del Estado y de las CCAA en la gobernanza de la Administración tributaria debe ser simétrica. Para ello, la Comisión propone:

- Que esta participación se materialice dentro de la estructura organizativa de la AEAT, mediante un consejo directivo de gestión del sistema tributario.
- Establecer un comité ejecutivo del consejo de dirección en el que, por turnos rotatorios (anuales o bienales), estuviesen representadas junto con el Estado al menos la mitad de las CCAA, con una división igualitaria de los votos entre ambos niveles de gobierno.
- Que las competencias del nuevo consejo directivo fuesen las siguientes:
 - i.) Diseñar y aprobar los planes estratégicos de actuación, tanto de la AEAT como de los servicios o agencias autonómicas, al menos en lo concerniente a los impuestos cedidos;
 - ii.) Elaborar los protocolos de acceso a la información compartida, así como la regulación de los intercambios de información;
 - iii.) El desarrollo de programas para la utilización de servicios comunes, especialmente informáticos y telemáticos;
 - iv.) Aprobar la política de recursos humanos y de inversiones, incluidas sus implicaciones presupuestarias;
 - v.) Evaluar periódicamente los resultados de funcionamiento de las administraciones, en términos de coste, eficiencia y eficacia.

La Comisión considera que el nivel máximo de integración podría alcanzarse con la constitución de una única Administración tributaria, de titularidad mixta del Estado y de las CCAA. No obstante, para esta primera etapa, la Comisión cree que la figura de un Consorcio sería la más adecuada para instrumentar jurídicamente esta integración.



¿Son embargables los ingresos procedentes de actividades profesionales?

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Una interesante consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) ha cambiado el criterio que venía manteniéndose hasta el momento y considera que los límites de embargabilidad señalados en la Ley de Enjuiciamiento Civil son también de aplicación a los ingresos procedentes de actividades profesionales.

La Ley de Enjuiciamiento Civil señala como *inembargables* “el salario, sueldo, pensión o equivalente, que no exceda de la cuantía señalada para el salario mínimo interprofesional”. Para 2017 el salario mínimo interprofesional está fijado en las siguientes cuantías:

- Salario Mínimo diario: 23,59€
- Salario Mínimo mensual: 707,60€
- Salario Mínimo anual: 9.906,40€ (14 pagas)

Hasta ahora, la DGT venía interpretando de forma restrictiva los límites de embargabilidad a los que hace alusión el Reglamento General de Recaudación, entendiéndose que únicamente afectaba a las percepciones que tuvieran la consideración de salario en sentido estricto, es decir, a las percibidas en el ámbito de una relación laboral por cuenta ajena. Lo anterior con una salvedad, dado que quedaban equiparadas las percepciones percibidas por las personas que tuvieran la consideración legal de trabajadores autónomos económicamente dependientes.

Recordemos que por trabajador autónomo económicamente dependiente debe entenderse aquel que realiza una actividad económica o profesional a título lucrativo y de forma habitual, personal, directa y predominante para una persona física o

jurídica, denominada cliente, del que depende económicamente por percibir de él, al menos, el 75 por ciento de sus ingresos por rendimientos de trabajo y de actividades económicas o profesionales.

Pues bien, desde la consulta vinculante de la DGT V1082-17, de 9 de mayo, debe interpretarse que son inembargables (en la cuantía que alcance el Salario Mínimo Interprofesional) los ingresos procedentes de actividades profesionales y mercantiles autónomas en sentido amplio, es decir, considerando cualquier actividad profesional sin restringirlo únicamente al ámbito de los trabajadores autónomos económicamente dependientes.

A esta conclusión llega el Centro Directivo partiendo de la regulación contemplada en la Ley de Enjuiciamiento Civil, la cual equipara al concepto de “sueldo o salario” los ingresos que procedan de actividades profesionales y mercantiles autónomas, sin exigir ningún requisito adicional y sin establecer distinciones entre el régimen de autónomos con carácter general y el del trabajador autónomo económicamente dependiente.

Según la DGT lo que pretende la norma al regular estos límites es asegurar unos niveles de inembargabilidad y protección para la subsistencia, no solo a los trabajadores por cuenta ajena, sino también a aquellos que desempeñen su actividad bajo el régimen alternativo de trabajadores autónomos, ya que de no existir esta protección, la totalidad del importe facturado por los servicios que prestan serían embargable en su integridad.



Nuevo modelo 232- declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países y territorios considerados como paraísos fiscales

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El pasado 30 de agosto se publicó en el Boletín Oficial del Estado la **Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto**, por la que se aprueba el nuevo modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales. La Orden, que **entró en vigor el 31 de agosto**, será de aplicación a los **periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016**.

Esta información, que tradicionalmente se venía informando en el modelo 200 de declaración del Impuesto sobre Sociedades, se ha trasladado a esta nueva declaración, que amplía los supuestos de operaciones que deben ser informadas, lo que supone, lejos de simplificar las obligaciones de información a las que están sometidas los contribuyentes, un aumento de la complejidad e información a suministrar por los mismos.

Así, a partir del ejercicio 2016, se suprimen los cuadros de información contenidos en el modelo 200, debiendo incluirse esa información, junto a otra información adicional, en el nuevo modelo 232.

I. INFORMACION A DECLARAR EN EL MODELO 232

La nueva declaración informativa 232, cuyo contenido se presentará en euros, incluye tres grupos diferenciados de información:

1.) Información de operaciones con personas o entidades vinculadas (art-13.4 RIS)

Deberán incluirse en este apartado las siguientes operaciones:

- Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones en el periodo impositivo **supere los 250.000 euros**, según el valor de mercado.
- Como novedad se deberán incluir las **operaciones específicas** realizadas con personas o entidades vinculadas, siempre que el importe conjunto de cada uno de este tipo de operaciones supere los **100.000 euros**. Se entiende por operaciones específicas aquellas excluidas del contenido simplificado de la documentación recogidas en el artículo 18.3 de la LIS y 16.5 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). Estas operaciones son las siguientes:

- i.) Las realizadas por **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el **método de estimación objetiva** con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- ii.) Las operaciones de transmisión de negocios.
- iii.) Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativos de la participación en los fondos propios de cualquier tipo

de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

- iv.) Las operaciones de transmisión de inmuebles.
 - v.) Las operaciones sobre activos intangibles.
- **Con independencia del importe de la contraprestación** del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, se deberán declarar aquellas operaciones de la misma naturaleza que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el **importe del conjunto** de las mismas en el período impositivo **supere el 50% de la cifra de negocios de la entidad**.
- 2.) Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20^a LIS)
Deberán presentar el modelo 232 y cumplimentar este apartado aquellos contribuyentes que hayan aplicado la reducción prevista en el artículo 23 LIS *Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles* y DT 20^a LIS, por haber obtenido rentas como consecuencia de la cesión de determinados activos intangibles (*Patent Box*) a personas o entidades vinculadas
- 3.) Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales
Deberán presentar el modelo 232 y cumplimentar la información de "Operaciones y situaciones relacionadas

con países o territorios calificados como paraísos fiscales” en aquellos casos en que el contribuyente realice operaciones o tenga valores en países o territorios calificados como paraísos fiscales, **cualquiera que sea su importe.**

Se incluirán dentro de este apartado dos tipos de información relacionada con paraísos fiscales. El primero de los cuadros contendrá información de las operaciones que durante el periodo impositivo la entidad haya realizado con países o territorios considerados como paraísos fiscales. El segundo cuadro informará sobre los valores relacionados con paraísos o territorios considerados como paraísos fiscales poseídos por la entidad a la fecha de cierre del periodo impositivo.

II. QUÉ INFORMACIÓN NO SE DEBE INCLUIR EN EL MODELO 232

No existe obligación de informar respecto de las siguientes operaciones:

- Las realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 LIS, en cuanto a la obligación de documentación e información de las operaciones de cesión de determinados activos intangibles.
- Las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico, y las uniones temporales de empresas inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Función Pública, salvo uniones temporales de empresas, o fórmulas de colaboración análogas a las uniones temporales, que se acojan al régimen establecido en el artículo 22 de la LIS.

- Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.

III. FORMA Y PLAZO DE PRESENTACIÓN

El **modelo 232**, que será de **aplicación para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016**, deberá presentarse obligatoriamente por vía electrónica a través de la Sede Electrónica de la AEAT.

Con carácter general, el plazo previsto para su presentación será el **mes siguiente a los diez meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo** al que se refiere la información a suministrar. Es decir, para aquellos contribuyentes cuyo periodo impositivo coincida con el año natural, es decir **cierren su ejercicio a 31 de diciembre**, dispondrán de todo **el mes de noviembre del año siguiente** para la presentación del modelo 232, cuatro meses después de la fecha de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.



Requerimientos de la Administración Tributaria en relación con el artículo 7.P de la LIRPF

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El artículo 7.p) de la Ley de IRPF regula la exención de los rendimientos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con el límite de 60.100 euros. Beneficio fiscal cuya aplicación requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1.) Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero.
- 2.) Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la del IRPF y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Requisito que se verá cumplido si el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Aunque la finalidad de la exención es favorecer la competitividad de las empresas españolas y su internacionalización, en la práctica vemos cómo su aplicación queda muy limitada, dado el esfuerzo probatorio exigido, tanto a las empresas como a los contribuyentes, en relación con el cumplimiento de los requisitos mencionados.

En este sentido, las empresas retenedoras de los rendimientos, se están viendo obligadas a atender, en el seno de comprobaciones limitadas de datos, requerimientos de información desproporcionados en los que se les solicita la aportación de una serie de datos y documentación cuya recopilación constituye un esfuerzo y una carga adicional para las empresas. Y esta labor probatoria se está exigiendo incluso en aquellos casos en los que

la empresa ha retenido sin tener en cuenta la exención pero el trabajador se ha practicado la misma en su declaración de la renta.

De este modo, a través de estos requerimientos se les viene solicitando que acrediten aspectos como la residencia fiscal del trabajador en España, que el trabajador se ha desplazado al exterior y ha realizado el trabajo, el cálculo de las retribuciones devengadas durante su estancia en el exterior, la utilidad de los servicios para la entidad de destino, así como la existencia de un impuesto análogo en el país de destino y su no consideración como paraíso fiscal.

