

CONT4BL3

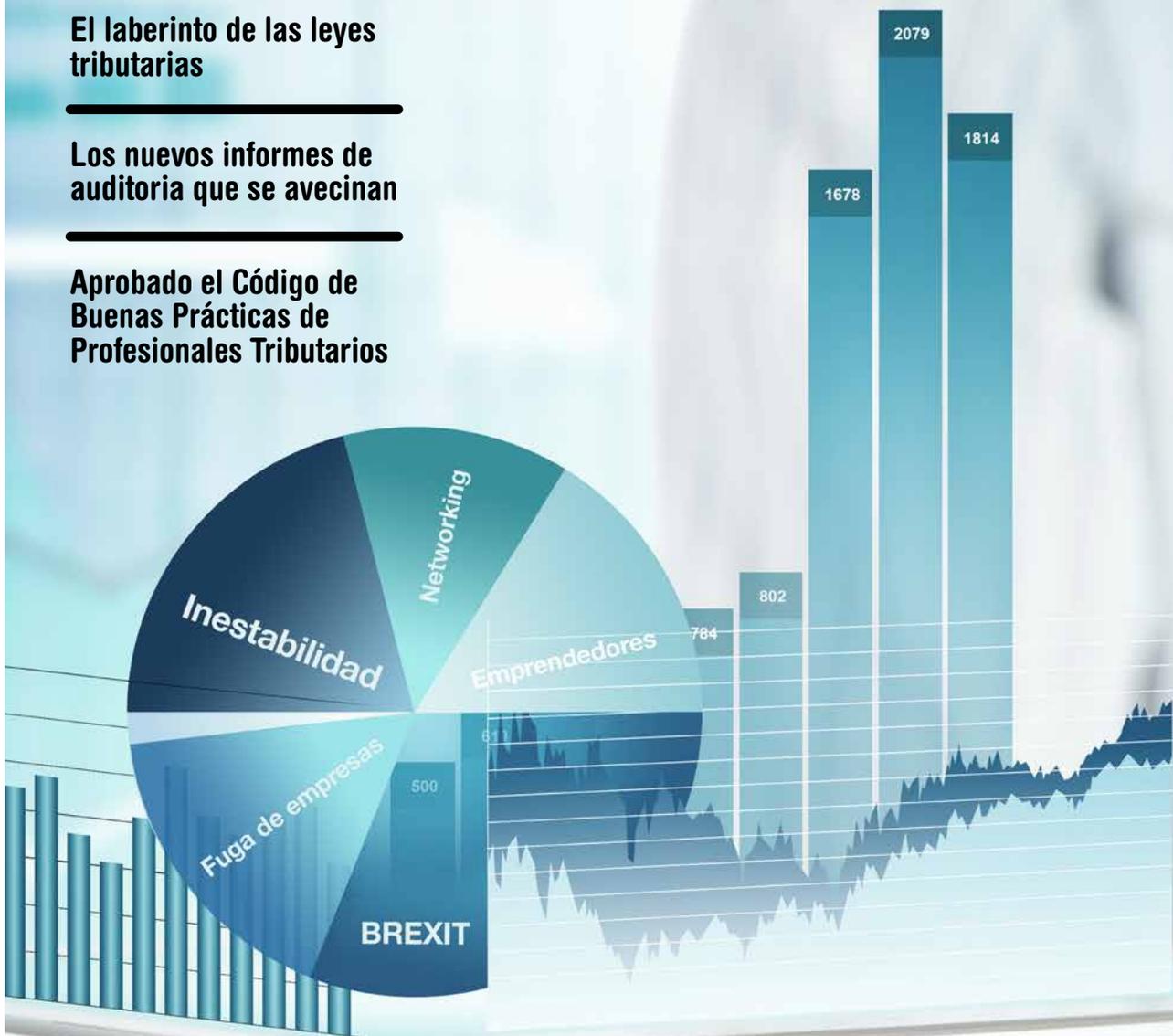
Número LXIV

IV Trimestre 2017

El laberinto de las leyes tributarias

Los nuevos informes de auditoría que se avecinan

Aprobado el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios

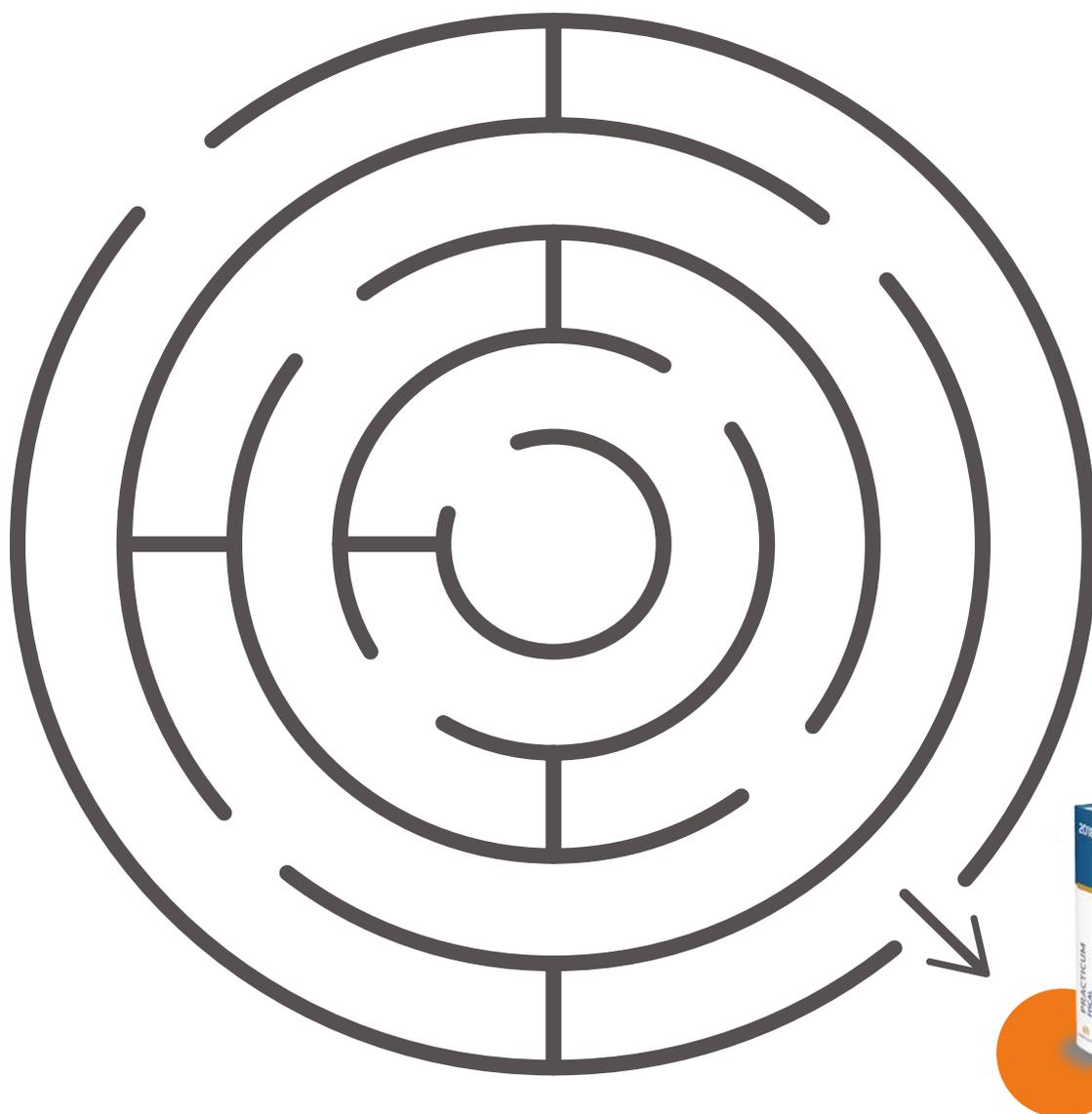


Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España

UNA BUENA OBRA TE AYUDA A ENCONTRAR LA MEJOR SALIDA

PRACTICUM FISCAL.

Resuelve de forma fácil y efectiva todas las dudas que puedan surgirte en el **área fiscal** en tu día a día.



INFÓRMATE EN:

900 40 40 47 · masinfo@thomsonreuters.com
www.thomsonreuters.es/es/tienda



the answer company™

THOMSON REUTERS®

Del colaborador social al intermediario fiscal

El 28 de noviembre de 2017 se aprobó el “Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios” en la 12ª sesión plenaria del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) define la relación cooperativa como “una relación del contribuyente con la administración tributaria basada en la cooperación y en la confianza mutua entre ambas partes que supone una voluntad de ir más allá del mero cumplimiento de sus obligaciones legales”.

Pero el análisis del concepto que ofrece la OCDE de “relación cooperativa” estaría incompleto si no se incluyera en él un eslabón esencial para el sistema como es la figura del colaborador social, cuyo papel como intermediario entre el contribuyente y la Administración se somete con este Código a ciertas pautas.

Las Asociaciones y Colegios de profesionales son una manifestación del principio de representación orgánica consagrado en la Constitución española que se hace efectivo mediante la participación ciudadana tanto en las tareas legislativas como en las demás funciones de interés general. Estas instituciones reciben amparo en cuanto satisfacen exigencias sociales de interés general, para que puedan participar eficazmente en el perfeccionamiento de los fines de la comunidad nacional.

Con carácter general las Asociaciones y Colegios de profesionales están llamados a cumplir una función esencial en nuestra sociedad tendente, entre otras, a la ordenación del ejercicio de las profesiones, la defensa de los intereses profesionales de los asociados y colegiados, la atención a los consumidores y usuarios de los respectivos servicios profesionales y la participación en la elaboración y modificación de los textos legales.

En el ámbito fiscal, su labor alcanza si cabe una dimensión aún mayor acorde con el peso de los tributos en la economía de España, donde se configuran como una parte importante de los ingresos públicos que sirven para sufragar los gastos principales en los que incurre el país y garantizar su sostenibilidad. Para lograr estos objetivos los contribuyentes deben cumplir de manera puntual e íntegra con sus obligaciones tributarias impositivas, correspondiendo a la Administración Tributaria recaudar el importe adecuado para poder garantizar que los ciudadanos reciben las ayudas y los servicios esperados de la sociedad, así como prevenir y combatir el fraude, la evasión y la elusión fiscal.

El buen funcionamiento del sistema tributario depende en gran medida de que se logre garantizar un equilibrio entre los derechos y las obligaciones de los contribuyentes y de las Administraciones Tributarias, siendo esencial en este punto el papel que juegan las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios. Su labor no se limita a actuar en calidad de representante del contribuyente, facilitando el conocimiento y comprensión de sus obligaciones fiscales y ayudando a cumplirlas, sino que se erigen –gracias al papel de intermediador y asesor de aquel– como un importante apoyo de la Agencia Tributaria en una de sus funciones más relevantes e importantes como es la prevención del fraude fiscal.



Finalmente, el Código de Buenas Prácticas de los Profesionales Tributarios debe contar con unos principios inspiradores y unos compromisos que tienen que ser asumidos por los intermediarios fiscales, las Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios y la Agencia Tributaria.

Una vez aprobado, el siguiente paso será la adhesión voluntaria de las Asociaciones al Código y, también de forma voluntaria, de los asociados que lo deseen. La adhesión produce automáticamente el reconocimiento de la figura del intermediario fiscal por la Agencia Tributaria que, acreditará públicamente a los profesionales adheridos, aumentando el factor reputacional de estos frente a sus clientes. Esta acreditación podrá verificarse mediante listados públicos en la web de la AEAT o un carnet profesional y la distinción de un logotipo propio.

En definitiva –en mi opinión– una evolución en las relaciones de la Agencia Tributaria con las Asociaciones, con los asociados-intermediarios fiscales y estos con sus clientes-contribuyentes que se ira implementando durante el próximo 2018.

Un año más llegó la Navidad. Te deseo unas felices y entrañables fiestas y un nuevo año en el que se vean cumplidas tus expectativas. Recibe un fuerte abrazo.

Juan Carlos Berrocal Rangel

Presidente



Editorial

Juan Carlos Berrocal Rangelpág. 03



Noticias incontables

Redacción CONTABL3pág. 05



35 Aniversario de la AECE

Redacción CONTABL3pág. 07



Práctica contable

Los nuevos informes de auditoría que se avecinan

Gregorio Labatut Sererpág. 10



Práctica fiscal

Aspectos conflictivos de la reducción por transmisión de la empresa familiar en el ISD

Adelaida Junquera Tempranopág. 17

Reforma de la plusvalía municipal y cuestiones sin resolver

Antonio Ibarra Lópezpág. 21



Novedades normativas

La nueva Ley de Contratos del Sector Público modifica la Ley del IVA y la LGT

Julio Bonmatí Martínezpág. 25



Opinión

El laberinto de las leyes tributarias

Raquel Domingo Martínezpág. 28



Legal

La financiación ilegal de los partidos políticos

Cristina Prietopág. 32



Actualidad tributaria

Despejando dudas sobre el domicilio social y el domicilio fiscal

Tomás Seco Rubiopág. 37



Instituciones

El Tribunal de Marcas de la Unión Europea [en Alicante]

Redacción CONT4BL3pág. 40



Webgrafía

El "phreaking" y el "wardriving"

Redacción CONTABL3pág. 43



In English

Recomendaciones a la Comisión de normas de Derecho Civil sobre robótica

.....pág. 44



Recensión

Geopolítica de las series o el triunfo global del miedo

Redacción CONTABL3pág. 46



Bibliografía

Redacción CONTABL3pág. 47



Anekdótico

La Hawala

Carlos Pérez Vaqueropág. 48



La contra

Des-pensar la AECE

Julio Bonmatí Martínezpág. 50

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

www.aece.es

Tirada: 5.000 ejemplares

Depósito legal: B-12007-2010

Número ISSN: 2013 - 732X

Publicidad, edición y coordinación:

nc ediciones

Neus Comas

Tel. 609 383 327

ncediciones@ncediciones.net

Redactor Jefe:

Carlos Pérez Vaquero [cpvaquero@gmail.com]

Diseño gráfico:

Take Out Disseny i Comunicació

Tel. 934 519 876

www.takeout.es

Imprime:

Litografía Rosés SA

Tel. 936 333 737

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.





Actividad corporativa

Sobre el cambio de plazos para presentar los modelos 347 y 184

Durante el pasado mes de septiembre, la Junta Directiva de la AECE presentó observaciones para mostrar su oposición a la modificación de fechas en el plazo de presentación de los modelos 347 y 184, prevista en el proyecto de Orden Ministerial. En el escrito se recogían las cuestiones sustantivas y normativas que motivan la oposición a la citada modificación; asimismo, la asociación lanzó una campaña en prensa exponiendo su posición.

Nota necrológica

El 13 de septiembre de 2017 falleció en Barcelona Fernando José Blázquez Garzón, habitual colaborador de la AECE como ponente en numerosas jornadas formativas. La Junta Directiva, en nombre y representación de la Asociación, traslada desde estas páginas sus condolencias y pésame a su familia. Descanse en paz.

Libro | Código Tributario

En octubre se presentó la coedición de la obra *El Código Tributario* publicada por la AECE y Wolters Kluwer con un contenido imprescindible, que se actualiza gracias al servicio SMARTECA de Wolters Kluwer. Para poder adquirirlo con un descuento del 10% sobre su PVP se deberá acreditar ser miembro de la AECE al realizar el pedido en la librería habitual.



Artículos de opinión

Durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2017 la AECE fue noticia, en diversos medios de comunicación impresos y digitales por distintas notas de prensa y artículos de opinión como por ejemplo: "Nuevas medidas para fomentar a los autónomos" por Tomás Seco Rubio; "Es el momento de solicitar la devolución del IVPEE, otro impuesto con supuesta naturaleza medioambiental" por Jesús Lara Navarro –en ambos casos, vocales de la Junta Directiva– y "Andorra: de paraíso fiscal a oasis europeo", por Juan Carlos Berrocal Rangel, presidente de AECE.

Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios

El 7 y el 28 de noviembre de 2017 se celebraron sendas sesiones del Grupo de Trabajo del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, en la Dirección General de la Agencia Tributaria, en Madrid, a las que acudió en representación de la AECE José Antonio Fernández García-Moreno, delegado de la AECE en Madrid.

En la sesión plenaria del Foro del 28 de noviembre, tal como desarrolla en el editorial de este mismo número de CONT4BL3, se aprobó por mayoría el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios; un paso más hacia el reconocimiento del colaborador social, como intermediario fiscal entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.



Jornada Autonómica sobre el cierre fiscal y contable 2017 celebrada en 21 ciudades



Fallo del VII Premio “Antonio Lázaro Cané”

Por unanimidad, el 7 de noviembre de 2017, el jurado del VII Premio AECE “Antonio Lázaro Cané” acordó declarar desierto el premio en esta convocatoria anual.

