

CONT4BL3

NÚMERO LX

IV TRIMESTRE 2016



2017

Puedes
descargar la
revista ahora
escaneando
el código QR



Temas destacados

Artículo ganador del VI Premio AECE Antonio Lázaro Cané:
¿Puede la Administración tributaria iniciar un nuevo procedimiento
tras una declaración de nulidad de pleno derecho?

La reforma laboral que vendrá

La eficiencia en la recaudación tributaria

Novedades en la contabilización de los arrendamientos

La vigencia del Derecho: Justicia o anarquía



Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España



NO PATINES. GESTIONA CON EFICACIA EL COMPLIANCE

CHECKPOINT COMPLIANCE

Servicio de Información Inteligente que facilita al Compliance Officer la **prevención, gestión y supervisión** de los potenciales **riesgos** a los que pueda estar expuesta la empresa.

¿POR QUÉ ES NECESARIO UN PLAN COMPLIANCE?

Porque con la **reforma del Código Penal** se declara que las personas jurídicas podrán incurrir en **responsabilidad penal por los delitos** cometidos por sus Administradores, Directivos y Empleados.

DESCUBRE NUESTRA SOLUCIÓN PARA EVITAR LAS SANCIONES PENALES

HACIA UNA NUEVA CULTURA COMPLIANCE

T. 900 40 40 47

masinfo@thomsonreuters.com
microsite.checkpointespana.es



THOMSON REUTERS

Queridos amigos:

“Érase una vez un reino, cuyas arcas se encontraban maltrechas y sus gobernantes tuvieron la feliz ocurrencia de promulgar una “amnistía fiscal”, invitando a los defraudadores a una regularización solo de activos, no de rentas. Con ello, quedarían igualmente regularizadas las rentas utilizadas para financiar dichos activos y hete aquí que a pesar de ser una medida que favorecía a los poderosos, a pesar de la puesta en funcionamiento de este símil de lavandería que permitía enjuagar los importes defraudados con el beneplácito gubernamental, aconteció que pasaba el tiempo y el Gobierno se puso nervioso, pues pocas personas –por miedo a descubrirse– utilizaban el mecanismo creado.

A ello hay que unir que los grandes despachos apretaron, en el sentido de que también se incluyera la posesión de dinero, y de que la renta procedente de ejercicios prescritos no se pudiera exigir.

Ante la falta de efectividad y las presiones externas el Gobierno, con poca vista y menos valentía, en vez de decir por boca de Cristóbal: “Señores, esto es como las lentejas, que si quieres las tomas, y si no, las dejas”, reculó y, a través de la interpretación de la Dirección General de Tributos, estableció que el tipo del 10% se aplicase no sobre el conjunto de la renta defraudada sino solo sobre los anteriores cuatro ejercicios no prescritos

DGT de 27 de junio de 2012:

4) Posibilidad de declarar bienes o derechos adquiridos en un ejercicio en el que ha prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria correspondiente. Análisis del caso concreto de las cantidades depositadas en entidades de crédito. En el caso de que el contribuyente se encuentre en condiciones de acreditar que la titularidad de los bienes o derechos corresponde a ejercicios prescritos, podrá declarar sólo los bienes o derechos cuya titularidad corresponda a ejercicios no prescritos. Igual ocurre con el dinero en efectivo. Precisión: las retiradas de fondos efectuadas en ejercicios no prescritos minoran en primer lugar el saldo procedente de ejercicios prescritos.

Ante este nuevo programa de lavado con detergente y suavizante se animaron obligados tributarios como Mario, Rodrigo y Jordi junto a más de 29.065 ciudadanos y 618 sociedades que tendieron su ropa ya blanca al sol.

Si volvemos al momento actual, puesto que se regularizó lo poseído antes del 31 de diciembre de 2010, nos encontramos con que todos los impuestos han prescrito, por haber transcurrido el plazo de 4 años, o de 5 años (delito). Esta irretroactividad se basa en el principio de **seguridad jurídica**: los que acudieron a la amnistía pagaron lo que se les dijo entonces que debían pagar; **si entonces se les hubiera dicho que no se aplicaba la prescripción, muchos no habrían regularizado.**

Pero como estamos acostumbrados en la interpretación de la legislación tributaria nace la controversia, como en esta opinión subjetiva: **el día 30 de noviembre no prescribió nada, no es el final de ningún plazo**, puesto que lo que se recogió en el modelo 750 no es una obligación tributaria, simplemente una posibilidad voluntaria que se dio de pagar una cantidad para que, en el supuesto de ser objeto de una inspección, pudiera el inspeccionado alegar que esa renta ya estaba regularizada por haber presentado el modelo 750... y apreciados lectores **colorín, colorado el debate está asegurado**”.

Y así, entre cuentos, llegó la Navidad, una época de celebraciones en la mayor parte del mundo. En España conmemoramos el nacimiento de Jesús, festejamos la venida de los Reyes Magos, algunos festejan a Santa Claus, otros a San Nicolás, a Papá Noel o, simplemente, al Año Nuevo.

Pronto arrancaremos la última hoja del calendario, dejando atrás el tiempo, ese recurso escaso y no renovable que en el terreno político, económico y social no ha sido especialmente propenso a las alegrías.

Desde la AECE desearte unas felices fiestas y un próspero 2017.



Juan Carlos Berrocal Rangel
Presidente AECE

09

VI Premio
AECE

Ganador: un artículo
de *Marcos M. Pascual
González*

32

Práctica
tributaria

30 cuestiones
prácticas del ISD (II)
por Antonio Ibarra López

13

Laboral

La reforma laboral
que vino y vendrá
por Ángel López Atanes

38

Cuentos
contables

¿Qué quieres
ser de mayor?
por Daniel Blanco Parra

18

Conceptos de
Economía

La eficiencia en la
recaudación tributaria
por Julio Bonmatí Martínez

42

Instituciones

La OMC
y el OSD
*por Redacción
CONT4BL3*

24

Contabilidad

Contabilización
de los arrendamientos
por Gregorio Labatut Serer

45

Webgrafía

Cuatro variables
del acoso "on line"
*por Redacción
CONT4BL3*

28

Opinión

La vigencia del
Derecho: Justicia
o anarquía
por Aurelio Ayala Tomás

50

Anekdótico

La masacre
del tesorero
por Carlos Pérez Vaquero

staff

Director de la publicación:

Julio Bonmatí Martínez

Consejo de redacción:

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

Edita: AECE

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

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

Publicidad, edición y coordinación:

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

Redactor Jefe:

Carlos Pérez Vaquero [cpvaquero@gmail.com]

Diseño gráfico:

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

Imprime:

Impressus [www.impressus.es]
Tel. 609 917 726

Tirada: 5.500 ejemplares

Depósito legal: B-12007-2010

Número ISSN: 2013 - 732X



PAPEL LIBRE DE CLORO

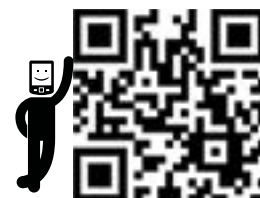


Actividad corporativa

- El **5 de octubre de 2016**, el rector de la Universidad de Valencia, **Esteban Morcillo**, recibió en su despacho al presidente de la AECE, **Juan Carlos Berrocal**; al director del diploma de postgrado en experto contable, **Gregorio Labatut Serer**; y a los miembros de nuestra junta directiva **Julio Bonmatí**, **Francisco González** y **Antonio Ibarra** con motivo de la firma del convenio marco de cooperación educativa entre la Universidad de Valencia y la AECE para la formación práctica de los estudiantes del diploma de experto contable y también con motivo de la elección por parte de la AECE del Diploma en Experto Contable de la Universidad de Valencia como curso de postgrado para la formación de sus asociados con el objetivo del acceso al registro y acreditación de expertos contables de la AECE.

Posteriormente, Juan Carlos Berrocal fue recibido por el director gerente de la Fundación Universidad Empresa ADEIT de la Universidad de Valencia, **Antonio Arcacil**.

- A continuación, se celebró el acto de clausura y entrega de diplomas de **la Quinta Edición del Diploma de Especialización Experto Contable con ERP** en el Salón de Actos de la *Fundació Universitat-Empresa de València* con la intervención de **Rafael Crespo García**, vicerrector de estudios de postgrado de la Universidad de Valencia, que dio la bienvenida y presentó a nuestro presidente que impartió la conferencia de clausura “Los retos del Experto Contable en un próximo futuro y el papel del Registro de Expertos Contables”.



Posteriormente, Antonio Arcacil manifestó la satisfacción de la Fundación por haber podido colaborar con éxito en las enseñanzas tanto presenciales como en la modalidad *E-learning* de los títulos propios de la Universidad de Valencia; y se procedió a la entrega de diplomas a los alumnos del curso, dando la palabra a **Gregorio Labatut Serer** que, tras agradecer su apoyo a la Universidad, la Fundación ADEIT y la AECE por su confianza al haber elegido como formación preferente el título propio de la Universidad de Valencia, tuvo palabras de agradecimiento para los profesores por su dedicación y a los estudiantes por su participación, realizando la entrega de un diploma acreditativo a los estudiantes que han cursado con éxito el Diploma de Experto Contable con ERP quinta edición.

Por último, Rafael Crespo García clausuró la ceremonia y puso de manifiesto la satisfacción de la Universidad por el hecho de que la AECE haya elegido sus títulos de postgrado como formación preferente para sus asociados

- El **25 de octubre de 2016**, la AECE participó en la **reunión del Grupo de Trabajo** creado en la última sesión del pleno del **Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios**, en la sede de la Dirección General de la Agencia Tributaria; durante la cual se trataron los siguientes puntos en el orden del día: incidencias en la campaña del Impuesto sobre Sociedades 2015 y efectos de la entrada en vigor de la Ley 39/2015, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- Tres días más tarde, el **28 de octubre**, la AECE también estuvo presente en la reunión de representantes de las asociaciones y colegios profesionales tributarios de **Aragón**, en la Delegación Especial ubicada en Zaragoza, donde se abordaron los siguientes asuntos: las principales implicaciones de la Ley 39/2015 en la AEAT y la obligación de llevanza de libros registros. Nuestra asociación estuvo representada por **Francisco García Galindo**, presidente de la AECE en Aragón.

- En octubre se lanzó la emisión **del segundo programa de aeceTV** con una interesante tertulia sobre las cuestiones y los problemas a los que nos enfrentamos en nuestra actividad profesional, en la que participaron **Mercedes Jiménez**, presidenta de AECE en Andalucía; **Tomás Seco**, presidente de la AECE en Extremadura; y **Luis Jos**, inspector de Hacienda del Estado y ponente habitual en nuestros seminarios. En este nuevo capítulo también se presentaron los empleados de la AECE; fue un acercamiento a quienes amablemente nos atienden día tras día al otro lado del teléfono.
- El **7 de noviembre de 2016** se falló la **VI edición del Premio AECE Antonio Lázaro Cané** al mejor artículo relacionado con la profesión de experto contable y tributario; el veredicto del jurado determinó que el artículo ganador fuera “**¿Puede la Administración Tributaria iniciar un nuevo procedimiento tras una declaración de nulidad de pleno derecho?**”, de **Marcos M. Pascual González**. El propio autor recogió su premio –galardonado con una dotación económica de 3.000 euros– en la Jornada de Formación y Estudio que se celebró en Barcelona el día 29 de ese mismo mes.
- El **8 de noviembre** la Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE) y la *Associació de Comptables del Principat* (ACP) –representadas, respectivamente, por sus presidentes Juan Carlos Berrocal Rangel y Jordi Martí Torra– materializaron la colaboración que en determinadas actividades venían desarrollando –como en el programa del curso de postgrado de experto contable universitario, organizado conjuntamente con la Universidad de Valencia– mediante la **firma de un convenio**, cuya finalidad persigue la puesta en común para sus asociados de diversas actividades organizadas por las dos entidades, principalmente en materias formativas y de intercambio de conocimientos entre las normas contables y fiscales aplicables en cada país.



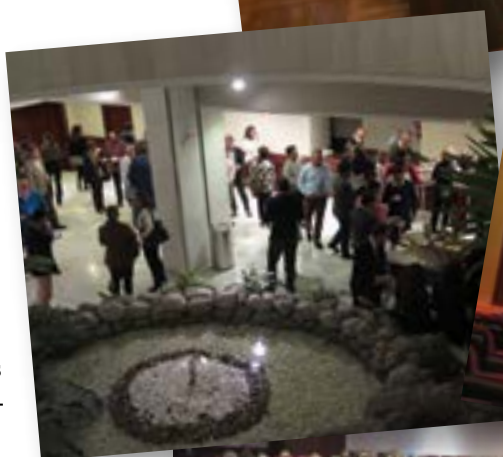
Ambos presidentes manifestaron su predisposición a estrechar los lazos entre las dos entidades en defensa de los intereses de los profesionales ejercientes de la contabilidad, ante los gobiernos de sus respectivos países, así como velar por una correcta praxis en el ejercicio de la contabilidad e impulsar las acciones formativas necesarias, ante los cambios normativos.

- Durante el pasado mes de noviembre se procedió a actualizar el listado de miembros que de forma voluntaria se han inscrito en el **Turno de Actuación Profesional Registro de Expertos Independientes en los diversos Registro Mercantiles**, al efecto de dar cumplimiento al RDL 3/2009 y al Art. 340 RDL 1784/1996, del Registro Mercantil.
- Como en anteriores ediciones, la Asociación participó activamente en el **Foro Asesores** de Madrid que **Wolters Kluwer Tax and Accounting** celebró en los Teatros del Canal el **15 de noviembre**. Los más de 800 participantes fueron obsequiados con el último número editado de nuestra revista CONT4BL3.
- En esa misma línea, la AECE también participó –el día 30 de dicho mes– en el **Encuentro con las Asociaciones y Colegios profesionales representantes de los colaboradores sociales** convocado por la Delegación Especial de la **AEAT de Valencia**, al que asistió en representación de nuestra Asociación, su presidente en la Comunidad Valenciana, **Francisco González Rodríguez**.
- En la primera semana del mes de **diciembre** se procedió a publicar el **Registro de Experto Contable Acreditado AECE** en la web de la Asociación; un listado con todos los asociados que han solicitado y superado este año, el baremo de merito y capacidad para la obtención de dicha acreditación.



Eventos formativos

- A lo largo de septiembre de 2016 celebramos las habituales **Jornadas Tributarias Autonómicas**; en esta ocasión se realizó un “**Análisis práctico del Impuesto sobre Sucesiones y su liquidación**” en veintiuna ciudades, con una excelente asistencia y participación de nuestros asociados, a quienes se les entregaron los manuales “La herencia y el testamento, regimen legal y fiscal” y “Código Fiscal. Impuesto sobre Sucesiones: normativa tributaria autonómica”.
- El **5 de octubre de 2016** se celebró el **acto de clausura de la Quinta Edición del Diploma de Especialización en Experto Contable** con ERP y se firmó el convenio de colaboración entre la Universidad de Valencia. La siguiente edición de este título se cursará de noviembre de 2016 a septiembre de 2017.
- También estuvo abierto el plazo para matricularse en el **Grado Oficial de Derecho**, fruto del convenio de colaboración suscrito con el **Centro de Gestión y Mediación Universitaria (CEGMU)**. Como en el caso anterior, esta formación especial para colectivos profesionales se desarrollará durante el curso académico 2016-2017.
- Durante el mes de noviembre, la AECE organizó cinco Jornadas Tributarias Nacionales, bajo el título “**Sapere aude AECE**”; en concreto, se celebraron el día 3 en León, el 16 en Sevilla, el 21 en Madrid, el 24 en Valencia y el 29 en Barcelona. En todas ellas se abordaron “**Los aspectos más controvertidos en la Ley General Tributaria tras las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015**”.
- El **8 de noviembre** se celebró en Barcelona una “**Jornada de estudio y análisis sobre la contabilidad y fiscalidad en el Principado de Andorra**” que fue organizada conjuntamente con la **Associació de Comptables del Principat (ACP)** y que congregó a más de 150 profesionales para estudiar y analizar la contabilidad y, principalmente, la fiscalidad vigentes en el Principado de Andorra. El acto fue inaugurado por **Juan Carlos Berrocal** que dio la bienvenida a los asistentes; por su parte, **Jordi Martí Torra**, presidente de la ACP, agradeció esta apuesta de colaboración entre ambas entidades. A continuación, **Albert Hinojosa Belosí**, director general de tributos y fronteras del Principado de Andorra nos introdujo en las recientes figuras impositivas creadas en su país, de forma concisa expuso las actuaciones llevadas a cabo por el Gobierno de Andorra para equipar el nuevo marco norma-



Los presidentes de ACP y AECE estrechan sus manos tras la firma del convenio de colaboración



Mesa presidencial de la jornada de estudio de la contabilidad y fiscalidad vigentes en Andorra. De izda. a dcha.: Filo Tió, Jordi Martí, Antoni Bisbal, Juan Carlos Berrocal y Albert Hinojosa



De izda. a dcha.: Albert Hinojosa, Juan Carlos Berrocal, Antoni Bisbal y Jordi Martí



El rector de la Universidad de Valencia y el presidente de AECE tras la firma del convenio entre ambas entidades



De izda. a dcha.: Rafael Crespo, Juan Carlos Berrocal, Esteban Morcillo, Gregorio Labatut, Julio Bonmatí, Francisco González y Antonio Ibarra



tivo fiscal a los países del entorno comunitario.

Tras este preámbulo, **Antoni Bisbal Galbany** analizó la normativa contable andorrana y los principales elementos que la diferencian con respecto a la española

Formación on line



- En el mes de diciembre se editó el **curso “on line” AECE Todo sobre el Cierre Contable y Fiscal 2016**. Se trata de un prontuario teórico y práctico, disponible en formato video, con 4 unidades y 8 módulos donde recogemos más de 50 lecciones temáticas en forma de cápsulas formativas con el objetivo de lograr que el acceso a la visualización de las que interese consultar al asesor fiscal y contable sea rápido y ameno. Esta acción formativa “on line” nace con la pretensión de ser una herramienta de consulta imprescindible para confeccionar el cierre contable y fiscal del ejercicio 2016. Sus autores, expertos de reconocido prestigio en las especialidades fiscal y contable, explican de forma práctica la ejecución y resolución de las operaciones a realizar en dicho cierre.
- Pero este no ha sido el único curso “on line” a través del Campus Virtual de la AECE porque, también en diciembre, se puso a disposición de los asociados el acceso a los siguientes cursos impartidos por **Bartolomé Borrego Zabala** (vocal responsable de nuevas tecnologías de la Delegación Especial de la AEAT de Andalucía, Ceuta y Melilla) con un carácter eminentemente práctico:
 - La representación en los procedimientos electrónicos.
 - Administración Electrónica Tributaria.
 - Cómo gestionar eficazmente las notificaciones electrónicas.
 - Pago telemático de impuestos y tasas.
 - Los servicios de información, asistencia y ayuda de la AEAT al servicio del profesional.

Los miembros del jurado que han fallado el VI Premio AECE Antonio Lázaro Cané quieren dejar constancia de su más sincero agradecimiento a todos los autores que han participado en este certamen por la gran calidad de los trabajos presentados. En esta edición, el ganador ha sido Marcos M. Pascual González con el artículo que reproducimos a continuación. ¡Enhorabuena!

¿Puede la Administración tributaria iniciar un nuevo procedimiento tras una declaración de nulidad de pleno derecho?

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

En la **Resolución de 18 de febrero de 2016** el Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, **TEAC**) resuelve la cuestión controvertida consistente «en determinar si puede entenderse como motivación suficiente en un acuerdo sancionador, para considerar que se ha acreditado por la Administración la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, la expresión siguiente: “*analizadas las circunstancias concurrentes la conducta del obligado tributario ha sido negligente sin que se aprecie ninguna causa de exoneración de la responsabilidad*”».

Adelantamos ya que la doctrina del TEAC, haciendo suya la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es la de no admitir que se imponga una sanción por una infracción imprudente con la única justificación de alegaciones genéricas, en tanto que tales alegaciones no contienen eficacia suficiente para hacer decaer el principio de la presunción de inocencia.

Por todos es conocida la potestad de autotutela de la que goza la Administración con cuyo ejercicio puede declarar de manera eficaz lo que jurídicamente entiende correcto, pudiendo incluso acordar su ejecución coactivamente: no

obstante, aun con un amplio elenco de derechos y potestades para actuar en muchas parcelas del ordenamiento jurídico, en el ámbito del derecho sancionador son mayores las exigencias, materiales y formales, así como las limitaciones constitucionales a la actuación de la Administración. De ahí, en consecuencia, la exigencia de una motivación suficiente al momento de la imposición de una sanción.

Sin embargo, aquí no vamos a tratar esta parte de la Resolución, sino la consecuencia que al fallo añadió el TEAC. El punto de partida, en el presente trabajo, lo marca la citada doctrina del TEAC, haciendo suya la jurisprudencia del Tribunal Supremo, de inadmitir las alegaciones genéricas como única justificación a la imposición de sanciones por infracciones imprudentes. Con tal parecer, el TEAC confirma la nulidad de la sanción porque «los elementos fácticos y jurídicos en los que la Administración fundamenta la existencia de la culpabilidad deben constar en el expediente sancionador y en el propio acuerdo sancionador, sin que resulte admisible intentar acreditar su existencia por remisión a los hechos que resulten acreditados en el expediente de regularización de la deuda o a otros documentos distintos del expediente

¹ Fundamento de Derecho cuarto de la Resolución del TEAC de 18 de febrero de 2016.