Para acreditar la **realidad del desplazamiento al exterior** se viene exigiendo ya no sólo el billete de avión, tren o barco y las facturas acreditativas del gasto, sino que debe aportarse adicionalmente copia de las tarjetas de embarque que permiten acreditar que efectivamente el trabajador utilizó ese el medio de transporte. Asimismo, se viene solicitando copia de los visados del pasaporte u otros registros que sean obligatorios para la entrada y salida en el país de destino.

También se exige **acreditar el gasto por el alojamiento en el exterior**, bien sea en hoteles o en otro tipo de alojamiento aportando, en su caso, copia de los contratos de arrendamiento de la vivienda, así como las facturas de la manutención durante la estancia. En caso de estancias prolongadas, se está solicitando incluso copias de las facturas de agua, luz, gas, colegios, permisos de trabajo, alta en seguridad social, registros de llamadas telefónicas móviles realizadas desde el país de destino, extractos de las tarjetas de crédito utilizadas en el extranjero, etc.

Para acreditar la **ubicación del trabajador en el centro de trabajo en el exterior**, al menos de forma temporal, se solicita el contrato de movilidad con el empleado y los memorándums de reuniones donde se pruebe la asistencia del desplazado a las mismas en sede de la entidad de destino.

Para acreditar la **utilidad del servicio prestado por el empleado** se requiere probar el contrato de servicios entre la empresa origen en la que se encuentra el empleado y la empresa de destino beneficiaria de los servicios prestados por el empleado, así como copia de las facturas emitidas en el marco de este contrato y la apertura de los costes facturados. También se pide descripción detallada de los trabajos efectuados y funciones desarrolladas: documentación organizativa interna, descripción de puestos de trabajo, detalle de funciones, etc. y algún tipo de acreditación del beneficio que puede obtener la empresa de destino con el servicio prestado.

En este último caso, cabe puntualizar que tratándose de prestaciones de servicios que tienen lugar en el seno de un grupo de empresas, la Administración entiende que el requisito se cumple cuando la actividad realizada suponga un interés económico o comercial para una entidad concreta miembro del grupo, y cuando en circunstancias comparables, esa empresa hubiera estado dispuesta a pagar a otra empresa independiente la ejecución de esta actividad o lo hubiera hecho por sí misma; con lo que adicionalmente la empresa debe probar este extremo.

Como puede observarse, no es tarea fácil acreditar, del modo en que la AEAT lo exige, el cumplimiento de los requisitos que condicionan este beneficio fiscal, por lo que en la práctica, su aplicación está quedando muy limitada.



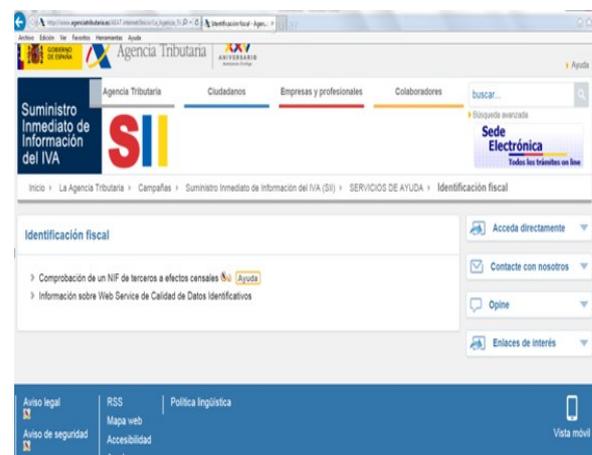
Suministro Inmediato de Información- Servicios de ayuda

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

La Agencia Tributaria ha puesto en marcha dos herramientas para facilitar el cumplimiento del Suministro Inmediato de Información (SII) por parte de los sujetos obligados. Se trata del [servicio de ayuda de identificación fiscal y la calculadora de plazos](#).

Identificación fiscal

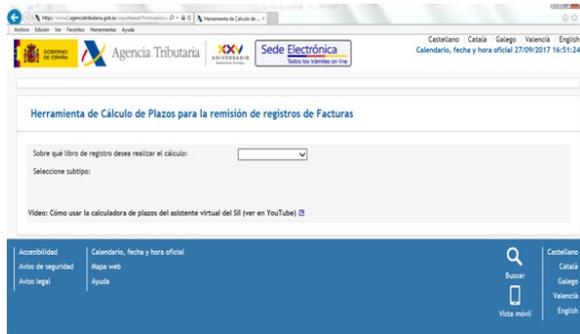
La AEAT ha introducido mejoras en el servicio de ayuda de identificación fiscal, de modo que, con la finalidad de ayudar en la identificación y comprobación del alta en el censo de la AEAT de personas físicas, si los datos identificativos son similares a los existentes en el censo, se devuelve el apellido y nombre tal y como constan en el censo de la AEAT.



Calculadora de plazos

Con el objeto de facilitar el cálculo de los plazos para la remisión de registros de las facturas a través del SII, La AEAT ha puesto a disposición una "**Calculadora de plazos**". Esta herramienta indica la fecha límite para remitir los registros, así como el periodo y ejercicio de anotación en el Libro registro de facturas emitidas y en el Libro registro de facturas recibidas para cada una de las distintas claves de facturas F1 a F6.

También se ha ampliado la calculadora de plazos a las claves R1 a R4 con el objeto de facilitar la fecha límite para remitir los registros de las **facturas rectificativas**, así como el periodo y ejercicio de su anotación en los Libros Registro de IVA.



Acceso a los servicios de ayuda

Ambas herramientas son accesibles desde el banner del SII de la página web de la AEAT-servicio de ayuda:



IRPF / IS Registro de Personas o Entidades Emprendedoras: Orden Foral 98/2017, de 11 de agosto, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se regula el Registro de personas o entidades emprendedoras

Para poder aplicar las medidas de apoyo al emprendimiento reguladas en la Disposición adicional tercera de la **Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades**, los contribuyentes habrán de estar inscritos en el Registro de personas o entidades emprendedoras. La gestión de este Registro corresponde a la Hacienda Tributaria de Navarra.

Beneficios fiscales de las personas y entidades emprendedoras (LFIS)

- a.) No tendrán obligación de efectuar el pago fraccionado a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.
- b.) La Administración tributaria concederá, previa solicitud, sin aportación de garantías y sin el devengo del interés de demora, el aplazamiento de la cuota a ingresar del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas derivada de la actividad empresarial o profesional. El ingreso de la cuota aplazada deberá realizarse dentro de los doce meses siguientes al día en que finalice el plazo para presentar la declaración-liquidación correspondiente a cada periodo impositivo.
- c.) La Administración tributaria concederá, previa solicitud, sin aportación de garantías y sin el devengo del interés de demora, el aplazamiento de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que hayan efectuado a sus trabajadores. El ingreso de las cantidades aplazadas deberá realizarse antes del último día del mes de febrero del año siguiente.

- d.) Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán reducir en un 20% el rendimiento neto de su actividad empresarial o profesional del primer y del segundo periodo impositivo en que sea positivo, siempre que dichos periodos impositivos tengan lugar en el plazo de 5 años desde el inicio de la actividad. Dicha reducción sólo se aplicará si el rendimiento neto de la actividad empresarial o profesional se determina en régimen de estimación directa.
- e.) Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades podrán reducir en un 20% la base imponible del primer y del segundo periodo impositivo en que sea positiva, siempre que dichos periodos impositivos tengan lugar en el plazo de 5 años desde el inicio de la actividad. Dicha reducción sólo se aplicará a la parte de la base imponible que proceda del desarrollo de una actividad económica.
- f.) Podrán aplicar la deducción del artículo 58 de esta ley foral aunque no cumplan el requisito a que se refiere el artículo 59.b).
- g.) Podrán aplicar las deducciones de los artículos 58 y 66 de esta ley foral incrementadas en un 10% si realizan una actividad innovadora o incluida en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente.

Beneficios fiscales de las personas o entidades que inviertan en entidades emprendedoras (LFIS)

Los contribuyentes del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir el 20% del importe de la aportación dineraria que hayan satisfecho en la suscripción de acciones o de participaciones procedentes de la constitución o de la ampliación de capital de entidades emprendedoras si se cumplen los siguientes requisitos:

- a.) La entidad en la que se materialice la inversión ha de aplicar la normativa foral navarra en el Impuesto sobre Sociedades.

- b.) La participación del contribuyente, cuando sea una persona física, junto con la del cónyuge o con la de personas unidas por relación de parentesco con aquel, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el tercer grado incluido, no puede ser superior, en ningún día del periodo impositivo, al 40 por 100 del capital social o de los derechos de voto de la sociedad objeto de la inversión. Este límite máximo de participación ha de cumplirse durante un periodo mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o de la constitución de la sociedad.
- c.) La participación del contribuyente, cuando sea una persona jurídica, junto con la del resto de sociedades con las que forme grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, no puede ser superior, en ningún día del periodo impositivo, al 40 por 100 del capital social o de los derechos de voto de la sociedad objeto de la inversión. Este límite máximo de participación ha de cumplirse durante un periodo mínimo de tres años a contar desde la fecha de efectividad del acuerdo de ampliación de capital o de la constitución de la sociedad.
- d.) El contribuyente, cuando se trate de una persona física, podrá formar parte del Consejo de Administración de la sociedad en la que ha materializado la inversión, pero en ningún caso, podrá llevar a cabo funciones ejecutivas ni de dirección. Tampoco podrá mantener una relación laboral o profesional con la entidad durante el periodo de la inversión y los dos siguientes.
- e.) Las acciones o participaciones deben mantenerse en el patrimonio del contribuyente durante un periodo mínimo de tres años, periodo durante el cual la entidad debe seguir desarrollando una actividad económica.