Consejo Asesor de ACCID

El 11 de diciembre de 2017 tuvo lugar la reunión del Consejo Asesor de la ACCID y del Consejo Asesor de la Agrupación de Profesores de ACCID en la sede del Colegio de Economistas de Cataluña. En el encuentro se presentó el plan estratégico de trabajo para 2018, con exposición de propuestas y sugerencia por parte de los asistentes. La AECE –como miembro del Consejo Asesor– estuvo representada por Filo Tió Pratdesaba, presidenta de la AECE Cataluña.

Libro I Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria

En noviembre lanzamos la coedición AECE - Tirant lo Blanch del libro “Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria”; edición especial solo para nuestros asociados. El libro que tiene un PVP de 159 € en las librerías, puede adquirirse por 115 € incluyendo los gastos de envío. Una obra dirigida por J. Andrés Sánchez Pedroche, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. La adquisición de este libro en papel da acceso al e-book gratis.



Eventos formativos

Congreso de Gerentes de ICTS

El 5 de octubre de 2017, nuestra asociación participó en el Congreso de Gerentes de Instalaciones Científico Técnicas Singulares celebrado en las instalaciones del Centro Nacional del Hidrógeno en Puertollano (Ciudad Real), con la ponencia “Fiscalidad en los Consorcios y la nueva regulación del IVA” impartida por Julio Bonmatí Martínez, presidente de la AECE en Madrid.

Jornada “Introducción a la Contabilidad y Fiscalidad en el Principado de Andorra”

El 15 de noviembre de 2017 se celebró en el Hotel Puerta América de Madrid la Jornada Nacional de Formación “Introducción a la Contabilidad y Fiscalidad en el Principado de Andorra”, convocada y organizada conjuntamente por la AECE y la *Associació de Comptables del Principat* (ACP); fue presidida por los presidentes de ambas asociaciones e intervinieron como ponentes Antoni Bisbal, socio director de *Crowe Horwath Alfa Capital*, y Albert Hinojosa, Director General de Tributos y Fronteras de Andorra.



23er. Foro Asesores de Wolters Kluwer

El 31 de octubre de 2017 AECE colaboró en el vigesimotercer Foro Asesores de Wolters Kluwer celebrado en los Teatros del Canal, de Madrid, asistiendo, en representación de la asociación, de José Antonio Fernández García-Moreno, delegado de la AECE en la Comunidad de Madrid. Todos los asistentes recibieron un ejemplar de la revista CONT4BL3.

Jornadas Autonómicas sobre “Cierre Contable y Fiscal 2017”

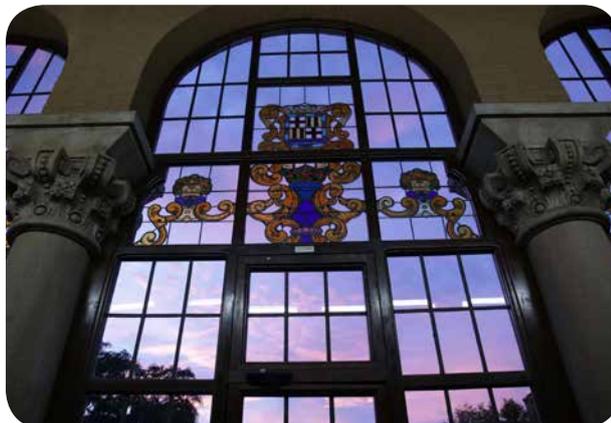
El ciclo de jornadas formativas autonómicas se celebró del 23 de octubre al 22 de noviembre de 2017 en 21 ciudades. Los ponentes analizaron, de forma muy práctica, cómo abordar el cierre contable del ejercicio 2017 y su traslación y conciliación al resultado fiscal.

35 Aniversario de la AECE

Por Redacción CONT4BL3

Durante 2017 hemos celebrado diversos actos para conmemorar el trigésimo quinto aniversario de la AECE y, como colofón de la efeméride, el 24 de noviembre de 2017 nos reunimos en Barcelona bajo el lema “AECE 35 años de compromiso, vocación y servicio”, en el Aula Magna la Casa de Convalecencia del Hospital de Sant Pau –edificio declarado patrimonio cultural de la humanidad por la UNESCO– ubicado en el histórico recinto modernista del Hospital de la *Santa Creu i Sant Pau* de la capital catalana; sin duda, un marco incomparable para una ocasión única. Un éxito de asistencia y participación en un acto reservado exclusivamente para nuestros asociados.

Joaquín Concejo Fernández, vocal de la Junta Directiva, dio la bienvenida a los asistentes y presentó el acto que comenzó con la ponencia que impartió Julio Bonmatí Martínez, presidente de la AECE en la Comunidad de Madrid, dividiendo su intervención en dos partes: “Los conceptos jurídicos y normativa no



tributaria aplicable como argumento de apoyo para las alegaciones en los procedimientos tributarios” y “El elemento subjetivo en la sanción tributaria”. Los asistentes siguieron con atención las explicaciones y su aplicación práctica a la hora de interponer alegaciones, recursos y reclamaciones.

A continuación, Juan Carlos Berrocal Rangel, presidente de la AECE, y Marta Diez-Rábago de San Juan,



Julio Bonmatí exponiendo “El elemento subjetivo de la sanción tributaria”



Joaquín Concejo ejerció de presentador y moderador



Juan Carlos Berrocal y Marta Diez-Rábago hablaron del “Pasado, presente y futuro de la AECE”





Jesús Bernal, vocal de la Junta Directiva, analizó la póliza del seguro de responsabilidad civil de la AECE



Jesús Lara, presidente de la comisión de formación, explicó las jornadas formativas celebradas



vocal de la Junta, analizaron la historia de la asociación desde su creación hasta nuestros días, manifestando que "(...) la AECE, en sus 35 años de compromiso, vocación y servicio se ha posicionado como un referente de las entidades que agrupan a los profesionales del sector, ha logrado el reconocimiento de la sociedad y se encuentra a la vanguardia de la formación e información en materia contable y tributaria". Ambos ponentes agradecieron a cuantos han trabajado para la AECE durante todos estos años, empezando por los socios fundadores, dos de los

cuales estaban presentes –Manuel Garrido y Jaume Torres–; al que fuera presidente durante más de 23 años –Antonio Lázaro–; a los anteriores presidentes y vocales de las juntas directivas, los delegados, empleados, ponentes, colaboradores, proveedores y a todos los asociados por los logros conseguidos.

Posteriormente, el profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Barcelona, José María Gay de Liébana i Saludas, analizó los balances de situación de tres de compañías aéreas, con diferentes formas de gestión en cuanto a



José María Gay de Liébana y Juan Carlos Berrocal



De dcha. a izda.: Juan Carlos Berrocal, actual presidente; Manuel Garrido, socio fundador; Antonio Lázaro, presidente durante 23 años; y Jaume Torres, también socio fundador



El profesor José M^a Gay de Liébana explicó su visión de la situación económica actual en España



los activos y la traslación del resultado contable al fiscal. Asimismo, expuso –con su habitual y particular ímpetu comunicativo– las cuentas de Abengoa, Banco Popular, El Corte Inglés, Inditex, etc. terminando con el entusiasta aplauso de los asistentes.

Para concluir el ciclo de intervenciones, Layla Dworin, experta en Historia Moderna y Contemporánea (UAB), compartió con entusiasmo algunas “Curiosidades e historia de la construcción del Hospital de la Santa Creu i Sant Pau de Barcelona”.

Por último, la cena corporativa se celebró en las mismas instalaciones y, al llegar a los postres, Antonio Lázaro y Juan Carlos Berrocal hicieron entrega de unos diplomas de mérito a los delegados provinciales en reconocimiento a la labor que realizan en la organización y coordinación de los actos que AECE celebra en cada Comunidad, y de un obsequio a los empleados de la Asociación que fueron felicitados públicamente por su labor.



La historiadora Layla Dworin relató algunas curiosidades de la construcción del Hospital de Sant Pau



Cuatro socias que acudieron al acto



La cena-clausura se celebró en el comedor del mismo recinto



Juan Carlos Berrocal agradeció la asistencia a todos los comensales, y a los fundadores, junta directiva, delegados provinciales, y personal de la AECE, el trabajo realizado

Los nuevos informes de auditoría que se avecinan

Por Gregorio Labatut Serer

Profesor de la Universidad de Valencia (Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía)

Introducción

La revisión de las Normas Internacionales de Auditoría, en cuanto al contenido del informe de auditoría, ha hecho que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) las haya adaptado mediante la Resolución de 23 de diciembre de 2016, del ICAC, por la que se publica la modificación de determinadas Normas Técnicas de Auditoría y del Glosario de términos¹.

Estos nuevos informes ya han entrado en vigor, siendo de aplicación obligatoria para los auditores de cuentas y sociedades de auditoría en el desarrollo de los trabajos de auditoría de cuentas referidos a cuentas anuales o estados financieros correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 17 de junio de 2016, así como a los estados financieros intermedios correspondientes a dichos ejercicios económicos. En consecuencia, en el caso de que el cierre del ejercicio se produzca el 31 de diciembre, **es de aplicación ya para la auditoría de los estados financieros de 2017.**

Con estos nuevos informes, que tienen un contenido mucho mayor, se pretende que los usuarios de la información contable tengan una idea más precisa de cuál es la situación financiera de la empresa, pues ya no solo se opina sobre si las cuentas anuales presentan la imagen fiel sino que, además, se da información sobre las incertidumbres y riesgos más significativos inherentes a la sociedad, además de explicar qué es una auditoría y el valor añadido que puede proporcionar a los usuarios de la información contable.

Por lo tanto, el nuevo informe de auditoría será un informe largo de varias páginas, en contraposición con el informe actual que era más corto, de una sola página o dos como mucho, donde solamente se ponía de manifiesto la opinión del auditor (modificada o no modificada) y poco más. De esta forma, los nuevos informes de auditoría cambian totalmente de enfoque, intentando dar una respuesta a lo que esperan los usuarios del auditor.

A partir de ahora nos tendremos que acostumbrar a informes largos de muchas páginas, en los que el aspecto fundamental seguirá siendo la opinión del auditor (será el primer apartado del nuevo informe),

Con estos nuevos informes se pretende que los usuarios de la información contable tengan una idea más precisa de cuál es la situación financiera de la empresa

pero luego tiene una serie de apartados, incluso anexos al informe, en los que se describirán aspectos críticos de la empresa, riesgos, incertidumbres, el trabajo que realiza el auditor y su responsabilidad, la responsabilidad de los administradores, etc. De este modo, en el informe no constará solamente la opinión del auditor sobre si las cuentas anuales reflejan la imagen fiel de la empresa o no; sino que también se pondrá de manifiesto otros aspectos que afectan al negocio de la entidad, como son los riesgos en los que se encuentra inmersa la empresa, el tratamiento que de ellos hace la gerencia y las incertidumbres sobre su futuro. Esto es, los nuevos informes van a evidenciar los problemas principales que puede tener la empresa, y cómo asume los riesgos en los que se encuentra inmersa, así como el trabajo realizado por el auditor (su respuesta). Se puede decir que **se trata de realizar una radiografía de la empresa, sus riesgos e incertidumbres y darla a conocer a los usuarios.**

De este modo, los nuevos informes de auditoría no consistirán solamente en la opinión, sino en exponer otras circunstancias de la empresa que puedan ayudar al lector a hacerse una imagen que va más allá de la expresión o no de la imagen fiel, describiendo una serie de circunstancias que afectan al negocio y a la institución y que hasta ahora no se exigían, de modo que pueden ofrecer una fotografía mucho más real sobre el posible futuro de la entidad.

1. Puede verse en el Boletín del ICAC, nº 108 de diciembre de 2016. <http://www.icac.meh.es/Temp/20170619221021.PDF>



Además, en el propio informe o bien en un anexo a él se describirá con todo detalle en qué consiste el trabajo del auditor de cuentas, para que el usuario sepa qué es una auditoría de cuentas y lo que le puede proporcionar y lo que no. De este modo se pretende que el usuario no se cree expectativas respecto a la auditoría distintas de lo que puede ofrecer.

También se dará información sobre quién es el responsable de las cuentas anuales y quién lo es sobre el control interno de la empresa, así como cuál es la responsabilidad que asume el auditor y su situación de independencia frente a la compañía auditada.

Esperemos que todo esto sea entendido por la propia empresa auditada, para que no crea que el auditor pretende solamente poner de manifiesto sus debilidades y publicarlo a todos, sino que lo que se pretende es que el lector comprenda los riesgos e incertidumbres del negocio y la forma que tiene la empresa de enfocarlos y mitigarlos. Esto ayuda muchísimo a la transparencia requerida en las empresas.

También comprobaremos si este nuevo enfoque del informe de auditoría puede ser entendido por los propios usuarios de los informes de auditoría y si pueden comprender que poner de manifiesto los aspectos más críticos del negocio, no supone una mala gestión de ellos.

Contenidos del nuevo informe de auditoría

Los párrafos del nuevo informe de auditoría, pasan a denominarse secciones y, además, tendremos dos modelos de informes:

- Informes para las empresas denominadas “Entidades de Interés Público” (EIP) e
- Informes para las demás empresas (que denominaremos empresas normales)

Las Entidades de Interés Público (EIP) son las empresas más grandes, esto es, aquellas que cotizan, están reguladas por el Banco de España, la CNMV o el Consorcio Nacional de Seguros, las instituciones de inversión colectiva de un tamaño considerable, fondos de pensiones además de las entidades que no coticen, pero sean muy grandes².

Evidentemente, los requisitos de información para este último colectivo de entidades son un poco más amplios y exigentes que para las demás (empresas normales), pero en ambos casos cambian mucho con respecto a los informes actuales.

En cualquier caso, hay que decir que la estructura del nuevo informe de auditoría, es prácticamente igual para las EIP que para las empresas normales, si bien es cierto que en las primeras se requiere un mayor nivel de información y desglose, que iremos apuntando adecuadamente a medida que expliquemos los distintos apartados del nuevo informe de auditoría.

De este modo, los apartados o secciones y su orden serán los siguientes:

1. **Título:** debe ser “Informe de auditoría independiente de cuentas anuales”. En el caso de estados financieros distintos a los de las cuentas anuales, el título del informe se adaptará a la denominación del estado financiero objeto de auditoría: “Informe de auditoría independiente de (...) estado financiero”.



2. Aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios o plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000 millones de euros o a 4.000 empleados, respectivamente. Para más información se puede ver el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, modificado por el Real Decreto 877/2015, de 2 de octubre.



2. **Destinatario:** se identificará a las personas físicas o jurídicas que encargaron el trabajo y a quienes vaya destinado. En este sentido, en el informe de auditoría se identificará a la persona o personas a quienes vaya destinado (normalmente a los accionistas o a los socios) y a quien hubiese efectuado el nombramiento en el caso de que este último no coincida con el destinatario.
3. **Opinión del auditor:** como sabemos la opinión puede ser opinión no modificada u opinión modificada (con salvedades, desfavorable o adversa y denegada). Incluirá también el apartado que en el antiguo informe de auditoría se denominaba “párrafo de alcance” en el que se identificará a la entidad cuyos estados financieros son auditados, identificación de cada uno de los estados financieros, se especificará la fecha que cubre cada estado financiero, y obviamente se manifestará la opinión.
4. **Fundamentos de la opinión:** este apartado se incluirá, en cualquier caso, sea la opinión modificada o no. Si la opinión es no modificada, se denominará “Fundamentos de la opinión no modificada”, mientras que, si la opinión es modificada, se denominará “Fundamentos de la opinión modificada”. También incluirá una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables relativos a la auditoría.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa), la presentación de la descripción de una cuestión que origina una opinión modificada en la sección “**Fundamento de la opinión con salvedades**” o, en su caso “**Fundamento de la opinión desfavorable**” debe facilitar la comprensión de los usuarios a quienes se destinan los estados financieros y ayudar a identificar dichas circunstancias.

Se especificará también el marco normativo aplicable, se hará referencia a la sección del informe de auditoría donde se hace referencia a la responsabilidad del auditor, se hará una declaración de que el auditor es independiente de la entidad de conformidad con los requerimientos de ética aplicables y que no se han prestado a la empresa servicios distintos a los de auditoría, que hayan afectado a la independencia.
5. **Incertidumbres sobre empresa en funcionamiento:** este apartado solamente se incluirá cuando existan dudas sobre la aplicación del principio de gestión continuada por parte de los administradores, pero el auditor está de acuerdo con la aplicación de dicho principio. En este caso, puede suceder:
 - a) Que la incertidumbre material se revele adecuadamente en la memoria de los estados financieros. En este caso, el auditor expresará una opinión no modificada y el informe de auditoría incluirá una sección separada con el subtítulo “Incertidumbre sobre empresa en funcionamiento” para:
 1. Llamar la atención sobre la nota explicativa de los estados financieros; y
 2. Manifestar que dichos hechos o condiciones indican que existe una incertidumbre material que puede generar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que el auditor no expresa una opinión modificada en relación con la cuestión.
 - b) Que la información revelada acerca de la incertidumbre material en los estados financieros no es adecuada o sea incompleta, en este caso, el auditor:
 1. Expresará una opinión con salvedades o una opinión desfavorable (adversa) por omisión, y
 2. En la sección “Fundamento de la opinión con salvedades” o “Fundamento de la opinión desfavorable (adversa)” del informe de auditoría, indicará que existe una incertidumbre material que puede gene-





rar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y que los estados financieros no revelan adecuadamente esta cuestión.