La doctrina del TEAC, ha hecho suya la jurisprudencia del Tribunal Supremo de inadmitir las alegaciones genéricas como única justificación a la imposición de sanciones por infracciones imprudentes

sancionador diferentes de la propia resolución sancionadora».

A partir de aquí hace una exhortación a la consideración de la motivación como elemento esencial cuya ausencia deriva en las graves consecuencias jurídicas citadas; pero, en su Resolución, **el TEAC no se limita a decretar la nulidad del acuerdo sancionador, sino que va más allá** al declarar «vedado a la Administración el inicio de un nuevo procedimiento sancionador»¹. No podemos por más que considerar este parecer como un exceso contrario a Derecho.

A tenor del primer párrafo del Art. 239.3 LGT, la resolución de una reclamación económico-administrativa podrá ser estimatoria, desestimatoria o declarar la inadmisibilidad. En su caso, la estimatoria podrá anular total o parcialmente el acto impugnado por razones de derecho sustantivo o por defectos formales. Por su parte, el segundo párrafo del precepto contempla que «cuando la resolución aprecie defectos formales que hayan disminuido las posibilidades de defensa del reclamante, se producirá la anulación del acto en la parte afectada y se ordenará la retroacción de las actuaciones al momento en que se produjo el defecto formal».

Por tanto, la ordenación de la retroacción no podrá ser por la apreciación de cualquier defecto, sino solo en caso de que su existencia disminuya las posibilidades de defensa del reclamante; sin embargo, nada dice el precepto al respecto de defectos materiales o de fondo de los que resulte la improcedencia de la sanción, que por tanto debe anularse. Como enuncia el

profesor FALCÓN Y TELLA, «El párrafo segundo del Art. 239.3 LGT no contempla estos supuestos, por lo que se plantea el problema de si la resolución o sentencia que se dicte puede ordenar o prevenir en el fallo la retroacción de actuaciones»².

En la **Resolución de 24 de noviembre de 2010**, el **TEAC** pone de manifiesto su interpretación del precepto al entender que, «a diferencia del vicio formal en el que el Órgano de reclamación acuerda la retroacción con el fin de precisar la actuación administrativa conservada sin entrar a analizar el fondo del asunto, en el acto anulado por vicios materiales, la resolución debe expresar y fundamentar el ilícito administrativo que comporta la anulabilidad declarada, siendo innecesario declarar retroacción alguna»³. Como acertadamente concluye FALCÓN Y TELLA, «no se trata solo de que la declaración de retroacción sea innecesaria, sino que la misma no puede ordenarse, entre otras cosas porque (...) ello supondría una ventaja injustificada para la Administración»⁴.

Esta **doctrina administrativa** encontró refrendo en el Tribunal Supremo, que si bien va referido a un acto de liquidación por el que se regulariza una deuda tributaria, en todos sus términos es extrapolable a la sanción tributaria. Así confirma el Tribunal Supremo que si el obligado tributario convence al TEAC de la existencia de un vicio material que derive en la de la liquidación –en nuestro caso, de la falta de validez de la sanción–, «no cabe, cuando no existe vicio formal del procedimiento, una retroacción de actuaciones, que más es una

² FALCÓN Y TELLA R.: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 abril 2011», *Quincena Fiscal*, nº 15, 2011, pág. 10.

³ Fundamento de Derecho séptimo de la Resolución del TEAC de 24 de noviembre de 2010.

⁴ FALCÓN Y TELLA R.: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 abril 2011», *Quincena Fiscal*, op. cit., pág.11.

⁵ Fundamento de Derecho tercero de la sentencia de 7 abril 2011 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo (RJ 2011\2310).

⁶ Cfr, el Fundamento de Derecho cuarto de la sentencia de 19 de noviembre de 2012, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo, en donde expone que la facultad de la Administración para volver a iniciar un procedimiento declarado nulo «no es absoluta, pues está sujeta, de un lado, al límite de la prescripción, debiendo tenerse en cuenta en este punto nuestra jurisprudencia sobre la interrupción de la prescripción y la negativa a reconocer tal efecto a los actos nulos de pleno derecho (sentencia, entre otras, de 11 de febrero de 2010, cas. 1198/01)».

reconstrucción de un resultado equivocado derivado del ejercicio de las potestades que a tal fin tiene asignado la Inspección de los Tributos, a los efectos de una nuevas valoraciones hasta lograr el acierto en la determinación de los elementos relevantes»⁵.

Sin embargo, en la Resolución de febrero de 2016, **el TEAC va más allá al no limitarse a no declarar la retroacción, sino que veda toda posibilidad a la Administración tributaria de iniciar un nuevo procedimiento sancionador**. De la jurisprudencia expuesta queda entendido que la ausencia de motivación por la que la Administración tributaria acreditara que el obligado tributario no había cumplido con su deber de cuidado, da lugar a la declaración de nulidad del acuerdo sancionador, por lo que a la Administración tributaria sólo le quedaría la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si su derecho aún no está prescrito⁶.

No encontramos respaldo legal ni jurisprudencial que refrende tal parecer del TEAC, que, como advertimos más arriba, rechazamos de plano. La nulidad de la sanción dará lugar a que no se haya tenido por interpuesta, por lo que desaparece el efecto paralizante del cómputo de la prescripción que tiene el inicio del procedimiento sancionar. En consecuencia, si desde el momento de la comisión de la infracción aún no han transcurrido los cuatro años que el Art. 189.2 LGT establece como plazo de prescripción para la imposición de las sanciones, nada puede impedir que la Administración tributaria haga uso de su facultad punitiva.

De hecho, en posteriores resoluciones, como en la de 5 de julio de 2016, mantiene la postura más acorde a los postulados aquí defendidos. Y así, al declarar la nulidad de pleno derecho de un procedimiento de verificación de datos utilizado de manera indebida por parte de la Administración por un incumplimiento frontal, manifiesto, evidente y ostensible de las normas que regulan dicho procedimiento, estima el TEAC que «Tras la previa declaración de improcedencia de un procedimiento de verificación de datos, por exceso de objeto o alcance

del mismo, y la consiguiente anulación o declaración de nulidad de pleno derecho del mismo, la Administración tributaria puede iniciar un procedimiento de comprobación limitada o de inspección siempre que la prescripción no lo impida».

Por tanto, una de las cuestiones claves ante una declaración de nulidad de un procedimiento es si ha prescrito o no el derecho de la Administración a iniciar otro procedimiento. Y en ese nuevo procedimiento que podrá iniciar si aún subsiste su derecho y, en orden a respetar el principio de conservación de actos y trámites, se le faculta a incorporar los datos y documentos obtenidos en el procedimiento declarado radicalmente nulo.

Es la doctrina manifestada en la Resolución de 5 de julio, y no la doctrina de la Resolución de 18 de febrero, la que mejor se ajusta a la línea jurisprudencial que marca el Tribunal Supremo cuando expresa «que el derecho de la Administración a corregir las actuaciones producidas con infracción de alguna garantía o formalidad o insuficiencia de motivación en las comprobaciones de valores, no tiene carácter ilimitado, pues está sometido en primer lugar a la prescripción, es decir puede volver a practicarse siempre que no se haya producido dicha extinción de derechos y en segundo lugar a la santidad de la cosa juzgada, es decir si se repite la valoración con la misma o similar ausencia o deficiencia de motivación, comportaría la pérdida –entonces sí– del derecho a la comprobación de valores y en ambos casos (prescripción o reincidencia) la Administración había de pasar por la valoración formulada en su día por el contribuyente»⁷.

Cierto que es un pronunciamiento referido a actuaciones de valoración, sin embargo, no vemos objeción a generalizar el criterio al fundamentarse en la seguridad jurídica⁸. Y lo relevante aquí es que el Tribunal Supremo solo limita la nueva actuación de la Administración tributaria a dos supuestos: prescripción o reincidencia en el vicio. Y pese a que ninguno de estos supuestos concurre en el acuerdo sancionador objeto de reclamación,



Una de las cuestiones claves ante una declaración de nulidad de un procedimiento es si ha prescrito o no el derecho de la Administración a iniciar otro procedimiento

el TEAC es tajante al negarle la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador. Y así mantiene que si no hay motivación suficiente la sanción debe ser declarada nula, decayendo, en consecuencia, el derecho de la Administración tributaria a imponer una sanción por la acción u omisión del obligado tributario.

De la aplicación de los preceptos de la LGT y de la interpretación que de ellos ha dado el Tribunal Supremo, se concluye que **solo es posible negarle a la Administración tributaria su derecho a iniciar un nuevo procedimiento sancionador en dos supuestos:**

- Que por el transcurso del tiempo haya prescrito su derecho a iniciar un procedimiento sancionador; o
- Que, en el nuevo procedimiento iniciado tras la retroacción del anulado, el órgano sancionador reincida en los vicios.

Alcanzar una conclusión tan diferente como es la expuesta por el TEAC en su Resolución de febrero de 2016 exige una motivación que fundamente tal parecer; sin embargo, su fallo no va acompañado de una explicación jurídica que justifique tal postura, probablemente porque quizá no haya fundamento normativo, jurisprudencial o doctrinal con que defenderla jurídicamente⁹.

Tal vez, y esto no es más que una conjetura sin rigor jurídico con el que poner el punto y final al estudio, en su Resolución de 18 de febrero el TEAC lanza una suerte de sanción a la Administración tributaria. Como se preguntaba BOSCH CHOLBI, «¿para qué

tanta insistencia de los manuales y en clases en explicar muchos preceptos jurídicos que establecen derechos y garantías a los obligados tributarios si, finalmente, cuando son vulnerados puede la Administración reiterar su actuación sin ninguna consecuencia jurídica perjudicial para ella, sin sanción jurídica efectiva?»¹⁰.

Pues quizá aquí está la respuesta con la que resolver su pregunta, si bien la presunta sanción es impuesta sin esperar siquiera a la reincidencia en el vicio, ni dar pie a que la Administración corrija su acto. Y aunque como obligados tributarios podamos compartir un fallo en tales términos, incluso alegrarnos de su existencia, **en la interpretación normativa, sin embargo, no podemos ni debemos alejarnos del rigor jurídico.**

Probablemente el TEAC confunde la retroacción de actuaciones –que, en todo caso, es volver atrás en el mismo procedimiento para corregir el vicio formal del que se trate– **con el concepto de inicio de un nuevo procedimiento.** Si no ha prescrito su derecho, la Administración podrá iniciar un nuevo procedimiento en tanto nuestro ordenamiento jurídico no ha dispuesto la previsión de sancionar a la Administración con limitarle tal derecho cuando en el procedimiento tributario precedente haya incurrido en una nulidad de pleno derecho.

Que sea deseable que nuestro ordenamiento jurídico tributario recoja una sanción en tal sentido, no da potestad al TEAC para imponerla sin una base legal que la prevea.

⁷ Fundamento de Derecho segundo de la sentencia de 7 octubre 2000 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, del Tribunal Supremo (RJ 2000\7877).

⁸ Cfr. FALCON Y TELLA R.: «La improcedencia de ordenar la retroacción de actuaciones cuando la liquidación se anula por razones de fondo: STS 7 abril 2011», op. cit., pág. 13.

⁹ Como acertadamente propone RUIZ GARIJO, sería deseable una regulación que despeje, de una vez por todas, las dudas interpretativas sobre la retroacción (RUIZ GARIJO, M.: «Defectos de motivación y retroacción de las actuaciones ordenada por los Tribunales Económico-Administrativos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, n° 386 de mayo de 2015, pág. 218.

¹⁰ BOSCH CHOLBI, J. L.: «Una decisión trascendental del Tribunal Supremo: la Sentencia de 19 de noviembre de 2012, sobre la retroacción de actuaciones por la Administración tributarias», *Tribuna Fiscal*, n° 265, marzo-abril de 2013, pág. 94.

La reforma laboral que vino y vendrá

Por **Ángel López Atanes** | Socio Director de Grupo Atelier en Madrid

1. Introducción: la reforma que vino

En el segundo semestre de 2007, numerosas empresas de este país sufrieron la mayor crisis de liquidez que se recuerda en la historia económica de los últimos años. Esta circunstancia especialmente negativa se notó con singular virulencia en la relación jurídico-laboral de los trabajadores con sus empresas. Así, las medidas que fueron introducidas con las reformas laborales de los años 2010 y 2012 buscaron con especial ahínco el que fue uno de sus objetivos fundamentales, que no era otro sino lograr la flexibilidad del mercado de trabajo.

Tomando como referencia lo que ha ocurrido desde 2007 hasta 2016, resulta evidente que, aún a pesar de tales reformas, hemos pasado de una tasa de desempleo en 2007 de menos de dos dígitos a una tasa actual cercana al 20% en el año en que nos encontramos.

Todo ello, insisto, aún a pesar de las reformas laborales. Así, fruto de las herramientas y modificaciones introducidas en estas reformas hemos llevado a cabo numerosas actuaciones que, si han provocado algo en concreto, ha sido la destrucción de puestos de trabajo o, si se me permite, en el mejor de los casos, la “basurización” de la relación contractual.

Veremos si con las nuevas medidas que introducirá la próxima reforma laboral, medidas que expondremos en el último apartado de este artículo, conseguiremos el efecto contrario a lo comentado.

2. Herramientas de flexibilidad de las reformas laborales

Desde el inicio de la crisis se han ejecutado numerosos expedientes de regulación de empleo en sus muy diferentes modalidades. En un primer momento se llevaron a cabo expedientes de

regulación de empleo extintivos de relaciones contractuales para, en un segundo momento, ejecutarse los que se conocieron como suspensivos de las relaciones contractuales.

Ya en los últimos años hemos profundizado en los expedientes de regulación de empleo de reducción de jornada al estilo de los *Kurzarbeit* alemanes.

Con anterioridad a 2007, cualquiera de las medidas anteriormente relacionadas resultaría un coto privado de las grandes empresas pero la realidad de lo ocurrido, a partir de la crisis, es que numerosas pequeñas y medianas empresas se han apuntado a esta peculiar forma de reestructurar, gracias a la mayor flexibilidad introducida en cuanto a sus aspectos procedimentales de ejecución.

En los últimos años, también gracias a la flexibilidad ofrecida en la reforma laboral, se han llevado a cabo numerosas modificaciones de las condiciones del contrato de trabajo así como cuantiosos despidos objetivos, los cuales quizás cabría calificar de más objetivos que nunca.

En mis charlas y conferencias que imparto en los últimos años sobre esta materia, siempre comento con los asistentes que no tengo la impresión de que la norma se encuentre redactada en mejores términos (cierto es que se añade de forma expresa que, para el despido objetivo en su modalidad económica, las circunstancias negativas podrán venir referidas a situaciones previsibles) sino que el trabajador acepta ciertas condiciones que con anterioridad a la crisis jamás habría aceptado.

3. Las reformas laborales y el déficit público

Si hay algo que debería ser el principio inspirador de cualquier reforma, este debería ser

Si hay algo que debería ser el principio inspirador de cualquier reforma, es la creación de puestos de trabajo sí o sí

la creación de puestos de trabajo sí o sí. A este respecto, viene ahora a mi memoria el contrato para mayores de 45 años (si se me permite, jóvenes de más de 45 años) que, con anterioridad a la reforma laboral de 2010, tenía como incentivo una bonificación para toda la vida de la contratación indefinida del trabajador.

Posteriormente, con la reforma de 2010, se limitó temporalmente dicho incentivo a los tres primeros años de la contratación de ese trabajador. La guinda la pondría la reforma de 2012 cuando, en el mes de agosto, eliminó esta y otras bonificaciones a la contratación indefinida. Creo, por tanto, que el objetivo que se perseguía en este punto consistía más en la reducción del déficit público (ingresos públicos - gastos públicos), vía la eliminación de la mayor parte de incentivos y bonificaciones, que la creación de ningún puesto de trabajo.

No obstante, lo más inverosímil para cualquier profesional del sector llegaría dos años más tarde, en 2014, cuando se anunció a los cuatros vientos la herramienta consistente en una tarifa plana para la contratación indefinida (herramienta que se prorrogaría con posterioridad). Los medios de prensa recogieron en esos primeros días titulares que contenían el compromiso que, en ese momento, se adquiría por parte del ejecutivo con el empleo. De hecho muchos titulares decían: Ahora el empleo. La pregunta sería por tanto, ¿Qué es lo que hemos estado haciendo 7 años hasta 2014? La respuesta la tenemos todos muy clara.

En cualquier caso, los datos estadísticos nos dicen que a partir de 2014 se han creado numerosos puestos de trabajo, y no tengo yo tan claro si son gracias a las medidas existentes o a la mejora de la economía.

4. Medidas olvidadas

Alguno recordará la existencia de una modalidad de contratación a finales de los años 80 que se denominaba **contrato de lanzamiento de nueva actividad**. Un contrato de la máxima flexibilidad que permitía despedir al

trabajador sin indemnización alguna hasta el tercer año. No debemos olvidar la máxima más simplista que debe presidir el mercado de trabajo: **el empresario quiere contratar y el trabajador trabajar**. Este contrato resultó ser una de las medidas que más se utilizaron en aquellos años.

Llevada a lo más profundo de nuestra crisis (2010-2013) hubiera sido una de las medidas más impactantes pues podríamos haber ofrecido al empresario y al trabajador una medida que consensuara temporal y transitoriamente sus propias demandas. Esto es, contratar y trabajar.

La medida que vino no fue esta, como todos bien conocemos, sino el **contrato de apoyo a emprendedores**, contrato sobre el que todavía no tengo muy claro su nombre pues pareciera (y lo es) que una empresa con 48 trabajadores y 70 años en el mercado podría acogerse a las medidas previstas en él. Lo más triste de todo ello, es que si preguntáramos a aquellos empresarios que han constituido contratos de apoyo a emprendedores ¿cuál es de las bonificaciones e incentivos que se establecen en este contrato la que más le resulta de interés? Este, después de una pequeña pausa contestaría categóricamente: el periodo de prueba de un año.

5. Fondo de capitalización, mochila austriaca o botijo ibérico

Uno de los puntos más importantes sobre los que se instrumentaba la reforma laboral de 2010 era la creación del Fondo de Capitalización Individual (FCI) al estilo del modelo austriaco. Con todos mis respetos se debió quedar en botijo ibérico pues nunca fue desarrollado reglamentariamente y la reforma laboral del 2012 lo eliminó de forma completa.

Este FCI consistía en una hucha indemnizatoria que, sin implicar ningún incremento de costes a la Seguridad Social (al menos eso decían), el empresario iría incrementando todos los meses frente a un futuro despido del trabajador. Lo de la mochila quería decir que si el trabaja-

dor no era despedido, causando baja voluntaria por ejemplo, el empresario actual le daría una mochila virtual que habría de llevar a su nuevo empleador. Todo ello con objeto de garantizar la solvencia de la empresa en el momento de la futura indemnización del trabajador.

Ahora que el FOGASA ha cambiado de denominación a “FUGASA”, al tener la empresa que acreditar su situación de insolvencia para poder tener efecto la cobertura de este organismo en el momento de la indemnización, resultará este un punto especialmente a considerar en la futura reforma laboral. Dado que el Partido Socialista fue el primero en proponerlo en su reforma del año 2010 y Ciudadanos lo recoge en uno de sus 150 puntos de negociación y acuerdo con el Partido Popular, será una medida de consenso en la que todos los interlocutores tendrán “cintura de miras” y “altura política”. ¿O era otra cosa?

6. Contratación a tiempo parcial

En los últimos años se ha profundizado en la contratación a tiempo parcial. Sobre todo a partir de aquel Real Decreto de “medidas urgentes” para fomentar la contratación a tiempo parcial y la empleabilidad de los trabajadores.

En la práctica diaria de la inspección en esta materia, hemos podido percibir que a la pequeña y mediana empresa la cuesta mucho cumplir con las obligaciones incorporadas en este Real Decreto. Ello ha llevado a numerosas sanciones en esta materia, lo que ha provocado que dicha normativa sea rebautizada como *Real Decreto de desfomento de la contratación a tiempo parcial e incremento de la carga administrativa de trabajo*. Y, si se me permite, de incremento de inseguridad jurídica del asesor y de su cliente.

7. La reforma laboral que vendrá

Si la reforma laboral del 2012 se llevó a cabo con mayoría absoluta del gobierno, la nueva reforma requerirá del consenso de más fuerzas políticas que nunca de diferente ideología.

7.1 Reducción de las modalidades de contratos de trabajo

En este aspecto, en el acuerdo firmado entre los dos partidos en agosto, Partido Popular y Ciudadanos se comprometieron a reducir a tres las modalidades de contratos de trabajo: indefinidos, de formación, y uno nuevo “de protección creciente”, que tendrá una duración de dos o tres años.

Estos contratos de “protección creciente” tendrían las siguientes características:

- a) Solo podrá celebrarse cuando concurra una necesidad temporalmente limitada de mano de obra.
- b) Una duración máxima de 2 años, ampliable 12 meses más cuando así se establezca en convenio sectorial estatal o en su defecto de ámbito sectorial inferior. Tal límite temporal no operará cuando el contrato se celebre para sustituir a un trabajador con derecho a reserva de puesto de trabajo.
- c) Una indemnización creciente por finalización del contrato equivalente a 12 días de salario para el primer año, 16 días el segundo año y 20 días el tercer año. En caso de despido por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o de despido improcedente, la indemnización seguirá siendo la misma que en la actualidad.
- d) Una tutela judicial efectiva que evite su uso abusivo.
- e) Un preaviso de 15 días en caso de extinción siempre que la duración del contrato supere los seis meses. En caso de que el empresario incumpla tal obligación deberá compensar al trabajador con una indemnización equivalente al salario correspondiente al número de días que hubiera incumplido.
- f) En caso de conversión en contrato indefinido los primeros 500 euros de la base de cotización por contingencias comunes correspondientes a cada mes quedarán exentos de cotización durante cuatro años.