- f.) La aplicación de esta deducción estará condicionada a que la Administración tributaria compruebe previamente que se cumplen los requisitos anteriores y a la inscripción de la entidad en la que se materializa la inversión en el Registro de personas o entidades emprendedoras regulado en el apartado 5. Serán deducibles las inversiones realizadas a partir de la fecha de inscripción en el Registro y las realizadas en los 6 meses anteriores a dicha fecha.

El importe máximo de la deducción será de 7.000 euros por periodo impositivo. Dicho importe se elevará a 14.000 euros si la entidad en la que se materializa la inversión desarrolla una actividad innovadora o incluida en un sector que se quiere incentivar especialmente o de especialización inteligente. El importe no deducido por insuficiencia de cuota podrá ser deducido en los 15 periodos impositivos siguientes.

IRPF Exención Rendimientos del Trabajo Desplazamientos Extranjero

Según una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, con fecha 6 de Junio de 2017, se permite aplicar la exención prevista en el artículo 7 IRPF a Director General de Grupo Mercantil que se desplaza regularmente a filiales ubicadas en el extranjero si se acredita la realización de gestiones comerciales con clientes locales además de las típicas funciones de supervisión y coordinación de la filial.



Pago a cuenta del Impuesto de Sociedades de 2017

- Sociedades sujetas a normativa foral: Durante los **20 primeros días naturales del mes de octubre**
- Sociedades sujetas a normativa estatal: Durante los **20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre**

Estarán obligados a presentar el modelo S91:

- sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes que, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico apliquen normativa foral navarra, siempre que deban efectuar los pagos fraccionados de conformidad con lo establecido en el art. 73 de la Ley Foral del Impuesto sobre Sociedades.
- sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes que, de conformidad con lo establecido en el Convenio Económico, apliquen normativa estatal y deban efectuar la declaración e ingreso de los pagos fraccionados a la Comunidad Foral de Navarra

No estarán obligados a presentar declaración del modelo S91 ni a realizar el correspondiente ingreso, **los sujetos pasivos cuyo pago fraccionado resultante de la aplicación de la primera modalidad** (en función de la cuota efectiva del último periodo impositivo cerrado) **sea inferior a 100 euros.**

ISD Tramitación telemática Modelo 652 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones"

Orden Foral 103/2017, de 28 de agosto, del Consejero de Hacienda y Política Financiera, por la que se establecen las formas de presentación, la obligación de declarar, el plazo de presentación, la forma de pago, la presentación de la documentación, así como las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet del **modelo 652 "Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sucesiones. Seguros de Vida. Autoliquidación"**.

Formas de presentación

Podrá realizarse, a elección del sujeto pasivo, bien en papel impreso, rellenando el formulario que podrán obtener en la página web de Hacienda Tributaria de Navarra: <http://www.hacienda.navarra.es>, o bien por vía telemática.

No obstante, los sujetos pasivos que se encuentren obligados a presentar por vía telemática la totalidad de sus declaraciones-liquidaciones, autoliquidaciones y declaraciones informativas, deberán realizar por esa vía la presentación del modelo.

Obligación de declarar

Están obligados a presentar el modelo 652 los sujetos pasivos que, conforme a lo dispuesto en el artículo 31 del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, estén obligados a autoliquidar e ingresar el mencionado impuesto en la Hacienda Tributaria de Navarra, para las operaciones de seguro de vida en el caso de muerte del asegurado siempre que el contratante sea persona distinta del beneficiario y haya sido contratado por el asegurado o se trate de seguro colectivo.

Plazo de presentación

El modelo 652 deberá presentarse, en el plazo de seis meses, contados desde la fecha del devengo. Cuando el fallecimiento hubiere tenido lugar fuera de España el plazo será de diez meses.

Los plazos de presentación podrán ser prorrogados por la Administración Tributaria, por plazos iguales a los señalados en el párrafo anterior para su presentación, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 del citado Reglamento.

Presentación de la documentación

El declarante deberá adjuntar la siguiente documentación en la presentación de la declaración:

- Certificado de defunción del causante expedido por el Registro Civil.
- Certificado de la Compañía de Seguros en el que se especifique el importe a recibir y la identidad de los beneficiarios.

Para el caso de que la póliza de seguros no hiciese mención expresa y determinada a los beneficiarios, por remisión a los herederos legales, será necesaria la presentación de copia autorizada de las disposiciones testamentarias del causante, si las hubiere, junto con el Certificado de Actos del Registro de Actos de Última Voluntad.

En caso de que no hubiere testamento se podrá sustituir por testimonio del correspondiente auto judicial o acta notarial de declaración de herederos.

Condiciones generales para la presentación telemática por Internet de las autoliquidaciones correspondientes al modelo 652.

- a.) El declarante deberá disponer de un Número de Identificación Fiscal (N.I.F).

- b.) El declarante deberá disponer de un certificado electrónico reconocido por la Hacienda Tributaria de Navarra, en los términos establecidos en el Decreto Foral 50/2006, de 17 de julio, por el que se regula el uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos (EIT) en el ámbito de la Hacienda Tributaria de Navarra o de su correspondiente Número de Identificación Personal (PIN) facilitado por la Hacienda Tributaria de Navarra que permita su identificación.
- c.) Los prestadores de servicios de certificación y los certificados electrónicos autorizados se encuentran relacionados en el apartado correspondiente, a través de <http://www.hacienda.navarra.es>.
- d.) Las personas o entidades autorizadas a presentar por vía telemática declaraciones en representación de terceras personas, de conformidad con lo dispuesto en la Orden Foral 130/2009, de 29 de junio, por la que se aprueba el Acuerdo de colaboración externa en la presentación por vía telemática de declaraciones en representación de terceras personas, podrán hacer uso de dicha facultad respecto del modelo a que se refiere esta Orden Foral, para lo cual deberá disponer del certificado electrónico reconocido por la Hacienda Tributaria de Navarra al que se refiere la letra b) anterior.
- e.) Para efectuar la presentación telemática de las autoliquidaciones correspondientes al modelo 652, el declarante o, en su caso, el presentador autorizado, deberá utilizar el formulario web disponible en la página de Internet de la Hacienda Tributaria de Navarra, el cual permitirá completar los datos propios de cada seguro sobre la vida contratado y por el que se quieran percibir prestaciones.
- f.) Los declarantes que opten por esta modalidad de presentación deberán tener en cuenta las normas técnicas que se requieren para poder efectuar la citada presentación y que se encuentran publicadas en la página web de la Hacienda Tributaria de Navarra, <http://www.hacienda.navarra.es>.

Normativa en tramitación legislativa

- [Orden Foral por la que se regula la prestación del servicio de la notificación electrónica.](#)
- [Orden Foral por la que se modifican los grupos de entidades que estarán obligados a recibir las notificaciones por medios electrónicos.](#)
- [Decreto Foral Reglamento del Impuesto de Sociedades.](#)
- [Decreto Foral para el impulso de los medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.](#)



LEGAL Y COMPLIANCE

- 1.- PBCFT. Listas GAFI actualizadas a junio 2017
- 2.- Sanción a BTC-e de 110 millones de dólares por blanqueo de capitales
- 3.- La Circular 3/2017 de la Fiscalía General del Estado sobre daños informáticos y el delito del art. 197 Cp
- 4.- Sentencia de persona jurídica por delito fiscal (310 bis Cp)
- 5.- La novena sentencia del TS de personas jurídicas: multas de 3'6 millones de euros por blanqueo de capitales
- 6.- Últimas actuaciones de la CNMC



Listas GAFI actualizadas a junio 2017

LISTA ROJA: 1 país, Corea del Norte

GAFI llama a sus miembros y otras jurisdicciones a aplicar contramedidas para proteger sus sistemas financieros de los riesgos de lavado de dinero y de financiamiento del terrorismo que emanan de esas jurisdicciones.

GAFI indica que sigue muy preocupado con la situación de Corea del Norte, en particular, con las amenazas relacionadas con las **actividades ilícitas relacionadas con la financiación de las armas de destrucción masiva**.

Se reafirma la llamada a los miembros del GAFI realizada en febrero de 2011 y les urge a que se preste especial atención a las relaciones comerciales y transacciones con el país, sus empresas e instituciones financieras, así como con los que actúan en nombre de ella. Además de solicitar que se aplique el escrutinio reforzado, se pide aplicar contramedidas financieras efectivas y sanciones financieras de acuerdo con las Resoluciones aplicables de Naciones Unidas. Los países también se deben proteger y terminar las relaciones de corresponsalía con bancos de ese país cuando lo dispongan las resoluciones del Consejo de Seguridad de la ONU y revisar si existen filiales o relaciones con entidades financieras de Corea del Norte.

LISTA NEGRA: 1 país, Irán.

Siguen suspendidas las contramedidas

Países con deficiencias en ALD/CFT que no han hecho progresos suficientes para solucionar las deficiencias o que no se han comprometido con el GAFI a desarrollar un plan para solucionar las deficiencias. El GAFI llama a sus miembros a considerar los riesgos que derivan de las deficiencias asociadas con cada jurisdicción.

Se pide aplicar medidas de debida diligencia ampliada proporcionales a los riesgos que emanan de esas jurisdicciones

El GAFI reconoció en junio de 2016 el progreso de Irán por la adopción de un compromiso político de alto nivel y un Plan de Acción para solucionar sus deficiencias, así como la decisión del país de buscar asistencia técnica para la implementación del Plan

Por ello, en febrero de 2017 el GAFI decidió suspender las contramedidas durante 12 meses a fin de monitorear el progreso de Irán en la implementación del Plan de Acción. Si el GAFI determina que Irán no ha realizado progresos suficientes tras ese período se pedirá que las contramedidas sean restablecidas. Si Irán cumple sus compromisos del plan de acción en el tiempo previsto, el GAFI "considerará los nuevos pasos a dar en relación a ello".

LISTA GRIS OSCURECIDA: Ningún país

Son los países avisados del riesgo de pasar de la lista gris a la negra

En estos casos, el GAFI no está aún satisfecho de que las jurisdicciones hayan hecho un progreso suficiente en sus planes de acción acordados con el GAFI. Los elementos más importantes o la gran parte del plan de acción no han sido realizados. Si estas jurisdicciones no realizan las acciones suficientes de sus planes de acción para el siguiente plenario, entonces el GAFI identificará a estas jurisdicciones como fuera de cumplimiento y adoptará las medidas adicionales de hacer un llamamiento a los países para que consideren los riesgos derivados de las deficiencias asociadas con estas jurisdicciones.