Obsérvese que esta sección se incluirá cuando hay incertidumbre sobre la continuidad de la empresa, los administradores hayan seguido aplicando el principio de gestión continuada y lo hayan justificado muy bien en la memoria de las cuentas anuales; asimismo, que el auditor está de acuerdo con ello y que lo único que pretende es llamar la atención del lector sobre este hecho. En este caso, a pesar de las dudas, es factible que la empresa pueda continuar con sus operaciones por lo menos durante un año más.

También hay que decir que, si los administradores han aplicado el principio de gestión continuada, y no lo han informado bien, o si los auditores no están de acuerdo con ello, la opinión sería desfavorable y se justificaría en el párrafo de “Fundamentos de opinión desfavorable”.

6. **“Cuestiones clave de la auditoría” o “aspectos más relevantes de la auditoría”**: este apartado es uno de los cambios más significativos en los nuevos informes de auditoría. En él se describirán los riesgos más significativos de auditoría. La pregunta, puede ser: ¿Qué diferencia hay entre “cuestiones clave de auditoría” y “aspectos más relevantes de auditoría”?

En ambos casos se describen los riesgos más significativos que, según el juicio profesional del auditor, han sido de la mayor significatividad en la auditoría de los estados financieros

del periodo, pero en el caso de las auditorías de las EIP se denominará “cuestiones clave de auditoría” y en las empresas normales generalmente se denominará “aspectos más relevantes de la auditoría”.

La diferencia estriba en que se incluyan con mayor o menor detalle, la descripción de los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales (incluidas las debidas a fraude o error), un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

En cualquier caso, este va a ser uno de los apartados más polémicos y controvertidos del nuevo

informe de auditoría, pues en él se describirán las áreas más sensibles de la empresa, y aquellos puntos en los cuales hay más posibilidad de error material. Hablaremos con mayor detalle sobre este apartado después.

7. **Otra información**: en este apartado debe tenerse en cuenta aquella que se refiere al antiguo párrafo del informe de gestión. Con respecto al informe de gestión, los objetivos del auditor ahora serán:

- Verificar si existe una incongruencia material entre la otra información y los estados financieros y el conocimiento obtenido por el auditor durante su trabajo.
- También incluirá “Una opinión sobre la concordancia o no del informe de gestión con las cuentas correspondientes al mismo ejercicio, en el caso de que el citado informe de gestión acompañe a las cuentas anuales. Asimismo, se incluirá una opinión sobre si el contenido y presentación de dicho informe de gestión es conforme con lo requerido por la normativa que resulte de aplicación, y se indicarán, en su caso, las incorrecciones materiales que se hubiesen detectado a este respecto”.

8. **Responsabilidad en relación con los estados financieros**. Esta sección del informe de auditoría describirá la responsabilidad de la dirección. Se deberá identificar la responsabilidad del órgano

responsable de la formulación de las cuentas anuales (responsables del gobierno de la entidad), que serán responsables de la preparación de los estados financieros, del órgano

de control interno y de la valoración sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

9. **Responsabilidad del auditor en relación con la auditoría de los estados financieros**: se amplía muchísimo su explicación, y debido a su amplitud, esta información puede proporcionarse en el cuerpo del informe de auditoría o bien en un anexo del informe de auditoría, en cuyo caso el informe de auditoría hará referencia al anexo. Se explicará en qué consiste el trabajo del auditor. De este modo, se manifestará que los objetivos del auditor con su trabajo son:

- Obtener una seguridad razonable sobre si los estados financieros en su conjunto están li-

El apartado “cuestiones clave de la auditoría” o “aspectos más relevantes de la auditoría” va a ser una de las secciones más polémicas y controvertidas del nuevo informe de auditoría porque describe las áreas más sensibles de la empresa



bres de incorrección material debida a fraude o error; y

- Emitir un informe de auditoría que contenga la opinión del auditor.

También se explicará que **una seguridad razonable es un alto grado de seguridad**, pero no garantiza que una auditoría realizada de conformidad con las NIA siempre detecte una incorrección material cuando existe. Sobre el término de “seguridad razonable”, en nuestra opinión, a pesar de ser cierto lo que se indica, y que la opinión se fundamenta en la evidencia encontrada por el auditor, pero que desde luego esta evidencia no es ni más ni menos, que una “seguridad razonable” de que no existen errores materiales. Ahora bien, eso no garantiza que estos no puedan existir.

Quizá en este caso, nos podemos preguntar ¿cómo tomarán esto los usuarios de la información contable? ¿Qué pensarán aquellos que no están familiarizados con la auditoría? Personalmente a mí esto me preocupa.

También, se tendrá que manifestar que las incorrecciones pueden deberse a fraude o error, y alternativamente:

- Describir que se considerarán materiales si, individualmente o de forma agregada, puede preverse razonablemente que influyan en las decisiones económicas que los usuarios toman basándose en estos estados financieros; o
- Proporcionará una definición o descripción de la importancia relativa de conformidad con el marco de información financiera aplicable.

Además, se podrá proporcionar en un Anexo, la siguiente información:

1. Que es una auditoría de cuentas
2. Identificación de los riesgos debidos a incorrección material o fraude
3. Conocimiento del control interno
4. Evaluación de si las políticas contables aplicadas y las estimaciones son razonables
5. Conclusión sobre la razonabilidad del principio de empresa en funcionamiento
6. Evaluación global del contenido y estructura de las cuentas anuales
7. Conclusión sobre la imagen fiel
8. Comunicación con el comité de auditoría en el caso de EIP

10. Otras responsabilidades de información: este apartado solamente se incluirá cuando se trate de un informe de auditoría sobre cuentas anuales de una entidad de interés público. En este párrafo se deberán incluir, al menos, los siguientes apartados:

- a. Informe adicional para la comisión de auditoría [en Art. 10.2 e) del Reglamento (UE) n° 537/2014] se incluirá una confirmación de que la opinión de auditoría es coherente con lo manifestado en el informe adicional para la comisión de auditoría mencionado en el Art. 11 de dicho Reglamento;
- b. Periodo de contratación; y
- c. Servicios prestados además del de auditoría.

En cuanto a los párrafos denominados párrafo de énfasis y párrafo otras cuestiones:

- El **párrafo de énfasis** ya no tiene un lugar determinado en el informe de auditoría y dependerá de las circunstancias y el juicio del auditor. Normalmente, se puede situar el párrafo inmediatamente después de la sección “Fundamento de la opinión” para proporcionar el contexto adecuado para la opinión del auditor. Tendrá una aplicación muy limitada. Su utilización va a quedar muy relegada, casi exclusivamente para el caso de existencia de hechos posteriores al cierre que sean significativos y el auditor considere que se deben resaltar, o la existencia de una catástrofe grave que haya tenido, o continúe teniendo, un efecto significativo sobre la situación financiera de la entidad.
- Por su parte, la ubicación del **párrafo de “Otras cuestiones”** también dependerá de las circunstancias y el juicio del auditor. Este párrafo, puede incluirse después en la sección “Otra información” en un párrafo separado. Queda relegado casi exclusivamente al caso excepcional de que el auditor no pueda renunciar al encargo o para resaltar que el ejercicio anterior no fue auditado, o fue auditado por otro auditor, así como la opinión sobre los mismos.

11. Nombre del socio del encargo: con el número del ROAC.

12. Firma del auditor.

13. Dirección del auditor y en el caso de sociedad de auditoría dirección y número de ROAC de la sociedad.

14. Fecha del informe de auditoría.



Contenido de las secciones “cuestiones clave de auditoría” o “aspectos más relevantes de auditoría”

En ambos casos el objetivo es el mismo: **exponer los riesgos considerados más significativos de la existencia de incorrecciones materiales** (incluidas las debidas a fraude), **que en el desarrollo de la auditoría se hayan podido poner de manifiesto**; incluirá también un resumen de las respuestas del auditor a dichos riesgos y, en su caso, de las observaciones esenciales derivadas de los mencionados riesgos.

La diferencia entre uno y otro es la extensión y el contenido, más simplificado en el caso de “aspectos más relevantes de auditoría” para empresas normales. Las “cuestiones clave de auditoría” se utilizará para EIP, mientras que los “aspectos más relevantes de auditoría” para las entidades normales, a no ser que estas prefieran utilizar el primer formato.

Como hemos dicho, este apartado es uno de los cambios más significativos en los nuevos informes de auditoría. En él se describirán los riesgos más significativos de auditoría.

Ya tenemos ejemplos reales sobre esta nueva sección como consecuencia de los estados financieros intermedios depositados en la CNMV por las empresas cotizadas, obviamente se trata de la sección de “cuestiones clave de auditoría”. De este modo tenemos información sobre las “cuestiones clave de auditoría” en los informes de auditoría de estados intermedios consolidados, a 30 de junio de 2017, de las siguientes entidades: Grupo Banco Santander, Banco Popular, Grupo BBVA, Agencia Servicios de Mensajería, Grupo Bolsas y Mercados Españoles Sociedad Holding de Mercados y Sistemas Financieros, Liberbank, Grupo Banco Sabadell, Grupo Bankia y Grupo Bankinter.

Las cuestiones clave que se han mencionado en general, son por los siguientes riesgos más significativos:

- Deterioros, en concreto deterioro por riesgo de crédito. Deterioro de la cartera de préstamos y partidas a cobrar. Se realiza mediante estimaciones que son significativas y complejas. Además, se basan en modelos que suponen un elevado componente de juicio para la estimación de las pérdidas por deterioro de crédito. Deterioro por



LA SOLUCIÓN A LOS NUEVOS RIESGOS DEL EXPERTO FISCAL

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

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

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

COMPLIANCE - NUEVA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

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

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

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

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

NUEVO REGLAMENTO EUROPEO DE PROTECCIÓN DE DATOS

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

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

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



- riesgo de crédito y de activos inmobiliarios procedentes de adjudicaciones.
- Valoración del fondo de comercio.
- Recuperabilidad de activos fiscales.
- Provisiones por litigios diversos. Procedimientos de naturaleza administrativa, judicial, fiscal, legal, laboral, etc.
- Riesgo sobre controles de acceso a sistemas de información. La actividad tiene gran dependencia de los sistemas de tecnología de la información (TI), por lo que es necesario un control sobre el acceso a los mismos. Al ser sistemas complejos aumentan los riesgos sobre sistemas de información de la organización y, por tanto, sobre la información que procesan. Resulta crítico los aspectos como tecnología y operaciones, control sobre el mantenimiento y desarrollo de las aplicaciones y la seguridad sobre la explotación de los sistemas.
- Adquisición de otra entidad. En el caso del Banco Santander, la adquisición del Banco Popular Español.
- Clasificación y valoración de instrumentos financieros.
- Reconocimiento de ingresos.
- Cumplimiento de obligaciones legales sobre solvencia, en el caso de entidades financieras.
- Provisiones y pasivos contingentes relacionados con la oferta pública de suscripción de acciones.
- Pasivos por contratos de seguros.

Con esto tenemos ya algunas referencias sobre el posible contenido de la sección de cuestiones clave de auditoría. Obviamente son Empresas de Interés Público; tendremos que esperar para ver ejemplos de “Aspectos más relevantes de auditoría” para empresas normales, pero se irá por una línea parecida.

Conclusiones

Las diferencias entre el informe anterior de auditoría y los contenidos del nuevo informe, creo que han quedado patentes a lo largo del artículo; de todas formas, podemos decir que, tal y como puede observarse, el tamaño del nuevo informe de auditoría aumenta considerablemente.

En cuanto a los contenidos del nuevo informe de auditoría, con respecto al actual, tenemos que indicar lo siguiente:

- Como hemos dicho, el informe de auditoría pasará a ser un informe largo, con mucho más contenido que el informe actual, que era un informe corto.
- En el informe actual principalmente se enfocaba hacia la opinión del auditor, mientras que el futuro informe, la opinión será un apartado del mismo (el primer apartado), pero se va a dar mucha más información sobre la empresa, sobre sus riesgos y sobre las incertidumbres de su continuidad.
- Mucho más desarrollo de las responsabilidades del auditor y mucha mayor explicación sobre lo que es una auditoría.
- Información sobre la independencia del auditor y las amenazas a la misma, así como de la prestación de otros servicios.
- Se pone más énfasis también en el contenido del informe de gestión y en su concordancia con otra información, manifestando el auditor si existe algún problema de concordancia.
- Nuevo apartado de “incertidumbres sobre empresa en funcionamiento”; su contenido no es totalmente nuevo porque ya se ofrecía, pero en lo que se denomina párrafos de énfasis. Ahora se realizará en un párrafo separado, en aquellos casos en los que existan incertidumbres sobre la continuidad de la empresa, como por ejemplo una mala situación financiera, problemas de refinanciación, problemas de estructura financiera, desequilibrio entre el patrimonio neto y el capital, etc. En todos estos casos, ya no se utilizará un párrafo de énfasis para llamar la atención de los usuarios sobre esto, sino que se hará en este apartado separado.
- Pero el problema fundamental, va a estar, en nuestra opinión, en el denominado apartado “cuestiones clave de auditoría” o “aspectos más relevantes de la auditoría”, en el que se describirá aquellas áreas de mayor riesgo de incorrección material, debidas a fraude o error, de modo que se pondrá al descubierto las debilidades en el sistema de gestión de la empresa.



Aspectos conflictivos de la reducción por transmisión de la empresa familiar en el ISD

Especial referencia a los últimos pronunciamientos respecto del requisito de ejercicio y remuneración por funciones directivas

Por Adelaida Junquera Temprano

Socio de Grupo Atelier en Madrid

1. Sinopsis

El Tribunal Supremo, en su reciente sentencia de 12 de julio de 2017, dictada en recurso de casación para unificación de doctrina, otorga plena validez y eficacia a las declaraciones complementarias de IRPF presentadas, una vez iniciadas las actuaciones de comprobación referentes al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), a los efectos de determinar la concurrencia de los requisitos exigidos para aplicar la reducción por transmisión de empresa familiar.

¿Es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar sea, además, titular de alguna participación en el capital de dicha empresa?

En concreto, en el supuesto planteado en la sentencia, se admite la presentación de una declaración complementaria en el IRPF, que corrigió una serie de gastos deducibles que supuso un movimiento en la proporción de ingresos/gastos, de cara a demostrar el cumplimiento del requisito que exige que los rendimientos obtenidos de la actividad profesional en cuestión constituyan la principal fuente de renta del transmitente.

Esta sentencia no solo aporta una importante conclusión jurídica sino que abre la puerta a que algún contribuyente se plantee la posibilidad de presentar declaraciones complementarias para asegurar la concurrencia de estos requisitos, ejercicio que podrá ser o no recomendable atendiendo a cada caso concreto, pero para el que necesariamente debe tenerse en cuenta la interpretación que de estos requisitos hacen los diferentes Tribunales y órganos administrativos.

A lo largo de este artículo, repasaremos las principales cuestiones conflictivas que se plantean en torno a la reducción por transmisión de la empresa familiar, centrándonos en particular en los últimos pronunciamientos respecto del requisito de ejercicio y remuneración por funciones directivas.

2. Regulación de la reducción en la base imponible en la transmisión de la empresa familiar o de participaciones en entidades

El Art. 20.2.c) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, LISD) regula la reducción del 95 por 100 en base imponible aplicable a las transmisiones mortis causa de la empresa familiar, estipulando que deben cumplirse los siguientes requisitos:

- Que la adquisición corresponda al cónyuge, descendientes o adoptados de la persona fallecida.
- Que a la empresa individual, el negocio profesional o las participaciones en entidades transmitidos les sea de aplicación la exención regulada en el apartado octavo del Art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP).
- El adquirente no podrá realizar actos de disposición y operaciones societarias que, directa o indirectamente, puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de la adquisición.

A su vez, y para el caso de transmisiones inter vivos, el Art. 20.6 LISD establece que el mismo porcentaje de reducción del 95 por 100 resultará aplicable a las transmisiones inter vivos, siempre y cuando se cumplan, además de los requisitos antes expuestos, las siguientes condiciones adicionales:



- Que el donante tuviese sesenta y cinco años o más o se encontrase en situación de incapacidad permanente, en grado de absoluta o gran invalidez.
- Que si el donante viniere ejerciendo funciones de dirección, dejará de ejercer y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones desde el momento de la transmisión. A estos efectos, no se entenderá comprendida entre las funciones de dirección la mera pertenencia al Consejo de Administración de la sociedad.
- En cuanto al donatario, deberá mantener lo adquirido y tener derecho a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio durante los diez años siguientes a la fecha de la escritura pública de donación, salvo que falleciera dentro de este plazo.