Además, el nuevo Gobierno deberá trasladar a la legislación las últimas sentencias que exigen que los interinos accedan a la misma indemnización por despido que los indefinidos

7.2 Indemnizaciones por despido

Además, el nuevo Gobierno deberá trasladar a la legislación las últimas sentencias que exigen que los interinos accedan a la misma indemnización por despido que los indefinidos. Ello, probablemente, llevará a una revisión de los costes de despido de todos los trabajadores temporales. La propuesta de PP y Ciudadanos incluye elevar la indemnización de los temporales de forma progresiva hasta los 20 días por año trabajado al alcanzar los tres ejercicios.

Parece ser que será una comisión de seis expertos la que analice cómo debe trasladarse a la legislación laboral española la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que reconoce una indemnización de 20 días por año a una trabajadora interina madrileña.

Para los sindicatos sigue estando claro: **el TJUE ha dicho que la ley española no puede discriminar a los trabajadores interinos y al resto de temporales** y, por lo tanto, les debe indemnizar al término de su contrato con 20 días por año trabajado y un tope de 12 mensualidades, como se procede con los fijos ante un despido objetivo. En la actualidad, los interinos no cobran ninguna indemnización y los temporales reciben 12 días de salario por año trabajado.

Sin embargo, la postura de los empresarios sobre cómo debería adecuar la ley española la sentencia europea del pasado 14 de septiembre –que fue asumida por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid el 5 de octubre– es diametralmente opuesta. Admiten que los interinos del sector público cobren indemnización, pero rechazan de plano que la reciban en el sector privado y mucho menos que todos los temporales cobren esos 20 días al término de su contrato.

7.3 Reforma del régimen de autónomos

En cuanto a los autónomos, estas son las medidas que pactaron PP y Ciudadanos en el acuerdo que firmaron en agosto:

- Articular un sistema que permita que los autónomos cuyos ingresos reales no superen

el umbral del Salario Mínimo Interprofesional no tengan la obligación de cotizar y que reduzca las cargas administrativas, mejorando la capacidad de elección de las cotizaciones de todos los autónomos.

- Establecer fórmulas de cotización para el trabajo autónomo a tiempo parcial y para el que tenga vocación de no habitualidad o complementariedad económica.
- Alcanzar la plena compatibilidad entre la percepción de una pensión de jubilación con el desarrollo de una actividad por cuenta propia.
- Facilitar la posibilidad de que los autónomos opten por que se les contabilice, de cara al cómputo de la pensión, la totalidad de la vida laboral.
- Fortalecer la protección social de la que disfrutaban los trabajadores autónomos, para hacerla equiparable a las prestaciones del régimen general, siguiendo el principio de que a igualdad de contribución debe corresponder igual grado de protección social.

También se acordó que en el primer mes del nuevo gobierno se aprobaría la nueva ley de autónomos ‘Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo’ para disminuir las cargas administrativas y mejorar la protección social, la cual conllevaría las siguientes medidas:

- Ampliar la cuota reducida para nuevos autónomos, para aquellos que inicien un negocio, que paguen 50 euros al mes durante el primer año, en lugar de los actuales 6 meses.
- Establecer que las altas y las bajas de la Seguridad Social no se realicen el primer día del mes y que el importe de cotización se calcule únicamente por los días de trabajo efectivo del mes que corresponda.
- Permitir realizar hasta cuatro cambios durante el año en la base de cotización de los autónomos. Modular el régimen de recargos en la cotización de la Seguridad Social para los autónomos.
- Dejar más claro la deducción de los gastos en los que incurren los autónomos durante su actividad profesional.
- Bonificación de la cuota en su totalidad de los autónomos durante la baja por maternidad o

en caso de baja por riesgo médico demostrado durante el embarazo, incluso cuando no se contrató un trabajador para su sustitución.

- Hacer una equiparación de los incentivos económicos de las madres que son autónomos que vuelvan a incorporarse a su actividad profesional en los dos años posteriores a la maternidad.
- Establecer y acordar la composición, estructura y actividad del Consejo Económico y Social a la realidad económica. Mejorar la presencia de las asociaciones de autónomos.

En este ámbito, ya se encuentra en tramitación una proposición de ley que incluye algunos de los puntos antes expuestos, como establecer una mayor flexibilidad para el cambio de la base de cotización a la Seguridad Social y la adaptación del pago de las cuotas al momento del alta y no por meses completos, como hasta ahora.

Asimismo, recoge medidas para reducir del 20% al 3% las sanciones por retrasos de más de tres meses en los pagos a la Seguridad Social y bonificaciones en las cuotas durante las bajas de maternidad y los meses posteriores.

La ley también contempla que los autónomos puedan deducirse en el IRPF los gastos de mantenimiento del vehículo y los suministros de luz y agua, la exención del abono de las cuotas para los autónomos que no alcancen el salario mínimo y la compatibilidad del trabajo por cuenta propia con la percepción de una pensión de jubilación.

Además de la tramitación de la ley, la Comisión de Empleo y Seguridad Social del Congreso de los Diputados creará una subcomisión parlamentaria para negociar la reforma del régimen estatal de los trabajadores autónomos (RETA).

glasef
informática

Desarrollo de programas para asesorías desde 1992

Y ahora mediante un acuerdo de colaboración

*Condiciones muy especiales para los
miembros de la asociación*



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

La eficiencia en la recaudación tributaria

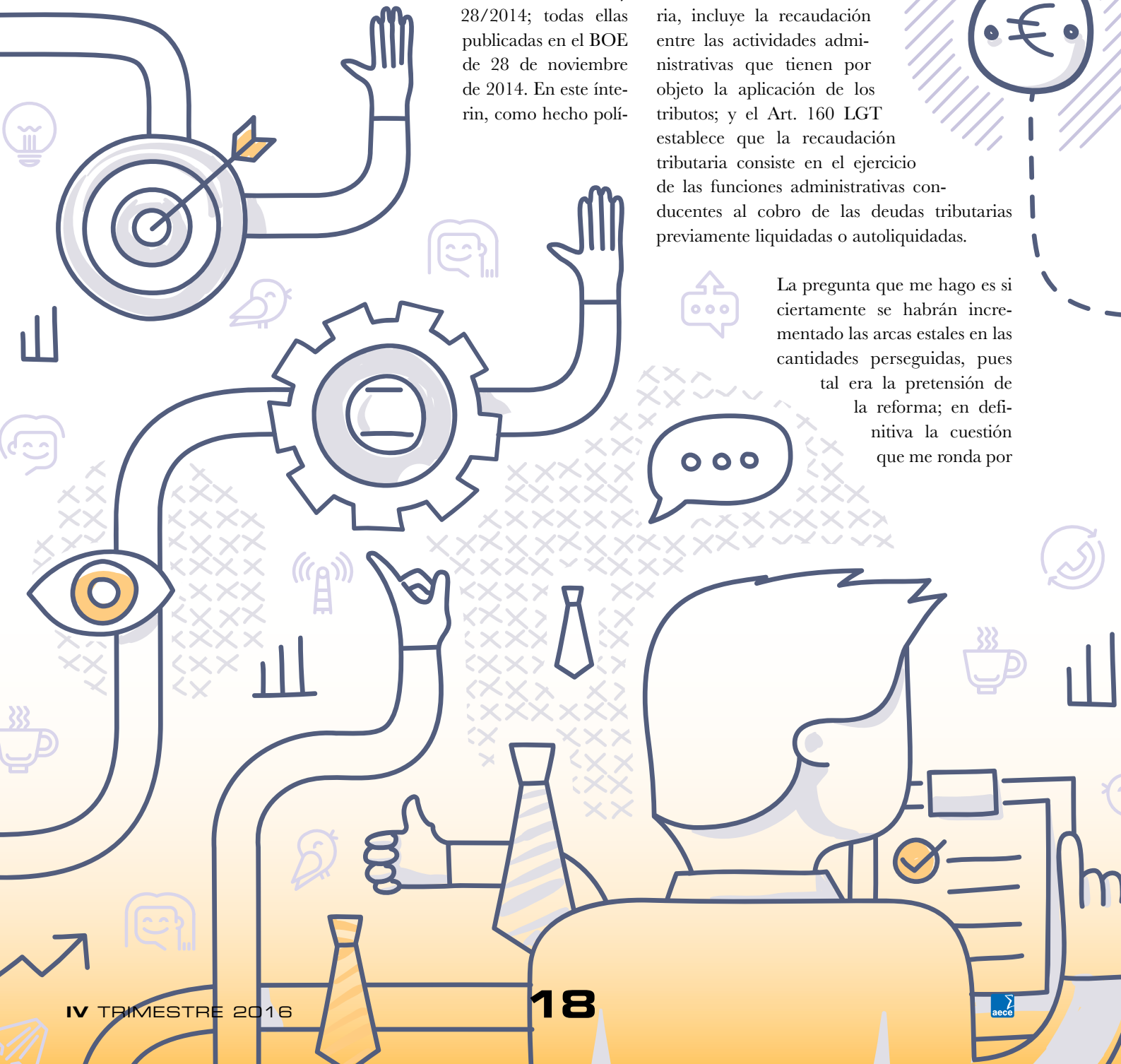
Por **Julio Bonmatí Martínez** | Director de CONT4BL3

Hace prácticamente ya dos años, el 1 de enero de 2015, entró en vigor la reforma tributaria llevada a cabo por el Gobierno en noviembre de 2014, donde se sometieron a reforma el IRPF con la Ley 26/2014, se aprobó un nuevo Impuesto sobre Sociedades con la Ley 27/2014 y se modificaron algunos aspectos del IVA con la Ley 28/2014; todas ellas publicadas en el BOE de 28 de noviembre de 2014. En este ínterin, como hecho polí-

tico destacable a mencionar, estaría que hemos tenido un Gobierno 316 días en funciones, con solo tres países en la historia que en tal situación nos hayan superado en duración: Bélgica (541 días), Camboya (353 días) e Irak (249 días).

El Art. 83.1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, incluye la recaudación entre las actividades administrativas que tienen por objeto la aplicación de los tributos; y el Art. 160 LGT establece que la recaudación tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias previamente liquidadas o autoliquidadas.

La pregunta que me hago es si ciertamente se habrán incrementado las arcas estatales en las cantidades perseguidas, pues tal era la pretensión de la reforma; en definitiva la cuestión que me ronda por



Conceptos de Economía

la cabeza es: **¿se ha recaudado lo deseado para garantizar la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones públicas?**

Tomando como **primera premisa** y punto de partida la ya mencionada Ley 26/2014 que en su preámbulo dice:

“(…) como consecuencia de las medidas de consolidación fiscal adoptadas por el Gobierno durante los últimos años, permite abordar en el momento actual una reforma integral de nuestro sistema tributario a través de un conjunto de proyectos legislativos, entre los que destaca de forma significativa la presente Ley de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

(…) En un escenario económico como el actual resulta prioritario revisar nuestro sistema tribu-

tario para mejorar la eficiencia en la asignación de recursos y la neutralidad, lo que estimulará el crecimiento económico, la creación de empleo y la generación de ahorro en una economía globalizada, avanzar en términos de equidad y desarrollo social, con especial atención a los colectivos que requieren especial protección, como las familias, las personas con discapacidad o los contribuyentes de rentas más bajas, y garantizar tanto la suficiencia financiera para el conjunto de las Administraciones públicas como la generalidad en su cumplimiento”.

Por otro lado, como **segun-**



Los más beneficiados por las reformas fueron los contribuyentes situados en los tramos de rentas más bajas y los situados en los tramos de rentas más altas; y los menos favorecidos fueron los situados en los tramos medios en términos de obtención de rentas

da premisa, en cuanto a la evolución de nuestra economía medida en términos de Producto Interior Bruto (PIB) diremos que durante 2015 el PIB en España presentó una variación del 3,2% anual; a su vez, la variación interanual del PIB en el tercer trimestre del 2016 ha sido del 3,2%, dos décimas menor que la del segundo trimestre de 2016, cuando fue del 3,4%.

La cifra del PIB en el segundo trimestre de 2016 en términos absolutos fue de 278.209 millones de euros, con lo que España se situaba como la economía con el ordinal décimo primero en el ranking de PIB trimestral de los cuarenta y ocho países que se toman para establecer una comparación de su evolución.

Por tanto España tiene un PIB per cápita trimestral de 5.980 euros, lo que implica exactamente un incremento de 242 euros respecto al del mismo trimestre del año anterior, que fue de 5.738 euros.

Si se ordenan, de mayor a menor, esos mismos cuarenta y ocho países en función de su PIB per cápita trimestral, España se encuentra en el puesto vigésimo tercero.

El PIB es el parámetro económico que mide el valor monetario de la producción de bienes y servicios finales de un país a lo largo de un periodo determinado, habitualmente trimestral y anual. Otra definición de PIB es la que define el producto interior bruto de un país, en este caso España, como el conjunto de todos los bienes y servicios finales producidos en ese país durante un año.

El PIB per cápita en España (conocido también como PIB por habitante), se obtiene dividiendo el PIB entre el número de habitantes ($\text{PIB per cápita} = \text{PIB} / \text{n}^\circ \text{ de habitantes}$).

Y es muy útil para comparar el bienestar de los habitantes de distintos países, ya que representan el valor de los bienes y servicios producidos por cada uno de ellos, de lo que fácilmente se deduce que en forma de fórmula para su cálculo; $\text{PIB per cápita España} = \text{PIB} / \text{n}^\circ \text{ de habitantes España}$.

La utilidad de lo expuesto –y para el cumplimiento de dicha función se determina– es que

la variación porcentual del Producto Interior Bruto en un país durante un periodo determinado nos fija la tasa de crecimiento del PIB y es una medida representativa del crecimiento económico de ese país.

Por tanto, deducida de la anterior podemos establecer la **tercera premisa**, y decir que si ha habido crecimiento económico durante estos dos años la variación ha tenido que ser de signo positivo, lo que implica un aumento del conjunto de todos los bienes y servicios finales producidos en España durante este periodo respecto a otros anteriores; lo que a su vez en su justa correspondencia supone, y esta cuestión es la importante, que debe haber existido un incremento de las rentas retributivas a los agentes económicos partícipes de nuestro sistema que hacen posible la existencia y el funcionamiento de ese sistema productivo que incrementa durante dicho plazo el resultado de lo producido.

Y esta elevación producida en las rentas retributivas de los agentes *a priori* debería establecer, en beneficio de la recaudación, una expansión de las bases imponibles de los impuestos directos.

Por otro lado, siguiendo con la línea argumental expuesta, si suben en términos nominales las rentas retributivas por encima del incremento del Índice de Precios al Consumo (IPC) lo que ha ocurrido en este periodo como puede verse por el dato expresado en el siguiente párrafo, dada la limitación confiscatoria al sistema tributario establecida en el Art. 31 de nuestra Constitución, debería aumentar la renta disponible y por ende la capacidad de consumo. Lo que significa que si esta capacidad consumidora se ejecuta por parte de los agentes aumentarán las bases imponibles de los impuestos indirectos.

Según el Instituto Nacional de Estadística (INE) la variación del Índice General Nacional según el sistema IPC base 2011 desde septiembre de 2015 hasta septiembre de 2016 ha sido del 0,2%. Y esa variación del Índice General Nacional según el sistema IPC base 2011 desde septiembre de 2014 hasta septiembre de 2015 fue del -0,9%.

Conceptos de Economía

La última y cuarta premisa, es la información contenida en el informe trimestral de recaudación tributaria correspondiente al mes de septiembre 2016, último publicado por la Agencia Tributaria en el momento de redactar este artículo, concretamente vio la luz con fecha 25 de octubre. Este año 2016 quedan otros dos por publicar: el correspondiente al mes de octubre que tendremos disponible el 29 de noviembre y el del mes de noviembre que se hará público el 20 de diciembre.

De dicho informe extraigo los siguientes datos:

“En el conjunto de los nueve meses transcurridos en el año los ingresos son prácticamente los mismos que en el mismo período del año pasado (128.510 en 2016 frente a 128.483 en 2015). La caída de los ingresos brutos (-1,1%) en ese período se compensa con las menores devoluciones realizadas. En términos homogéneos, tras corregir, entre otros factores, los distintos ritmos de devolución en 2015 y 2016, la devolución del céntimo sanitario y los aplazamientos de entes públicos, los ingresos

cayeron hasta septiembre un 1,3%, cinco décimas menos que el descenso acumulado hasta agosto”.

Lo que sí que ha sido positivo en términos recaudatorios ha sido el propio mes de septiembre, cuando los ingresos tributarios se elevaron a 9.599 millones de euros, 560 millones más (un 6,2%) que en septiembre de 2015. Diciendo el informe que hay que destacar como explicación de este incremento con un carácter transitorio: los ingresos extraordinarios por la regularización de las retenciones de algunos entes públicos y los elevados ingresos procedentes de actas de inspección en el Impuesto sobre Sociedades.

También manifiesta expresamente el informe:

“Los cambios normativos con impacto en 2016 han supuesto un descenso de ingresos hasta septiembre de 5.072 millones.”

Así los ingresos por IRPF disminuyeron hasta septiembre un 1,1%, algo más (-1,5%) en términos homogéneos; los ingresos homogéneos

CONVENIO AECE-TUTELA OFERTA ASOCIADOS AECE



1 Asesoría asociada a AECE



- ✓ Servicios de consultoría gratuitos en LOPD y PBC.

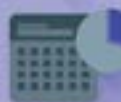
2 Asesoría que formalice convenio de colaboración con Tutela® (Programa Tutela Socios)



- ✓ Servicios de consultoría gratuitos en LOPD y PBC.



- ✓ Servicios gratuitos a 5 clientes a elección de la asesoría.



- ✓ Abono mensual del 30% de la facturación total a sus clientes.



- ✓ Reuniones por parte de Tutela® a sus clientes.

Programa Tutela Socios

- “Incremente la paleta de servicios ofertada a clientes sin aumentar sus costes laborales.”
- “Incremente la fidelización de sus clientes.”
- “Incremente su facturación sin trasladar costes monetarios para sus clientes.”



Nuestros servicios

Protección de Datos (LOPD)-LSSI-CE
Servicio integral, Asunción funciones responsable de seguridad, Auditoría anual, Asistencia y Defensa jurídica.

Prevención de Blanqueo de Capitales (PBC)
Manual, Órgano de Control Interno, Formación, Auditoría experto externo SEPBLAC.

Prevención Penal del Empresario (PPE) - Compliance
Compliance officer, en virtud de la reforma del código penal Ley Orgánica 1/2015, de 30 de Marzo.

Alergias e Intolerancias Alimentarias
Manual, Plataforma de autogestión, Código QR, Usuario y contraseña privados.

BENEFICIESE DE LOS PRECIOS ESPECIALES PARA ASOCIADOS DE AECE Y SUS CLIENTES. CONSULTE NUESTRAS TARIFAS

900 830 003
www.tutelaempresas.es | info@tutelaempresas.es



en el Impuesto sobre Sociedades disminuyeron hasta septiembre un 22,5%, un punto menos que hasta agosto; la recaudación por IVA creció hasta septiembre un 4,8%, que se reduce al 3,2% en términos homogéneos (lo que implica la corrección del distinto ritmo de realización de las devoluciones en ambos años).

Eso sí, para no perder el optimismo en el propio informe se hacen eco y advierten del cambio drástico que se producirá en la recaudación a partir del mes de octubre cuando tengan efecto las medidas aprobadas en el RDL 2/2016 por el que se modifican los tipos aplicables en los pagos fraccionados a las empresas con un importe neto de la cifra de negocios superior a 10 millones de euros.

Por tanto llegados hasta aquí y sobre todo sobre la base de la última de las premisas reseñadas, ahora sí que voy a atreverme a responder a la pregunta formulada al principio del artículo respecto a si con la reforma se han incrementado las garantías de suficiencia financiera para las administraciones públicas, proveedoras de múltiples servicios a los ciudadanos. Y la respuesta, visto lo expuesto, que doy es que cada uno, en la medida de su criterio y voluntad a hacerlo, que se responda a sí mismo.

Ciertamente tal respuesta no es muy ortodoxa en cuanto a posicionamiento y concreción, pero creo que de obvia puedo omitirla de forma expresa y además tiene una explicación mi actitud, que es que realmente lo que me interesa poner de manifiesto es mi análisis, seguro que se podrá hacer alguno más sesudo, y mis conclusiones sobre la realidad de los datos que tenemos.

Si ha habido incrementos en las rentas y sus derivados también los ha habido en las bases imponibles, pero aun así ha caído la recaudación a tenor de lo visto podemos inferir algunas conclusiones.

En el impuesto de la renta ciertamente entre los cambios hubo una bajada de tipos impositivos y un incremento de los mínimos personales y familiares pero también hubo entre las modificaciones una disminución de algunas de las ventajas fiscales hasta la fecha existentes (exenciones, reducciones, deducciones, coeficientes

de corrección monetaria, coeficientes de abatimiento, etc.).