LISTA GRIS: 7 países (proceso continuo, el GAFI sigue revisando países).

Bosnia & Herzegovina, Etiopia, Iraq, Siria, Uganda, Vanuatu, Yemen.

Países identificados con deficiencias estratégicas y que han elaborado con el GAFI un plan de acción para superarlas. Estos países, aunque se encuentran en distintas situaciones, han presentado por escrito un compromiso político de alto nivel para solucionar las deficiencias.

El GAFI y los Grupos regionales estilo GAFI continuarán trabajando con estas jurisdicciones y reportarán sobre el progreso realizado para solucionar las deficiencias. El GAFI hace un llamamiento a estas jurisdicciones para que completen la implementación de los planes de acción de forma expeditiva y de acuerdo a los calendarios acordados. El GAFI monitoreará de cerca la implementación de los planes de acción.

Ingresa en la lista en junio de 2017: ninguno

Salen de la lista gris y del seguimiento: Afganistán y Laos

Estos países siguen trabajando con su Grupo regional estilo GAFI para solucionar los temas pendientes identificados en los informes de evaluación mutua sobre su régimen antilavado y contra el financiamiento del terrorismo.



Sanción a BTC-e de 110 millones de dólares por blanqueo de capitales

FinCEN (Financial Crimes Enforcement Network) impuso el pasado mes de julio multa de 110.003.314 de dólares a BTC-e por infringir voluntariamente las leyes de prevención del lavado.

BTC-e es un transmisor de dinero en internet, ubicado en el extranjero, que **intercambia la moneda fiduciaria y las monedas virtuales convertibles** Bitcoin, Litecoin, Namecoin, Novacoin, Peercoin, Ethereum y Dash. Esta empresa es una de las mayores intercambiadoras de monedas virtuales por volumen en el mundo.

BTC-e facilitó las transacciones de ransomware, piratería informática, robo de identidad, esquemas de fraude de reembolso de impuestos, corrupción pública y tráfico de drogas.

Entre las infracciones se encuentran el que BTC-e no obtuviera la información requerida de clientes más allá de un nombre de usuario, una contraseña y una dirección de correo electrónico. En lugar de actuar para prevenir el lavado de dinero, BTC-e y sus operadores adoptaron la actividad criminal llevada a cabo en el intercambio.

Los usuarios discutieron abierta y explícitamente la actividad delictiva en el chat de usuario de BTC-e. Los representantes del servicio al cliente de BTC-e ofrecieron asesoramiento sobre cómo procesar y acceder al dinero obtenido de las ventas de drogas ilegales en mercados netos oscuros como Silk Road, Hansa Market y AlphaBay.

BTC-e también procesó transacciones con fondos robados de uno de los mayores mercados bitcoin del mundo y procesó más de 300.000 bitcoin en transacciones rastreables al robo.

FinCEN también ha identificado al menos \$ 3 millones de transacciones facilitadas vinculadas a ataques de ransomware como Cryptolocker y Locky.

BTC-e ha realizado más de \$ 296 millones en transacciones de bitcoin solo y decenas de miles de transacciones en otras monedas virtuales convertibles. Las transacciones incluyeron fondos enviados de clientes ubicados dentro de los Estados Unidos a receptores que también estaban ubicados dentro de los Estados Unidos.

BTC-e también ocultó su ubicación geográfica y su propiedad.

Independientemente de su propiedad o ubicación, la compañía debía cumplir con las leyes y reglamentos de AML de los Estados Unidos como un MSB ubicado en el extranjero, incluyendo el programa AML, registro MSB, informes de actividades sospechosas y requisitos de mantenimiento de registros



La Circular 3/2017 de la Fiscalía General del Estado sobre daños informáticos y el delito del art. 197 Código Penal

El 21 de septiembre, se firmó por el Fiscal General del Estado la nueva **Circular 3/2017, “sobre la reforma del código penal operada por la LO 1/2015 de 30 de marzo en relación con los delitos de descubrimiento y revelación de secretos y los delitos de daños informáticos”**

Conclusiones de la circular:

“Delitos de descubrimiento y revelación de secretos. Nueva circunstancia agravatoria del art. 197.4º b) CP

1ª Se incorpora, en el art. 197.4º b), una nueva circunstancia agravatoria cuando los hechos sancionados en los párrafos 1º y 2º del mismo art. se lleven a cabo mediante la utilización no autorizada de datos personales de la víctima.

A estos efectos por datos personales habrían de entenderse no solo los datos de identidad oficial, en sentido estricto, sino cualesquiera otros, propios de una persona o utilizados por ella, que le identifiquen o hagan posible su identificación frente a terceros tanto en un entorno físico como virtual. Tienen tal consideración no solo el nombre y apellidos, sino también, entre otros, los números de identificación personal como el correspondiente al DNI, el de afiliación a la Seguridad Social o a cualquier institución u organismo público o privado, el número de teléfono asociado a un concreto titular, la dirección postal, el apartado de correos, la dirección de correo electrónico, la dirección IP, la contraseña/usuario de carácter

personal, la matrícula del propio vehículo, las imágenes de una persona obtenidas por videovigilancia, los datos biométricos y datos de ADN, los seudónimos y en general cualquier dato identificativo que el afectado utilice habitualmente y por el que sea conocido.

Nueva figura delictiva del art. 197.7 CP.

2ª El delito del art. 197.7 CP sanciona penalmente la divulgación a terceros de imágenes o grabaciones audiovisuales de una persona que, aun obtenidas con su consentimiento, se difunden, revelan o ceden sin su anuencia, lesionando gravemente su intimidad personal. Por tales habrá que entender tanto los contenidos perceptibles únicamente por la vista, como los que se perciben conjuntamente por el oído y la vista y también aquellos otros que, aun no mediando imágenes, pueden captarse por el sentido auditivo.

3ª El precepto es aplicable cuando la imagen o grabación, posteriormente difundida, se haya tomado en un ámbito espacial reservado, circunstancia ésta que el tipo penal concreta en la exigencia de que se haya obtenido en un domicilio o en un lugar fuera del alcance de la mirada de terceros. Por tal habrá de entenderse cualquier lugar cerrado o también un lugar al aire libre si se acredita que reúne garantías suficientes de privacidad para asegurar que la captación de las escenas/imágenes se efectuó en un contexto de estricta intimidad sustraído a la percepción de terceros ajenos a ellas.

4ª El requisito de falta de autorización del afectado no exige acreditar una negativa expresa sino que bastará con la no constancia de autorización, a la que han de equipararse los supuestos de falta de conocimiento de la ulterior cesión o distribución por parte del afectado. Si fueran varias las personas que aparecen en las imágenes la difusión solo resultará atípica si hubieran accedido a la difusión todas y cada una de ellas.

5ª Al configurarse como un delito especial propio, incurre en responsabilidad únicamente quien, habiendo obtenido con anuencia de la víctima la imagen o grabación, inicia la cadena de difusión consciente de que carece de autorización para ello del propio afectado y por tanto de que su conducta lesiona la intimidad de la víctima. Ello sin perjuicio de la responsabilidad exigible en los supuestos de coparticipación criminal por coautoría, cooperación necesaria, inducción o complicidad, si concurren los presupuestos previstos en los artículos 28 y 29 CP.

Al margen de dichos supuestos, quien, sin haber participado en la obtención de la imagen o grabación, la trasmite posteriormente a terceros a sabiendas de su contenido y de la falta de autorización de la víctima - extranei- podría incurrir en un delito contra la integridad moral del artículo 173.1 CP, si concurren los requisitos de dicho tipo penal y concretamente cuando dicha difusión menoscabe gravemente la integridad moral de la persona afectada.

6ª El autor del delito del art. 197.7 podría incurrir también en un delito contra la integridad moral del art. 173.1 del CP cuando la difusión in consentida lesione no solo la intimidad del afectado sino también, por la naturaleza de las imágenes difundidas, afecte gravemente a la integridad moral de la víctima. En estos supuestos será de apreciación un concurso ideal entre ambos delitos a penar de conformidad con el artículo 77.2 del mismo texto legal.

7ª Cuando las imágenes obtenidas y posteriormente difundidas se refieran a un menor o a una persona con discapacidad y merezcan la consideración de material pornográfico, tal y como se define en el art. 189 del CP, se plantea una situación de concurso entre la figura prevista en el 197.7 y los preceptos correspondientes a los delitos de pornografía infantil.

En estos supuestos se produciría un concurso ideal entre el delito que se examina, art. 197.7, párrafo 2º y el art. 189.1º b) ambos del CP, a penar de conformidad con el art. 77.2 del mismo texto legal dado que la acción ilícita, no solamente lesiona la intimidad del afectado cuya imagen se difunde sin su autorización, sino que pone también en peligro la indemnidad sexual de los menores, genéricamente considerados, como bien jurídico protegido en los delitos de pornografía infantil.

El delito de acceso ilegal a sistemas informáticos (art. 197 bis 1º)

8ª La reubicación sistemática de esta figura delictiva en el art. 197 bis 1º del CP deja constancia de que el bien jurídico protegido en el mismo, no es directamente la intimidad personal, sino más bien la seguridad de los sistemas de información en cuanto medida de protección del ámbito de privacidad reservado a la posibilidad de conocimiento público. El delito se consume por el mero hecho de acceder – o facilitar a otro el acceso- a un sistema informático o a parte del mismo aun cuando la acción no vaya seguida del apoderamiento de datos, informaciones o documentos ajenos.

Por medida de seguridad ha de entenderse cualquiera que se haya establecido con la finalidad de impedir el acceso al sistema, con independencia de que la misma sea más o menos sólida, compleja o robusta y también de que haya sido establecida por el administrador, el usuario, o por el instalador del sistema siempre que se mantenga operativa como tal medida de seguridad por quien está legitimado para evitar el acceso.