3. Análisis de los requisitos exigidos por la normativa

Los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio se encuentran desarrollados en el Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre. Estos requisitos, en el caso de participaciones en entidades, son los siguientes:

- a) Que la entidad, sea o no societaria, no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario. A estos efectos, se exige que más de la mitad de su activo no esté constituido por valores o activos no afectos a actividades económicas. A la hora de determinar qué se entenderá por actividad económica habrá que atender a lo establecido por la normativa del IRPF.
- b) Que la participación del sujeto pasivo en el capital de la entidad sea al menos del 15 por 100, computada de forma individual, o del 20 por 100 conjuntamente con su cónyuge, ascendientes, descendientes o colaterales de segundo grado, ya tenga su origen el parentesco en la consanguinidad, en la afinidad o en la adopción.
- c) Que el sujeto pasivo ejerza efectivamente funciones de dirección en la entidad, percibiendo por ello una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y de trabajo personal.

Si la participación en la entidad es conjunta con alguna o algunas de las personas integrantes del grupo de parentesco, al menos una de dichas personas deberá cumplir los requisitos relativos a las funciones de dirección y a las remuneraciones derivadas de las mismas.

En el supuesto de que el causante fuera titular de participaciones en varias entidades y desarrollara en las mismas tareas directivas retribuidas, y siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en los apartados anteriores, en el cálculo del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada entidad respecto a la totalidad de los rendimientos del trabajo y de actividades económicas no deben computarse los rendimientos derivados del ejercicio de las funciones de dirección en las demás entidades.

A estos efectos, se establece que se considerarán funciones de dirección, que deberán acreditarse fehacientemente mediante el correspondiente contrato o nombramiento, los cargos de: presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente, siempre que el desempeño de cualquiera de estos cargos implique una efectiva intervención en las decisiones de la empresa.

4. Cumplimiento del requisito de ejercicio de funciones de dirección y aspectos conflictivos

4.1. Obligatoriedad o no en la exigencia de ser accionista de la entidad por parte de la persona del grupo familiar que ejerce las funciones de dirección

La principal cuestión que ha generado discusiones respecto a quién debe cumplir el requisito del ejercicio de funciones de dirección es la cuestión de si, para gozar de la bonificación fiscal del 95 por 100 por empresa familiar, es necesario que la persona que forma parte del grupo familiar y que cumple el requisito de ejercer funciones efectivas de dirección de la empresa familiar, percibiendo por ello la mayoría de sus rendimientos, debe, además, ser titular de alguna participación en el capital de dicha empresa.

Tradicionalmente, esta cuestión había venido siendo resuelta en sentido negativo por la Administración que interpretaba la norma en el sentido de entender que esta permite que la participación sea conjunta con alguno de los parientes mencionados, y cuando ello es así, permite también que las funciones de dirección sean ejercidas por alguno de estos parientes, pero siempre que sea alguno de los que ostentan la participación, no otros distintos, pudiéndose mencionar al respecto multitud de pronunciamientos (i.e. las consultas vinculantes V0307-04, de 25 de noviembre de 2004, y V1745-05, de 12 de septiembre de 2005).



Sin embargo, la cuestión había dado lugar a pronunciamientos dispares en sede de los tribunales (véase por ejemplo la sentencia 875/2014, de 3 de julio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en línea con la interpretación de la Administración; o la sentencia 5/2012, de 23 de enero, del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en sentido contrario).

En los últimos años, el Tribunal Supremo ha zanjado dicha polémica en sus recientes sentencias dictadas al respecto, afirmando que es irrelevante que la persona del grupo familiar que ejerce las funciones de dirección tenga o no una participación en la entidad, siendo suficiente con que esta participación recaiga en cualquier otro miembro de dicho grupo (entre otras, SSTs 1776/2016, de 14 de julio; y 1204/2016, de 26 de mayo).

4.2. Concepto de funciones de dirección

Respecto a las funciones de dirección, tal y como hemos señalado, la norma establece que se considerarán funciones de dirección determinados cargos (presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente) siempre que el desempeño de cualquiera de ellos implique una efec-

tiva intervención en las decisiones de la empresa.

Así, en determinadas ocasiones pueden generarse controversias a la hora de determinar si debe entenderse o no cumplido ese requisito, teniendo en cuenta que la cuestión relevante a la hora de determinar si este se cumple deberá ser determinar las funciones que se desempeñan realmente, con independencia de la denominación del cargo que se ostente.

En esta línea se ha manifestado el Tribunal Supremo, estableciendo que cualquiera que sea la denominación empleada para calificar las funciones de dirección desempeñadas en una entidad mercantil, lo realmente decisivo a efectos de la exención derivada de la titularidad de la actividad en el Impuesto sobre el Patrimonio y de la reducción que depende de la misma en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones será que tales funciones impliquen la administración, gestión, dirección, coordinación y funcionamiento de la correspondiente organización, no su denominación.

Así, el Tribunal Supremo ha llegado a establecer que la reducción debe aplicarse cuando pueda entenderse materialmente cumplido el requisito legal controvertido, sin que deban excluirse los supuestos en que los estatutos societarios prevén

Desarrollamos programas para asesorías desde 1992

Y ahora, mediante un acuerdo de colaboración,
**CONDICIONES MUY ESPECIALES PARA
LOS MIEMBROS DE LA ASOCIACIÓN**



Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España

glasof
informática

¡GRATIS!
HASTA ABRIL DE 2018

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

la gratuidad de los cargos de administración de la sociedad, si queda demostrada la existencia de una relación laboral entre el sujeto que ejerce efectivamente funciones directivas y la sociedad (i.e. entre otras sentencias de 18 de enero de 2016, rec. 2319/2015 y 2316/2015).

4.3. Ejercicio en el que debe cumplirse el requisito

Otra cuestión que ha generado ciertas controversias en la aplicación de la reducción objeto de análisis es la delimitación del ejercicio en el que se considera que se ha cumplido el requisito de percepción de remuneraciones por el causante o un miembro del grupo de parentesco por las funciones directivas desarrolladas.

A este respecto, en la resolución 2/1999, de 23 de marzo, la Dirección General de Tributos exigía que se atendiera «a los rendimientos percibidos durante el último período impositivo: en concreto, en el supuesto de sucesión mortis causa, habrá que atender, en principio, al período comprendido entre el primer día del año y la fecha de fallecimiento, que es el que coincide con el ejercicio impositivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del causante».

Siguiendo lo establecido en dicha resolución, el criterio de la Administración había consistido históricamente en afirmar que, cuando es el causante quien, al tiempo de fallecer, ejercía las funciones directivas, para determinar si se cumplen o no las condiciones exigidas por el Art. 20.2.c), habrá que tomar en consideración el período comprendido entre el día 1 de enero del año de su fallecimiento y aquel en que este tiene lugar.

Sin embargo, si quien ejercía las funciones de dirección no era el fallecido sino cualquier otro de los miembros del grupo familiar, de cara a la aplicación de la reducción controvertida hay que atender a los datos declarados del ejercicio de renta anterior a la muerte del causante (teniendo en cuenta la particularidad de que para aquel no se produce el devengo anticipado del IRPF en la fecha del fallecimiento).

Este criterio no fue mantenido por el Tribunal Supremo que, en su sentencia de 16 de diciembre de 2013, interpreta que, cuando quien ejerce las funciones de dirección es uno de los herederos dentro del ámbito de parentesco contemplado por la norma, el momento determinante para comprobar si concurren los requisitos para aplicar la reducción en la base imponible debe ser también el del ejercicio de fallecimiento del causante.

Los Tribunales Superiores de Justicia autonómicos han seguido dicho criterio interpretativo en diversas resoluciones, entre las que cabe señalar las sentencias 86/2016, de 4 de febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y 622/2016, de 2 de junio, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

Por el lado de la Administración, cabe reseñar que el Tribunal Económico Administrativo Central ha cambiado finalmente su criterio en el último año, adoptando el establecido por el Tribunal Supremo, en su resolución de 15 de septiembre de 2016 (Rec. 1701/2013) y tras refrendar dicho criterio en sus resoluciones de 18 de mayo de 2017 y 10 de octubre de 2017 (Rec. 7323/2014), convirtiéndolo en doctrina vinculante para la Administración Tributaria.





Reforma de la plusvalía municipal y cuestiones sin resolver

Por Antonio Ibarra López

Presidente AECE Murcia | Abogado | Asesor fiscal

Terminábamos el artículo de la edición anterior con estas palabras:

“Por último señalar que la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), el 2 de junio de 2017, elaboró un documento que remitió al Ministerio de Hacienda proponiendo una revisión integral del impuesto, o cuando menos adecuar el impuesto a la evolución real del mercado inmobiliario. Por lo que aventuramos que en un futuro breve escribiremos un nuevo artículo sobre este impuesto tras la reforma legislativa. Hasta la próxima”.

Continuamos. Desde las sentencias del Tribunal Constitucional (TC), los Ayuntamientos están en vilo a la espera de la reforma del impuesto, ante

la nulidad del impuesto cuando hay pérdidas. Dado que el TC consideró que no es legal imponer un impuesto cuando no se ha producido una ganancia económica, las Administraciones locales se pueden ver afectadas ante una merma importante de ingresos. Tinsa calculó en marzo de 2017, que durante los años de crisis unas 550.000 operaciones han tributado por plusvalías en negocios jurídicos en los que ha habido pérdidas. Se estima que podrían ser unos 2.500 millones de euros las devoluciones a realizar por los Ayuntamientos.

Por su parte, la propuesta de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) presentada al Gobierno fue doble. Por un lado:

- a) Adecuar el tributo a la evolución real del mercado inmobiliario, incorporando para el cálculo de la base imponible, coeficientes de variación del mercado inmobiliario del suelo para cada año, manteniendo la referencia al valor catastral; y, por otro,
- b) Establecer mecanismos para acreditar que no ha existido un incremento de valor.

El Gobierno, con cierta celeridad, ha aprobado un proyecto de Ley de reforma del TRLHL (Texto Re-

fundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). En este sentido destacamos que la reforma suprimirá la obligación de tributar a aquellos propietarios que sufran pérdidas al vender un inmueble, pero se gravarán las transmisiones de bienes desde el primer mes de antigüedad.

Así pues, se establece un nuevo supuesto de no sujeción en el Art. 104.5, cuando el sujeto pasivo **acredite y pruebe** la inexistencia de un incremento del valor, por la **diferencia** entre los **valores reales** de transmisión y adquisición del terreno:

En este artículo analizamos algunas cuestiones prácticas que han quedado sin resolver por la STS y por el proyecto de reforma

“No se producirá la sujeción al impuesto en las transmisiones de terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo acredite la inexistencia

de incremento de valor, por diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición del terreno”.

Por su parte, se suprime la exención para periodos inferiores a un año entre transmisión y transmisión y, por lo tanto, sujeta a tributación prorrateando el coeficiente anual en función del número de meses completos. Esto basado en el principio constitucional de la responsabilidad de todos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Además, Hacienda rebajará la carga fiscal sobre las viviendas que fueron compradas en los últimos años del *boom* inmobiliario y durante la crisis debido a la congelación de los coeficientes de actualización.

Según el borrador, en el caso de la venta de un inmueble “en principio” la escritura de la compra y la de la venta serán las que sirvan para determinar si se ha transmitido en pérdidas o no. Aunque la cuestión es más compleja y deberá ser analizada con detalle cuando esté en vigor la redacción final de la reforma.

Dicho lo anterior, analizamos algunas cuestiones prácticas que han quedado sin resolver por la STS y por el proyecto de reforma, así como otras cuestiones que plantean dudas en este manido impuesto.

1. ¿Cómo deberían actuar los Ayuntamientos hasta que se modifique la ley?

- **Los Ayuntamientos que tenga establecida la liquidación administrativa:** en nuestra opinión no deben aplicar automáticamente la fórmula establecida en la ley para el cálculo del impuesto. Previamente el Ayuntamiento tendría que ver si ha habido o no incremento de valor. A él le corresponde la carga de la prueba (105.1 LGT). TEAC 2 de febrero de 2017. Inicialmente podrían comparar las escrituras de adquisición y transmisión que el Ayuntamiento podría tener en sus archivos/bases de datos, para hacer un primer control sobre la existencia o no de ganancia. Es importante tener en cuenta que el obligado tributario ahora sí puede presentar cualquier medio de prueba y este no se puede rechazar automáticamente aplicando el Art. 110.4 TRLHL.
- **Los Ayuntamientos que tengan establecida la autoliquidación:** en caso de autoliquidaciones, será el contribuyente el que debe acreditar que no ha habido incremento y en lugar de presentar la autoliquidación (que no sería procedente, por no estar sujeta), en nuestra opinión, debería presentar un escrito justificativo con su prueba. Estaríamos en el caso de no sujeción; **no obstante, la prudencia del contribuyente debería ser presentar la autoliquidación a cero y justificación de la prueba básica.** Si el Ayuntamiento no está conforme, siempre puede practicar liquidación, no de forma automática, sino justificando que hay ganancia. **Una conclusión obvia: los Ayuntamientos se van a cargar de tra-**

bajo por la carga y práctica de la prueba para poder liquidar. A buen seguro que se cometerán muchos errores de procedimiento a los que habrá que estar atentos para la defensa de los intereses de nuestros clientes. El proyecto dice que: “el sujeto pasivo deberá declarar la transmisión no sujeta así como aportar las pruebas que acrediten la inexistencia de incremento de valor”. Pero no define ni concreta las pruebas.

2. ¿Debemos liquidar el impuesto en caso de ganancia real inferior a la ficticia (legal)?

Supongamos que el incremento de valor del terreno es de 5.000 euros y el impuesto por plusvalía asciende a 3.500 euros y además por ese beneficio habrá que tributar por IRPF. Recordemos que en la cuestión anterior era de aplicación para casos en los que no había incremento. No en los casos en los que el incremento real sea inferior al “ficticio legal”, por pequeño que sea y aunque sea confiscatorio.

La STSJ de Valencia de 20 de julio de 2015 habla de inconstitucionalidad por confiscatoriedad en el caso planteado. En un futuro habrá que ver como se resolverá sobre esta futura cuestión de inconstitucionalidad sobre este otro aspecto.

¿Y si el incremento de valor real es de 5.000 euros sin que llegue a ser confiscatoria e incremento por aplicación de la fórmula es de 10.000 euros? El JC nº 22 de Madrid por auto de 15 de diciembre de 2015 planteó en este supuesto, cuestión de inconstitucionalidad, que no ha sido admitida por el TC en

la misma fecha que las anteriores, 11 de mayo de 2017, pero el motivo de la inadmisión era que se alegaban que los valores catastrales eran desorbitados, y el TC dice que en su día se tenía que haber recurrido el valor catastral.

Ahora bien, ¿y si el valor catastral fuera correcto, y no se alegara, sino simplemente se está gravando más renta (ficticia) que la real? Creemos que la aplicación de la ley, y el





sistema por el que ha optado el legislador sería complicado que prosperase, pero si atenta al principio de capacidad económica y al principio de no confiscatoriedad sería planteable.

3. ¿Qué ocurre si los metros del inmueble reales (1.000 m²) son inferiores a los metros en catastro (1.300 m²)?

En este caso, qué duda cabe de que el valor del catastro del inmueble y por lo tanto la ganancia "ficticia" será superior a la real, dado que se están valorando 300 metros de más. ¿El contribuyente podría atacar la plusvalía por este error catastral?

Según la STSJ Andalucía de 17 de junio de 2016 (Granada): directamente no se puede atacar el ITP (por remisión al IIVTNU), pero sí dice el tribunal que se rectifique la superficie en el catastro con efectos retroactivos y entonces recurrir.

El problema es si estamos en autoliquidación de la plusvalía o en liquidación. Plazos. En caso de liquidación, el contribuyente debería recurrir al tiempo que solicita la rectificación en el catastro.

4. ¿Sería posible la reclamación del impuesto pagado incluso en caso de venta con beneficio?

Según el criterio de juzgados de lo contencioso-administrativo de Madrid, Santander o León también en los casos de venta con beneficio se pueden recurrir las liquidaciones o instar la rectificación de las autoliquidaciones. En este sentido, confirma el criterio de estos juzgados, que señala que **mientras no se dicte una nueva ley, los Arts. 107.1 y 2 y 110.4 LRHL están expulsados del ordenamiento jurídico y la administración no puede liquidar el IIVTNU, sencillamente porque carece de cobertura legal para ello en atención al principio de legalidad aplicable en materia tributaria, tanto si hay incremento como si no.** Literalmente:

"(...) a la vista de cuanto antecede entendemos en definitiva que la liquidación debe ser anulada, en cuanto girada en aplicación de preceptos expulsados del ordenamiento jurídico ex origine, cuyo resultado no puede ser reexaminado a la vista del resultado de prueba pericial para la que se carece de parámetro legal (comparación

Enviar, recibir, comunicar. Lo hacemos bien.



MAIL BOXES ETC.