En términos generales, tras un exhaustivo examen de tales reformas, se puede afirmar que los más beneficiados por ellas fueron los contribuyentes situados en los tramos de rentas más bajas y los situados en los tramos de rentas más altas; y los menos favorecidos fueron los situados en los tramos medios en términos de obtención de rentas.

En el Impuesto sobre Sociedades entre otras novedades se bajaron los tipos de gravamen, concretamente el tipo general pasa del 30% al 25%, pero esta bajada no beneficia precisamente a las empresas de reducida dimensión, que son las que presentan en sus cuentas anuales menos de diez millones de euros de cifra de negocio, las más abundantes por otro lado, pues con anterioridad ya tributaban a ese tipo del 25%; y esto lo digo sin olvidarme de la creación expresa en la reforma de la reserva de nivelación para las mismas.

Ciertamente estamos creciendo, y por tanto se está creando riqueza, lo que es condición necesaria para el incremento de la recaudación, pero la condición suficiente, a tales efectos pasa por la curva de distribución entre la población de dicho incremento de la renta o riqueza.

Si no queremos que la recaudación siga bajando, y en aras a superar la situación de déficit de la que hablé en el artículo publicado en el anterior número de la revista, **lo que se debe hacer no es solo seguir en la senda de incrementar la riqueza global del país, sino que se precisa un mayor reparto y una más equitativa distribución de ella**, que incrementa el número de contribuyentes situados en los tramos medios de bases imponibles.

Está muy bien la lucha contra el fraude fiscal y se debe seguir incidiendo en ella, pero lo inmediato si se va de nuevo, y me temo que ya están en ello, a reformar la normativa fiscal, para cumplir con Bruselas sin perjudicar el gasto social, no es realizar una reforma fiscal al alza, volviendo a la situación anterior a la última reforma aquí mencionada. Pues volverán a perjudicar de actuar así de nuevo a los mismos, a los que ya están situados en tramos medios de bases imponibles,

Conceptos de Economía

discriminándolos una vez más respecto a los situados en los tramos altos y bajos.

Se debe atacar a las condiciones económicas que han propiciado que en España hayan disminuido cuantitativamente los ciudadanos pertenecientes a las clases medias, para revertir dicha situación. Y obviamente esta reversión hay que hacerla por la vía del traslado de contribuyentes situados en los tramos bajos a los tramos medios de bases. Habrá que compaginar la reforma fiscal con la revisión de la última reforma laboral a los efectos de facilitar más la contratación; y abandonar soluciones cortoplacistas, potenciando a medio plazo los sectores productores de bienes de equipo y los de prestación de servicios a las empresas pertenecientes a estos sectores, normalmente generadores de empleo y proclives a la exportación.

En definitiva, ciertamente **dado el déficit y la recaudación actual es inexcusable**

revisar de nuevo la normativa fiscal para hacer más eficiente la recaudación, pero esperemos que de una vez por todas lo hagan de manera seria, bien estudiada y sobre todo insertada como parte integrante de una reforma económica de mayor alcance y calado.

Y esperemos que esta vez no nos sorprendan con experimentos de naturaleza incierta por improvisados como, entre otros y lo menciono a modo de ejemplo, ha sido el habido en la última reforma del 2014 consistente en cambiar el encuadramiento de las sociedades civiles con personalidad jurídica y objeto mercantil, tratándolas desde el 1 de enero de 2016 como contribuyentes del impuesto de sociedades, que menudo lío generaron. ¡Para darles un premio!

En fin, no creo que necesitemos mucha paciencia, me temo que en breve, antes de las Navidades, ya sabremos en que van a consistir muchos de los cambios que se nos vienen encima. ¡Feliz 2017!



GPS CONTABLE

Una herramienta continuamente actualizada para orientar la práctica del asesor y el experto contable.

¿Qué es GPS?

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

¿Qué hace a GPS distinto de sus competidores?

- 1.- El precio: 79 euros, IVA incluido.
- 2.- La estructura: es una estructura que responde a los problemas con los que se va encontrando el profesional.
- 3.- La claridad: es una obra con todo el rigor pero no por ello difícil de manejar. Es clara y sencilla de manejar, con un índice analítico completo y con la terminología que se usa habitualmente en las profesiones jurídicas.
- 4.- Acceso gratuito al e-book y a las actualizaciones que se produzcan, lo que lo distingue de todos los libros similares que existen en el mercado.

Para más información:



✉ solicitudinfo@tirant.com

☎ 91 445 47 85

Nos vienen cambios importantes en la contabilización de los arrendamientos

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

Como sabemos, las normas de contabilidad imperantes en España a través del Plan General de Contabilidad y las resoluciones y consultas del ICAC se basan en la normativa internacional o Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF); por lo tanto, resulta interesante saber cuáles son las novedades que se están produciendo a nivel internacional porque, tarde o temprano, tendrán una repercusión en España mediante la adaptación que realizará el ICAC a las normas españolas.

Este es el caso del registro contable de los arrendamientos puesto que el órgano internacional emitió la **NIIF/IFRS 16 Arrendamientos**, en enero de 2016, tras un largo proceso de discusión que duró diez años, pero al final, después de un debate larguísimo, ha visto la luz muy recientemente. De tal modo que la nueva NIIF/IFRS¹ 16 **establece los principios para el reconocimiento, medición, presentación y revelación de contratos de arrendamiento de las dos partes en un contrato**; es decir, el arrendatario (inquilino) y el arrendador.

Aunque ya se ha aprobado la NIIF/IFRS 16 y la fecha efectiva de aplicación es el **1 de enero de 2019**, para que sea aplicada en España previamente debe ser adoptada y adaptada a nuestro Plan General de Contabilidad por el ICAC², pero no obstante nos señala el camino que van a seguir los contratos de arrendamiento dentro de poco.

La nueva concepción del **contrato de arrendamiento** establecido por la nueva NIIF 16 proviene de la preocupación por las obligaciones (deudas) que tenían las empresas y que no se recogían en los balances, los denominados “pasivos fuera de balance”. Hay que tener en cuenta que al firmar cualquier contrato de arrendamiento, el arrendatario tiene desde el principio el derecho al uso del activo y la obligación de pagar en el futuro las cuotas de alquiler comprometidas; todo esto, en la mayor parte de los contratos firmados, no aparecía en los balances de las compañías al ser catalogados como arrendamientos operativos.



¹ NIIF Norma Internacional de Información financiera, es la traducción de IFRS. International Financial Reporting Standard

² Para que sea obligatoria la contabilidad de todas las empresas

No debemos olvidar que si una empresa firma un contrato de arrendamiento financiero o adquiere un activo financiándolo con un préstamo, aparece en el balance el activo y la deuda contraída, pero si se firma un contrato de arrendamiento operativo, en el balance no aparece ni una cosa ni la otra, mientras que el derecho al uso durante un determinado periodo de tiempo se tiene y la obligación de pago contraída también, quedando de este modo oculto a efectos del balance, apareciendo solamente en la memoria. Ello perjudica gravemente la comparabilidad de las compañías.

De tal modo que en algunos sectores como son el de los supermercados, entidades financieras, aeronáuticas, eléctricas, hoteles, etc., optan por conseguir el uso de sus instalaciones mediante contratos de arrendamiento operativo, porque prefieren alquilar los bienes que van a utilizar en su negocio en lugar de adquirirlos para no comprometer de este modo recursos financieros en inversiones a largo plazo y poder disponer de los mismos para invertirlos en circulante lo que hará crecer el negocio, siempre y cuando haya venta suficiente para ello.

En este sentido, el modo de registrar los arrendamientos podría afectar a algunos indicadores importantes de las empresas si se aflora un endeudamiento que se encontraba oculto fuera de balance. Hasta ahora este endeudamiento provocado por los arrendamientos operativos, que no se

encontraba en balance, se informaba en la memoria, luego podía haber sido considerado por parte de los analistas; lo que sucede es que es mucho más cómodo verlos y detectarlos incluyéndolos en el balance que en la memoria, de ahí el nombre que se les ha dado de “pasivos fuera del balance”.

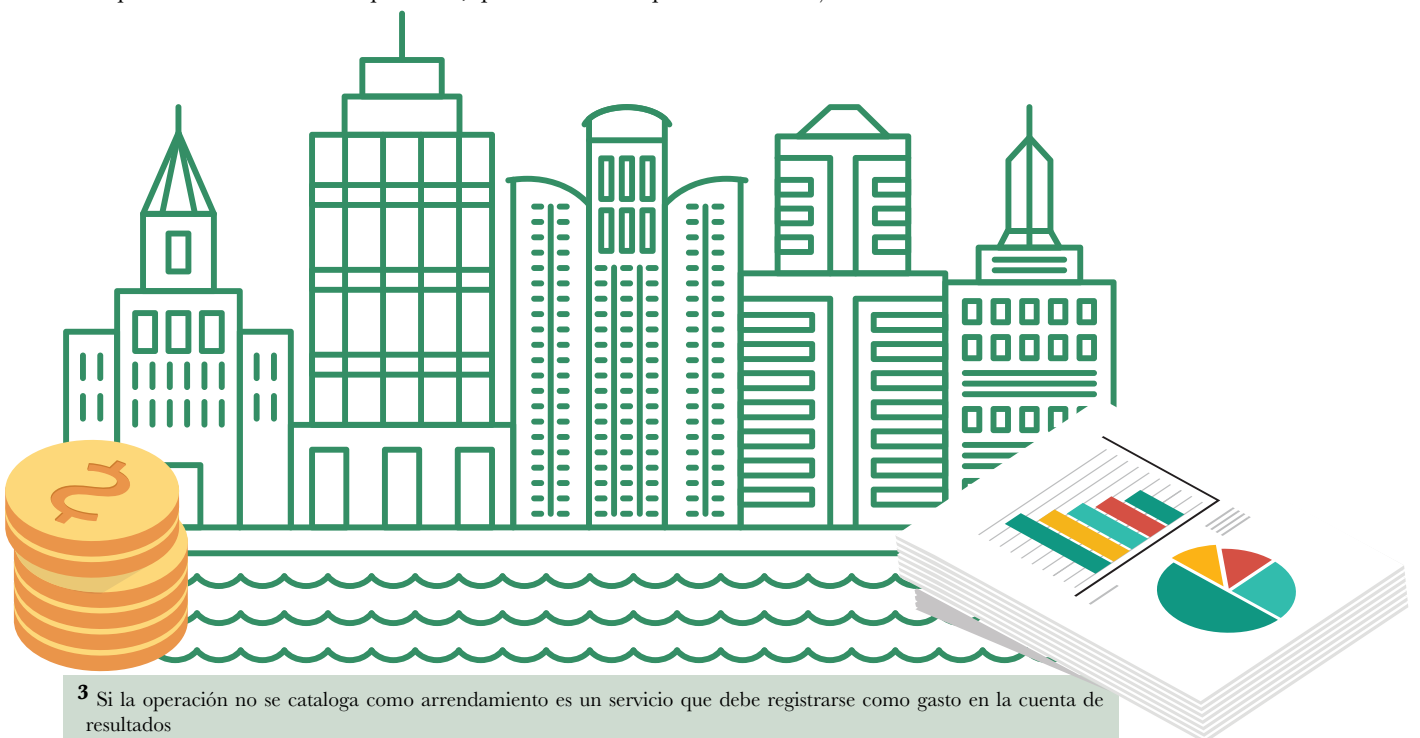
Con la nueva NIIF 16 desaparecen los dos conceptos actuales de arrendamiento (financiero y operativo) y solo se habla de un solo concepto de arrendamiento, por lo que es fundamental determinar cuándo una operación puede catalogarse como arrendamiento y cuándo no³.

En este sentido, el párrafo 9 de la NIIF 16 indica que “Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene, un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación”.

Obsérvese que para que un contrato sea un arrendamiento hay que prestar especial atención a que el contrato conceda:

- Derecho a controlar el uso de un activo identificado (por lo que es necesario que el activo se encuentre descrito).
- Durante un periodo de tiempo (no hace falta que sea durante casi toda su vida útil sino un periodo de tiempo determinado siempre superior a un año).

La nueva concepción del contrato de arrendamiento establecido por la nueva NIIF 16 proviene de la preocupación por las obligaciones (deudas) que tenían las empresas y que no se recogían en los balances, los denominados “pasivos fuera de balance”



³ Si la operación no se cataloga como arrendamiento es un servicio que debe registrarse como gasto en la cuenta de resultados

En consecuencia, este nuevo concepto es un cambio fundamental porque hasta ahora solamente se refería al contrato de arrendamiento financiero y se producía cuando no existían dudas sobre el ejercicio de la opción de compra, o cuando se cedía el control del bien durante casi toda la vida útil del bien o la contraprestación era equivalente al valor actual del bien, en el caso de ausencia de opción de compra.

Lo establecido en la nueva NIIF 16 abandona este criterio y no distingue entre arrendamiento financiero y operativo sino en contratos de arrendamientos y otros tipos de contratos que son servicios los cuales se registrarán como gastos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por lo tanto, **las cuestiones claves, para que un contrato sea catalogado como arrendamiento son:**

1. Que conlleve el derecho a controlar el uso de un determinado activo o parte de un activo. Control de un activo identificable. **ACTIVO**;
2. Por un periodo de tiempo determinado superior a un año; y
3. A través de una contraprestación. **PASIVO**.

De tal modo que el derecho al uso es también un activo sin necesidad de tener la propiedad del bien o que este abarque toda la vida económica del bien.

Los cambios más sustanciales se producen en la contabilidad del arrendatario, ya que el tratamiento general según la nueva norma es que cualquier arrendamiento, para que sea considerado como tal, debe conceder al arrendatario el derecho a utilizar un activo identificable durante un periodo de tiempo determinado superior a un año a cambio de unos pagos futuros y este hecho debe aparecer en el balance, ya que estos pagos futuros es la financiación que se concede a la entidad para su uso durante el periodo especificado.

Dicho de otro modo, no es necesario comprar un bien para obtener el control sobre él durante un periodo de tiempo, ya que los conceptos de propiedad y control no siempre van unidos; hay ocasiones en las que el control, durante un periodo de tiempo, se obtiene a cambio de una determinada financiación y no es necesario ejercerlo durante

toda la vida económica del bien, sino durante una parte de ella.

Como hemos dicho, se elimina la distinción entre contratos de arrendamiento financiero y arrendamiento operativo, sustituyéndolo desde el punto de vista contable por un solo tipo de contratos “arrendamiento”, ofreciendo para todos un único modelo contable para el arrendatario.

Solamente existen dos excepciones al tratamiento general y son debidos a:

- Plazo de arrendamiento: arrendamientos a corto plazo (un año o menos).
- Cuantía: arrendamientos sobre activos de escaso valor (se entiende tabletas, ordenadores, mobiliario de oficina pequeño, teléfonos, etc.).

No existe como hasta ahora dos modelos de arrendamientos (financiero y operativo) sino un solo modelo por lo que el contrato de arrendamiento se considerará generalmente un activo identificable por el valor de su uso en un periodo de tiempo y se reconocerá la financiación acorde a estas condiciones, salvo las dos excepciones que hemos enumerado antes.

En definitiva **se trata** en el caso de contratos de arrendamientos **de aflorar en el balance los “pasivos que hasta ahora permanecían fuera del balance”** y en consecuencia el activo por el derecho al uso equivalente al tiempo de duración del contrato.

De este modo, si un contrato se cataloga como de arrendamiento, se deberá reconocer el activo y el pasivo en el balance por el valor actual de los pagos futuros del arrendamiento descontándolos a una tasa de interés adecuada.

Para valorar estos pagos futuros comprometidos por el contrato de arrendamiento, la NIIF 16, en su párrafo 26, establece que en la fecha de comienzo del arrendamiento se medirá el pasivo por el valor presente de los pagos futuros comprometidos y, para ello, se descontarán usando la tasa de interés implícita en el arrendamiento, si esa tasa pudiera determinarse fácilmente. Si esto no fuera así, se utilizará la tasa incremental de los préstamos para la empresa, que será aquel tipo de interés al que el arrendatario

Si una empresa firma un contrato de arrendamiento financiero o adquiere un activo financiándolo con un préstamo, aparece en el balance el activo y la deuda contraída; pero si se firma un contrato de arrendamiento operativo, en el balance no aparece ni una cosa ni la otra

podría financiarse en mercado para una operación de vencimiento y riesgo similar.

Hemos dicho que para que un contrato sea considerado un arrendamiento y, en consecuencia, aflorar el valor del activo por el derecho al uso y el pasivo correspondiente debe tener una duración superior a un año; este hecho, quizá haga cambiar muchos contratos de arrendamiento que estaban estipulados para un número considerable de años (diez o más años) y que con estas nuevas condiciones pueden pasar a convertirse en contratos anuales y renovables.

En este sentido la NIIF 16 indica que se tendrá en cuenta el plazo de renovación cuando se estime que el arrendatario vaya a ejercerla con razonable certeza. Quizá el problema esté en determinar cuándo se entiende que va a ejercerse con razonable certeza la opción de renovación.

A este respecto el párrafo 19 de la NIIF 16 indica: “Al evaluar si un arrendatario va a ejercer con razonable certeza una opción de ampliar un arrendamiento, o no va a ejercer una opción de terminar un arrendamiento, una entidad considerará todos los hechos y circunstancias relevantes que creen un incentivo económico para que el arrendatario ejerza la opción de ampliar el arrendamiento o bien no ejerza la opción de terminar el arrendamiento (...)”.

Para ello, según la NIIF 16, se considerará, entre otras cuestiones “(...) las mejoras del arrendamiento significativas llevadas a cabo (o que se espera llevar a cabo) a lo largo del plazo del contrato, que se espera que tengan un beneficio económico significativo para el arrendatario cuando la opción de ampliar o terminar el arrendamiento, o comprar el activo subyacente, pase a ser ejercitable”.

Por ejemplo, en nuestra opinión, si en el contrato de arrendamiento de un local comercial son necesarias para realizar la actividad mejoras en el local tales como importantes obras de adaptación de las instalaciones y para recuperar esta inversión, teniendo en cuenta la actividad de la empresa, es necesario un periodo superior al periodo inicial, parece razonable que el arrendatario ejercerá la opción de renovación. Supongamos un supermercado que realiza importantes obras de adaptación del local, y

el contrato de arrendamiento es por un año renovable. Parece razonable que la opción de renovación vaya a ser ejercida.

También se tendrá en cuenta la importancia del activo subyacente para las operaciones del arrendatario, considerando, por ejemplo, si el activo subyacente es un activo especializado, la ubicación del activo subyacente y la disponibilidad de alternativas adecuadas a él.

Finalmente, destacar el párrafo B40, que indica: “La práctica pasada de un arrendatario con respecto al periodo sobre el que ha usado habitualmente tipos concretos de activos (si arrendados o comprados), junto con sus razones económicas para hacerlo así, pueden proporcionar información que sea útil para evaluar si el arrendatario tiene certeza razonable de ejercer o no, una opción de renovación. Por ejemplo, si un arrendatario ha usado habitualmente tipos concretos de activos por un determinado periodo de tiempo o si el arrendatario tiene la práctica de ejercer frecuentemente las opciones sobre los arrendamientos de tipos concretos de activos subyacentes, el arrendatario considerará las razones económicas de esa práctica pasada al evaluar si hay certeza razonable de ejercer una opción sobre arrendamientos de esos activos”.

Dicho de otro modo, si una empresa necesita el activo arrendado para ejercer su actividad y realizar normalmente la explotación de su negocio, lógicamente optará por las renovaciones del contrato de alquiler. Por ejemplo, un supermercado necesita el local para vender; por lo tanto, si el local es arrendado lo utilizará durante más de un año para de este modo recuperar la inversión. Así se pretende que en el activo del balance se incluyan el valor de los bienes que la empresa necesita para la explotación de su negocio, sean suyos o arrendados.

¿En qué afectará este cambio contable a la situación patrimonial de la empresa?

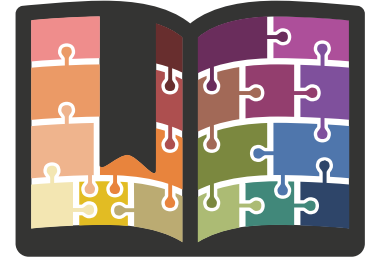
Fundamentalmente al ratio de endeudamiento porque aparecerán en el balance deudas que hasta ahora no aparecían, dando una imagen de la empresa más endeudada.

Se nos avecinan grandes cambios en la contabilización de los arrendamientos que afectará a la situación financiera y patrimonial de las empresas.

Se elimina pues la distinción entre contratos de arrendamiento financiero y arrendamiento operativo, sustituyéndolo desde el punto de vista contable por un solo tipo de contratos “arrendamiento”, ofreciendo para todos un único modelo contable para el arrendatario

La vigencia del Derecho: Justicia o anarquía

Aurelio Ayala Tomás | Sociólogo



La democracia directa, en donde cada decisión es tomada por consenso de la mayoría de los miembros del grupo, es un mecanismo de difícil aplicación en la práctica y de radio muy limitado

Tal como queda el título de este artículo pudiera parecer al lector algo muy aburrido, tanto que alguno no pasará de dicho título; es más, dirá: *un artículo aburrido escrito por un señor que vive en su pecera.*

Discrepo. Pongámoslo desde otro ángulo. **Si usted no paga sus impuestos ¿qué cree que pasará?** Pueden pasar varias cosas: su asesor fiscal y usted pueden acabar en la cárcel. O bien, como usted no paga y muchos otros tampoco, los impuestos acabarán subiendo. O bien, habrá más muertes en carreteras mal mantenidas o en hospitales sin medios.