9ª En la práctica será frecuente la concurrencia de este tipo, acceso ilegal a sistemas, con cualquiera de las conductas previstas en el artículo 197 nº 1 y 2. En estos casos, en términos generales, será de apreciar un concurso medial del artículo 77 CP, al igual que en los supuestos en que el acceso ilegal tuviera por objeto el descubrimiento de secretos de empresa (art 278 CP) o el descubrimiento de secretos oficiales (art. 598 y ss CP). Ello no obsta a que en casos concretos, en los que no

sea posible el acceso a la información íntima o a los datos personales por medio distinto que la vulneración de medidas de seguridad del sistema, pudiera considerarse la posibilidad de apreciar una progresión delictiva que llevaría a considerar el concurso de normas sancionable por la vía del artículo 8.3 CP

En todo caso, cuando para sortear las medidas de seguridad fuera preciso utilizar datos de carácter personal de la víctima, la apreciación del art. 197 bis 1º junto con el artículo 197, 4 b) supondría una infracción del principio *non bis in idem*, debiendo aplicarse en estos casos este último precepto, por mor del principio de especialidad establecido en el artículo 8.1 del CP.

El delito de interceptación ilegal de datos informáticos (art 197 bis 2º)

10ª El objeto de protección en este tipo penal es doble. En primer término lo son los datos informáticos objeto de cualquier tipo de transmisión -salvo las tengan el carácter de comunicación personal cuya interceptación se sanciona en el art 197.1º- que se lleve a efecto, incluso sin necesidad de intervención humana, entre los distintos dispositivos de un sistema o entre dos o más sistemas y en forma no pública, es decir en condiciones tales que dichos datos queden excluidos del conocimiento de terceros. En segundo término se protegen también los datos informáticos de un sistema que son susceptibles de obtenerse a partir de las emisiones electromagnéticas del mismo.

En uno y otro caso, para que la conducta sea delictiva han de concurrir dos requisitos: que quien efectúa la interceptación no esté autorizado para ello y que la misma se realice

utilizando como medio artificios o instrumentos técnicos, debiendo entenderse por tales cualesquiera herramientas o mecanismos que hagan posible este objetivo aunque no estén específicamente destinados a ello.

11^a La ubicación de este delito en el nuevo art. 197 bis. 2^o, junto al acceso ilegal a sistemas informáticos, es coherente con la voluntad del legislador de separar la tipificación y sanción de las conductas que tutelan la privacidad protegiendo la seguridad de los sistemas de aquellas otras en las que el bien jurídico protegido es directamente la intimidad de las personas. En los supuestos de concurrencia entre la interceptación ilegal del artículo 197 bis 2^o y los delitos del artículo 197.1^o, el criterio a aplicar será el del concurso de normas a resolver conforme al principio de absorción dado que uno de los comportamientos típicos que reseña el último precepto citado es el de interceptar las comunicaciones o utilizar artificios técnicos de escucha, transmisión, grabación o reproducción de imágenes, sonidos o cualquier otra señal de comunicación, por lo que entraría en juego el artículo 8.3^o CP a cuyo tenor el precepto legal más amplio o complejo absorberá a los que castiguen las infracciones consumidas en aquel, siendo de aplicación por tanto el artículo 197.1^o.

Ahora bien, en el supuesto de que la interceptación ilegal que estamos examinando (art 197 bis 2^o) concurra con alguna de las conductas ilícitas contempladas en el art. 197.2^o habrá de apreciarse un concurso medial, del art 77 CP por las mismas razones y con las salvedades expuestas anteriormente a propósito

de la concurrencia del artículo 197 bis 1^o con esta misma conducta.

El delito de abuso de dispositivos (art. 197 ter)

12^a La utilización de los verbos producir, adquirir para el uso, importar o de cualquier modo facilitar a tercero en la definición de la conducta típica lleva a entender incluidas en la misma tanto la elaboración para uso propio, o para distribución a terceros, como la importación, la adquisición y en consecuencia la ulterior posesión -aunque el precepto no lo indique expresamente- bien sea para el propio uso o para la distribución o entrega a otro u otros y en general cualquier forma de puesta a disposición de terceros de cualquiera de las herramientas o instrumentos que se relacionan en los apartados a) y b) del mismo precepto.

Dichos instrumentos y herramientas pueden ser: programas informáticos y/o contraseñas, códigos de acceso o datos similares que hagan posible el acceso a un sistema. Respecto a los primeros la exigencia legal de que se trate de programas concebidos o adaptados principalmente para cometer determinados delitos remite al software malicioso o malware diseñado para infiltrarse y/o obtener información (programas espía) en un dispositivo o un sistema de información sin el consentimiento de su propietario, quedando excluidos cualquier otro tipo de programas que no reúnan dicha característica, aunque puedan ocasionalmente servir para esa misma finalidad, circunstancia cuya determinación hará necesario generalmente un informe pericial.

Por su parte, la referencia a contraseñas, códigos o datos similares, concierne a medidas

de seguridad instaladas para evitar la intromisión en archivos, partes de un sistema o en el sistema mismo por quien no se encuentra habilitado para ello.

No estamos por tanto ante herramientas elaboradas específicamente para hacer posible la intromisión ilegítima en un sistema sino ante la irregular disponibilidad de las legítimamente creadas y utilizadas para impedir dicha intromisión.

13^a La posibilidad de actuar penalmente ante dichos comportamientos se encuentra acotada por dos elementos, la falta de autorización para la elaboración, importación, adquisición o facilitación a terceros de esos instrumentos o herramientas y la exigencia de que dichas acciones estén orientadas a facilitar la comisión de alguno de los delitos a que se refieren los artículos 197, 1^o y 2^o y 197 bis CP.

En consecuencia es imprescindible que quien así actúa no cuente con autorización, bien sea otorgada legalmente bien porque se le haya encomendado dicha responsabilidad por quien tenga capacidad para ello en el marco concreto de la actividad de que se trate. Pero además ha de actuarse con la finalidad específica de facilitar la comisión de uno de los delitos mencionados, circunstancia que habrá de acreditarse en cada supuesto, atendiendo a los elementos, pruebas o indicios existentes.

14^a Cuando quien haya producido, importado o adquirido estas herramientas o instrumentos sea el mismo que posteriormente comete el delito concreto, bien sea del art. 197 apartados 1 y 2) o del art. 197 bis, utilizando esos mismos medios fabricados, adquiridos o poseídos a

dicho fin, habrá de entenderse que se produce un concurso de normas, a resolver de acuerdo con el criterio de absorción previsto en el art. 8.3 del CP.

La agravación del art. 197 quater

15^a La LO 1/2015 traslada a este precepto la agravación derivada de la comisión del hecho en el seno de una organización o grupo criminal, anteriormente sancionada en el art 197.8, haciéndola extensiva a todos los delitos descritos en Capítulo I del Título X del Libro II del CP.

En estas ocasiones, cuando el sujeto activo de cualquiera de los delitos de descubrimiento y revelación de secretos sea, al tiempo, integrante y/o dirigente del grupo u organización participante en la acción ilícita se produce un concurso de normas con los arts. 570 bis o 570 ter del CP. Ha de recordarse, por tanto, el criterio establecido en la Circular 2/2011 que, en aplicación de lo establecido en art. 570 quáter in fine, remite en estos casos al art 8.4 CP y, por tanto, establece que en tales supuestos los Sres Fiscales cuidarán de aplicar, de acuerdo con lo dispuesto en el art 570 quater CP, conforme al criterio de alternatividad, un concurso de delitos entre el art. 570 bis o el art. 570 ter, en su caso y el tipo correspondiente al delito específicamente cometido con todas sus circunstancias si bien prescindiendo de la agravación específica de organización, cuando la pena así aplicada sea superior a la que prevé el subtipo agravado.

Condiciones de perseguibilidad

16^a La ubicación de los nuevos tipos penales determina que les sea de aplicación la previsión

del art. 201 CP a cuyo tenor para proceder por los delitos previstos en este capítulo será necesaria denuncia de la persona agraviada o de su representante legal, sin perjuicio de las facultades asignadas al Ministerio Fiscal cuando se trate de personas menores de edad o en situación de discapacidad.

Esta exigencia puede dificultar la aplicación de estos preceptos, especialmente del art. 197 ter, dado que tipifica actos preparatorios del ataque informático en los que no es necesario que la conducta ejecutada haya llegado a agraviar a personas determinadas. No obstante, a estos efectos, ha de tenerse en cuenta la previsión del art. 201.2 que hace innecesaria dicha denuncia si el delito afecta a intereses generales o a una pluralidad de personas. Esta circunstancia se valorará en atención al número o características del sistema o sistemas informáticos objeto de acceso o interceptación ilegal y, en los supuestos del art. 197 ter, cuando la concreción en el curso de la investigación del fin a que se destinaban las herramientas o instrumentos permita dicha conclusión, por ejemplo cuando el objeto de la acción fuera el espionaje informático de organismos e instituciones del Estado o cuando lo que se pretenda sea la obtención masiva de credenciales bancarias o acciones de similar naturaleza planificadas para afectar a muchas personas

Delitos de daños informáticos

El delito de daños en datos, programas informáticos o documentos electrónicos. (Art 264)

17^a En referencia a la circunstancia prevista en el art. 264.2.2º CP, la conjunción disyuntiva que

enlaza las circunstancias de ocasionar daños de especial gravedad o afectar a un número elevado de sistemas ha de interpretarse en el sentido de que no es necesario que ambas concurren conjuntamente sino que es posible aplicar la agravación aun cuando solo sea apreciable una u otra de dichas circunstancias.