15% DTO.
ENVÍO
NACIONAL

20% DTO.
ENVÍO
INTERNACIONAL

ENVÍOS
NACIONALES &
INTERNACIONALES

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

OFERTA &
PACK ASOCIADOS
AECE

POR SOLO
699€

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

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

DISEÑO &
IMPRESIÓN

15%
DESCUENTO

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

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



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

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



de valores escriturados, comparación de valores catastrales, factores de actualización, aplicación de normas de otros impuestos...) en ejercicio o forma de actuación expresamente rechazado, pues implicaría continuar haciendo lo que expresamente el tribunal constitucional rechaza esto es “dejar al arbitrio del aplicador tanto la determinación de los supuestos en los que nacería la obligación tributaria como la elección del modo de llevar a cabo la determinación del eventual incremento o decremento”, determinación que el Constitucional insiste queda reservada al legislador, al que debe entenderse dirigida la aclaración del alcance o significado de la inconstitucionalidad declarada, no al aplicador del derecho, que con ello habría de quebrantar principios de seguridad jurídica y de reserva de ley en materia tributaria, que en definitiva han determinado la declaración de inconstitucionalidad”.

5. ¿Se devenga la plusvalía en caso de disolución de comunidades de bienes?

La Dirección General de Tributos en su CV 1702, de 19 abril de 2016, señala que si la única forma posible de adjudicación de los bienes es adjudicárselos a un comunero con la obligación de compensar al otro, como consecuencia de que la cosa común resulte ser indivisible o pueda desmerecer mucho por su división, en este supuesto no existirá exceso de adjudicación, ya que dicha adjudicación es el resultado de la necesidad de no perpetuar la indivisión que ninguno de los comuneros se encuentra obligado a soportar. No habrá devengo del impuesto.

El TEAC en su resolución de 29 de noviembre de 2011 dijo que la indivisibilidad-inevitabilidad no se predica de los bienes uno a uno, sino de la comunidad al tiempo de hacer la disolución (en este caso había varias propiedades).

Los recursos de los contribuyentes para recuperar la plusvalía dependerán del régimen de liquidación o autoliquidación. Aquí, creemos que si es posible

la vía del 217 LGT revisión de actos nulos de pleno derecho, ya que estas operaciones nunca habrían estado sujetas.

6. Pacto entre partes por el que el comprador debe pagar la plusvalía ¿quién puede recurrir?

El pacto entre particulares sí resulta válido, pero cuando un profesional es el transmitente (promotor inmobiliario o entidad financiera) y el adquirente un consumidor no resulta válido, por ser cláusula abusiva y afectar a los derechos de los consumidores y usuarios. STS 22 de diciembre de 2014.

La LGT en su Art. 17.5 señala que “los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico privadas”.

Está claro que el sujeto pasivo seguirá siendo el transmitente y con él, se tiene que relacionar la administración pública. La cuestión es ¿existiendo el pacto puede el comprador recurrir si este ha pagado la plusvalía?

En primer lugar, la posición de sujeto pasivo, según hemos comentado no se ve alterada; no obstante, la STSJ de Andalucía (Granada) de 21 de noviembre de 2016, no admite legitimación procesal a quien no es sujeto pasivo, a pesar de que reconoce un interés directo, propio, cualificado y específico, y todo ello con base en la STS de 13 de mayo de 2010.

Por su parte la STSJ de Madrid de 22 de diciembre de 2015, un año antes, con base en la misma sentencia del TS da la razón al recurrente, ya que una cosa es la titularidad de la relación jurídica y otra el interés de quien ha asumido la obligación del impuesto, y todo ello con base el Art. 19.1 de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Una reflexión: el Art. 19.1.a) de la Ley 29/1998 de la Jurisdicción Contencioso-administrativa dice que están legitimados ante el orden jurisdiccional contencioso administrativo las personas físicas o jurídicas que ostenten un derecho o interés legítimo.

Vemos pues, que se hace necesaria una reforma, con un poco más de profundidad. Reforma que hace años que está planteada y que no llega, y que, ahora, fruto de las STS del pasado mes de mayo se pone “un parche al impuesto”, dejando a un lado cuestiones y problemas sin resolver. En cualquier caso, bienvenida y esperemos que entre en vigor pronto lo que ya está aprobado como proyecto.

La nueva Ley de Contratos del Sector Público modifica la Ley del IVA y la LGT

Por Julio Bonmatí Martínez

Director CONT4BL3

Los profesionales –y también los ciudadanos– debemos ser conscientes, por razones obvias, de que el mero transcurso del tiempo tiene una influencia decisiva en el Derecho, pues las normas nacen con una vocación de permanencia temporal y transitoria, en la medida que el ordenamiento jurídico debe evolucionar para adaptarse, acomodarse y dar respuestas a nuevas situaciones jurídicas antes desconocidas.

Es habitual que el legislador modifique normativa tributaria con ocasión de la sanción, promulgación y publicación de normativa no tributaria, lo cual no debe extrañarnos sobre la base de lo antedicho, en cuanto a la adaptación jurídica a la nueva realidad, pues las nuevas situaciones con matices económico-jurídicos distintos alteran los hechos imposables acaecidos desde la nueva óptica nacida al ordenamiento, lo que requiere la revisión de la norma tributaria.

Así ha ocurrido una vez más con la modificación que ha introducido la publicación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (BOE del 9), en la Ley 37/1992, del IVA, y en la Ley 58/2003, General Tributaria. Modificaciones consistentes en lo siguiente:

Primero: con la **disposición final décima** de la mencionada Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, se **modifica el número 8º del Art. 7 de la Ley 37/1992, del IVA**, que queda redactado de la siguiente forma; no estarán sujetas al impuesto:

«8º A) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas directamente por las Administraciones Públicas, así como las entidades a las que se refieren los apartados C) y D) de este número, sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria.

B) A estos efectos se considerarán Administraciones Públicas:

- a) La Administración General del Estado, las Administraciones de las Comunidades Autónomas y las Entidades que integran la Administración Local.
- b) Las Entidades Gestoras y los Servicios Comunes de la Seguridad Social.
- c) Los Organismos Autónomos, las Universidades Públicas y las Agencias Estatales.
- d) Cualesquiera entidad de derecho público con personalidad jurídica propia, dependiente de las anteriores que, con independencia funcional o con una especial autonomía reconocida por la Ley tengan atribuidas funciones de regulación o control de carácter externo sobre un determinado sector o actividad.

No tendrán la consideración de Administraciones Públicas las entidades públicas empresariales estatales y los organismos asimilados dependientes de las Comunidades Autónomas y Entidades locales.

C) No estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados en virtud de los encargos ejecutados por los entes, organismos y entidades del sector público que ostenten, de conformidad con lo establecido en el artículo 32 de la Ley de Contratos del Sector Público, la condición de medio propio



personificado del poder adjudicador que haya ordenado el encargo, en los términos establecidos en el referido artículo 32.

D) Asimismo, no estarán sujetos al Impuesto los servicios prestados por cualesquiera entes, organismos o entidades del sector público, en los términos a que se refiere el artículo 3.1 de la Ley de Contratos del Sector Público, a favor de las Administraciones Públicas de la que dependan o de otra íntegramente dependiente de estas, cuando dichas Administraciones Públicas ostenten la titularidad íntegra de los mismos.

E) La no consideración como operaciones sujetas al impuesto que establecen los dos apartados C) y D) anteriores será igualmente aplicable a los servicios prestados entre las entidades a las que se refieren los mismos, íntegramente dependientes de la misma Administración Pública.

F) En todo caso, estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que las Administraciones, entes, organismos y entidades del sector público realicen en el ejercicio de las actividades que a continuación se relacionan:

- a') Telecomunicaciones.
- b') Distribución de agua, gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía.
- c') Transportes de personas y bienes.
- d') Servicios portuarios y aeroportuarios y explotación de infraestructuras ferroviarias incluyendo, a estos efectos, las concesiones y autorizaciones exceptuadas de la no sujeción del Impuesto por el número 9.º siguiente.
- e') Obtención, fabricación o transformación de productos para su transmisión posterior.
- f') Intervención sobre productos agropecuarios dirigida a la regulación del mercado de estos productos.
- g') Explotación de ferias y de exposiciones de carácter comercial.
- h') Almacenaje y depósito.
- i') Las de oficinas comerciales de publicidad.
- j') Explotación de cantinas y comedores de empresas, economatos, cooperativas y establecimientos similares.
- k') Las de agencias de viajes.
- l') Las comerciales o mercantiles de los Entes públicos de radio y televisión, incluidas las relativas a la cesión del uso de sus instalaciones.
- m') Las de matadero».

También con la Ley 9/2017 **se modifica el número 3º del apartado dos del Art. 78 de la Ley 37/1992,**

del IVA, que queda redactado de la siguiente forma:

«78. Dos.3º. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto.

Se considerarán vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al Impuesto las subvenciones establecidas en función del número de unidades entregadas o del volumen de los servicios prestados cuando se determinen con anterioridad a la realización de la operación.

No obstante, no se considerarán subvenciones vinculadas al precio ni integran en ningún caso el importe de la contraprestación a que se refiere el apartado Uno del presente artículo, las aportaciones dinerarias, sea cual sea su denominación, que las Administraciones Públicas realicen para financiar:

- a) La gestión de servicios públicos o de fomento de la cultura en los que no exista una distorsión significativa de la competencia, sea cual sea su forma de gestión.
- b) Actividades de interés general cuando sus destinatarios no sean identificables y no satisfagan contraprestación alguna».

Igualmente **se modifica el apartado cinco del Art. 93 de la Ley 37/1992, del IVA,** que queda redactado de la siguiente forma:

«93.Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de unas y otras operaciones en función de un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones sujetas al Impuesto, incluyéndose, a estos efectos, las operaciones a que se refiere el artículo 94.Uno.2.º de esta Ley. Este criterio deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

A estos efectos, podrá atenderse a la proporción que represente el importe total, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las operaciones sujetas al Impuesto, respecto del total de ingresos que obtenga el sujeto pasivo en cada año natural por el conjunto de su actividad.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin



perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley y, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a las actividades de gestión de servicios públicos en las condiciones señaladas en la letra a) del artículo 78.Dos.3º de esta Ley».

Y, por último, nos queda por destacar que con respecto a la Ley del IVA, la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público **suprime el número 4.º del apartado tres del Art. 78.**

Segundo: a su vez mediante la disposición final undécima, la Ley 9/2017 procede a la **modificación de la disposición adicional primera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, que queda redactada en los siguientes términos:

«Disposición adicional primera Prestaciones patrimoniales de carácter público.

1. Son prestaciones patrimoniales de carácter público aquellas a las que se refiere el artículo 31.3 de la Constitución que se exigen con carácter coactivo.

2. Las prestaciones patrimoniales de carácter público citadas en el apartado anterior podrán tener carácter tributario o no tributario.

Tendrán la consideración de tributarias las prestaciones mencionadas en el apartado 1 que tengan la consideración de tasas, contribuciones especiales e impuestos a las que se refiere el artículo 2 de esta Ley.

Serán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributario las demás prestaciones que exigidas coactivamente respondan a fines de interés general.

En particular, se considerarán prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias aquellas que teniendo tal consideración se exijan por prestación de un servicio gestionado de forma directa mediante personificación privada o mediante gestión indirecta.

En concreto, tendrán tal consideración aquellas exigidas por la explotación de obras o la prestación de servicios, en régimen de concesión o sociedades de economía mixta, entidades públicas empresariales, sociedades de capital íntegramente público y demás fórmulas de Derecho privado».

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





El laberinto de las leyes tributarias

Por Raquel Domingo Martínez

Abogada

Nadie escapa ya al laberinto de las leyes tributarias. Ni el ciudadano, al que se le exige contribuir al sostenimiento de los gastos públicos mediante una amalgama de preceptos cuasi jeroglíficos cargados de tecnicismos y formalidades. Ni el profesional experto, que requiere un entrenamiento continuo para bucear con éxito ese mar de normas tan vasto como agitado. Ni la propia Administración Tributaria, cuyos órganos incurren no pocas veces en disparidad de criterios. Ni los estudiosos de esta rama del Derecho que, a veces, parece haber perdido coherencia dentro del ordenamiento jurídico.

La actual veledad de las normas tributarias las coloca en una amenaza de muerte permanente. La defectuosa técnica legislativa a la merced del discurso político provoca un *continuum*

de regímenes transitorios, beneficios e incentivos caducos y disposiciones de contenido confuso que se suceden como una vorágine de recorrido incierto. Ese escenario de caducifolias habría reafirmado más que nunca a Kirchman en su convencimiento de negar científicidad al Derecho, puesto que, según sentenció, “dos palabras rectificadoras del legislador bastan para convertir bibliotecas enteras en basura”.

Quizá tuviera cierta razón el citado autor, a juzgar por los vaivenes constantes de nuestra fiscalidad. Ha habido años con más modificaciones normativas que días, como si al legislador tributario le estuviera vetado el descanso y sucumbiera al movimiento acelerado de los tiempos que corren. La creación frenética de leyes tributarias resulta incluso capaz de poner patas arriba las instituciones más asentadas, emulando el doblamiento de ciudades enteras bajo la dirección de Christopher Nolan.

Precisamente, al título de la película apuntada sobre estas líneas debemos remontarnos para comprender que nuestra fiscalidad, lejos de reducirse a una mera aplicación economicista del Derecho, forma parte de una realidad mucho más completa y orgánica. En efecto, en su *Origen* se configura dentro del Derecho Público como un todo. Ciertamente, es fácil perder la visión de conjunto en una actualidad tan marcada por el pragmatismo, pero no hay tributo que pueda aceptarse sin la observancia de aquellas normas y principios que lo legitiman. Entonces, más allá del mero cálculo de bases imponibles, deduc-

ciones, bonificaciones o tipos aplicables, se impone su coherencia dentro del ordenamiento jurídico, pues como dijera el primer catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la universidad española, el profesor Sainz de Bujanda¹, “[el tributo] no constituye

una mera entrega de recursos que los particulares se ven constreñidos, de *facto*, a realizar al ente público, en acatamiento al poder de imposición que este ejercita”, a lo que añadiera: “La exacción, por el contrario, se produce de *jure*, es una verdadera institución jurídica, por lo que, en sustancia, ha de consistir en una prestación *justa*”.

Así, por ejemplo, si un tributo se erige contraviniendo el principio de capacidad económica consagrado en el Art. 31.1 de la Constitución española, no puede aceptarse sin más. El Estado de Derecho exige que los tributos sean justos, diferenciándose de épocas preconstitucionales absolutistas de poderes extralimitados. De otro modo, la validez del tributo podrá (y deberá) ser cuestionada.

Al respecto, valga recordar el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IVTNU), más conocido como *plusvalía* municipal. Su impugnación se hizo masiva tras la

La “plusvalía municipal”, el “céntimo sanitario” o el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica son algunos ejemplos de impuestos configurados contraviniendo el ideal de justicia tributaria

1. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho (Fragmentos). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2015, p. 89.

caída de los precios en el mercado inmobiliario, habida cuenta de la presunción de incremento de valor prevista normativamente para el cálculo de la base imponible, por aquella máxima española de que *los pisos siempre suben*. Pero claro, cuando los pisos no suben, sino que bajan, y no hay capacidad económica alguna que gravar, ¿cómo se justifica la exigencia de ese tributo? La sentencia del Tribunal Constitucional de 11 de mayo de 2017 ha corregido al legislador, declarando inconstitucionales y nulos varios artículos del texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, lo que ha motivado un reciente Proyecto de Ley de reforma de aquellos, dando cuenta de lo que muchos veníamos advirtiendo: que la Constitución no acepta someter a tributación incrementos de valor inexistentes.

Otro ejemplo sonado ha sido el del **Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (IVMDH)**, más conocido como *céntimo sanitario*, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea declaró contrario al Derecho de la Unión Europea mediante sentencia de 27 de febrero de 2014. En resumen, el Tribunal de Luxemburgo consideró que el impuesto incumplía la Directiva sobre impuestos especiales², la cual exige una finalidad específica distinta de la meramente presupuestaria. Así, el impuesto del *céntimo sanitario* debiera haberse creado para garantizar la protección de la salud y el medioambiente y no únicamente para recaudar.

Una crítica similar puede hacerse al **Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (IVPEE)**, creado por la Ley 15/2012, de 27 de

diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Dicho impuesto, según la citada ley, nace con finalidades extrafiscales de protección del medioambiente. Pero al Tribunal Supremo le asaltan las dudas, por lo que en fecha 14 de junio de 2016 plantea cuestión de inconstitucionalidad, al considerar que, más allá de los eslóganes ecologistas promulgados en la exposición de motivos de la propia ley creadora del impuesto, se sospecha una finalidad meramente presupuestaria. Por consiguiente, se estaría incurriendo en una doble imposición fiscal junto con el **Impuesto sobre la Actividad Económica (IAE)**, al gravar ambos la misma capacidad económica. Asimismo, el Tribunal Supremo advierte que el IVPEE podría no adecuarse al Derecho de la Unión Europea.

Por el momento, el fondo de la cuestión de inconstitucionalidad ha quedado sin resolver, dada su inadmisión a trámite mediante Auto de 13 de diciembre de 2016. El motivo de inadmisión es que, tratándose de un caso en que la ley nacional plantea dudas de constitucionalidad y, simultáneamente, de adecuación al Derecho de la Unión, lo primero que hay que despejar son las dudas de adecuación a la normativa comunitaria para evaluar si la ley nacional en cuestión es válida y “aplicable al caso”.