La Sociedad, como solía decir Herbert Spencer, es como una chapa de acero, das un golpe en un sitio y aparece un bollo en otro. No hay acción sin consecuencias.

La convivencia humana se organiza a través de normas: normas morales, normas de buena educación y normas jurídicas, entre otras. Las normas garantizan que las personas se van a comportar de una manera previsible y eso favorece la convivencia y la paz. ¿Pero y si las normas están impuestas por grupos para explotar o subyugar a otros grupos más débiles o desprotegidos? Aparecen entonces movimientos sociales que al impugnarlas deslegitiman a los encargados de asegurarlas.

Hay una visión optimista y una visión pesimista de las sociedades humanas y ambas conviven. En ocasiones sale el sol y la gente piensa que el mundo es bueno. En otras predominan las sombras. Nuestro mundo vive hoy una época predominantemente sombría. Desde los años 60 del pasado siglo se impuso una corriente optimista en el mundo desarrollado como consecuencia del progreso económico y la consolidación del Estado de Bienestar. El derrumbamiento de las *Torres Gemelas* simbolizó el cambio a una época oscura que la crisis de las “sub-prime” ha llevado a su punto más álgido.

Cuando las cosas van bien no se suele poner seriamente en riesgo el marco institucional. Los problemas aparecen cuando la gente comienza

a sufrir, cuando las expectativas experimentan un serio deterioro. La crisis ha conllevado un empobrecimiento de las clases medias y una proletarianización de capas de población que tenían expectativas de progreso.

El panorama político cambia bruscamente y toman la iniciativa líderes y movimientos que pretenden una nueva legitimidad política y jurídica. Se produce una **deslegitimación objetiva**, puesto que las instituciones dejan de servir en parte a los objetivos para las que han sido diseñadas y una **deslegitimación interesada**, que aprovechan los líderes que quieren hacerse con el poder proclamándose heraldos de un orden nuevo.

En el campo de la Justicia y del Derecho se producen zonas de inseguridad. Émile Durkheim, sociólogo y juez, llamó a estas situaciones “**anomía**”; es decir, **ausencia de normas**, pero no creo que esa palabra sea la más acertada. La que mejor describe estas situaciones es la de “**deslegitimación**”. Amplios colectivos o pequeños colectivos muy motivados proclaman que el Derecho positivo y las instituciones de las que emana han dejado de estar vigentes.

En las democracias actuales, basadas en una idea muy precisa del Estado de Derecho, los que buscan la deslegitimación del orden establecido tienen libre acceso a la lucha política en sus diversas modalidades: los partidos políticos y sus alianzas, las manifestaciones, las huelgas, etc. Cuando la pulsión deslegitimadora es muy grande, el mero diálogo con los poderes constituidos no suele servir. Lo importante en estos casos es que el conflicto “**se ritualice**”; es decir, que discurra por cauces incruentos. Por supuesto que eso exige un equilibrio muy delicado puesto que hay grupos interesados justamente en lo contrario.

Pero ¿qué ocurre cuando los procesos de deslegitimación se llevan a cabo entre las propias instituciones establecidas? Entonces la cosa es mucho más grave puesto que someten al ciudadano o al jurista a “desgarro”. El conflicto induce en el justiciable y también en su repre-

Opinión

sentante legal angustia e inseguridad no solo jurídica sino también emocional.

En toda sociedad compleja hay dos fuentes de lealtad: la horizontal o afectiva y la vertical o jerárquica. Ambas satisfacen a dos necesidades básicas del ser humano, la sentimental y la racional: la acción con arreglo a valores y la acción con arreglo a metas instrumentales (Max Weber). Al contrario de lo que sostienen las teorías más optimistas estas lealtades se hallan con frecuencia en conflicto y en ocasiones en clara oposición, como sucede con el crimen mafioso. Pero no hay que acudir al caso más extremo: toda extensión de las competencias basadas en principios horizontales: grupos profesionales, municipios etc. implica un riesgo de conflictos con instituciones que traten de monitorizar su actuación y de controlar sus actividades, en base a intereses más amplios.

Los movimientos sociales asamblearios, rara vez han durado. La democracia directa, en donde cada decisión es tomada por consenso de la mayoría de los miembros del grupo, es un mecanismo de difícil aplicación en la práctica y de radio muy limitado.

El Estado de Derecho, propio de nuestras democracias se basa no en una división de poderes, como erróneamente pensó Montesquieu de la Constitución inglesa, sino de una especialización funcional dentro de un sujeto jurídico con personalidad propia y reconocida en el Derecho Internacional. La coherencia necesaria para la adopción de decisiones y su responsabilidad frente a terceros se garantiza por una ordenación jerárquica de los respectivos poderes y por la acción de revisión de los tribunales que procuran que los derechos especialmente protegidos no se vean conculcados.

En los años sesenta del pasado siglo la tensión conceptual entre una visión monolítica, casi teológica del Estado, que procedía de la derecha hegeliana, fue contrarrestada en nuestro país por la escuela de García de Enterría y su construcción del concepto de "Administraciones Públicas", en plural. Volvía a aparecer en un terreno puramente teórico la tensión entre la concepción horizontal y la vertical en la organización de los poderes de los que emanan las leyes, pero esta última opción no excluía la necesaria jerarquización del control judicial; es decir, de la tutela judicial efectiva. O dicho llanamente: **en caso de un conflicto jurídico alguien tiene que tener la última palabra.**

En nuestro tiempo, el deterioro institucional derivado de los sufrimientos y de los anhelos de masas considerables de ciudadanos, ha dado lugar a la apa-



Grupo IWI[®]
protección de datos

Más de 14 años trabajando
con Asesores y para Asesores



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

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



¡RECIBE
GRATIS!
esta **GUÍA
ÚTIL** para
ASESORES

(Versión PDF)



958 415 736
www.grupoiwi.com



rición de **movimientos y partidos políticos que adoptan una doble estrategia de cara a las instituciones**: pretenden hacerse con ellas, lo cual es perfectamente democrático y al mismo tiempo las declaran contaminadas y sin legitimidad, contraponiendo “la gente y la calle” frente a los parlamentos, los gobiernos y los tribunales. Esta última pretensión, de naturaleza revolucionaria, recuerda la imagen del “Viejo Topo” haciendo agujeros por doquier.

Si las instituciones se declaran la guerra unas a otras, si las administraciones públicas avocan para sí competencias que no se encuentran en su derecho estatutario, sino que adoptan la estrategia revolucionaria de los movimientos anti-sistema, el conflicto pasa a mayores. El efecto inmediato es que el ciudadano respetuoso con la ley sufre estrés y que el fresco o el aprovechado, ante la duda de a qué norma obedecer, decide no obedecer a ninguna.

El panorama actual nos ofrece una imagen muy preocupante de las democracias, incluso las más asentadas: **naciones que se juegan su futuro en un referéndum o en unas elecciones**, como el heredero descuidado que se juega su fortuna a la ruleta. Líderes que participan en procesos electorales pero que afirman que si el resultado les es adverso no lo aceptarán. Podríamos multiplicar estos ejemplos pero no creo que sea necesario.

Para el sociólogo, la singular situación en la que nos encontramos tiene una etiología muy concreta: **se ha producido un claro desequilibrio entre las decisiones económicas en manos de una élite oscura y descontrolada y las instituciones de gobernanza, que van a rastras de los primeros**. En eso a los anti-sistema no les falta la razón. Lo malo es que sus propuestas no están a la altura de sus diagnósticos.

La situación de estrés por la que atraviesan las democracias actuales ¿es sostenible a largo plazo? La Sociología se escindió hace muchos años en dos corrientes:

- La primera, que pudiéramos llamar la **Sociología del orden social o sistémica**, pone el énfasis en el análisis de las condiciones para que los sistemas sociales —por ejemplo, las sociedades actuales— se mantengan. Es una corriente que nace con la fundación de la propia Sociología como ciencia independien-

te (Saint-Simon, Auguste Comte, etc.) hasta los grandes sistémicos americanos (Talcott Parsons, Merton, etc.).

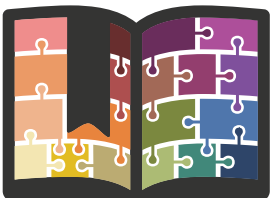
- La **Sociología del Conflicto Social** tiene también raíces muy antiguas pero se consolidó con Marx y su teoría de las clases sociales. Los “indignados” y “anti-sistema” actuales beben de las antiguas fuentes de Marx y Bakunin, mezclando sus respectivos legados.

Frente a esas grandes corrientes que perviven en nuestro mundo, apareció la **Sociología de la Experiencia** que en lugar de una visión apriorística de la sociedad, la concibe como la construcción de la realidad social, a partir de la experiencia vital del sujeto, en un mestizaje de vidas coincidentes en el tiempo y el espacio.

En la vida política encontramos estas distintas visiones que nos propone la teoría sociológica: los conservadores del orden establecido, los que lo quieren cambiar de raíz y los que piensan que lo importante es que cada uno se perciba como el autor de su propia vida (F. Dubet).

La Historia, en cuanto actividad científica, **nos previene del simplismo de comparar épocas diferentes para extraer conclusiones**. Son demasiados los parámetros estructurales (por ejemplo, la distribución de la población activa por sectores económicos) y las variables (por ejemplo, la renta per cápita) para controlar y poder comparar con cierta garantía dos épocas históricas diferentes, sean los EEUU de hoy con los inmediatamente posteriores a la Guerra de Secesión o la Cataluña actual con la de la Semana Trágica.

Las situaciones de alta conflictividad institucional y estrés emocional no suelen sostenerse largo tiempo. No hay que acudir para ello al cínico uso que se ha hecho de una frase de Goethe, reinterpretándola como “prefiero la injusticia al desorden”. En nuestra propia Historia tenemos ejemplos. En la primera república española tuvimos cuatro presidentes en sus primeros once meses. Con Pi y Maragall aconteció la sublevación cantonal. Frente a la idea de Pi, de elaborar una constitución federal y ocuparse después de definir los estados o cantones (organización vertical) prevaleció el movimiento cantonal que llevó al paroxismo el principio autónomo u horizontal, con formaciones políticas a escala municipal y regional en un serio desbarajuste.



Al desgraciado fin de la II República española no fueron ajenos los movimientos independentistas y la colisión entre partidos y movimientos que se proclamaron republicanos. Al final se impuso la mano de hierro de una dictadura militar, tras una orgía de sangre y destrucción que barrió durante décadas a España de la escena internacional.

En el mundo y en Europa aparecen hoy conflictos y movimientos que nos parecerían definitivamente fracasados. La idea de una Europa unida y de una España con un modelo claro de organización basado en la jerarquía normativa están puestas en cuestión. Se trata de una situación “líquida” cuyo futuro resulta difícil discernir, pero cuyo final feliz no está garantizado.

Francisco Suárez S.J. definió la ley como **precepto común, justo, estable, suficientemente promulgado.** Esa breve definición sintetiza el ideal de vida social buena:

- **Común**, es lo contrario a privilegio, significa que todos debemos ser iguales ante la ley.
- Sin **justicia** la vida no merece la pena de ser

vivida y los malvados campan a sus anchas. Encontrar soluciones justas es la clave del diálogo político, pero los hechos consumados, la ignorancia de la jerarquía normativa y el desprecio a los tribunales de justicia poco tienen que ver con el diálogo, más bien con la concepción roussoniana de la “voluntad general” que niega el respeto a lo diverso y contempla la norma como instrumento de **dominación.**

- Sin **estabilidad** la vida se convierte en azarosa aventura. Esa idea puede que excite a los jóvenes pero ni ellos mismos saldrán ganando en una Europa inestable. Lo más granado de la juventud británica contempla el “Brexit” con aprensión.
- **Suficientemente promulgado** significa que cada norma debe ser aprobada y dada a conocer por el órgano al que corresponda la competencia para hacerlo.

Sin leyes justas, estables y suficientemente promulgadas, la vida social se convierte en una aventura azarosa en la que puede pasar de todo porque el Derecho, entendido como una garantía de convivencia, deja de estar vigente.

Aon Affinity

Soluciones aseguradoras para Asociaciones Profesionales Liderazgo, experiencia y solidez

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

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

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

902 157 874 | colegios@aon.es



Treinta cuestiones prácticas del ISD (II)

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

En el artículo anterior, indicábamos que en el próximo artículo continuaremos con otras cuestiones y casos prácticos relacionados con el hecho imponible, las bases imponible, liquidable y otras especialidades; siendo así toca analizar en este el hecho imponible y la base imponible en las adquisiciones *mortis causa*, con las siguientes treinta y siete cuestiones.

HECHO IMPONIBLE DEL IMPUESTO

1. Son tres los hechos imponibles: a) adquisición de bienes *mortis causa*, b) adquisición de bienes por “negocios jurídicos gratuitos” inter vivos, c) percibir cantidades de seguros de vida ya sea *mortis causa* o *inter vivos*; en los tres casos de manera “gratuita”; no obstante, si el incremento patrimonial lucrativo puede estar sujeto al IRPF (exento o no: v.gr. premios privados o loterías, bingos, ONCE, etc.), o sujeto a AJD (v.gr. la adquisición de título nobiliario por sucesión); y por lo tanto excluidos del ISD.

2. **Caso práctico expropiación:** en 1970 a Antonio le fueron expropiados unos terrenos para la construcción de un colegio, recibiendo el correspondiente justiprecio. En enero de 2014 Antonio falleció y el posterior 30 de junio el colegio, que ya estaba en estado de ruina, es cerrado por la Administración Pública y demolido parcialmente. En ese mismo año los herederos de Antonio ejercitan el derecho de reversión por la expropiación y en enero de 2016 consiguen la propiedad de los terrenos: ¿Cómo tributa esta operación en el ISD? ¿Y en el IRPF?, ¿Es posible que no sea hecho imponible en ninguno de los dos impuestos? Afirmativo: así la DGT de 4 de agosto de 2004 señala que el derecho de reversión no está incluido en el hecho imponible del Art. 3 LISD, y que la efectiva reversión del bien no produce tampoco hecho imponible en el IRPF ya que hay una restitución de prestaciones: el bien por el justiprecio.

3. **La subrogación por los herederos en el contrato de arrendamiento** por el fallecimiento del inquilino causante es gratuito y además tiene un contenido económico y debería estar sujeto a ISD. ¿Hay algún lector que

haya liquidado este derecho por ISD? ¿O que haya recibido liquidación complementaria por la Administración? En la práctica profesional y administrativa no se liquida.

Hecho imponible en las adquisiciones *mortis causa*

4. Adquisición por herencia o por legado.

Legado de perdón: al fallecimiento de Antonio en su testamento consta que perdona el préstamo que en su día efectuó a favor de Juan: estamos ante el llamado “legado de perdón”, en el que Juan será legatario tributando por sucesiones siendo el importe del legado el saldo vivo del préstamo al día del fallecimiento.

Legado en pago de deuda: al fallecimiento de Antonio en su testamento consta que lega a Juan un bajo comercial en pago de una deuda que mantiene con él. ¿Cómo tributa este legado? En este caso estamos ante un **legado, que no está sujeto en el ISD ya que para Juan no tiene carácter gratuito puesto que lo recibe en pago de su deuda.** Juan tributara en la adquisición por TPO.

Legado impuesto al heredero: al fallecimiento de Antonio, viudo, en su testamento le impone a su único hijo Juan que proporcione a Pedro (hermanastro de Antonio y no tío de Juan), alimentos por los próximos 10 años a razón de 300 € al mes ($12 \times 300 \times 10 = 36.000$ € “nominales”). La pregunta es, ¿quiénes son los sujetos pasivos del impuesto? En este caso como heredero Juan, quien tiene la obligación de suministrar alimentos a Pedro por 36.000 € nominales, por lo que Pedro será legatario y deberá tributar por sucesiones por el importe que resulte de efectuar un cálculo actuarial de los 36.000 €, y pudiendo Juan descontar en su herencia esos 36.000 € “actualizados” por el legado que tiene que satisfacer.

5. Adquisición por donaciones en vida con efectos *mortis causa*:

Antonio otorga en vida escritura pública de donación de la casa de la playa a favor de su padrino, quien la comparece en notaría aceptan-

do, **estableciendo Antonio que los efectos serán desde que Antonio fallezca.** ¿Cómo y cuándo tributará esta operación? No tributará por donaciones a los 30 días siguientes a la escritura sino por sucesiones, y no como heredero sino como legatario, cuando fallezca Antonio, aplicando la normativa vigente en la fecha del fallecimiento y no en la fecha de la escritura.

6. Adquisición por pactos sucesorios: solo aplicable a Galicia, Aragón y Cataluña.

7. Cantidades asignadas por el testador al albacea [Art.11.d) RISD] o al contador partidor **siempre que** superen el 10% del valor del caudal hereditario, por lo que si no superan este límite “parece” que podríamos estar ante un título sucesorio, pero exento.

Ejemplo: Antonio en su testamento nombra contador partidor a su abogado estableciendo una retribución por su condición de tal de 30.000 €. El caudal hereditario asciende a 900.000 €. ¿Cómo tributará el abogado por estos 30.000 €? En primer lugar el 10% de 900.000 son 90.000 €, por lo que no tributará por ISD tal y como señala el 11.d) RISD, ¿pero tributaría por otros impuestos: por rendimientos en IRPF?

Respuestas hay para todos los gustos:

- La DGT señala que serán rendimientos del trabajo.
- El TSJ de Baleares dice que es ganancial patrimonial (ahí es nada).
- Nuestra opinión: no tributa por IRPF ya que no están sujetas a este impuesto; las cantidades a percibir por el albacea son TÍTULO SUCESORIO según el 11 RISD y por lo tanto sujetas a este impuesto de sucesiones, y si no sobrepasan el 10%, estarían exentas.**

En las adquisiciones *inter vivos*:

8. Donaciones: civilmente requieren para que sean válidas **la aceptación** del donatario, así que hasta que no haya aceptación se produce un diferimiento de la donación.

9. Condonación de deudas con ánimo de liberalidad: en el concurso de acreedores de Antonio, se llega a un acuerdo por convenio en el que los acreedores efectúan una quita del 30% de las deudas a Antonio, que representan 300.000 €. ¿Tributan esos 300.000 € de deudas perdonadas a Antonio, que no las va a pagar nunca? La respuesta la hallamos en la siguiente reflexión: existe o no ánimo de liberalidad en los acreedores, o la quita ha sido una condición/obligación para poder cobrar el resto, en cuyo caso no habrá tributación por ISD.

10. Renunciar a un derecho en beneficio de otro: el usufructuario que renuncia “gratuitamente” a continuar con el usufructo en el que se beneficia el nudo propietario que consolida el 100% del dominio (51.6 RISD). Si la renuncia lleva contraprestación (por ejemplo, pago en metálico) esto no es una donación.

11. Asumir la deuda de otro sin contraprestación: Antonio y Ana están casados en gananciales, régimen en el que compraron su vivienda habitual y en que contrataron un préstamo hipotecario sobre la vivienda por 100.000 €, préstamo del que no han pagado ni una sola cuota y que asciende con la mora a 110.000 €. De repente Antonio hereda 200.000 € y negocia con el banco cancelar la totalidad de la deuda, pagando solo el principal.

¿Cómo tributa esta operación? En primer lugar, Ana habrá recibido una donación de 50.000 €, ya que su cónyuge con dinero privativo (herencia) ha asumido/pagado sin contraprestación por parte de Ana el 50% de su deuda. Al mismo tiempo había 10.000 € de deuda adicional (por los intereses moratorios) que si bien Antonio no ha pagado, el banco ha condonado: ¿podría haber una tributación *inter vivos* de 5.000 € para Antonio y otro tanto para Ana? Sí, si la entidad financiera hubiera tenido ánimo liberatorio, pero podríamos considerar que no hay sujeción al ISD ya que ha sido fruto de una negociación: la entidad ha “hecho una quita” a cambio de cobrar la deuda pendiente, de no iniciar un proceso judicial, de no incurrir en más gastos, etc., esto es, no lo ha hecho con ánimo liberatorio.

Planificación: Una alternativa, hubiera sido aportar los 100.000 € a la sociedad de gananciales, que no genera ninguna tributación, y que sea la sociedad de gananciales la que hubiera liquidado el préstamo. Además, Antonio en caso de divorcio tendría un crédito a su favor de 100.000 € que podría recuperar al liquidar la sociedad.

12. Excesos de adjudicación en disolución de gananciales, proindivisos, herencias, etc.

13. Los regalos de boda, santos cumpleaños, propinas en la hostelería, premios, regalos de empresas.

14. Hechos imponibles por presunción: las presunciones están reguladas en los Arts. 1.249 CC y 108.2 LGT y consisten en llegar a una conclusión a partir de hechos ciertos probados. En los Arts. 4 LISD y 15 de su Reglamento se regulan las presunciones del ISD que son de dos tipos y que admiten prueba en contrario:

- **Presunciones por datos que figuran en registros fiscales u otros datos que tenga la administración:** por ejemplo en el catastro en el año 2015 un padre tiene el bien A a su nombre, y en 2016 ese mismo bien aparece a nombre de su hijo; un padre tiene una cuenta corriente a su nombre en la entidad X y esa cuenta se cancela y automáticamente se abre otra cuenta a nombre del padre y de dos de los hijos;
- **Presunción en las adquisiciones onerosas:** adquisiciones de menores de edad, en que estos no cuentan con patrimonio suficiente para efectuar dicha adquisición.