La interpretación de los conceptos de gravedad y especial gravedad del daño causado, por su carácter indeterminado y su dificultad de concreción -dada la naturaleza inmaterial de los elementos afectados - hace necesaria una labor exegética que deberá llevarse a efecto a partir de la doctrina jurisprudencial sobre supuestos concretos. Sin perjuicio de ello, y de conformidad con los parámetros fijados por la Directiva 40/2013/UE, habrían de considerarse graves, y por tanto encuadrables por su resultado en el art. 264.1 CP, todas aquellas acciones ilícitas que tuvieran trascendencia significativa o generaran consecuencias apreciables en datos, programas informáticos o documentos electrónicos o en los intereses en juego, quedando la aplicación del subtipo que nos ocupa para los supuestos en que los efectos del delito fueran especialmente relevantes y no se hicieran merecedores, por su especial intensidad, de la calificación de extrema gravedad

La circunstancia prevista en el inciso segundo del art. 264.2.2º CP habrá de aplicarse específicamente en los supuestos en los que se encuentre afectado un número tal de sistemas de información que pueda considerarse la existencia de un ataque informático masivo en el sentido a que se refiere el cuerpo de esta Circular.

18^a La circunstancia del art. 264.2.3^a será aplicable cuando el ataque informático a datos, programas o documentos electrónicos afecte gravemente a la prestación ordinaria de servicios esenciales o a la provisión de bienes de primera necesidad. A estos efectos se entienden por servicios esenciales aquellas actividades que sirven para el mantenimiento de las funciones sociales básicas de la comunidad, como la salud, la seguridad, la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas y el normal funcionamiento de las Instituciones del Estado. En cuanto a los bienes de primera necesidad deben considerarse como tales los alimentos, medicamentos y otros productos de consumo imprescindible para la subsistencia y salud de las personas.

19^a La agravación del art. 264.2.4^a operará con la simple afección al sistema informático de una infraestructura crítica, definida como tal en el CP, sin que sea necesario para ello que los efectos en los datos o programas informáticos o en el propio sistema sea de carácter grave. En cuanto a la creación de una situación de peligro para la seguridad del Estado, de la Unión Europea o de un Estado Miembro de la Unión Europea, la agravación solo será apreciable si el riesgo creado ha sido efectivamente grave.

20^a La agravación específica prevista en el apartado 3^o del art. 264 establece, de forma preceptiva, la imposición de las penas en su mitad superior, tanto respecto al tipo básico como en los subtipos agravados.

La circunstancia se integra por la utilización no autorizada de datos personales de cualquier otra persona -que hay que entender como realmente existente- como medio para facilitar el

acceso al sistema objeto de ataque o para conseguir la confianza de un tercero que, a su vez, favorezca o facilite la causación de daños en los elementos del sistema.

Respecto al alcance del concepto datos personales, los Sres. Fiscales tomarán en consideración el análisis efectuado anteriormente a propósito de la aplicación de la circunstancia similar en los delitos de descubrimiento y revelación de secretos (conclusión primera)

21^a Todas las conductas ilícitas de los arts. 197 bis, 197 ter y 264 a 264 ter pueden integrar el delito de terrorismo del art. 573.2 si se llevan a efecto con cualquiera de las finalidades previstas en el art. 573.1 CP, siendo más evidente esta posibilidad cuando concurren algunos de los subtipos agravados del art. 264.2 CP. En estos casos se produce un concurso de normas a resolver por el principio de especialidad recogido en el art. 8.1^o y en el propio art. 573.2. Ello no solamente incide en la calificación jurídica del hecho sino también en la determinación de la competencia objetiva al estar atribuido el conocimiento de esas tipologías delictivas a los órganos de la Audiencia Nacional.

El delito de obstaculización o interrupción del funcionamiento de sistemas informáticos (art. 264 bis)

22^a El art. 264 bis CP sanciona un delito de resultado consistente en la obstaculización o interrupción del funcionamiento de un sistema informático ajeno, sin estar autorizado y de manera grave, a través de alguna de las acciones indicadas en el apartado primero del mismo precepto.

El término grave ha de interpretarse en el sentido de que no toda obstaculización o interrupción del funcionamiento de un sistema se haría acreedora por si sola de una sanción penal sino únicamente aquella que afecte realmente y de forma significativa a la funcionalidad del sistema atacado, circunstancia que será necesario analizar en cada supuesto en particular y que en un buen número de ocasiones precisará de los correspondientes informes técnicos.

23ª El carácter ajeno de los sistemas informáticos objeto del delito ha de integrarse e interpretarse conjuntamente con el requisito de la falta de autorización o, dicho de otra forma, con la falta de disponibilidad de los contenidos o del sistema sobre el que se actúa; de tal forma que serían típicas aquellas acciones que se realizan intencionadamente sobre los mismos, con los objetivos indicados, sin estar habilitado para ello. En consecuencia, solo la actuación no necesitada de autorización sobre sistemas informáticos, respecto de los cuales su titular tiene pleno control y disposición, quedaría al margen de la aplicación de este precepto.

24ª El precepto agrupa en tres apartados las conductas típicas a través de las cuales se pretende el resultado de obstaculizar o interrumpir el funcionamiento de un sistema informático. En el primer apartado incluye todas las relacionadas en el art. 264.1º CP, que integrarán el delito del art. 264 bis cuando el efecto que se pretende y produce incide no solo en los elementos que integran el sistema sino que afecta a la operatividad del sistema de información mismo.

En el apartado b) se sanciona la transmisión e introducción de nuevos datos, cuando dichas

conductas no se encuentren comprendidas en el apartado anterior y sean susceptibles de causar como efecto la interrupción u obstaculización del funcionamiento del sistema.

Finalmente en el apartado c) se relacionan los comportamientos de destruir, dañar, inutilizar, eliminar o sustituir pero dirigidos directamente y en su conjunto al sistema de información o de almacenamiento masivo afectados por la acción ilícita.

Muchos de estos comportamientos son reconducibles a las acciones típicas sancionadas en el art. 264.1º CP por lo que en una pluralidad de ocasiones la aplicación de uno u otro tipo penal vendrá determinada por la capacidad de la acción para afectar a la operatividad o al funcionamiento del sistema informático en su conjunto.

El delito de abuso de dispositivos (art. 264 ter)

25ª El tipo penal presenta idéntico contenido al del art. 197 ter, analizado en el marco de los delitos de descubrimiento y revelación de secretos (conclusiones decimosegunda a decimocuarta) si bien en este supuesto los programas informáticos producidos, adquiridos para su uso, importados o facilitados a terceros han de estar concebidos o adaptados principalmente para la comisión de algunos de los delitos sancionados en los arts. 264 y 264 bis, al igual que las conductas típicas han de ejecutarse con esa misma finalidad. No obstante en estos supuestos, y a diferencia de aquellos, la persecución de estas conductas no está sujeta a condiciones especiales de procedibilidad'.

La novena sentencia del TS de personas jurídicas: multas de 3'6 millones de euros por blanqueo de capitales

La [Sentencia del Tribunal Supremo 3210/2017, de 19 de julio](#), revoca parcialmente una sentencia de la Audiencia Nacional, Sección 4^a.

Fueron acusadas 10 personas jurídicas, de las que seis fueron condenadas por la Audiencia Nacional. Las penas impuestas en la sentencia de la AN oscilan entre los 2 y los 5 años de multa, hay dos empresas que acaban condenadas a 2.920.000 € y 3.650.000 €.

Derecho a la última palabra:

Fundamento Jurídico 1º (f. 32 y ss de la sentencia).

“La cuestión lógicamente se suscita especialmente en aquellos supuestos en los que pudiera existir un conflicto de intereses procesales entre los de quienes, en principio, estarían legalmente llamados a llevar a cabo tales funciones representativas (representantes y administradores) y los propios e independientes de la persona jurídica, que a su vez pudieren incluso afectar a los derechos de terceros, como sus trabajadores, acreedores, accionistas minoritarios, etc.

Más en concreto aún, cuando aquel a quien se encomiende tal tarea fuere, a su vez, posible responsable de la infracción que da origen a la condena de la representada, teniendo en cuenta, como se ha dicho, que su actuación se extiende también a las decisiones relativas a la estrategia de defensa a seguir, que incluirán la

posibilidad de optar por un camino de colaboración con las autoridades encargadas de la persecución y castigo del delito cometido por la persona física en el seno de la colectiva, aportando datos y pruebas sobre la identidad de su autor y los hechos por él cometidos, con el fin de obtener para la persona jurídica los beneficios punitivos derivados de esa opción como consecuencia de la aplicación de la correspondiente atenuante (vid. art. 31 quáter b) CP).”.

Es importante y polémico lo referente a empresas de titularidad (real o con levantamiento de velo), unipersonal (f. 33):

“a) Por una parte en el plano de identificar los reales intereses de la persona jurídica, hay que destacar que su titularidad real corresponde íntegramente según la sentencia a uno de los acusados: se declara probado que Amadeo Pio era el auténtico y único propietario de Transpinelo (al 100%). Eso cambia radicalmente la perspectiva las apreciaciones vertidas y erige en argumento irrefutable. Quien es real titular de Transpinelo y por tanto sobre quien recae en definitiva materialmente y en forma directa la pena impuesta a la persona jurídica ha sido parte en el proceso y ha gozado de todos los derechos y entre ellos el derecho a la última palabra. Pudo ejercerlos en nombre propio (su intervención final cristalizó una petición de disculpas) y además en defensa de los intereses de Transpinelo que son los suyos pues sería titular único. Levantando el velo aparece Amadeo Pio. Pero incluso a un nivel formal los titulares de una mayoría del accionariado (Manuel Roberto y Alberto Benito y

Zulima Inocencia como heredera del titular formal ya fallecido) han sido parte en este proceso con plenitud de derechos. Todos han sido acusados y condenados. Nos hallamos, ante una persona jurídica que viene a identificarse con personas físicas acusadas.

Por tanto no hay intereses contrapuestos.”.

El Tribunal Supremo se encuentra con la siguiente situación: la AN no les ha dado expresamente derecho a la última palabra a varias personas jurídicas que son, en la práctica, unipersonales, habiéndolo tenido sus administradores y accionistas únicos. La reforma de la Ley 37/2011, que introdujo los pocos artículos que hay a día de hoy en la LECRIM sobre personas jurídicas no dijo nada al respecto. El Tribunal Supremo sostiene que no hubo indefensión por el simple hecho de que no se les diese individualizado.