Así las cosas, el Tribunal Supremo, siguiendo las recomendaciones del máximo intérprete de la Constitución, ha planteado cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Quedamos a la espera de su resolución, que podría zanjar definitivamente la controversia, de estimarse que el IVPEE



2. Directiva 92/12/CEE del Consejo, relativa al régimen general, tenencia y circulación de los productos objeto de impuestos especiales.

es contrario al Derecho de la Unión. De lo contrario, volveríamos al inicio, en cuanto a la necesidad de enjuiciar la posible inconstitucionalidad del impuesto.

Habrà que armarse de paciencia y, **mientras tanto, se recomienda impugnar las autoliquidaciones del IVPEE para evitar que adquieran firmeza.** El asunto podrìa dilatarse en el tiempo y, como ya pasara con el *céntimo sanitario*, el transcurso del plazo de cuatro años desde las autoliquidaciones impediría la devolución de cantidades.

Sobre estas líneas se han expuesto solo algunos ejemplos de impuestos configurados de una forma que dudosamente encaja en el ideal de justicia que da sentido a nuestro ordenamiento jurídico. La valiosa tarea del diseño de tributos justos para la consecución de los fines legítimos del Estado social no debiera verse diezmada por el establecimiento de medidas fiscales precipitadas. Pero la realidad es que, a la muy imperfecta técnica legislativa, se le suma una actuación administrativa demasiadas veces defectuosa con respecto a la aplicación de los tributos. Entonces, el contribuyente no solamente ha de lidiar con el turbulento maremágnum de las leyes tributarias, sino que se enfrenta, además, a una Administración cuyos actos se observan tantas veces contrarios a Derecho.

Comoquiera que los actos administrativos se presumen válidos, el contribuyente no se halla en igual-

dad de posiciones con la Administración Tributaria. Muy al contrario, el ciudadano perjudicado por una actuación administrativa se halla en la tesitura de haber de defenderse ante una Administración cuyas pretensiones –al menos cautelar y provisionalmente– prevalecen. La razón de ser de ese principio de validez de los actos administrativos es que “la Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa (...) con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho”. Así lo afirma el Art. 103.1 de la Constitución; es decir, que partimos de la asunción de que la Administración es infalible. Sin embargo, la realidad es que puede equivocarse y, de hecho, lo hace. Y mucho. Pero no es la que suscribe quien da primera noticia de ello.

Ya hace tiempo que se viene advirtiendo de que Hacienda trabaja mal. Como indicador de la evidencia, está el hecho de que casi la mitad de las reclamaciones económico-administrativas que los contribuyentes interponen contra actos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria terminan siendo estimadas, total o parcialmente, por los diferentes Tribunales Económico-Administrativos. Las estimaciones se elevan hasta, aproximadamente, el sesenta y cinco por ciento en el caso de impuestos cedidos a las Comunidades Autónomas³. A la luz de tales datos, indicativos de una mala praxis generalizada, cabe preguntarse **dónde queda la presunción de validez de los actos administrativos y la potes-**



3. Datos extraídos de las Memorias 2014 y 2015 de los Tribunales Económico-Administrativos, elaboradas por el Tribunal Económico-Administrativo Central y publicadas por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas del Gobierno de España. Disponibles en Internet en la página web del Ministerio: <http://www.minhafp.gob.es>. [Fecha de consulta: 25 de noviembre de 2017.]

tad que tiene la Administración de ejecutarlos para, en teoría, servir al bien común. Porque, en última instancia, esa es la razón por la que la ciudadanía tiene el deber jurídico de soportar los actos en aplicación de los tributos: el consenso social de que la financiación pública sirve a las bondades del Estado del Bienestar.

Claro que, en la actualidad, tenemos Estado, pero del Bienestar... resulta cuestionable; sin embargo, la presión fiscal sobre los contribuyentes no ha dejado de crecer en las últimas décadas. Algunos se quejan de que no les cuadran las cuentas de lo que dan con respecto a lo que reciben. Quizá sea porque aquello de que "Hacienda somos todos", como reconociera la Abogacía del Estado en el caso Nóos, es una expresión creada con fines publicitarios y no tiene ninguna aplicación práctica en Derecho.

Ciertamente, la corrupción y la malversación de fondos públicos quitan a cualquiera las ganas de contribuir al sostenimiento de un Estado que no tiene reparos en amnistiar a defraudadores millonarios mientras que constriñe a los más débiles. Así las cosas, tal vez tuviera razón Keynes cuando decía que evitar los impuestos es el único esfuerzo intelectual que tiene recompensa. Ironías aparte, resulta urgente cuestionar el uso que la Administración hace del poder que da la invocación del interés general cuando, en realidad, cada vez se parece más a un interés de parte. Eso mismo denuncia el Magistrado de la Audiencia Nacional Francisco José Navarro Sanchís⁴ al afirmar que la ley aparenta expresar la voluntad general, pero no lo hace verdaderamente, de tal modo que "se ha desnaturalizado el conjunto de potestades que la ley asigna a la Administración para servir a ese bien común que, ahora, nos parece diluido. Habría llegado, pues, el momento de reflexionar acerca del sentido actual de tales gravosas potestades y, más aún, de las presunciones legales atribuidas para satisfacer a tal fin".

En efecto, no faltan las voces críticas ante el conculso panorama de las leyes fiscales y el irregular funcionamiento de la Administración Tributaria. Corren tiempos difíciles para la seguridad jurídica, que según el Tribunal Constitucional⁵ es aquel

principio recogido en el Art. 9.3 de la *Carta Magna* que protege "la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles". Quizá, a día de hoy, lo único que no se antoja previsible es la desaparición

En España, los profesionales dedicados al complejo mundo de la fiscalidad siguen teniendo un futuro extraordinario y difícilmente serán relevados por programas informáticos en aquellas tareas que excedan el mero trámite o gestión

del deber de contribuir cuantiosamente al sostenimiento de las cargas públicas, aunque sea a costa de la confianza legítima, pues ya lo apuntó la célebre frase de Benjamin Franklin: "en este mundo no se puede estar seguro de nada, salvo de la muerte y de los impuestos".

Nunca antes fue tan complicado a la par que vital el papel del profesional experto al servicio de una ciudadanía perdida en el laberinto creado por las leyes tributarias y exacerbado por la deficiente y contradictoria actuación administrativa. Y eso que Bill Gates⁶ recientemente vaticinó que la transformación tecnológica hará de la asesoría fiscal una de las profesiones con más probabilidades de desaparecer en los próximos años, sustituida por *software* de automatización. Claro que el fundador de Microsoft es de un país con una tradición fiscal apenas comparable a la nuestra, lo que hace difícil extrapolar sus profecías a países de nuestro entorno.

En mi opinión, los profesionales dedicados al complejo mundo de la fiscalidad en España siguen teniendo un futuro extraordinario. Quizá los programas informáticos les sustituyan en los asuntos de mero trámite o gestión. Pero no así en las tareas de planificación, asesoramiento y defensa del contribuyente. Al cabo, los defectos del legislador y la creciente desarmonía de la actuación administrativa hacen más necesaria que nunca la actuación del profesional como guía de un contribuyente perdido ante las disfunciones del poder tributario.

4. Navarro Sanchís, Francisco José. "¿Tiene sentido la presunción de legalidad? (I)". Suplemento de *Luris & Lex, El Economista*, 26 de julio de 2013.

5. Tribunal Constitucional, Pleno, sentencia número 150/1990, de 4 de octubre. Boletín Oficial del Estado número 266, de 6 de noviembre de 1990.

6. Bill Gates en Washington D.C., el 13 de marzo de 2014, hablando para el think tank económico "The American Enterprise Institute", sobre pobreza y prosperidad. Vídeo de la conversación disponible en <http://www.aei.org/events/from-poverty-to-prosperity-a-conversation-with-bill-gates> [Fecha de consulta: 27 de noviembre de 2017.]

La financiación ilegal de los partidos políticos

Por Cristina Prieto

Criminóloga

La financiación de los partidos según la LOFPP

El delito de financiación ilegal de los partidos políticos ha sido tipificado como tal en nuestro **Código Penal** mediante la **Ley Orgánica 1/2015, de 30 de marzo**. Hasta entonces, y siguiendo el principio de *Nullum crime sine lege*, dicha conducta no podía ser calificada como delito al no estar contemplada en la ley como tal, teniendo que ser la normativa anterior al comportamiento delictivo.

La primera consecuencia que se deriva, es que no había culpables, ni crimen en sí mismo, por lo que los partidos políticos podían seguir recabando fondos económicos desde numerosos ámbitos y formas, sin ser condenados como tal. De ahí la dificultad para enjuiciar esta clase de comportamientos. La segunda, es que, la inexistencia de un tipo autónomo obligaba a los jueces a englobar la conducta en otra serie de delitos: cohecho, delito fiscal, tráfico de influencias etc. (Maroto, 2015).

La **Ley Orgánica 3/2015, de 30 de marzo, de control de la actividad económico-financiera de los Partidos Políticos**, modificó la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio sobre financiación de Partidos Políticos, entre otras. Para no extendernos en demasía, trataremos únicamente las reformas que atienden al título II de la ley acerca de las fuentes de financiación.

La primera modificación que encontramos hace referencia a las letras a) y b) del Art. 2.2 de la LO 8/2007, del 4 de julio. En el primer apartado se eliminan los adheridos y simpatizantes, dejando solo como recurso de financiación privada aquellos provenientes de los afiliados. Si nos dirigimos a la definición de cada una de las actividades que ofrece la RAE:

- **Adherido:** "persona que suma o manifiesta apoyo a una doctrina, declaración, opinión..."
- **Afiliar:** "incorporar o inscribir a alguien en una organización o en un grupo".
- **Simpatizar:** "sentir simpatía". Referente a Simpatía: "Inclinación afectiva entre personas, generalmente espontánea y mutua".

Es decir, se eliminan todas las cuotas provenientes de aquellas personas que, se entiende, no tienen relación directa con el partido, sino que simplemente le manifiestan su apoyo, pero sin formar parte de él.

En el siguiente apartado modificado se introduce un mecanismo de control: el Tribunal de Cuentas. Solo se aceptarán las cuantías provenientes de las actividades propias del partido de las que se haya informado al Tribunal. De esta manera se pretende dar un mayor control al origen del dinero que el partido político utiliza para sus actividades. **La transparencia que ofrece el Tribunal de Cuentas permitiría reducir aquellas donaciones de dudosa procedencia.**

En la reforma del Código Penal de 2015 se introdujeron los delitos de financiación ilegal de los partidos políticos para dar respuesta a la necesidad de definir un tipo penal específico para estos actos delictivos

Una modificación llamativa es la que se hace en el Art. 3, referente a los recursos públicos. Se añaden cuatro nuevos apartados: el primero de ellos (el sexto en la ley), hace hincapié en la necesidad de la aprobación del Consejo de Ministros en el caso de que la subvención otorgada a un partido político sea superior a 12 millones de euros. De aquí se deriva el hecho de que en los orígenes de la ley no había límites en cuanto a las subvenciones otorgadas por el Estado para los gastos de los partidos, por lo que se podía incurrir en un exceso de la cantidad otorgada proveniente de los presupuestos generales.

Los apartados ocho y nueve pretenden dar un giro a la transparencia, obligando a hacer públicas las cuentas y los gastos de los partidos políticos; sin embargo, el inconveniente que se puede atribuir es que no existe un verdadero desglose de dichas cantidades, sin especificar a qué actividades se destina, cuánto se destina, etc. No obstante, la publicación de las cifras permite que haya un mayor control del gasto, aunque como ya hemos señalado, se sabe la cantidad que se gasta en términos globales, pero no en qué ni cuánto.

En el Art. 4 se realizan cambios sustanciales, de los cuales cabe destacar la prohibición de que las personas jurídicas puedan realizar donaciones a los partidos políticos. Esta reforma casa con la realizada en el apartado a) del Art. 2.2. Las personas jurídicas no entran dentro de la categoría de afiliados pues, por el Art. 8 de la Ley Orgánica 6/2007, de 27 de junio, de Partidos Políticos, se entiende

como *afiliado* a toda persona física, mayor de edad. La supresión de las personas jurídicas como donantes tendría como fin el eliminar los favoritismos y las aleaciones de empresas, corporaciones, etc. que tengan conexiones ideológicas con los partidos políticos, pudiendo establecerse monopolios e impidiendo al resto de partidos la oportunidad de ser financiados de esta forma; no obstante, no hay que omitir que el hecho de establecer prohibiciones implica crear una línea entre lo legal y lo ilegal y, por consiguiente, no significa que esa práctica no se vaya a llevar a cabo, sino que se va a orientar por otros medios.

Otra de las modificaciones de este mismo apartado es que establece, de forma novedosa, la obligación de devolver al donante la cuantía excedente, en el caso de que superase el máximo anual permitido. Por tanto, se entiende que anteriormente, o bien no existía dicho límite o, si existía, el donante seguía teniendo vía libre para aportar la cantidad que quisiese, pudiendo el partido político apropiarse de todo ello.

A continuación, nos encontramos, en este mismo artículo, con la reforma de condonación de deuda. Como habría impuesto el GRECO en una de sus medidas para corregir el problema de la deuda del crédito por parte de los partidos políticos, que en el año 2007 alcanzaba los 227 millones de euros (Comisión Europea, 2014). En la reforma anterior, la condonación de la deuda se estableció en el límite de 100.000 euros, pero tras el último cambio esta se ha prohibido de forma total o parcial. Los partidos están obligados a devolver todo el dinero que los bancos les hayan prestado; sin embargo, no se establece ningún tipo de plazo o límite, de lo que se puede llegar a inferir que el tiempo establecido en la devolución es indefinido. No significa que el dinero no vaya a devolverse, pero tampoco se fija una frontera.



El delito de financiación ilegal de partidos políticos. Problemática de su posición en el código penal

Para entender la problemática de la posición del delito de financiación ilegal debemos remontarnos al bien jurídico protegido, entendido como la misma función del partido, al tratarse como un comportamiento incorrecto por parte de los dirigentes de los partidos políticos.

A pesar de ello, su posición ha quedado reflejada en un único título intermedio de los delitos socioeconómicos: detrás del blanqueo de capitales y delante de los delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social.

Tales modificaciones se realizaron con la intención de corregir la problemática de la corrupción pública, cuyo núcleo principal se encuentra en los delitos contra la Administración Pública (título XIX); no obstante, la financiación ilegal ha quedado enmarcada en una posición poco relacionada con la corrupción pública, lo que la convertiría en un comportamiento realizado en el ámbito privado (Sainz, 2017, p. 130). Pero, como habíamos señalado anteriormente, ¿se puede considerar la financiación ilegal de partidos políticos un delito de carácter privado? Desde mi punto de vista, claramente no. La razón es que, en la corrupción, en algún momento un agente utiliza el “principio de autoridad”; en el ámbito público esta autoridad es un funcionario, lo que excluye la privacidad del hecho.

Según el Art. 24.2 CP *se considerará funcionario público todo el que por disposición inmediata de la ley o por elección o nombramiento de autoridad competente participe en el ejercicio de funciones públicas*. Resulta innegable la inclusión de los dirigentes de

los partidos políticos al concepto de funcionario público, de lo que de ahí se deriva la lógica de disponer tal conducta dentro del seno de los delitos contra la Administración Pública y con una especial relevancia en del delito de cohecho, basado en el recibimiento por parte de un tercero de cualquier tipo de dádiva con la posterior realización de una conducta que supusiese un acto contrario a sus deberes o intereses obligados al mismo. Si analizamos en este caso un poco más profundamente la conducta de la financiación ilegal, el dirigente, autoridad, etc. del partido político obtiene en provecho de su propio partido (considerado ese tercero que se requiere en el tipo objetivo del Art. 419 CP), el beneficiario derivado del dinero que le ofrecen, a cambio de concesiones, políticas favorables, etc.

Es evidente, y así lo refutan las innumerables críticas de los expertos, que ese título XIII bis que ahora engloba también al delito de financiación ilegal, no está bien situado. Ya hubo problemas en el momento de constituirlo entre los diferentes parlamentarios y aunque no llegaron a ningún acuerdo, algunas de las proposiciones presentaban algo más de coherencia: UPyD lo trató como delito contra la Administración pública, un nuevo capítulo XI, aunque fue *Compromis*, el que, desde mi punto de vista, fue el más acertado al querer introducirlo como Art. 422 bis, vinculado al delito de cohecho (Maroto, 2015).

Ello lleva a la pregunta acerca del interés que podría tener el Gobierno en calificarlo de la manera que finalmente ha sido impuesta, y es que, ante los actuales casos que han atacado al presente Gobierno (y a otros tantos antes que él), parece que quieren suavizar sus escándalos con un delito condenado a la no aplicación.

La financiación ilegal como delito autónomo

1) Art. 304 bis CP

Este precepto se divide en 5 subapartados que van a clasificar al delito con diferentes subtipos, siguiendo la estrategia del resto de figuras delictivas de nuestro Código Penal.

En el primer párrafo, Art. 304 bis 1, se tipifica el **tipo básico** de financiación ilegal. Para que exista un delito, este debe proteger un bien jurídico. Como ya hemos tratado en capítulos anteriores, consideramos que el objeto jurídico protegido es la integridad o el propio funcionamiento del partido político.