Ejemplo de presunción: Art. 4.1 LISD. **Pres-tamos sin intereses de padres a hijos:** la Administración podría considerarlas donación, salvo prueba en contrario (sentencia del TSJ de Murcia de 30 de diciembre de 2015). Esto es, una cosa es que demos-tremos que el préstamo es tal préstamo y no una donación; y otra que posteriormente exista una condonación de deuda (encubierta en el tiempo) que sí, que estará sujeta a ISD. Nota: la inexistencia de intereses (gratuidad), ¿podría dar lugar a una liberalidad para el prestatario? La respuesta rápida podría ser que sí, **pero en realidad**

una cosa es que el prestatario se beneficie, y otra que “su patrimonio aumente”: no hay aumento de patrimonio, por lo que no hay hecho imponible. CV 1705 de la DGT de 5 de septiembre de 2012.

Determinado el hecho imponible, hay que calcular la base imponible.

BASE IMPONIBLE EN LAS ADQUISICIONES MORTIS CAUSA

15. En primer lugar hay de **concretar los bienes y derechos** que integran la masa hereditaria correspondiente a la totalidad de herederos, para **posteriormente sustraer las cargas deducibles**, y en último lugar concretar el neto correspondiente a cada sujeto pasivo, **por lo que la base imponible es una e individual para cada heredero.**

16. Concreción de la masa hereditaria gravable (civilmente caudal relicto) compuesta por el inventario de los bienes y derechos existentes (siempre que tengan contenido patrimonial y no se extingan con el fallecimiento), **más el ajuar familiar, las presunciones de adición y acumulación de cantidades de seguros.**

17. Caso práctico bienes y derechos: Antonio, empresario de la agricultura, casado en gananciales, fallece en julio 2016, con un **contrato de arrendamiento** que le da derecho a vivir en la casa de labor y a explotar la tierra hasta el año 2026 a favor de él, o de cualquiera de sus herederos. La **renta de Antonio salía a devolver 5.000 €** que están pendientes. Los bienes y derechos serían:

- a. El contrato de arrendamiento por 10 años: es evidente que es un derecho y que tiene un contenido económico evaluable.
- b. Las pensiones de viudedad y orfandad que pudieran quedar a favor de la viuda y de sus herederos.
- c. Los 5.000 € de la devolución de renta del 2015, no comprobada por la HP.

El bien a) es derecho adquirido por subrogación mortis causa de un arrendamiento **y no se integra;** el b) son pensiones que traen causa de la muerte, pero que están sujetas al IRPF por lo

que no se integran; y el c) que es un crédito frente a la Hacienda Pública que sí se incluye, pero que podría sufrir alteración en su cantidad.

18. Liquidación de la sociedad de gananciales: economía de opción y planificación. En la sociedad de gananciales pueden existir bienes que gocen de reducciones (negocios individuales, acciones o participaciones, vivienda habitual, etc.), a pesar de que estos bienes sean gananciales y por lo tanto “pertenezcan” el 50% a cada cónyuge, al liquidar la sociedad de gananciales se puede planificar la misma para atribuir al causante bienes que gocen de reducción en el ISD y reducir la tributación; **o incluso para atribuirle al cónyuge viudo bienes que no cumplen la reducción pero que podrían cumplirla, optimizando así la herencia futura:** por ejemplo participaciones sociales que al tiempo del fallecimiento del causante les falta algún requisito por cumplir para que estén exentas en el Impuesto sobre el Patrimonio (IP) y por ende en el ISD, cuyo requisito se puede cumplir en breve.

19. Valoración de los bienes y sanciones: los bienes deben valorarse a la fecha de devengo, según el Art. 18.2 LISD, por su “valor real”. En la actualidad debe leerse “valor de mercado”, teniendo en cuenta que **podemos evitar las sanciones** ante una futura comprobación de valores al alza, si los valores se han declarado conforme a las reglas del IP (Art. 18.4 LISD).

20. El ajuar doméstico: no se define su concepto ni en la Ley ni en el Reglamento ni los bienes ni los derechos incluidos o excluidos como tales. La Administración considera a los objetos de arte, joyas, pieles, antigüedades **como bienes independientes al ajuar;** sin embargo, tanto desde un punto de vista gramatical como civil forman parte del ajuar familiar.

El ajuar se valora por presunción (*iuris tantum*) en el 3% del caudal relicto (Art. 15 LISD), esto es, sin incluir las presunciones, ni las donaciones acumulables, ni las cantidades de seguros, ni deducir las deudas o gastos deducibles (si las cargas o gravámenes que recaen sobre los bienes). Si hay matrimonio y vivienda habitual, el ajuar calculado hay que disminuirlo un 3% del valor catastral de la vivienda habitual del matrimonio.

21. La sentencia del TSJ de Murcia de 10 de julio de 2009 declara que no existe ajuar ya que el causante no tenía vivienda en propiedad, y además vivían en casa con uno de los hijos.

22. La presunción del ajuar doméstico valorado al 3%, admite prueba en contrario tanto al alza por parte de la administración, como a la baja por parte de los herederos y se imputa a los herederos a título universal, no a los legatarios de bienes concretos, ni a otros sucesores a título particular.

23. Cargas deducibles. Art. 12 LISD: al valor de un bien en concreto se le pueden deducir las cargas o gravámenes de **naturaleza real** establecidos sobre los mismos y que **realmente disminuyan su valor o capital (por ejemplo los censos y las pensiones, servidumbres, usufructos, etc. incluso los arrendamientos)**. Las hipotecas o prendas no disminuyen el valor del bien, sin perjuicio de que la deuda que garantizan pueda ser deducida del valor total del activo.

24. Deudas deducibles. Art. 13 LISD: De la masa hereditaria se pueden deducir las deudas del causante siempre que se acrediten en **documento público o privado o se justifiquen de otro modo (por ejemplo mediante factura)**, las deudas con administraciones públicas presentes o futuras del causante (IBI, cuotas a la Seguridad Social, IVA, IRPF, recargos e intereses, así como **derivaciones de responsabilidad;** ¿se pueden deducir las sanciones? No porque se extinguen por el fallecimiento.

25. No se pueden deducir las deudas a favor de los herederos, cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos, o legatarios de parte alícuota. **La sentencia del TSJ de La Rioja de 18 septiembre de 2014** considera que las deudas del causante con una sociedad integrada por los herederos no es deducible.

26. Caso práctico: La entrega a un legatario de un bien inmueble valorado en 120.000 € con la obligación de que se le pague el impuesto de sucesiones con cargo a la masa (unos 15.000 €), esto es, de que se le entregue libre de cargas. Lo lógico sería pensar que el legatario está recibiendo

un legado por 135.000 € (120.000 del inmueble y 15.000 en metálico provenientes de la masa) y que la masa hereditaria se disminuyera en esos 15.000 €; sin embargo, ni esos 15.000 suponen más base imponible del legatario, ni disminuyen la masa hereditaria (DGT 20 de abril de 2005).

27. Caso práctico. Responsabilidades:

Antonio fallece teniendo prestado aval a favor una sociedad inmobiliaria por importe de 1.000.000 €. Al fallecimiento, Antonio tiene bienes por inmuebles por 1.000.000 € **y el aval no ha sido exigido aún por la entidad financiera.** A los tres meses los herederos que habían aceptado la herencia pura y simplemente reciben un requerimiento de la entidad financiera que da por vencida la deuda de la sociedad ante el incumplimiento en el pago de la misma, y les requiere de pago antes del inicio de las acciones judiciales: los herederos proceden al pago de la deuda en el mes cuarto desde el fallecimiento; asimismo dentro del plazo de los seis meses presentan la siguiente liquidación del impuesto: bienes: 1.000.000, deudas 1.000.000 valor neto de la masa: 0 €. ¿es correcto el cálculo de la base imponible?

28. En primer lugar, ya sabemos que no porque a los bienes hay que sumarle el ajuar por 3%, esto es 30.000 €, por lo que el valor neto en caso de ser correcto serían 30.000 €. Dicho esto, ¿sería ahora esta base imponible correcta? La respuesta podría ser que sí, pero **lo cierto es que a la fecha de fallecimiento, devengo, no existía la deuda,** por lo que no se puede deducir para calcular la base imponible que será de 1.030.000 €.

Y entonces ¿qué ocurre con ese millón de euros pagado?: **es una pérdida patrimonial en el IRPF de los herederos.** El cálculo de la base imponible de 30.000 € hubiera sido correcto si la entidad financiera hubiera requerido al causante de pago antes del fallecimiento, ya que la deuda hubiera nacido y sería exigible.

29. Consejo jurídico: en los casos en que se conozca o se intuya que el causante pueda tener responsabilidades futuras (avales, litigios, afianzamientos) es conveniente aceptar la herencia a beneficio de inventario, con la finalidad de evitar la responsabilidad personal de los herederos por

las deudas del causante. Imaginemos que la deuda avalada y desconocida hubiera sido superior a los bienes.

30. Gastos deducibles: Arts. 14 LISD y 33 RISD: Al margen de las deudas, se pueden deducir los siguientes gastos:

d. Gastos por litigio en interés común de la testamentaria. Si el litigio es entre los sucesores porque no se ponen de acuerdo, esos gastos no son deducibles.

e. Gastos de última enfermedad (pendientes de pago por el causante), gastos de entierro y funeral.

No son deducibles los gastos para la partición: notario, registro, asesores, abogados, certificados, impuestos, tasas, etc., ni los del **albacea/contador-partidor salvo que en el testamento constase expresamente retribución (en cuyo caso si ese importe no excede del 10% del caudal relicto se considera un legado a favor del albacea).**

Vistos las cargas y los gastos pasamos a la adicción de bienes:

31. Presunciones *iusuris tantum* de adición de bienes: Arts. 11 LIS y 25 a 29 RISD. Se trata de operaciones realizadas en vida que “supuestamente” han servido para eludir el Impuesto sobre Sucesiones, aunque se haya tributado por otros impuestos. Estas adiciones no se tienen en cuenta para calcular el ajuar.

32. Presunción de bienes propiedad del causante en el año anterior a su fallecimiento, transmitidos dentro de ese año a título oneroso (si es a título gratuito será un supuesto de acumulación de donaciones), a favor de herederos, legatarios, o parientes hasta el tercer grado (cónyuges incluidos) siempre que no se acredite que en caudal figuran bienes “sustitutos” de los transmitidos. Esta presunción puede afectar a todos los sucesores o solo a uno determinado. Y los impuestos por lo que haya tributado la transmisión efectuada en vida, son a cuenta del Impuesto sobre Sucesiones que debe aplicarse de oficio por la Administración.

33. Presunción para adquisiciones de usufructo por el causante y de la nuda propiedad

Práctica tributaria

de las mismas personas vistas en el punto anterior, dentro de los tres años del fallecimiento, salvo que el nudo propietario pueda justificar el pago de la nuda propiedad.

34. Presunción por transmisión de la nuda propiedad dentro de los cuatro años, a **cualquier persona**, con reserva de **usufructo vitalicio** del causante.

35. En el Art. 93 RISD se regula el procedimiento de adición, susceptible de recursos e impidiendo que la Administración gire liquidaciones complementarias hasta que no sea firme en vía administrativa. **El resultado favorable por el que la Administración acabe adicionando bienes, no conlleva responsabilidades ni es sancionable, por lo que pueden asumirse determinados riesgos.**

36. Acumulación de donaciones a la sucesión *mortis causa*: si en vida hubiera habido donaciones en las que el donante y donatario son ahora causante y sucesor respectivamente y ha transcurrido entre la donación

y la sucesión menos de 4 años las anteriores donaciones hay que acumularlas a la sucesión.

Nota: no se recogen ni en la LISD ni el RISD las consecuencias de que el sucesor no efectúe la acumulación en el ISD, por lo que esta conducta “podría” no ser sancionable. Véase el punto 35 anterior.

37. Cantidades percibidas de seguros de vida en caso de fallecimiento, ya sea una cantidad alzada o en forma de renta (Art. 14 RISD)

Una vez que tenemos calculada la masa hereditaria neta global a la que hemos incorporado las adiciones, acumulación de donación y los seguros, **procede individualizar a cada sujeto pasivo su porción particular neta** según la ley y según las disposiciones testamentarias: por ley el legatario no responde de las deudas, ni gastos de la herencia, salvo que lo disponga el testador. Esta individualización hay que efectuarla porque el ISD es un tributo de carácter personal.



TÚ AMAS TU PROFESIÓN. NOSOTROS TE PROTEGEMOS.

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

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

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

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



ZURICH

¿Qué quieres ser de mayor?

Por **Daniel Blanco Parra** | Periodista y escritor



nos a los niños: decirles alguna tontería (que en mi caso, fue algo así como que llevaba unos zapatos muy chulos) y, justo después, preguntarles qué quieren ser de mayores. Mi estrategia funcionó y, acercándose con precaución, el hijo de mi amiga, que por cierto se llama Rubén, me dijo que quería ser astronauta y policía.

- ¿Las dos cosas a la vez?
- Sí.

Yo le dije que era una buena opción y él me contó que ya se había disfrazado de astronauta “con un traje brillante y un casco” para una fiesta en el cole. “Y en la Luna puedes volar”, añadió para sorprenderme. Los otros dos compañeros de clase se unieron a la conversación y uno levantó la voz para contarme que quería ser domador de leones en un circo, bombero y también futbolista. El otro tiraba por una senda más artística y se veía siendo pintor, cocinero en la tele o veterinario de pájaros.

Los seis pares de ojos brillaban cuando se imaginaban de mayores, **como si la vida tuviera que ser impresionante a la fuerza, como si ellos estuvieran llamados, sin duda, a ser héroes.** Yo asentía, rendido a la entusiasta inocencia de los niños.

Después, para intentar ganármelos del todo y tras tener el consentimiento de las madres, les dije que los iba a invitar a chucherías. Ellos, por supuesto, aplaudieron y dieron saltos, todavía más emocionados. Nos acercamos al quiosco, les dije cuál era el presupuesto con el que contaban y, como por arte de magia, se ajustaron a él milimétricamente, con una sencillez pasmosa. A los pocos minutos, aferrados a unas bolsitas llenas de golosinas, se fueron a jugar al tobogán y yo volví a mi asiento, pensando en este artículo, en la omnipresencia del dinero en la vida de los seres humanos desde que somos pequeños, en la facilidad con la que esos niños entendían ese intercambio –dinero por chucherías– y cómo se habían adaptado al presupuesto con la precisión de una madre.

Su relación con el dinero era ya natural, estaba asimilada, como respirar, como soñar con ser héroes; sin embargo, de mayor ninguno quería

Cualquiera que haya recorrido un poco de mundo sabe que no hay nada más inquietante –ni más intimidatorio– que la mirada fija de un niño. Es sencillamente aterradora, una afrenta ante la que uno queda desvalido. Yo la sufrí hace hoy trece días, cuando me encontré en un parque con una buena amiga a la que hacía tiempo que no veía por culpa de mis viajes y de sus compromisos laborales y domésticos.

Su único hijo, de cinco años, nada más verme se quedó frente a mí, quieto –los brazos caídos a lo largo del cuerpo, los ojos abiertos de par en par, la boca apretada– como al acecho. Intenté parecer normal y hablar con mi amiga de cualquiera banalidad en plan qué tal estás, cómo te va la cosa, cómo llevas el trabajo, mientras el chaval seguía observándome. Diría que no parpadeaba, que estaba embelesado o casi hipnotizado: algo en mí lo inquietaba igual que a mí me inquietaba su presencia. No se movía. Aunque dos compañeros de clase, de su misma edad, lo habían reconocido y lo reclamaban a gritos para jugar, al niño no le interesaba otra cosa que no fuera yo.

¿Qué veía en mí? ¿Qué le causaba tanta fascinación? A mí me sudaban las manos, tartamudeaba en mis palabras. Recurrí a eso que hacemos los adultos desesperados para ganar-

Su relación con el dinero era ya natural, estaba asimilada, como respirar, como soñar con ser héroes; sin embargo, de mayor ninguno quería ser contable o nada relacionado con gestionar las ganancias ni los ahorros

ser contable o nada relacionado con gestionar las ganancias ni los ahorros. Ni ellos ni ningún niño fantaseaban con dedicarse a eso, a nadie se le encendía la mirada al hablar de la contabilidad o de las hechuras de las leyes tributarias, a nadie le parecían medianamente mágicos los billetes o los impuestos. Parecían más emocionantes los viajes a la Luna, los animales de los zoológicos o cocinar cosas ricas en la televisión.

Yo nunca he sido de números, lo confieso. Lo mío, desde siempre, han sido las letras, los folios en blanco, las historias con principio, nudo y desenlace. Ha sido todo por vocación y disfruto a diario con mi tarea, aunque no puedo evitar arrepentirme de no haber tenido una relación más cercana o de más confianza con el dinero. Me pasa a mí y le pasa a mucha de la gente que me rodea, que ese mundo se nos antoja lejano y laberíntico, igual de cifrado que un jeroglífico, al alcance sólo de unos pocos.

Lo comentaba incluso con mi amiga, la madre del joven que me miraba intensamente. Desearía haber establecido un vínculo más sano con el dinero y no convivir con él a la fuerza, como un matrimonio que nunca termina de conocerse, como dos personas condenadas a entenderse. Me preguntaba –y me pregunto– en qué momento de mi vida le cogí miedo al dinero, en qué momento me contagié de su mala prensa y creí a pies juntillas que es patrimonio de corruptos, ladrones y estafadores.

Me sigo preguntando todavía hoy en qué momento el dinero, vehículo para la felicidad y garantía de tranquilidad, empezó a parecerme ajeno, como si tuviera que mantenerme a una distancia prudencial para defender mi integridad. Todos hacemos como si no nos importara, como si preocuparnos demasiado por él fuera inmoral o reprochable. Seguía pensando en Rubén y en sus dos compañeros –he olvidado sus nombres– en esa naturalidad con la que habían hecho uso de las monedas que yo les había dado. Los adultos, o al menos muchos de los que conozco, hemos perdido eso. **¿Por qué tenemos esta relación tan insana con el dinero? ¿Por qué nos interesa no saber, no conocer, no defender? ¿Por**

qué necesitamos el dinero y a la vez lo despreciamos? ¿Por qué ningún niño quiere ser experto contable o tributario, qué imagen les estamos transmitiendo?

No es un dato nuevo (y además entra dentro de la lógica), la economía, *nuestra* economía – ésa que sólo está en nuestros bolsillos– ocupa siempre los primeros puestos en la lista de las grandes preocupaciones de los españoles.

Según la última encuesta del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), siguen quitándonos el sueño el paro, la corrupción, la crisis económica y hasta los impuestos. Fíjense, **siete de cada diez españoles creen que en España hay mucho fraude fiscal** y culpan de este problema a la desidia de las administraciones y al desempleo. O miren: **casi un 90% de los consultados piensa que se cobran impuestos injustamente** y además, reconocen no saber muy bien en qué se usan.

Ante este panorama –los datos son de hace pocos meses, de agosto de 2016– **se palpa la sensación de que con esto del dinero andamos un poco perdidos**, de que los ciudadanos de a pie nos sentimos engañados o al menos apartados de la gestión, de que nuestra ignorancia en estos temas nos hace crédulos y títeres, y también miedosos.

Y vuelven a presentarse las preguntas: ¿por qué el dinero tiene tan mala prensa? ¿Es culpa sólo del bache económico a nivel mundial que estamos atravesando o hay otras causas? ¿De dónde viene la desconfianza, ese instinto de estar siempre al acecho? ¿Qué tendrían que hacer los expertos contables o tributarios en este sentido? ¿Por qué nos los han vendido como ambiciosos sin medida, como los que tienen las herramientas para el delito tributario, los que meten en líos a los empresarios por jugar con el dinero ajeno?

EL COLOR DEL DINERO ES GRIS. ¿GRIS?

En España, y quizás en todo el mundo, seguimos señalando al otro con el dedo tieso cuando las

De una forma inconsciente y casi espontánea, parece que determinadas profesiones, entre las que están el contable y los expertos tributarios, están marcadas con la letra escarlata, con el sambenito de la desconfianza

cosas salen mal. **La buena intención es nuestra, pero la culpa es siempre del otro.** Con este hábito resulta complicado avanzar hacia alguna parte o realizar cualquier ejercicio de autocritica por pequeño que sea. Por eso, **en el tema del dinero y de los impuestos, la culpa siempre será de los expertos contables o tributarios.** Ellos serán los traidores que nos lleven de la mano hasta la guillotina fiscal y a veces, hasta la cárcel.

Esta profesión se parece, por la desconfianza social, a la de mecánico. “Voy a recomendarte uno que trabaja bien y que no te engaña”, como si ya sólo la posesión de ese título convirtiera a los miembros del gremio en potenciales estafadores, en gente de la que, ya de antemano, hay que desconfiar. Parece que hay que poner el mismo empeño en buscar un buen experto contable que un buen mecánico.