El TS deja claro que perfectamente se puede condenar a personas jurídicas unipersonales en lo relativo a la sociatura o su administración sin ningún problema.

Dilaciones indebidas:

Las piden algunas personas jurídicas. Se quieren centrar en que la AN tardó 8 meses en dictar la sentencia, dilaciones indebidas sobrevenidas. El TS liquida el problema diciendo que no concurren.



Sentencia de personas jurídicas por delito fiscal (310 bis Cp)

Sentencia de 30-VI-2017, dictada por la Sección 4ª de la Audiencia de Pontevedra.

La Audiencia condena en primera instancia a una empresa a multa de 200.000 €, es decir una pena aplicable a persona jurídica.

En cuanto a los criterios de imputación, concurrencia o no del 31 bis Cp y el sistema vicarial o de hetero responsabilidad, se dice al final del FJ 3º (f. 13 de la sentencia), lo siguiente:

“La entidad ARIDOS DEL CURRO SL. ostenta la cualidad de obligado tributario del tributo en relación con el cual se ha cometido la defraudación condición que constituye un requisito necesario, pero no suficiente, para poder incurrir en la autoría del citado tipo penal ya que resulta necesario que concurren los dos siguientes elementos configuradores del tipo objetivo: esto es, que tenga lugar una evasión de tributos o se obtengan, de forma ilícita, beneficios fiscales -por parte de la sociedad- y, a su vez, que dicha actuación se califique de defraudatoria y, en el presente caso, la entidad Áridos del Curro es la beneficiaria de la actuación fraudulenta y, además, nos encontramos ante una obligación tributaria esencial, como es el pago de un impuesto ordinario, cuya ausencia o constatación de pago y cumplimiento de obligaciones fiscales es fácilmente constatable y controlable, por lo que, a priori, se revela una ausencia de un debido control sobre una obligación ordinaria de naturaleza tributaria, que permite concluir en la existencia de responsabilidad criminal ya que nos encontramos en presencia de una obligación tributaria ordinaria, cuyo impago no fue constatado, ni controlado.”

La Audiencia condena por el solo hecho de que estamos ante un fraude fiscal en la que la empresa no hizo ningún tipo de control sobre el condenado (la empresa tenía administrador único).

Últimas actuaciones de la CNMC

(Fuente: CNMC)

La CNMC incoa expedientes sancionadores a dos operadores por incumplimiento de la normativa en materia de portabilidad móvil

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha acordado incoar dos expedientes sancionadores a las empresas Más Móvil Telecom 3.0, S.A. y República de Comunicaciones Móviles, S.L., respectivamente, por posibles infracciones de la normativa en materia de portabilidad móvil.

La incoación de estos sancionadores estaría motivada por el presunto incumplimiento por parte de estas dos empresas de algunos de los requisitos establecidos por la normativa sectorial de telecomunicaciones, durante la tramitación de determinadas solicitudes de portabilidad en calidad de operador donante (Más Móvil Telecom 3.0, S.A.) y receptor (República de Comunicaciones Móviles, S.L.).

La CNMC interpone recurso contencioso-administrativo contra los Decretos de Galicia y de Castilla y León que regulan los apartamentos y viviendas turísticas

La CNMC formuló sendos requerimientos previos contra los Decretos Turísticos de Galicia y de Castilla y León, por resultar contrarios a la competencia y a los principios de regulación económica eficiente, con el fin de evitar recurrirlos en vía contencioso-administrativa.

Ambas Comunidades Autónomas, a pesar de responder a la CNMC, no modificaron su normativa.

Ante esta situación, la CNMC ha interpuesto los correspondientes recursos contencioso-administrativos en julio.

La CNMC ha interpuesto recurso contencioso-administrativo contra los Decretos de Galicia y de Castilla y León que regulan los apartamentos y viviendas turísticas. El motivo ha sido que la legislación aprobada en dichas autonomías es contraria a la competencia y a los principios de regulación económica eficiente.

La CNMC está legitimada para impugnar ante los Tribunales las disposiciones generales de rango inferior a la ley de los que se deriven obstáculos al mantenimiento de una competencia efectiva en los mercados.

En virtud del artículo 5.4 de su Ley de creación y con objeto de mejorar la norma evitando la impugnación, la CNMC remitió el pasado 7 de abril sendos requerimientos previos a la Xunta de Galicia y a la Junta de Castilla y León. En dichos requerimientos se argumentaban los diversos artículos contrarios a la competencia y a la regulación económica eficiente tanto en el Decreto 12/2017, de 26 de enero, por el que se establece la ordenación de apartamentos turísticos, viviendas turísticas y viviendas de uso turístico en la comunidad autónoma de Galicia, como del Decreto 3/2017, de 16 de febrero, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León.

Entre los obstáculos injustificados impuestos por la norma de Galicia destacan la obligatoriedad de ceder la vivienda en su totalidad, la limitación del alquiler a tres meses, la exigencia de un catálogo de requisitos técnicos y servicios mínimos a incluir en el alquiler (apartamentos y viviendas turísticas). También el que los Ayuntamientos puedan limitar el número de viviendas, la prohibición de cesión de habitaciones, la imposición de cargas a la declaración responsable y la obligatoriedad de contar con unos requisitos y servicios mínimos (viviendas de uso turístico).

En el caso de Castilla y León, se solicita al Tribunal que elimine por injustificados y perjudiciales a la competencia: la inclusión de los precios en catálogos, directorios, guías o sistemas informáticos, la posible intervención de la Administración para realizar

recomendaciones de precios que pueden ser empleados como precios de referencia, además de la existencia de un catálogo exhaustivo de requisitos técnicos y servicios mínimos, la exigencia de un distintivo en el inmueble, la obligatoriedad de asistencia telefónica 24 horas (sin permitir vías alternativas de atención a los usuarios), la prohibición de cesión por habitaciones y la fijación de criterios temporales para limitar la estancia.

La CNMC sanciona a dos operadores por irregularidades en materia de numeración

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha sancionado a las empresas Dialoga Servicios Interactivos, S.A. y Masvoz Telecomunicaciones Interactivas, S.L por infracciones de la normativa en materia de numeración.

En el caso de Dialoga, la sanción está motivada por irregularidades en materia de portabilidad de numeraciones de tarifas especiales y de números geográficos. Estas conductas suponen una infracción administrativa muy grave de la Ley 9/2014, de 9 de mayo, General de Telecomunicaciones.

Por su parte, la sanción a Masvoz se impone por el incumplimiento de las condiciones determinantes de la adjudicación y asignación de los recursos de numeración. Esta conducta supone una infracción administrativa grave de la Ley General de Telecomunicaciones.

La CNMC sanciona a Vodafone con 500.000 euros por bloquear de manera irregular numeración 118AB

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha sancionado a Vodafone España, S.A.U. con un total de 500.000 euros por dos infracciones muy graves relacionadas con irregularidades en la interconexión con operadores asignatarios de numeración 118AB (de consulta telefónica sobre números de abonado).

En concreto, Vodafone suspendió la interconexión hacia ocho números 118AB sin notificarlo con carácter previo ni a los operadores afectados ni a la CNMC.

Algunos de estos números habían sido suspendidos por Vodafone dos años antes por tráficos irregulares, mientras que respecto al resto de los números Vodafone no ha aportado documentación que acredite la irregularidad de los tráficos. Por esta conducta la compañía ha sido sancionada con 300.000 euros.

Por otro lado, la CNMC ha multado con 200.000 euros a Vodafone por cometer una infracción muy grave recogida en el artículo 76.12 de la Ley General de Telecomunicaciones, por no restituir la interconexión de cinco números suspendidos en 2012.

La CNMC impone una multa de 1,2 millones de euros a Nortedison Electric por no adquirir la energía necesaria para su actividad de comercialización

La CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) ha sancionado con una multa de 1,2 millones de euros a la empresa Nortedison Electric, S.L. por incumplir con la obligación que tienen las empresas comercializadoras eléctricas de adquirir la energía necesaria para su actividad.

La infracción se desarrolló durante doce meses, entre mayo de 2015 y abril de 2016.

El déficit de compras de energía de Nortedison Electric fue superior a la mitad de las ventas realizadas por esta empresa: en el período de tiempo indicado, Nortedison Electric sólo compró el 46,8 % de la energía que vendió.

La Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, impone a las empresas comercializadoras la obligación de adquirir la energía necesaria para el suministro a sus clientes.

LABORAL

1.- ¿Es posible controlar el correo electrónico de los empleados de la empresa?



¿Es posible controlar el correo electrónico de los empleados de la empresa?

La empresa puede controlar las herramientas informáticas puestas a disposición de sus empleados si previamente los trabajadores han sido advertidos del alcance y de la finalidad de ese posible control.

La sentencia de fecha 5 de septiembre de 2017, del Tribunal Europeo de Derechos Humanos, establece que constituyó una vulneración del derecho a la intimidad y al secreto de las comunicaciones vigilar los mensajes enviados por un trabajador mediante medios propios de la empresa y acceder al contenido de los mismos, si no había sido previamente informado de esta posibilidad, incluso si existían normas en la empresa que prohibían su utilización con fines personales.

1.- Los antecedentes del caso enjuiciado eran:

El Sr. B trabajaba como ingeniero encargado de compras. Por petición de sus jefes, creó una cuenta en Yahoo Messenger para responder las preguntas de sus clientes. Sin embargo, pasados tres años se le informó de que su cuenta había sido monitorizada y le mostraron las evidencias del uso de dicha cuenta para asuntos personales, y en consecuencia, le comunicaron el despido.

Inicialmente el trabajador negó la utilización de la cuenta para usos o fines personales, y entonces la empresa hizo pública una transcripción de mensajes que había intercambiado con su hermano y su novia y que guardaban relación con su vida personal, y también

transcribió mensajes que el trabajador había intercambiado con su novia desde una cuenta personal de Yahoo.

El Sr. B impugnó su despido ante los tribunales alegando que la misma era nula ya que se había violado su derecho a la privacidad.