Respecto al **tipo objetivo**, encontramos que para el sujeto activo se condena a la persona que "...reciba", es decir, se intuye que debe existir una segunda parte que done, aporte, entregue... realice cualquier acción que implique "dar". Aunque el legislador no especifica la persona, añade que el dinero recibido debe destinarse a un partido político, federación...

Tal cual está establecido, se entiende que podría tratarse de un delito común pues cualquier persona sería susceptible de cometer dicho delito; sin embargo, las personas que reciban dinero para destinarlo a un partido político, deberán contar con cierta representación dentro de él, por lo tanto, el hecho tipificado se correspondería con un delito especial y no común como la redacción del artículo da a entender.

Como **sujeto pasivo** se establecen más dudas, ya que tiene que ser víctima o perjudicado del delito. En este caso, podemos entender que, si el bien jurídico protegido es el propio funcionamiento del partido, es lógico pensar que sea el partido político la víctima directa. Existiría además un perjudicado, titular del daño producido por esa primera vulneración que resultaría ser todo el colectivo de la ciudadanía. Si el partido político resultado agraviado, entendido como expresión de la voluntad colectiva, indirectamente se están vulnerando otros derechos de la sociedad. Ergo, se podría calificar al delito de financiación ilegal, no como individual sino como colectivo.

Uno de los grandes problemas que dio lugar a la redacción de este precepto fue su **configuración** como una norma penal en blanco; es decir, la remisión de la propia norma penal a otra ley, en este caso con la Ley de Financiación de Partidos Políticos y, en concreto, a dos de sus artículos: los Arts. 5.1 y 7.2. La derivación que se establece no se relaciona con un conjunto normativo, *sino que supone una remisión estática a un concreto precepto de ese texto legal* (Núñez Castaño, E. 2017, p. 136).

Como establece Olaizola Nogales, se crea un problema de fondo al no distinguir entre el Derecho Administrativo sancionador y el Derecho Penal, lo que deriva en la cuestión de por dónde se sancionará a la persona que reciba la cantidad. Ello genera una vulneración clara del principio *ne bis in idem*, al ser absolutamente idénticas ambas conductas (Núñez Castaño, 2017, p. 136).

Como objeto material se califican tanto las donaciones como las aportaciones en general; sin embargo, deben tener una característica concreta y es que tienen que ser destinadas principalmente al fin que se remite en el Art. 5.1 de la LFPP.

Respecto de la **conducta típica**, otro de los problemas existentes en la redacción del delito es precisamente el verbo utilizado: "recibir"; implica *llegar a tener la disponibilidad material del dinero entregado o de otros bienes muebles o inmuebles que constituyen el objeto de la donación o aportación al partido político. El recibir la donación es el último acto de una negociación, de una aceptación de aquella* (Muñoz Cuesta, 2015, p. 4). Por ende, la conducta penada requiere una consumación de ese acto inicial. La duda que se plantea es si la aceptación, el mutuo acuerdo de legar a recibir una cuantía fijada se

penaría como una tentativa acabada del delito de financiación, por el Art. 16 CP, o, por el contrario, se quedaría como en actos preparatorios, inimputables a tales efectos puesto que el legislador no los condena como tal.

En cuanto al **tipo subjetivo**, resulta evidente que solo cabe dolo ya que al aceptar esas dádivas tiene por fin que sean destinadas a las arcas del partido, lo que implica una incuestionable intencionalidad, eliminando así la imprudencia.

Se añade un elemento especial a este delito (Muñoz Cuesta, 2015) y es que tiene que existir un "destino" para que se infrinja la norma penal: el partido político; el legislador incluye numerosas distinciones que se encuentran ligadas o tienen una participación directa en la vida política. El hecho de mencionar a "un partido político", el artículo indefinido abre las puertas a cualquier grupo político, cabiendo en el tipo aquellos que se encuentren en el poder como aquellos que pudieran llegar a estarlo (partido de la oposición).

El Art. 304 bis 2 corresponde al **tipo agravado de la financiación ilegal**, en el que, a la pena pecuniaria que se regula en el tipo básico, se añade una pena privativa de libertad.

Se establece un límite de 500.000 euros pero no se especifica si esta cuantía debe realizarse como pago único o si debe llevarse a cabo mediante pagos fraccionarios

El primer problema que se deriva de la redacción de dicho artículo es la imposición, en el primer párrafo, de un límite de 500.000 euros. Lo llamativo es que la cantidad penada por la norma penal supera en 10 veces la establecida en el Art. 5.1 de la LFPP. Resulta incongruente, pues hasta la fecha no se han encontrado donaciones que hayan alcanzado esa cifra. Asimismo, la redacción del apartado a) de este artículo, no especifica si la cuantía debe realizarse como pago único o si debe llevarse a cabo mediante pagos fraccionarios; es decir, acumulación de una misma persona de diferentes donaciones cuyo sumatorio dé como total una cantidad superior a 500.000 euros. Remarcamos el término de superior, si fuese, por tanto, igual a 500.000 o inferior, se aplicaría únicamente el tipo básico.

Este mismo apartado señala a los apartados del Art. 5.1 de la LFPP, a) y c), a los que se les aplica

COLECCION GPS TIRANT

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



¿Qué es GPS?

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

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

dicha norma, excluyendo las donaciones del Art. 5.1. b), que se refiere a “donaciones procedentes de una misma persona superiores a 50.000 euros anuales”. Lo que se entiende es que si una persona realizara una donación que superase los 500.000 euros, no estaría incurriendo en un delito, sino simplemente en una falta administrativa.

Seguidamente, el apartado b) del párrafo segundo, recoge una nueva agravación referida a la financiación extranjera, que, a su vez, y como ya habíamos señalado, recurre al Art. 7.2 de la LFPP. Esta infracción, cuando no supere los 100.000 euros no será delictiva, pues la propia ley permite de forma expresa la financiación por parte de personas física extranjeras, excluyendo asimismo, las aportaciones provenientes de personas jurídicas.

El párrafo tercero recoge una hiperagravación, por la que se aplica *la pena en su mitad superior, pudiéndose llegar hasta la superior en grado*. Los hechos a los que se refiere son del apartado anterior, y si se requiere una “especial gravedad”, se entiende que esta debe recaer sobre el objeto material, siendo la cuantía que sobrepase el límite de manera importante.

En el siguiente párrafo encontramos la responsabilidad penal del donante, quien entrega, quien da algo a otra persona. La conducta hace referencia tanto si es entregada por la persona *per se*, o por tercera interpuesta. La cuestión que aquí se plantea es si esa persona interpuesta también recibiría sanción o si se establecería una autoría mediata en la que la tercera persona, instrumento del delito, saldría impune.

El párrafo quinto refleja la responsabilidad penal de las personas jurídicas, aludiendo a lo referido en el Art. 31 bis CP, acerca de la imputación de personas jurídicas. No se da un tipo privilegiado, por lo que la rebaja de la pena se dará por las atenuantes del Art. 21 CP.

2) Art. 304 ter CP

El primer párrafo de este precepto castiga la participación en estructuras u organizaciones que operan con la finalidad de financiar a partidos políticos, imponiendo una pena privativa de libertad de uno a cinco años. Resulta llamativo que el tipo básico de este artículo se pene más gravemente que la conducta del tipo básico

del anterior Art. 304 bis, la cual hace referencia a la persona que recibe dicho dinero.

En cuanto al **tipo objetivo**, encontramos que el sujeto activo es una persona que participa por lo cual no puede ser cualquiera. El concepto de “participación” resulta demasiado ambiguo y poco explicativo, ya que una persona que participa puede realizar numerosas funciones que pueden estar o no relacionadas con la financiación ilegal. Según Olaizola, *debería acotarse qué se entiende por participar*.

El sujeto pasivo es el mismo que en el artículo anterior, pues la conducta de participación se enfoca a dañar el funcionamiento interno del partido. Dicho comportamiento lleva asociado, entendido así por el legislador, un acto delictivo orientado a la financiación ilegal de partidos.

El objeto material corresponde a la figura de la estructura u organización, la cual se emplea como instrumento para llevar a cabo el hecho delictivo.

Respecto a la finalidad de la empresa se da a entender que la financiación de partidos debe ser su objetivo último y, por ende, las actividades que se desarrollan en su interior están orientadas a dicho comportamiento ilícito, de lo que se deriva que la empresa debe ser ilícita en sí misma, consideradas falsas o empresa pantalla, como lo fue *Filesa* en su tiempo.

El párrafo segundo es un tipo agravado que acota al sujeto activo, limitándolo a las personas que dirijan dicho tipo de organizaciones, aplicando la pena en su mitad superior. Se les concede una mayor importancia.

El párrafo tercero resulta de ser un tipo agravado en el que la pena se aumenta en la mitad superior pudiendo (facultativo de juez o tribunal) llegar hasta la pena superior en grado, si los hechos fuesen de especial gravedad. El problema que ello plantea es, ¿qué es lo que se considera como de especial gravedad? Podría ser coherente pensar que esos hechos de “especial gravedad” correspondan al de la relevancia de la organización, siendo esta el instrumento a través del cual se lleva la conducta: persona que la dirija, tiempo de funcionamiento, número de personas, ámbito de actuación... (Olaizola Nogales, 2015, p. 5).

Bibliografía:

- Cociolo, E. Eliseo. (2008). “Las mutaciones del concepto de corrupción. De la ambigüedad de las sociedades arcaicas a la complejidad en la época del Estado regulador y de la sociedad del riesgo”. *Revista de Lengua i Dret*, n.º 50
- Comisión Europea. (2014). Anexo, España al informe de la lucha contra la corrupción de la UE. Bruselas, 2 de marzo de 2014.
- De la Mata Barranco, Norberto. J. (2016). “La lucha contra la corrupción política”. En *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 18(1), 1 – 25.
- Maroto Calatayud, M. (2015). *La financiación ilegal de partidos políticos: un análisis político-criminal*. Madrid: Marcial Pons.
- (2015). Financiación ilegal de partidos políticos. Comentario a la reforma penal de 2015. Parte Especial.
- Muñoz Cuesta, Francisco. J. (2015). “Delitos de financiación ilegal de partidos políticos”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 5.
- Olaizola Nogales, I. (2014). *La financiación de los partidos políticos: un foco de corrupción: una propuesta de regulación penal*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- (2015). “El delito de financiación de partidos políticos en la reforma del CP”. En *Diario La Ley*, n.º 8516
- Sainz Canteros, C. “Los delitos de financiación ilegal de partidos políticos”, p. 660-661. Cit: Núñez Castaño, E. (2017). “La cuestionable regulación penal de los delitos de financiación de los partidos políticos”. *Revista Penal*, n.º 39, p.130

Despejando dudas sobre el domicilio social y el domicilio fiscal

Por Tomás Seco Rubio

Presidente AECE Extremadura | Economista | Administrador Concursal | Asesor Fiscal

Domicilio social

El domicilio social viene regulado en los Arts. 9, 10 y 11 del Real Decreto legislativo 1/2010 de 2 de julio (Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital). El Art. 9 nos indica que será el lugar en que se halle el centro de su efectiva administración y dirección, o en el que radique su principal establecimiento o explotación.

Por otro lado, el Art. 10 nos indica que en caso de discordancia entre el domicilio registral y el que correspondería según el artículo anterior, los terceros podrán considerar como domicilio cualquiera de ellos.

Termina el Art. 11 estableciendo que las sociedades de capital podrán abrir sucursales en cualquier lugar del territorio nacional o del extranjero y que salvo disposición contraria de los estatutos, el órgano de administración será competente para acordar la creación, la supresión o el traslado de las sucursales.

El domicilio social debe figurar en los estatutos que han de regir el funcionamiento de las sociedades de capital. El domicilio social es público mientras que el domicilio fiscal no lo es, este último tan solo se notifica a la Agencia Tributaria.

La importancia del domicilio social radica en una serie de factores como es la celebración de la Junta General, Registro Mercantil al que debe inscribirse, Juzgados competentes para asuntos legales, Delegación Tributaria, normativa local y autonómica aplicable, entre otros.

La LSC establecía que si los estatutos no disponían lo contrario, el cambio de domicilio dentro del mismo término municipal podría ser acordado por el órgano de administración, pero cualquier otra modificación de los estatutos era competencia de la Junta General. Posteriormente a través de la Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal, se modificó el apartado 2 del Art. 285 LSC donde se faculta a los administradores a cambiar el domicilio social a cualquier lugar del territorio nacional.

¿Qué innova el Real Decreto-Ley 15/2017, con efectos del 7 de octubre de 2017, cuando ya parecía claro la facultad de los administradores para cambiar el do-

micio social a cualquier lugar del territorio nacional? Pues, valga la redundancia, clarificar esta facultad volviendo a modificar el ya citado apartado 2 del Art. 285 de la LSC estableciendo que el órgano de administración mantiene esta facultad mientras que los estatutos no establezcan **expresamente** lo contrario.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea apuesta por la migración de una sociedad a otro Estado miembro conservando su personalidad jurídica originaria y sin necesidad de disolverse

¿Qué ocurre con los estatutos aprobados con anterioridad de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 15/2017? Sucede que se entenderá que hay disposición contraria en los estatutos con posterioridad a la entrada en vigor de esta disposición cuando se apruebe una modificación estatutaria que expresamente no capacite al órgano de administración para cambiar el domicilio social dentro del territorio nacional, en otro caso, se entenderá que está facultado.



El cambio del domicilio social debe realizarse ante escritura pública y cuando se traslade de provincia debe solicitarse el cierre de la hoja registral de la provincia origen donde se encuentra inscrita, quien expedirá una certificación de acuerdo a lo regulado en el Reglamento del Registro Mercantil, para que el registrador de destino transcriba literalmente el contenido de la certificación en una nueva hoja.

Domicilio fiscal

El domicilio fiscal se regula en el **Art. 48 de la Ley 58/2003 LGT**, excepto en los territorios forales del País Vasco y Navarra. Viene a indicar que es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración Tributaria. Para las personas jurídicas, su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en el que se lleve a cabo dicha gestión o dirección.

Cuando no pueda determinarse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con los criterios anteriores prevalecerá aquel donde radique el mayor valor del inmovilizado.

Con todo cuanto antecede, si el domicilio de la gestión administrativa reside en un lugar distinto al del principal establecimiento (fábrica, taller, almacén...), el domicilio social puede estar en uno u otro lugar; no obstante, el domicilio fiscal deberá estar donde se realice la gestión administrativa o dirección de los negocios.

A efectos fiscales, el domicilio fiscal delimita la competencia territorial de los distintos órganos administrativos, oficina tributaria de adscripción del contribuyente y del lugar físico concreto declarado y vinculante para el obligado tributario a efectos de procedimientos administrativos y control fiscal.

Las personas jurídicas o entidades no residentes en territorio español tendrán su domicilio fiscal en España, a efectos del cumplimiento de sus obligaciones tributarias:

- 1) Cuando operen en España a través de establecimiento permanente, en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. En el supuesto en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal de acuerdo con el criterio anterior, prevalecerá aquel en el que radique el mayor valor del inmovilizado.
- 2) Cuando obtengan rentas derivadas de bienes inmuebles, en el domicilio fiscal del representante y, en su defecto, en el lugar de situación del inmueble correspondiente.
- 3) En los restantes casos, en el domicilio fiscal del representante o, en su defecto, en el del responsable solidario.

Sin embargo, la entidad no residente sin establecimiento permanente a la que no se le exija según la normativa de cada tributo que declare su domicilio fiscal o que actúe mediante representante en España deberá declarar su domicilio en el extranjero.

Además del domicilio fiscal, las normas tributarias exigen a los sujetos que desarrollen actividades económicas declarar los siguientes **datos adicionales de localización**:

- El lugar donde tengan efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios en territorio español, cuando sea distinto del domicilio fiscal, para las personas físicas empresarios y profesionales residentes.
- El domicilio social, si existe y es distinto del fiscal, para personas jurídicas o entidades residentes en territorio español.

Se deberá consignar la referencia catastral asignada a los distintos domicilios, el número de teléfono y, en su caso, la dirección del correo electrónico y el nombre del dominio o dirección en internet, mediante el cual desarrolle, parcial o totalmente sus actividades.

Igualmente, los modelos de declaración censal se podrán utilizar para comunicar, en su caso, un domicilio preferente a efectos de notificaciones en España, así como el destinatario de la notificación, en el caso de que sea distinto del titular.

Las personas jurídicas y entidades, así como las personas físicas que sean empresarios o profesionales, deberán comunicar estos datos de localización y sus variaciones mediante la presentación del **modelo 036/037 de declaración censal**.

El Art. 59, apartado 2.b del Real Decreto 1065/2007, normaliza los procedimientos que se encuentren en curso de tramitación en el momento en que se produzca de manera efectiva el cambio de domicilio o de adscripción, serán continuados y finalizados por el nuevo órgano competente. A estos efectos se remitirán a dicho órgano los antecedentes que sean necesarios. Se exceptúan de lo anterior los procedimientos de inspección y de derivación de responsabilidad tributaria, que será competente el órgano actuante en el inicio de las actuaciones y procedimientos.