Así piensa la calle, así nos lo hemos creído. ¿De dónde o de cuándo viene esta creencia? ¿A qué se debe esta cautela? Pues, como periodista y como ciudadano observador, lo tengo claro: de la demonización de estas labores. **Ellos, expertos contables y tributarios, son la cabeza de turco, los culpables que tenemos más a mano.**

Todos recordamos el ejemplo de famosos a los que han pillado evadiendo impuestos o haciendo gala de una contabilidad “creativa” y todos, con una sonrisa, dicen que su único delito fue fiarse de un contable corrupto. Y se encogen de hombros, mostrándose inocentes. Y la población, los que los vemos en la televisión, nos solidarizamos con los pobres estafados porque ¿quién podría luchar (y vencer) a un experto contable maligno? Nadie. ¿Quién está libre de sus garras? Nadie. Necesitamos veinte ojos para mantenerlos a raya. Así están las cosas.

Volvemos al oscurantismo con el dinero, a darle aún más cuerpo y más voz a la creencia de que los expertos contables esperan cualquier descuido de los clientes para estafar al Estado, a la Agencia Tributaria, a quien sea. **El caso es defraudar, como si ese instinto fuera en el ADN de esos profesionales.**

Lo hablaba hace unos meses con unos amigos que tienen una empresa mediana, de venta de

productos gourmet, de quesos sobre todo. Me decían, como algo natural, que al contable había que tenerlo contento. No sonaba natural sino forzado, como una amenaza, como cuando mi tía me dice que no hay que enfadar al camarero de cualquier bar porque puede servirte mal los platos y “porque uno nunca sabe lo que puede hacerte en la cocina, cuando no lo ves”. Parece que **pasa lo mismo con los contables. Lo mejor es no cabrearlos porque son criaturas vengativas y pueden meterte en un lío.** “Y gordo”, avisaban levantando las cejas.

¿En serio que lo que quieren es jugarse el pellejo para hacer que un empresario pague menos o gane más? No sé cuándo empezó a popularizarse esta mala imagen del contable –quizá sea consecuencia directa de la creencia de que el dinero siempre corrompe o de que los telediaros nacionales abren cada día con un caso de corrupción a gran escala donde se nos presentan como personajes sin alma y sin escrúpulos– pero lo cierto es que sigue extendiéndose, igual que una mancha de aceite, sigue confirmándose cada día como real. El dinero, por supuesto, no es verde, el color de la esperanza, sino es gris, el color de las tinieblas y del humo, el color de esos despachos en los que se estafa a cualquiera que se deje, gris como las cárceles donde algunos cumplen condena. Así nos lo han vendido y así nos lo hemos creído.

SER Y PARECER

El caso, y aquí está la cuestión –lo digo como periodista y como comunicador– no es sólo ser legal, honesto y necesario sino parecerlo. Y es aquí donde falla la correa de transmisión desde la realidad a la creencia, es éste el mensaje que no le llega al pueblo, *a los otros*. La imagen, y eso deberíamos tenerlo presente todos en esta era de las redes sociales donde cualquiera tiene voz, es lo que los demás perciben de ti o lo que un grupo de poder se empeña en hacer de ti. De una forma inconsciente y casi espontánea, parece que determinadas profesiones, entre las que están el contable y los expertos tributarios, están marcadas con la letra escarlata, con el sambenito de la desconfianza.

No es por señalar al otro –deporte nacional– ni por eludir responsabilidades. Supongo que

si tuviera algún problema con el Estado, yo también tendría el impulso de señalar a mi contable. Estoy convencido de que lo que fracasa en el sector es la comunicación: ese terreno farragoso, ese lenguaje casi extranjero. **Todo ayuda a que el contable sea visto como un forastero, como un visitante de otro mundo**, todo provoca que el ciudadano se vea indefenso y a merced de un profesional que es capaz de hacer eso que se llama “contabilidad creativa”, porque parece que también se hace creatividad con los números y con los impuestos, y no sólo con la pintura y con las letras.

Nada se habla de los miles de contables que hacen bien su trabajo, que son fieles a las leyes y a sus clientes, que salvan a las empresas, que aconsejan, recomiendan, solucionan y arreglan, que hacen que todo cuadre, que quitan preocupaciones, que son justos. Nada se habla de que son necesarios para afianzar el tejido empresarial, de que son agentes importantes en la tela de araña económica, de que su papel, aparte de delicado, es imprescindible. Nada se habla del estudio, del esfuerzo y de los quebraderos de cabeza; nada se cuenta –ni siquiera los propios del gremio– de que su papel, a medio camino entre el empresario y el Estado, se basa en la lealtad, en el intachable expediente, en que los números cuadren, en no equivocarse lo más mínimo. Como desactivar una bomba. Ellos son a la vez guardianes y guerreros.

Es quizás urgente una campaña para poner en valor su trabajo, para realzar una belleza que no sólo está en edificios imponentes ni en libros conmovedores sino en hacer que un país funcione, que el dinero sirva para lo que tiene que servir, en hacer que el Estado se lleve lo estipulado. Sí, hablamos de justicia y también de lealtad, palabras que a muchos les cuesta asociar con el dinero. Pero sí, es hora de cambiar el pensamiento, de que la sociedad reconozca la labor que hacen los contables, al mismo nivel que los médicos, que los maestros, que los agricultores, a los que se les presupone el buen quehacer.

Quizás a los contables les pediría, para no señalar siempre a los de fuera –como solemos hacer en España– romper ese aspecto gregario y mostrarse a los demás, abrir las puertas de su profesión y dejar que los demás la visitemos, la entendamos y la sintamos cercana, porque ése

es el primer paso para la valoración, para que la sociedad les dé el puesto que se merecen. Bajar al barro, hablar nuestro idioma, contar-nos las bondades de su trabajo, contagiarnos de la magia de los números, de las posibilidades del dinero, de la utilidad de los impuestos. Que ellos, que vosotros, hablen para todo el mundo, para el resto de la sociedad. De nada sirve que todo quede en casa, que sólo escribáis para vosotros, que sólo vosotros conozcáis lo que vosotros hacéis. Abrirse, extenderse, venderse. Para ser valorados.

La noche llega casi sin esperármelo. El parque se queda vacío. Mi amiga y yo nos levantamos, nos despedimos. Me doy cuenta de que el niño que me miraba fijamente sigue mirándome fijamente. Como si él viera algo de mí que nadie más ve, quizá sea esta relación insana con el dinero, ese miedo irracional a los números y a los contables. Tiene su bolsa de chucherías en la mano –la agarra fuerte– y le queda la mitad.

- ¿No te la comes?, le pregunto.
- No, la guardaré para después, para mañana, y le daré alguna a mi maestra.

La madre interviene: “¿No le das una? Él te las ha comprado”. El niño de la mirada fija se lo piensa y al final decide que es justo, y me ofrece una. Y pienso que está aprendiendo a ahorrar, a compartir, a gestionar su patrimonio.

Nos despedimos de nuevo con dos besos. El niño, desde lejos, me dice adiós con la mano. Sé que me lo he ganado, que no olvidará a ese amigo de su madre que le dio unas monedas. Y yo vuelvo a casa, pensando en lo aterrador de su mirada fija. Detrás de su actitud hay una enseñanza y un reto: esos niños que ya manejan con soltura el dinero. Y quizás él sea uno de los contables del futuro, uno de los expertos que aprenderá a relacionarse con el dinero, a quitarle la mala prensa, a descubrir la magia de una profesión casi desconocida. ¿Quién sabe? Depende de nosotros. De todos. Y un día algún niño en alguna parte, a la pregunta de ¿qué quieres ser de mayor?, responderá: “Contable”. Y los padres y los amigos de los padres, le aplaudirán con orgullo y la cara se les encenderá de alegría. “Maravilloso, qué buena elección. Serás un contable estupendo”.

La OMC y el Entendimiento sobre Solución de Diferencias

Redacción **CONT4BL3**



¿Cuáles fueron sus antecedentes?

A raíz de los famosos acuerdos de Bretton Woods, adoptados en ese hotel de Nueva Hampshire (EE.UU.) en el verano de 1944, se crearon dos instituciones: el **grupo del Banco Mundial (BM)**¹ y el **Fondo Monetario Internacional (FMI)**²; cuatro años más tarde se intentó reeditar aquel éxito estableciendo un tercer pilar dedicado a la esfera del comercio en el marco de la cooperación económica internacional.

Más de 50 países participaron en las negociaciones para crear la fallida **Organización Internacional de Comercio (OIC)** como un nuevo organismo especializado de las Naciones Unidas, durante la celebración de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Empleo que se venía reuniendo en La Habana (Cuba), desde 1947. El proyecto pecó de ambicioso y la Carta de la OIC no solo quiso establecer disciplinas para el comercio mundial sino regular en materia de empleo, convenios sobre productos básicos, prácticas comerciales restrictivas, inversiones internacionales y servicios... y se convirtió en un rotundo fracaso por la falta de ratificaciones, en especial, por el Congreso estadounidense.

Para resolver aquel contratiempo, en 1948, de forma provisional se firmó el **Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio** (más conocido por sus siglas en inglés: **GATT**) que coincidió con una época que registró algunas de las tasas más altas de crecimiento del comercio internacional; aquellas reglas jurídicas se aplicaron a gran parte de las transacciones comerciales de todo el mundo durante casi medio siglo, hasta 1994, a pesar de que se habían aprobado con carácter temporal y un campo de acción limitado. Aun así, el GATT fue un éxito porque fomentó la liberalización de gran parte del comercio mundial durante nada menos que 47 años.

¿Qué es la Organización Mundial del Comercio?

La OMC –que sustituyó al GATT a partir del 1 de enero de 1995, estableciendo su sede en Ginebra (Suiza)– es una institución relativamente joven, teniendo en cuenta que se creó por el **Acuerdo de Marrakech de 15 de abril de 1994**³, con el objetivo de convertirse en un foro donde los países pudieran desarrollar sus relaciones comerciales multilaterales.

Está dirigida por los gobiernos de los **164 Estados miembro** (España, desde 1995) **que representan a casi el 95 por ciento del comercio mundial**; y, a pesar de la evidente dificultad que conlleva, todas sus decisiones importantes son adoptadas, normalmente, por **consenso** de la totalidad de sus integrantes, ya sea por sus Ministros (que se reúnen por lo menos una vez cada dos años) o por sus embajadores o delegados (que se reúnen regularmente en Ginebra). En este aspecto, la OMC resulta diferente de otras organizaciones internacionales, por ejemplo el Banco Mundial o el Fondo Monetario Internacional que mencionábamos al comienzo, porque en la Organización Mundial del Comercio no se delega la autoridad en una junta de directores ni en el jefe ejecutivo de la Organización. De modo excepcional, también es posible recurrir a la votación por mayoría de los votos emitidos, si bien ese sistema nunca ha sido utilizado en la OMC y sólo se empleó en contadas ocasiones en el marco de su predecesor, el GATT.

Cuando las disposiciones de la OMC imponen disciplinas con respecto a las políticas de los países, se debe a las negociaciones celebradas entre los Miembros de la Organización. Las disposiciones las aplican los propios Estados, con arreglo a procedimientos convenidos negociados por ellos, que incluyen la posibilidad de sanciones comerciales. Pero esas sanciones las

¹ Vid CONT4BL3 n° XLVIII (2013).

² Vid CONT4BL3 n° XXVII (2008).

³ Disponible en: https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/04-wto.pdf

Instituciones

imponen los propios países, con la autorización de todos ellos.

Los Estados que forman parte de la OMC adoptan sus decisiones por conducto de diversos consejos y comités integrados por todos los Estados de la OMC. El órgano más importante es la Conferencia Ministerial, que debe reunirse por lo menos una vez cada dos años. La Conferencia Ministerial puede adoptar decisiones sobre todas las cuestiones que se planteen en el marco de cualquiera de los acuerdos comerciales multilaterales

¿Qué diez cosas puede hacer la OMC?

Partiendo de la base de que la propia organización reconoce que su complejidad, la OMC considera que puede...

- 1... bajar el coste de la vida y elevar los niveles de vida
- 2... resolver diferencias y reducir las tensiones comerciales
- 3... estimular el crecimiento económico y el empleo
- 4... reducir el costo de las actividades comerciales a nivel internacional
- 5... fomentar la buena gobernanza
- 6... contribuir al desarrollo de los países
- 7... hacer que se oiga más a los débiles
- 8... contribuir al medio ambiente y la salud
- 9... contribuir a la paz y la estabilidad
- 10... ser eficaz sin salir en los titulares de prensa

¿Sobre qué pilares se basa?

El sistema multilateral de comercio se asienta sobre los **Acuerdos de la OMC** que han sido negociados y firmados por la gran mayoría de los países que participan en el comercio mundial y ratificados por sus respectivos parlamentos. Esos acuerdos establecen las normas jurídicas fundamentales del comercio internacional. Son esencialmente contratos que garantizan a los países que forman parte de ella importantes derechos en relación con el comercio y que, al mismo tiempo, obligan a los gobiernos a mantener sus políticas comerciales dentro de unos límites convenidos en beneficio de todos. Aunque son negociados y firmados por los gobiernos, los acuerdos tienen por objeto ayudar a los productores de bienes y de servicios, los exportadores y los importadores a llevar adelante sus actividades.

El resultado es la **certidumbre**. Los consumidores y los productores saben que pueden contar

con un suministro seguro y con una mayor variedad en lo que se refiere a los productos acabados, los componentes, las materias primas y los servicios que utilizan, mientras que los productores y los exportadores tienen la certeza de que los mercados exteriores permanecerán abiertos a sus actividades. Mediante la reducción de los obstáculos al comercio, el sistema de la OMC también contribuye a eliminar otro tipo de barreras que se interponen entre los pueblos y las naciones

Otra consecuencia es que **el entorno económico mundial se vuelve más próspero, tranquilo y fiable**. Las fricciones comerciales se canalizan a través del mecanismo de solución de diferencias de la OMC, centrado en la interpretación de los acuerdos y compromisos, que tiene por objeto garantizar que las políticas comerciales de los distintos países se ajusten a estos. De ese modo, se reduce el riesgo de que las controversias desemboquen en conflictos políticos o militares.

¿Cómo se resuelven sus conflictos?

En la estructura de la OMC se estableció un Consejo General –compuesto por un representante de cada uno de los Estados miembro– que, cuando procede, se reúne como Órgano de Solución de Diferencias (OSD) tal y como se estableció en el denominado **Entendimiento sobre Solución de Diferencias**; un convenio internacional que recopila las normas y procedimientos que deben utilizarse para resolver las consultas y solucionar los conflictos existentes entre los Estados. Para administrar todas esas disposiciones, el OSD puede establecer grupos especiales y adoptar tanto sus informes como los del Órgano de Apelación, vigilar la aplicación de las resoluciones y recomendaciones y autorizar la suspensión de concesiones y otras obligaciones en el marco de los acuerdos.

Este sistema de solución de diferencias de la OMC es un elemento esencial a la hora de aportar seguridad y previsibilidad al sistema multilateral de comercio porque sirve para preservar los derechos y obligaciones de los Estados miembros en el marco de los acuerdos abarcados y para aclarar las disposiciones vigentes de dichos acuerdos de conformidad con las normas usuales de interpretación del derecho internacional público (Art. 3 del Entendimiento). Su actuación se basa en tres procedimientos (**los buenos oficios, la conciliación y la mediación**) y, por regla general, adopta las decisiones por consenso; de modo que, hoy en día, **el OSD es uno**

El principal propósito de la OMC es asegurar que las corrientes comerciales circulen con la máxima facilidad, previsibilidad y libertad posible



de los dos órganos no jurisdiccionales de ámbito internacional más importantes del mundo, junto al Comité de Derechos Humanos de la ONU.

Este procedimiento es vital para garantizar la observancia de las normas y asegurar así la fluidez del comercio. Los países someten sus diferencias a la OMC cuando estiman que se han infringido los derechos que les corresponden en virtud de los acuerdos. Las opiniones de los expertos independientes designados especialmente para el caso se basan en la interpretación de los acuerdos y de los compromisos individuales contraídos por los países. **El sistema alienta a los países a que solucionen sus diferencias mediante la celebración de consultas.** Si esto no surte efecto, pueden iniciar un procedimiento detalladamente estructurado que consta de varias fases e incluye la posibilidad de que un grupo especial de expertos adopte una resolución al respecto y el derecho de recurrir contra tal resolución alegando fundamentos jurídicos. **Se confirma la confianza en el sistema por el número de casos presentados ante la OMC: más de 300 en diez años.**

Veamos un **ejemplo**: el 29 de julio de 2009, la Unión Europea solicitó la celebración de consultas con Filipinas por el régimen de derechos especiales que este país asiático aplicaba a los aguardientes desde 1997. Según Bruselas, se discriminaba a los que se importaban gravándolos con un tipo sustancialmente superior al que se aplicaba a los aguardientes nacionales. Para resolver esta diferencia, el OSD creó un grupo especial formado por los representantes de Australia, China, Estados Unidos, México, Tailandia y Taiwán que emitió su informe el 15 de agosto de 2011, constatando que debido a que los aguardientes importados se gravan en forma menos favorable que los aguardientes nacionales, la medida de Filipinas, si bien de apariencia neutral, es sin embargo discriminatoria, y en consecuencia infringe las obligaciones establecidas en la primera frase del párrafo 2 del artículo III del GATT de 1994.

Tanto la Unión Europea como Filipinas reclamaron esa interpretación ante el Órgano de Apelación que, finalmente, adoptó su informe el 20 de enero de 2012. Un mes más tarde, el Gobierno de Manila dijo que se proponía aplicar las recomendaciones y resoluciones del OSD de una manera que respetase sus obligaciones en el marco de la OMC. Teniendo en cuenta los aspectos técnicos y jurídicos, así como las amplias consultas internas y la coordinación que requiere la aplicación, Filipinas añadió que necesitaría un plazo prudencial para hacerlo. El 20 de abril de 2012, Filipinas y la Unión Europea informaron al OSD de que habían acordado que el plazo prudencial para que Filipinas aplicara las recomendaciones y resoluciones del OSD sería de 13 meses y 16 días, por lo que expiró el 8 de marzo de 2013.

Puedes **consultar otros casos** de solución de diferencias resueltos mediante este Entendimiento en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/dispu_s/find_dispu_casos_s.htm#results

¿Dónde pueden consultarse los datos arancelarios?

El sitio Web de la OMC ofrece sofisticados instrumentos que permiten hacer búsquedas sobre los tipos arancelarios de los Estados miembro y, en muchos casos, sobre sus importaciones. Uno de esos instrumentos es el nuevo *Análisis arancelario en línea* que, a partir de dos bases de datos, proporciona los tipos arancelarios de los productos definidos al máximo nivel de detalle, así como estadísticas de importación, y permite analizar esa información de manera interactiva. El otro instrumento es la *Función de descarga de aranceles*, que proporciona estadísticas arancelarias normalizadas. La información es algo menos detallada, pero se pueden hacer comparaciones entre los países inmediatamente.

Disponible en: https://www.wto.org/spanish/tratop_s/tariffs_s/tariff_data_s.htm



Fuente: <https://www.wto.org>

Sudoku

Soluciones sudokus #59

Nivel difícil

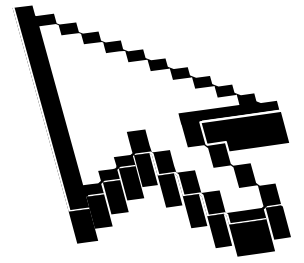
3	1	2	9	4	8	5	7	6
6	4	9	5	3	7	2	8	1
8	7	5	2	1	6	4	3	9
7	5	1	8	6	4	9	2	3
2	6	4	3	9	1	8	5	7
9	8	3	7	5	2	1	6	4
1	3	8	6	2	9	7	4	5
5	9	7	4	8	3	6	1	2
4	2	6	1	7	5	3	9	8

Nivel fácil

8	5	3	2	1	7	9	6	4
4	2	6	5	3	9	8	1	7
7	1	9	6	4	8	3	5	2
5	9	2	1	8	4	7	3	6
6	8	7	3	9	5	2	4	1
3	4	1	7	6	2	5	8	9
9	3	5	4	2	1	6	7	8
1	7	8	9	5	6	4	2	3
2	6	4	8	7	3	1	9	5

Cuatro variables del acoso “on line”

Redacción **CONT4BL3**



- **GRIEFING:** esta conducta intencionada, que procede del verbo *grief* (apenar, entristecer, hacer fracasar o, el más coloquial, dar la vara) consiste en utilizar un lenguaje grosero y amenazador en *Facebook*, donde se ridiculiza intencionadamente a otras personas, o en mantener un comportamiento destructivo en los juegos *on line* con multijugadores (a los que se conoce como *griefers*); en este caso, el problema suele solucionarse expulsando al jugador, “baneándolo” (de *ban*, prohibir algo) del servidor por abusar de las reglas del juego.
- **FLAMING:** del verbo *flame* (*acalorarse o encenderse*, al que se le ha dado una nueva acepción en internet: *insultar on line*) se basa en mantener una acalorada discusión en la red –por ejemplo en un foro– enviando mensajes de texto, hostiles o insultantes, que al carecer de la entonación del lenguaje verbal y sin mantener un contacto físico, pueden dar lugar a malas interpretaciones y a actitudes violentas. En castellano también comienza a familiarizarse el uso de flamear. En ocasiones, esta técnica se utiliza de forma voluntaria para provocar la reacción del resto de internautas y “animar” las discusiones.
- **OUTING:** más allá de su común significado en inglés (excursión o paseo), desde los años 90 esta palabra conlleva “sacar del armario” a una persona revelando públicamente su orientación sexual, sin su consentimiento, violando su vida íntima, generalmente, con un fin difamatorio. Es una práctica habitual en la denominada “prensa amarilla” y en ciertos programas del corazón. Desde un punto de vista judicial, suele calificarse como una intromisión ilegítima en los derechos al honor y a la intimidad personal del demandante; por ejemplo, en la sentencia 6475/2011, de 5 de octubre, del Tribunal Supremo, se condenó a TeleCinco a indemnizar a un futbolista con 90.000 euros porque la web www.telecinco.es afirmó que el deportista: “(...) ha sido cazado besándose con un joven después de disfrutar con él de lo que la revista *Cuore* califica de cena íntima. ¡El *merengue* nos tiene despistadísimo! La instantánea no deja lugar a dudas. Tras la

cena el madridista se acerca a su acompañante que le espera con carita de modoso y le planta un beso en los morros. Su amigo se muestra entregadísimo”.