Su demanda fue denegada por el tribunal de Bucarest. El Sr. Barbulescu apeló la decisión, con resultado igualmente desestimatorio, al fundamentarse el órgano judicial en la Directiva de la UE 95/46/CE, explicando que la misma establece que los recursos de la empresa no deben ser utilizados para fines personales y que el seguimiento y monitorización de las comunicaciones era el único método disponible para determinar si se había producido un incumplimiento disciplinario.

Basándose en el artículo 8 de la CEDH (derecho al respeto de la vida privada y familiar, del hogar y de la correspondencia), el demandante recurrió ante el TEDH alegando que la decisión de rescindir su contrato después de controlar sus comunicaciones electrónicas y el acceso a su contenido se basaba en una violación de su intimidad, y que los tribunales nacionales no habían protegido su derecho al respecto de su vida privada y correspondencia.

2.- ¿Qué doctrina ha sentado el TEDH?

La STEDH determina que **para evaluar la legalidad de la monitorización de las comunicaciones de los siguientes elementos:**

- Si el trabajador **ha sido notificado** de la posibilidad de que su actividad puede ser monitorizada.
- El **grado de intromisión** del empresario (durante cuánto tiempo se prolonga, a qué archivos se accede y cuántas personas acceden al resultado de la monitorización).

- La existencia de una **razón legítima empresarial** que justifique la monitorización (al ser, por defecto, una medida intrusiva e invasiva).
- Si podrían haberse utilizado **métodos** de monitorización **menos intrusivos** que el acceso directo al contenido de las comunicaciones del trabajador.
- El uso que da la empresa al resultado de la actividad de monitorización y si el mismo se utiliza para alcanzar el objetivo que justificaba la misma.
- La existencia de **mecanismos de salvaguarda para el empleado**, garantizando que el empresario no acceda al contenido de las comunicaciones sin la previa notificación al trabajador.

Estos factores deben ser valorados por los tribunales nacionales para realizar la ponderación de los intereses en conflicto (poder disciplinario del empresario frente al derecho a la intimidad y al secreto de la correspondencia del trabajador) y determinar así si la monitorización es ajustada a derecho.

En el caso planteado el Tribunal le da la razón al trabajador Sr. B con base en los siguientes argumentos:

Las autoridades nacionales rumanas no habían protegido adecuadamente el derecho de B. al respeto de su **vida privada y su correspondencia**.

Los órganos jurisdiccionales **no** habían determinado si el demandante había recibido una **notificación previa** de su empleador sobre la posibilidad de que se supervisaran sus comunicaciones.

No se había tenido en cuenta el hecho de que **no se le había informado de la naturaleza o el alcance de la vigilancia** ni del grado de intrusión en su vida privada y en su correspondencia.

3.- ¿Qué consecuencias se derivan de esta sentencia con respecto a las empresas en España?

La actual doctrina del Tribunal Constitucional (TC) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), mantiene que las empresas deben informar al trabajador de sus políticas de control del uso de las herramientas informáticas antes de tomar medidas disciplinarias.

Existe una línea jurisprudencial que parte de la protección de los derechos fundamentales y que ya establece la necesidad de que las restricciones al ejercicio de derechos esté debidamente justificada, sea proporcional al sacrificio de los trabajadores, y que la normativa que la imponga (sea convencional, sea de uso interno de la empresa) sea suficientemente conocida por el personal.

La Doctrina de los tribunales españoles puede resumirse del modo siguiente:

- a.) Los sistemas informáticos de la empresa son un **instrumento de trabajo** sujeto a las facultades de control del empresario (TC 241/2012).
- b.) El empresario ha de **establecer unas pautas** sobre el uso de los medios informáticos y advertir de la existencia de controles, así como de las medidas que han de adoptarse en su caso para garantizar la efectiva utilización laboral del medio cuando sea preciso, sin perjuicio de la posible aplicación de otras medidas de carácter preventivo, como la exclusión de determinadas conexiones. **Si no existe advertencia sobre posibles límites de utilización y de posibilidad de realizar controles al efecto se vulnera el derecho intimidad del trabajador** (TS 8-3-11).
- c.) **Cuando existe una prohibición absoluta de un uso personal,**

es posible su control y establecer mecanismos para controlar su uso exclusivamente laboral.

Si el medio se utiliza para usos privados en contra de estas prohibiciones y con conocimiento de los controles y medidas aplicables, **no puede entenderse que, al realizarse el control, se ha vulnerado “una expectativa razonable de intimidad”**.

- d.) La misma regla rige cuando la prohibición del uso personal se contiene en el Convenio Colectivo de aplicación.
- e.) El acceso empresarial a los correos del trabajador debe superar el **juicio de proporcionalidad** (TC 170/2013) siendo preciso que: se trate de una medida **justificada**, que su práctica se funde en la existencia de sospechas de un comportamiento irregular del trabajador. Que la medida sea **idónea** para la finalidad pretendida por la empresa. La medida de control debe considerarse también **necesaria**.

Finalmente, la medida debe entenderse como **ponderada y equilibrada**.

1. El control empresarial ha de realizarse con garantías (por ej.: a través de la intervención de perito informático y notario)
2. El contenido de los mensajes no ha reflejar aspectos específicos de la vida personal y familiar del trabajador, sino únicamente información relativa a la actividad empresarial, cuya remisión a terceros implique una transgresión de la buena fe contractual.
3. De tal forma que, atendida la naturaleza de la infracción investigada y su relevancia para la entidad, no pueda apreciarse que la acción empresarial de fiscalización haya resultado desmedida respecto a la afectación sufrida por la privacidad del trabajador.

OTRA INFORMACIÓN

Subvenciones abiertas en Aragón

De las subvenciones abiertas en Aragón, las que consideramos más relevantes son las siguientes:

- **Ayudas económicas destinadas al fomento del empleo (Programa integral de cualificación y empleo. Plan de Capacitación).** Para la contratación de jóvenes beneficiarios del Sistema Nacional de Garantía Juvenil, así como a apoyar el desarrollo de nuevas actividades empresariales y/o profesionales llevadas a cabo por los jóvenes beneficiarios de dicho Sistema Nacional de Garantía Juvenil. En vigor hasta el 29/12/2017.
- **Subvenciones para el estímulo del mercado de trabajo y el fomento del empleo estable y de calidad.** Para fomentar la contratación indefinida de jóvenes menores de 30 años, mayores de 45, parados de larga duración y mujeres. Plazo hasta el 31/10/2017.

De estas dos hemos hablado ya en Newsletters anteriores. La novedad para este Boletín es la siguiente:

- **Subvenciones para la ejecución de acciones formativas dirigidas a trabajadores desempleados, que incluyan compromisos de contratación por parte de empresas y entidades.** Las empresas o entidades con centros de trabajo en la Comunidad Autónoma de Aragón que adquieran para sí mismas el compromiso de contratación de los trabajadores formados en el marco de este programa. Las beneficiarias deberán contratar, al menos, al 50% de los alumnos formados en los seis meses posteriores a la finalización del curso. **Plazo** hasta el 10/11/2017. (ORDEN EIE/1379/2017, de 6 de septiembre - BOA 183, de 22 de septiembre)

Subvenciones abiertas en Navarra

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

- **Ayudas a la Inversión en PYMES Industriales 2017.** Empresas que se dediquen a las siguientes actividades:
 - i. Industrias manufactureras y de información y comunicaciones encuadradas en las secciones C y J de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE 2009), con excepción de las industrias agroalimentarias incluidas en el Anexo I de TFUE.
 - ii. Tratamiento y eliminación de residuos (CNAE 2009: 38.2, 38.3 Y 39 de la sección E).
 - iii. Logística (CNAE 2009: 52.10, 52.24 Y 52.29 de la sección H)
 - iv. Servicios técnicos de ingeniería y otras actividades relacionadas con el asesoramiento técnico (CNAE-2009: 71.12 y 71.20 de la sección M).
 - v. Investigación y Desarrollo (CNAE 2009: 72 de la sección M).
 - vi. Diseño especializado (CNAE-2009: 74.10 de la sección M).

Serán subvencionables aquellos proyectos de inversión en activos materiales o inmateriales cuya finalidad sea:

1. La creación de un nuevo establecimiento.
2. La ampliación de un establecimiento existente.
3. La diversificación de la producción de un establecimiento en nuevos productos adicionales.
4. Un cambio esencial en el proceso general de producción de un establecimiento existente.

El presupuesto mínimo del proyecto para ser subvencionable, en función del número de personas trabajadoras a 31 de diciembre de 2015, será el siguiente:
 Menos 10 empleados: 15.000 euros;
 10-49 empleados: 50.000 euros;
 +50 empleados: 100.000 euros.

Serán subvencionables los gastos que tengan por objeto:

1. La adquisición de terrenos para uso industrial, por importe que no exceda del 10% del total de la inversión subvencionable.
2. La construcción, adquisición o mejora de bienes inmuebles.
3. La compra o arrendamiento financiero de maquinaria, equipamiento y activos inmateriales. En el caso de que estos bienes se adquieran mediante arrendamiento financiero o que se trate de bienes de segunda mano, se estará a lo dispuesto en la base 5.
4. Otros gastos, vinculados a los anteriores b) y c), tales como honorarios de empresas de arquitectura e ingeniería con el límite del 10% del coste del valor de aquellas.

El **importe de la ayuda** se determinará en función de las características de la empresa y del proyecto de inversión.

Intensidad de la subvención:

1. En la zona incluida en el mapa de ayudas regionales:
 - Microempresa y pequeña empresa: hasta el 30% de la inversión.
 - Mediana empresa: hasta el 20% de la inversión.
2. En la zona no incluida en el mapa de ayudas regionales:
 - Microempresa y pequeña empresa: hasta el 20% de la inversión.
 - Mediana empresa: hasta el 10% de la inversión.

Plazo solicitud: del 26-08-2017 al 30-11-2017

Guías Doing Business y otras publicaciones de interés

- [Doing business in Switzerland 2017](#)
- [Doing business in Asia Pacific 2017](#)
- [Doing business in Poland 2017](#)
- [Doing business in Lithuania 2017](#)
- [Doing business in Croatia 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