- **SEXTING:** a diferencia de la anterior conducta, donde la iniciativa para descubrir el comportamiento sexual de una persona parte de terceros ajenos al sujeto; en el sexteo o *sexting* –contracción de *sex* y *texting* (traducible como: pasaje sexual)– es uno mismo el que se graba en una actitud sexual, erótica o pornográfica, en un ámbito doméstico (dormitorio, baño, cocina, etc.) y de forma más o menos explícita, pero el contenido llega a terceros que lo pueden utilizar o bien para limitarse a difundirlo por internet o bien para chantajear al protagonista del vídeo (en castellano, esta conducta comienza a ser conocida como sextorsión; que no deja de ser un tipo de chantaje que utiliza las nuevas tecnologías para amenazar a la víctima). El origen de este comportamiento también es muy reciente, surgió por el artículo *The one and only*, de Yvonne Roberts, publicado en la *Sunday Telegraph Magazine* el 31 de julio de 2005, donde la autora hablaba sobre esta práctica en el marco de las relaciones extramatrimoniales. Por último, el *sexting* también ha sido aprovechado por personas que fingen ser representantes de actores para lograr que los candidatos a un inexistente papel se presten a rodar escenas eróticas participando en un **sexcasting**.

Nos encontramos ante cuatro conductas que consisten en hostigar a las víctimas mediante el empleo de las nuevas tecnologías



“BREXIT”

Redacción **CONT4BL3**



El 23 de junio de 2016, los británicos acudieron a las urnas para dar respuesta a la pregunta que les formuló su ex Primer Ministro, David Cameron: ***Should the United Kingdom remain a member of the European Union or leave the European Union?***

Por escaso margen, la decisión del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte fue la de **abandonar la Unión Europea** con **17.410.742 votos** [51,9%] a favor de salir [*leave*] frente a **16.141.241 votos**, [48,1%] de quienes eligieron **permanecer** en ella [*remain*].

Esta historia comenzó a mediados del siglo XX: *Como Primer Ministro del Reino Unido entre octubre de 1951 y abril de 1955, **Winston Churchill no apoyó la entrada de su país en la Comunidad Europea del Carbón y el Acero.** Aun cuando había sido ferviente defensor de una Europa unida a través de mecanismos de cooperación en todos los ámbitos con el fin de preservar la paz, su idea se reducía fundamentalmente al continente: cualquier cesión de la capacidad de decisión británica en favor de una institución supranacional europea, como la CECA en este caso, carecía de valor para Gran Bretaña. (...) las autoridades británicas estaban convencidas del fracaso de la CECA, aparte de que la aceptación de una unión aduanera con un arancel externo unificado acabaría con su sistema preferencial establecido con los países de la Commonwealth¹.* Pero la progresiva independencia de sus antiguas colonias; el temor a quedar marginada de la integración europea, que estaba teniendo más éxito del previsto y crecía incluso más que el propio Reino Unido; el miedo a perder peso en favor de Francia o Alemania o que la EFTA [Asociación Europea de Libre Comercio creada por iniciativa de Londres el 4 de enero de 1960] careciera de la fuerza suficiente para hacer sombra a la incipiente Comunidades Europeas, acabaron por inclinar la balanza en favor de pedir la incorporación.

La solicitud formal del Reino Unido de ingresar en la CE se produjo el 9 de agosto de 1961. Año y medio más tarde, el 14 de enero de 1963, Charles de Gaulle, Presidente de la República Francesa, declaró que su país *abrigaba dudas sobre la voluntad política del Reino Unido de ingresar en la Comunidad*, tras lo cual se suspen-

dieron las negociaciones de adhesión no solo de los británicos sino también de los irlandeses, daneses y noruegos. Transcurrieron otros cuatro años hasta que el 11 de mayo de 1967 se produjo una nueva solicitud del Reino Unido –seguida por las de Irlanda y Dinamarca y, poco después, de Noruega– pero el general de Gaulle continuó mostrándose reacio a aceptar la adhesión británica. Recordemos que entonces, como ahora, la incorporación de nuevos Estados requiere la unanimidad de todos los miembros.

El cambio de criterio se produjo en 1969 cuando George Pompidou accedió al Eliseo y, en julio de ese mismo año, el Consejo pudo reanudar el examen de la solicitud de adhesión a la CEE del Reino Unido, Dinamarca, Irlanda y Noruega, sin el veto francés, y pedir a la Comisión que actualizara su dictamen de septiembre de 1967; lo cual se produjo el 10 de agosto con un dictamen suplementario que se presentó el 1 de octubre. Como consecuencia, **el 30 de junio de 1970 se iniciaron las negociaciones de adhesión** con los cuatro futuros candidatos que concluyeron –con dos sorpresas– **el 1 de enero de 1973**, cuando **la Europa de los Seis** [Francia, Alemania, Italia y BENELUX] **se convirtió en la Europa de los Nueve** [con la adhesión de Dinamarca, Irlanda y el Reino Unido] porque Noruega, *in extremis*, después de firmar la adhesión, decidió retirarse tras consultárselo a sus ciudadanos (su decisión estuvo influida por cómo afectaría su incorporación a los sectores pesquero y agrícola noruegos). El segundo imprevisto fue la decisión del Gobierno de París de convocar un referéndum –el 23 de abril de 1972– para preguntar a los franceses si ellos también estaban de acuerdo en ampliar la CE de 9 a 12 miembros (ganó el sí con el 68,3% frente al 31,6% que votó no).

Gran Bretaña ya formaba parte de las Comunidades Europeas pero, aun así, los partidos políticos británicos redoblaron sus esfuerzos para revisar el Tratado de Adhesión y limitar sus aportaciones al presupuesto comunitario. El 9 de abril de 1975, 369 miembros de la Cámara de los Comunes votaron a favor de la pertenencia del Reino Unido frente a 170 en contra; aun así, bajo la presidencia de Irlanda, *los laboristas*



cumplieron sus promesa de convocar un **referéndum** popular para que el pueblo británico manifestara su opinión acerca de la integración². En aquel caso, el **5 de junio de 1975**, ganó la permanencia

[Brimain] con el 67,2% de los votantes declarándose a favor de que Gran Bretaña siguiera perteneciendo a la Comunidad.

Artículo 50 del Tratado de la Unión Europea

1. Todo Estado miembro podrá decidir, de conformidad con sus normas constitucionales, retirarse de la Unión.
2. El Estado miembro que decida retirarse notificará su intención al Consejo Europeo. A la luz de las orientaciones del Consejo Europeo, la Unión negociará y celebrará con ese Estado un acuerdo que establecerá la forma de su retirada, teniendo en cuenta el marco de sus relaciones futuras con la Unión. Este acuerdo se negociará con arreglo al apartado 3 del artículo 218 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. El Consejo lo celebrará en nombre de la Unión por mayoría cualificada, previa aprobación del Parlamento Europeo.
3. Los Tratados dejarán de aplicarse al Estado de que se trate a partir de la fecha de entrada en vigor del acuerdo de retirada o, en su defecto, a los dos años de la notificación a que se refiere el apartado 2, salvo si el Consejo Europeo, de acuerdo con dicho Estado, decide por unanimidad prorrogar dicho plazo.
4. A efectos de los apartados 2 y 3, el miembro del Consejo Europeo y del Consejo que represente al Estado miembro que se retire no participará ni en las deliberaciones ni en las decisiones del Consejo Europeo o del Consejo que le afecten. La mayoría cualificada se definirá de conformidad con la letra b) del apartado 3 del artículo 238 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
5. Si el Estado miembro que se ha retirado de la Unión solicita de nuevo la adhesión, su solicitud se someterá al procedimiento establecido en el artículo 49

Article 50 of the Treaty on European Union

1. Any Member State may decide to withdraw from the Union in accordance with its own constitutional requirements.
2. A Member State which decides to withdraw shall notify the European Council of its intention. In the light of the guidelines provided by the European Council, the Union shall negotiate and conclude an agreement with that State, setting out the arrangements for its withdrawal, taking account of the framework for its future relationship with the Union. That agreement shall be negotiated in accordance with Article 218(3) of the Treaty on the Functioning of the European Union. It shall be concluded on behalf of the Union by the Council, acting by a qualified majority, after obtaining the consent of the European Parliament.
3. The Treaties shall cease to apply to the State in question from the date of entry into force of the withdrawal agreement or, failing that, two years after the notification referred to in paragraph 2, unless the European Council, in agreement with the Member State concerned, unanimously decides to extend this period.
4. For the purposes of paragraphs 2 and 3, the member of the European Council or of the Council representing the withdrawing Member State shall not participate in the discussions of the European Council or Council or in decisions concerning it. A qualified majority shall be defined in accordance with Article 238(3)(b) of the Treaty on the Functioning of the European Union.
5. If a State which has withdrawn from the Union asks to rejoin, its request shall be subject to the procedure referred to in Article 49.

¹ MARTÍN DE LA GUARDIA, R. y PÉREZ SÁNCHEZ, G. Las sucesivas ampliaciones. En BENEYTO PÉREZ, J. M^a (Dtor). *Tratado de Derecho y Políticas de la Unión Europea*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, pp. 154-155 y 163.

² Las fechas y los datos han sido contrastados en el portal de la Unión Europea en internet: http://europa.eu/european-union/about-eu/history/1970-1979_es

Pan de limón con semillas de amapola

Cristina Campos [Planeta | 2016]

Por **Redacción CONT4BL3**

Anna había planeado su entierro cuidadosamente. Fue su amante, jugando con su pecho, quien encontró el trocito de muerte que se la llevaría para siempre un año más tarde. Y ese último año de su existencia, Anna, por fin, cogió las riendas de su vida. Lo dejó todo escrito en una carta que envió a su hermana Marina días antes de morir. A su entierro solo asistirían su hija, su marido y una pequeña familia de amigas. Se reunirían en un acantilado de la Sierra de Tramontana, en la isla de Mallorca. Leerían las palabras que dejó escritas para todos ellos y juntos tirarían sus cenizas al mar. Ninguno de los presentes en ese íntimo entierro sabía por qué Anna les había reunido en aquel lugar alejado del mundo. Pero allí estaban todos, cumpliendo sus deseos, en el acantilado de Sa Foradada (...).

Así comienza la primera novela que ha escrito Cristina Campos (Barcelona, 1975) —como ella misma reconoce— *con mucho amor y esfuerzo*; y eso se transmite al lector en cada una de sus poco más de cuatrocientas páginas.

Es posible que el título del libro —vinculado con la elaboración de un *Pan de limón con semillas de amapola*— pueda sugerir un contenido almibarado; pero no es así, la receta es mucho más sencilla: se trata de un relato íntimo que nos habla sobre los sentimientos de dos hermanas —Anna y Marina Vega de Vilallonga, las mujeres que nos miran desde la portada diseñada por la artista croata Mateja Kovač— que vuelven a encontrarse en un pequeño pueblo mallorquín para hacerse cargo de una herencia misteriosa que les ha dejado a ellas M^a Dolores Molí, un nombre que, *por más que lo pronuncian*, no les dice nada.

El desarraigo de Marina, una médica-cooperante que trabaja en el desierto de Danakil (Etiopía) para Médicos sin Fronteras, junto a su pareja, un doctor alemán llamado Mathias, contrasta con la vida de su hermana mayor, Anna, acomodada pero vacía, añorando su amor de juventud (un

marinero de Valldemosa) mientras se va apagando el que siente por su marido, *el simpático y elocuente Armando*, al que cada vez se parece más su hija, Anita. Las dos hermanas tendrán que revivir viejos conflictos familiares para recuperar los años que han perdido, aprendiendo a decidir, libremente, cuál será su futuro.

Dentro de un par de años, si toda la fase de preproducción transcurre como debe, Benito Zambrano —el aclamado director de *Solas* (1999)— se encargará de su adaptación cinematográfica. De ese modo se cerrará un singular círculo porque Cristina Campos se dedica, profesionalmente, al mundo del séptimo arte desde hace más de veinte años, como directora de *casting* de películas como la terrorífica saga de *REC*, dirigida por Jaume Balagueró (pareja de la autora) y Paco Plaza.

Hasta que llegue ese momento, el libro —publicado por Planeta— ya ha alcanzado la envidiable quinta edición en España; se han vendido sus derechos a Alemania e Italia y ha recibido un gran aplauso en la pasada sección *Books at Berlinale*, donde se valoró la descripción de unos personajes, tan auténticos como la dieta mediterránea. Un libro que, en definitiva, te dejará muy buen sabor de boca.



LA VIDA DEL PASTOR

James Rebanks

[Debate | 2016]

Uno de los grandes éxitos de 2016 es este cautivador relato con el subtítulo de “La historia de un hombre, un rebaño y un oficio eterno”. Narra el trabajo del autor, hijo mayor de un pastor que fue el primogénito de otro pastor... y así durante generaciones, su familia lleva las ovejas a los prados en verano y recoge el heno; acude a las ferias de otoño para completar los rebaños; consigue que la manada sobreviva durante el invierno; y ayuda a que nazcan los corderos en primavera. Su vida nos habla de *la tradición, las raíces y el sentimiento de pertenencia, tan denostado en esta era de innovación y movilidad constante, donde el cambio permanente parece imprescindible y siempre es bienvenido*. Una grata sorpresa en el panorama literario.



LA GRAN ESTAFA DE LAS PREFERENTES

Andreu Misse Ferran

[Alternativas Económicas | 2016]

Este libro descubre las estrechas vinculaciones entre los abusos bancarios y las características del actual sistema financiero, profundizando *en los problemas de la asimetría de la información que preside las relaciones entre bancos y ciudadanos que se encuentran en una clara posición de inferioridad*. Su autor, un galardonado periodista, destaca las multitudinarias movilizaciones que fueron determinantes para que muchas personas pudieran recuperar sus ahorros. *Las protestas propiciaron la concienciación de los jueces, que han dictado decenas de miles de sentencias condenatorias de los bancos, un acontecimiento sin precedentes en España*.



INVIRTIENDO A LARGO PLAZO

Francisco García Paramés

[Deusto | 2016]

Conocido con el sobrenombre del «Warren Buffett español», García Paramés es uno de los gestores de fondos más influyentes del mundo. En este ensayo arroja *un poco de luz sobre la persona que hay detrás* y reflexiona sobre su experiencia profesional, explicando las claves del proceso inversor: primero establece el marco de referencia económico adecuado, en su caso el de la escuela austriaca; a continuación, habla de las diferencias entre activos reales y activos monetarios, y de la inversión pasiva, semipasiva y activa; y, por último, analiza qué tipos de acciones debemos buscar y dónde encontrarlas, al tiempo que nos ilustra sobre el origen último de las oportunidades: nuestras emociones. Una lectura obligatoria para cualquier inversor.



EL BANCO DE BARCELONA (1874-1920)

Yolanda Blasco-Martes y Carles Sudrià i Triay

[Marcial Pons y Universitat de Barcelona | 2016]

Esta institución –que fue pionera del sistema bancario español– se declaró en suspensión de pagos en diciembre de 1920, cerrando sus puertas de forma definitiva después de un agónico proceso. En aquel contexto, su desaparición fue interpretada como un signo del fracaso financiero de la burguesía catalana. Casi un siglo más tarde, los autores analizan las causas de aquel declive y ofrecen nuevas evidencias sobre el proceso que llevó a su quiebra como banco comercial, tras haber sido el primer banco moderno que hubo en Cataluña y, al tiempo, el segundo de los que se crearon en España.



La masacre del tesorero porque le subieron los impuestos

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



En la Unidad del FBI donde trabajó Robert K. Ressler (1937-2013) —el célebre criminólogo estadounidenses que acuñó el popular término de “asesino en serie”— se define a estos criminales como aquellos que “inician y finalizan un episodio discreto y diferenciado de violencia con cada víctima”, en contraposición a los **asesinos en masa** (*mass murderer*) que “matan a cuatro o más personas en un solo acto de violencia y en un mismo escenario” o los **asesinos relámpago**, en cadena o itinerantes (*spree killer*), que apenas dejan pasar un breve intervalo de tiempo entre unos asesinatos y otros (el prototipo sería el noruego Anders Breivik que mató a 77 personas en Oslo y la isla de Útoya; no se le clasificaría como asesino en serie porque entre un crimen y el siguiente no dejó transcurrir ese periodo de enfriamiento sino que fueron consecutivos). Con esos datos podemos establecer el siguiente cuadro comparativo:

Obsesionado con los impuestos —porque, en su opinión, el municipio despilfarraba los ingresos injustamente— y con las cuentas escolares, sus dos ideas fijas se agravaron cuando el ayuntamiento decidió incrementar los tributos locales para poder construir una nueva escuela

ASESINO EN SERIE	ASESINO EN MASA	ASESINO EN CADENA
Mata a 3 o más personas, con un periodo de enfriamiento entre los crímenes, pero manteniendo un patrón que permite sugerir la posibilidad de que los asesinatos han sido cometidos por el mismo autor.	Mata a 4 o más personas en un único acto de violencia y en un mismo escenario (esa es la característica que lo diferencia de las otras dos clases de asesinos).	Mata a 2 o más personas sin dejar transcurrir entre los crímenes ningún periodo de enfriamiento (coincide con el asesino en serie en la reiteración del crimen y la pluralidad de escenarios pero sin dejar pasar el tiempo).

Entre las noticias de masacres escolares que, desafortunadamente, suelen llegar de los Estados Unidos con excesiva frecuencia, la peor de todas ellas ocurrió hace casi noventa años en un pequeño municipio del condado de Clinton (Míchigan) llamado Bath, con **45 muertos** además del propio autor. Fue el denominado **Desastre de la Escuela de Bath** (*Bath School Disaster*).

Andrew Kehoe (1872-1927) vivía con su esposa, **Ellen Nellie Price** (1875-1927), enferma de tuberculosis, sin hijos, en una granja que estaba a punto de perder por impago del crédito hipotecario. Amargado con sus convecinos porque no lo eligieron para un cargo en el ayuntamiento y obsesionado tanto con los impuestos —porque, en su opinión, el municipio despilfarraba los ingresos injustamente— como con las cuentas escolares, sus dos ideas fijas se agravaron cuando el municipio decidió incrementar los tributos locales para poder construir una nueva escuela. Nadie sospechó de él cuando entraba y salía del centro, acumulando cajas en el nuevo edificio donde empezó a esconder detonadores, dinamita y pyrotol (un explosivo que se usó durante la I Guerra Mundial) porque llevaba la tesorería de la Junta Escolar.

La mañana del **18 de mayo de 1927**, Andrew acabó con la vida de su esposa de un golpe, abandonando su cuerpo sobre una carretilla; encerró a los animales para matarlos uno a uno y voló su granja antes de hacer explotar otros dos potentes artefactos incendiarios: uno dentro de la escuela (donde, por fortuna, no llegó a estallar toda la carga que el asesino había colocado en los sótanos) y otro en su propio coche, que detonó disparándolo con un arma, delante del director del centro escolar. El propio criminal pereció como consecuencia de la onda expansiva.

Cuando la policía llegó a la destrozada granja de los Kehoe, encontró un cartel de madera amarrado a la verja donde se podía leer: **Criminals are made, not born** (*los criminales no nacen, se hacen*).



Transforma tu **ASESORÍA** en un **DESPACHO EFICIENTE**

Conect@ con tus Clientes



Consigue tu **ASESORÍA Online**

Desde sólo **40€**/MES + IVA^(*)

(SIN CAMBIAR TUS PROGRAMAS)

Gestión Interna del Despacho

Acceso directo a las aplicaciones desde tu Web

Facturación Online para 4 clientes con Conect@ hacia tu contabilidad

Portal Asesor con Gestor Documental (100GB y sin límite de empresas)

Volcado de datos a DSI - A3 Software - SAGE - Glasoft - Comeralia - Aplifisa

Una CUOTA, lo incluye TODO: Servidores, programas, mantenimiento...

SIN Inversión

SIN Instalaciones

SIN Permanencia

SIN Problemas

CON Soporte Técnico

CON Actualizaciones

CON Copias Diarias

CON Acceso Seguro

a^{on}Solutions®

más información

902 121 009

info@aonsolutions.es

www.aonsolutions.es

* Oferta para asociados de AECE. El PVP indicado es para el primer año. Consulte condiciones.

A silhouette of a person jumping is visible in the upper right corner against a sunset sky. The sky transitions from a pale blue at the top to a bright orange and yellow near the horizon where the sun is setting. The large number '2016' is rendered in a bold, black, sans-serif font, appearing as a silhouette against the bright background of the sunset.

2016

La **aece** les desea unas entrañables Fiestas y un 2017 lleno de suerte