Por otro lado la **Unión Europea** tiene un importante reto con las pequeñas y medianas empresas, que no es otro, que legislar sobre una regulación armonizada para el traslado del domicilio social. Este mes de noviembre de 2017, fecha en la que se redacta este artículo, la Comisión Europea presentará un paquete legislativo en materia de sociedades en el que previsiblemente se incluirán medidas para que las pymes puedan trasladar su sede de un país a otro dentro de la Unión Europea mediante un procedimiento simplificado, dando de esta forma un nuevo impulso al traslado del domicilio social en Europa.



No quiero dejar pasar la oportunidad de mencionar una reciente sentencia del TJUE dictada el pasado 25 de octubre de 2017 en el asunto C-106/16 (ECLI:EU:C:2017:804), donde el Tribunal de Luxemburgo ha interpretado los Arts. 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) y contesta a la cuestión prejudicial planteada por un tribunal polaco.

El Derecho de la Unión Europea reconoce la libertad de establecimiento de toda sociedad constituida de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la UE. Igualmente esta libertad comprende el derecho de la sociedad a transformarse en una sociedad sometida a la legislación de otro Estado miembro por lo que parece que desde Europa, al menos los jueces, se apuesta por la migración de una sociedad a otro Estado miembro conservando su personalidad jurídica originaria y sin necesidad de disolverse, así se concibe del fallo del Tribunal de Justicia (Gran Sala):

1) Los Arts. 49 TFUE y 54 TFUE **deben interpretarse en el sentido de que la libertad de establecimiento es aplicable al traslado del domicilio social de una sociedad constituida de conformidad con el**

Derecho de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro, en orden a su transformación, conforme a los requisitos impuestos por la normativa de ese otro Estado miembro, en una sociedad regida por el Derecho de este último, sin que se desplace el domicilio real de la mencionada sociedad.

2) Los Arts. 49 TFUE y 54 TFUE **deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en cuya virtud el traslado del domicilio social de una sociedad constituida de conformidad con el Derecho de un Estado miembro al territorio de otro Estado miembro, en orden a su transformación, conforme a los requisitos impuestos por la normativa de ese otro Estado miembro, está supeditada a la liquidación de la primera sociedad.**

Entonces debemos preguntarnos sobre el Art. 19 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, ¿deberá modificarse para que solo tenga efecto con las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales? Ya no existiría plusvalía latente por el traslado a otro estado miembro, ¿verdad? Obtengan sus conclusiones.



**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[®]

El Tribunal de Marcas de la Unión Europea [en Alicante]

Por Redacción CONT4BL3

¿Cómo se define este órgano judicial?

El portal de Justicia de la Unión Europea [e-Justice]¹ lo describe como los *Juzgados de lo Mercantil de la localidad de Alicante en cuanto ejerzan su competencia para conocer en primera instancia y de forma exclusiva de todos aquellos litigios que se promuevan al amparo de lo previsto en los Reglamentos nº 40/94 del Consejo, de 20 de diciembre de 1993, sobre la marca comunitaria, y nº 6/2002, del Consejo, de 12 de diciembre de 2001, sobre los dibujos y modelos comunitarios. En el ejercicio de esta competencia, dichos juzgados extenderán su jurisdicción a todo el territorio nacional y a estos solos efectos se denominan **Juzgados de Marca Comunitaria. Se encuentran integrados en el orden jurisdiccional civil.***

*Asimismo, la Sección o Secciones de la Audiencia Provincial de Alicante que se especialicen conocerán, además, en segunda instancia y de forma exclusiva, de todos aquellos recursos a los que se refiere el artículo 101 del Reglamento núm. 40/94, del Consejo de la Unión Europea, de 20 de diciembre de 1993, sobre la Marca Comunitaria, y el Reglamento 6/2002, del Consejo de la Unión Europea, de 12 de diciembre de 2001, sobre los Dibujos y Modelos Comunitarios. **En el ejercicio de esta competencia extenderán su jurisdicción a todo el territorio nacional y a estos solos efectos se denominarán Tribunales de Marca Comunitaria (en adelante, TMC).***

¿Cuál es su competencia?

Al regular los litigios en materia de violación y validez de las marcas comunitarias –en referencia a aquellas marcas de productos o de servicios registradas en las condiciones y según las disposiciones establecidas en el mencionado Reglamento (CE) 40/94– los Arts. 91 y siguientes de esta norma reglamentaria establecieron que: *Los Estados miembros designarán en sus territorios un número tan limitado como sea posible de tribunales nacionales de primera y de segunda instancia, en lo sucesivo deno-*



minados «tribunales de marcas comunitarias», encargados de desempeñar las funciones que les atribuya el presente Reglamento.

Unas competencias exclusivas que se establecen en el Art. 92:

- a) *Para cualquier acción por violación y –si la legislación nacional la admite– por intento de violación de una marca comunitaria;*
- b) *Para las acciones de comprobación de inexistencia de violación si la legislación nacional las admite;*
- c) *Para cualquier acción entablada a raíz de hechos contemplados en la segunda frase del apartado 3 del Art. 9 [indemnización razonable por hechos posteriores a la publicación de una solicitud de marca comunitaria]; y*
- d) *Para las demandas de reconversión por caducidad o por nulidad de la marca comunitaria contempladas en el Art. 96.*

De este modo, los TMC tienen que resolver las controversias que se les planteen aplicando lo dispuesto en el mencionado Reglamento y, para aquellas cuestiones que no entren en el ámbito de aplicación de esta disposición, el Tribunal de

1. https://e-justice.europa.eu/content_specialised_courts-19-es-maximizeMS-es.do?member=1

Marcas Comunitarias –oficialmente, **Tribunal de Marcas de la Unión Europea**– aplicará su ordenamiento jurídico nacional, incluyendo el Derecho internacional privado.

¿Cuándo se implantaron los TMC?

A partir de la fecha de entrada en vigor del Reglamento comunitario, en 1994, los Estados miembro de la Unión Europea tenían un plazo de tres años –hasta 1997– para indicarle a la Comisión Europea qué órgano judicial de cada país se especializaría en materia de violación y validez de marcas comunitarias.

España demoró esta decisión otros seis años más, hasta 2003, cuando el preámbulo de la **Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, para la Reforma Concursal**, por la que se modificó la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial [LOPJ] dispuso que *La presente reforma de la Ley Orgánica del Poder Judicial permite también dar efectivo cumplimiento a las previsiones del Reglamento (CE) número 40/1994, del Consejo de la Unión Europea, de 20 de diciembre de 1993, sobre la marca comunitaria, cuyo Art. 91 obliga a cada Estado miembro a designar en su territorio un número tan limitado como fuese posible de Tribunales nacionales de primera y de segunda instancia, denominados «Tribunales de marcas comunitarias», encargados de desempeñar las funciones que en el citado reglamento se establecen.*

¿Por qué se eligió Alicante como sede española?

El legislador justificó su criterio para elegir a Alicante como sede del TCM español de la siguiente forma: *La opción que mayores ventajas presenta y que mejor se ajusta a las indicaciones de la referida normativa es la de **designar a los juzgados de lo mercantil y a la sección correspondiente de la Audiencia Provincial de Alicante como tribunales de marcas comunitarias en España, en primera y segunda instancia, respectivamente, extendiendo su jurisdicción –a estos exclusivos efectos– a todo el territorio nacional. Es en Alicante precisamente donde tiene su sede la Oficina de armonización del mercado interior (OAMI), cuya misión principal es la promoción y administración de las marcas, dibujos y modelos en el ámbito de la Unión Europea, labor en la que comparte con las jurisdicciones de los Estados de la Unión Europea la tarea de decidir acerca de las solicitudes de invalidación de estos títulos con posterioridad a su registro. El hecho de que Tribunales y Oficina tengan su sede en la misma ciudad permitirá optimizar mejor los recursos, así como garanti-***

Es en Alicante precisamente donde tiene su sede la Oficina de armonización del mercado interior (OAMI), cuya misión principal es la promoción y administración de las marcas, dibujos y modelos en el ámbito de la Unión Europea (...)

zar agilidad y rapidez en las comunicaciones entre ambos, además de insertar la labor de estos nuevos órganos jurisdiccionales en un contexto en el que, desde hace años, vienen ya trabajando profesionales especializados en esta materia.

Como consecuencia práctica, se modificó el Art. 82.4 LOPJ y se introdujo un nuevo Art. 86 bis LOPJ para establecer esta competencia en los juzgados de lo mercantil alicantinos.

¿Es el único TCM de toda la Unión Europea o cada Estado tiene el suyo?

En España, el TCM de Alicante es el único tribunal de nuestro país; en cuanto a los demás Estados de la Unión Europea, las **listas de tribunales de marcas comunitarias**² se publicaron en el Diario Oficial de la UE del 24 de septiembre de 2014, con opciones muy diversas:

- 1) Se centraliza esta materia en un solo órgano judicial de ámbito nacional, como ocurre en España; por ejemplo, el *Tribunal de grande instance* de París, en Francia; la *High Court* irlandesa; el *Tribunal de commerce* de Bruselas (Bélgica); el *Sø-og Handelsretten*, de Copenhague (Dinamarca); el *Rechtbank*, de La Haya (Países Bajos); el *Handelsgericht*, de Viena (Austria); el *Městský soud*, de Praga (República Checa)... o los casos análogos de Malta, Hungría, Luxemburgo, Letonia o Lituania.
- 2) Se instituye más de un juzgado:
 - a) Como los dos tribunales que se distribuyen las denuncias en Portugal (entre Lisboa y Vila Nova de Gaia) o Grecia (Atenas y Salónica); incluso en tres sedes, como sucede en Eslovenia.
 - b) O, por el contrario, algunos países han preferido atribuir esta competencia a una pluralidad de tribunales; como los 22 *Tribunali delle imprese* de Italia (que incluso subdivide algunas regiones, como Sicilia y Lombardía) o los 18 *Landgericht* de Alemania.

2. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2014.332.01.0004.01.SPA

¿Se puede acceder a sus resoluciones?

Sí, de forma gratuita y en formato pdf, en el portal del Centro de Documentación Judicial (CENDOJ)³. A la hora de redactar esta sección de la revista CONT-4BL3, la última sentencia dictada por la Audiencia provincial alicantina ha sido la **SAP A 1063/2017, de 2 de junio** [ECLI:ES:APA:2017:1063] que resolvió la apelación presentada por una empresa de perfumes. Precisamente, en ese mismo ámbito, una de las resoluciones más mediáticas de los últimos años fue la SAP A 19/2015, de 15 de enero [ECLI:ES:APA:2015:19] en la que unas marcas de perfumes muy famosas demandaron a un laboratorio y a una cadena de supermercados por ofrecer, comercializar, promocionar y publicitar sus perfumes de equivalencia imitando a los originales, lo que infringía las marcas comunitarias de los demandantes al constituir una publicidad ilícita que suponía un ejercicio de competencia desleal.

Para concluir, y por alusiones, ¿qué es la OAMI?

En realidad, la actual **Oficina de Propiedad Intelectual de la Unión Europea (EUIPO)** –que se denominó OAMI hasta el 23 de marzo de 2016– se creó como una agencia descentralizada de la Unión Europea para ofrecer protección en materia de derechos de propiedad intelectual a empresas y agentes innovadores en la Unión Europea y en otros países. Desde su fundación en 1994, la Oficina ha tenido su sede en Alicante, desde donde gestiona el registro de marcas de la UE (MUE) y de dibujos y modelos comunitarios registrados (DMC).

La EUIPO registra en torno a 135.000 marcas de la UE y 100.000 dibujos y modelos al año, con lo que ofrece protección de la propiedad intelectual a empresas y particulares en un mercado de más de 500 millones de consumidores .



3. <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp>

El “phreaking” y el “wardriving”

Por Redacción CONT4BL3

El uso indebido de las nuevas tecnologías conlleva que algunas conductas puedan llegar a ser calificadas como fraudulentas y que incluso constituyan un delito que se podría enmarcar en ese “cajón de sastre” de las defraudaciones análogas o del uso de terminales de telecomunicación previstos por nuestro legislador en los Arts. 255 y 256 del Código Penal.

Según el magistrado Fernández Teruelo¹, entre esas conductas, el **phreaking** se refiere a la utilización fraudulenta de conexiones de voz, imagen o datos, que permite a su autor evitar tener que afrontar su coste (consiguiendo que lo asuma la empresa que presta el servicio o un tercero); es decir, **engancharse a la red de un vecino para aprovecharse de aquel servicio sin pagarlo**. Mientras que su variante, el **wardriving**, describiría una acción típica, de forma específica y especial, caracterizándose por el hecho de conectarse fraudulentamente a través de un sistema de conexión inalámbrico (Wifi) ajeno (siguiendo el ejemplo anterior, **conectarse al internet del vecino**).

En la jurisprudencia española, no existe ninguna resolución que se refiera al *phreaking*, con ese término; pero sí que contamos con un didáctico auto que cita de modo expreso el segundo de esos anglicismos y lo falló, precisamente, el magistrado Fernández Teruelo en la Audiencia Provincial de Oviedo [AAP O 472/2012, de 15 de junio] en un caso de injurias que, en principio, se había sobreseído pero en el que al final se pudo identificar la **dirección IP** desde la que se habían hecho llegar expresiones potencialmente atentatorias contra el honor de un alto cargo de la Policía al apartado de comentarios de un periódico asturiano.

En esa primera fase de identificación no se determinó, sin lugar a dudas, quién había proferido dichas injurias pero sí que se restringió de un modo significativo el círculo de posibles autores. *La acusada manifestó que para la conexión a internet utilizaba una red Wifi inalámbrica (Wireless Fidelity). A partir de ahí, existen dos posibilidades, dado que las redes Wifi pueden ser abiertas o cerradas. En una red abierta, cualquier ordenador cercano al punto de acceso puede conectarse a Internet a través de él, siempre que tenga una tarjeta Wifi incorporada. La red cerrada (cifrada) será detectada por el PC, pero para acceder habrá que introducir la contraseña.*

En el primero de los supuestos; esto es que dicha red estuviese cerrada o encriptada mediante contraseña



(a través de los protocolos más utilizados para la seguridad de la red, WEP, o los aún más eficaces, como WPA o WPA PSK), como ocurre en la mayor parte de los casos, el círculo de posibles autores antes aludido quedaría prácticamente circunscrito a los habitantes de su domicilio o más en concreto a quienes dentro de su casa utilizaban dicha red inalámbrica para conectarse a Internet (según lo declarado parece que solo la denunciada y su hijo). En el caso de que la red inalámbrica fuese abierta (supuesto cada vez menos frecuente, excepcional y, en el caso concreto descrito por su propio hijo, tal y como consta en la declaración) dicho círculo se expandiría también a aquellos vecinos o personas que se encontrasen a una distancia suficientemente próxima (que en el modelo estándar de router es muy reducida) para recepcionar la señal del dispositivo inalámbrico (wardriving).

Teniendo en cuenta esos y otros elementos –el texto objeto de la denuncia demostraba que la persona autora tenía conocimientos de determinados detalles que ponían de manifiesto su cercanía al entorno del denunciante y que la dirección de respaldo (para los supuestos de pérdida de la contraseña) del periódico coincidía con el nombre y apellido de la denunciada– incrementaron, a título indiciario, las posibilidades de que los hechos hubiesen sido realizados por la denunciada, por lo que la sala acordó que el juzgado continuase los trámites del procedimiento abreviado.

1. FERNÁNDEZ TERUELO, J. G. *Derecho Penal e Internet*. Valladolid: Lex Nova, 2011, pp. 225 a 229.

Recomendaciones a la Comisión de normas de Derecho Civil sobre robótica

27 de enero de 2017

A. Considerando que, desde el **monstruo de Frankenstein** creado por Mary Shelley al **mito clásico de Pigmalión**, pasando por el **Golem de Praga** o el **robot de Karel Čapek** —que fue quien acuñó el término—, los seres humanos han fantaseado siempre con la posibilidad de construir máquinas inteligentes, sobre todo androides con características humanas;

Debería emprenderse un debate integrador sobre la sostenibilidad de nuestros sistemas tributarios y sociales tomando como base unos ingresos suficientes, incluida la posible introducción de una renta básica mínima

B. Considerando que, ahora que la humanidad se encuentra a las puertas de una era en la que **robots, bots, androides y otras formas de inteligencia artificial** cada vez más sofisticadas parecen dispuestas a desencadenar una nueva revolución industrial —que probablemente afecte a todos los estratos de la sociedad—, resulta de vital importancia que el legislador pondere las consecuencias jurídicas y éticas, sin obstaculizar con ello la innovación; (...)

E. Considerando que durante los últimos doscientos años las **cifras de empleo** han aumentado de manera continuada gracias al desarrollo tecnológico (...);

F. Considerando que el envejecimiento de la población se debe al **aumento de la esperanza de vida** propiciado por los avances en las condiciones de vida y en la medicina moderna, y que se trata de uno de los principales retos políticos, sociales y económicos a los que se enfrentan las sociedades europeas del siglo XXI (...);

G. Considerando que, a largo plazo, la tendencia actual que apunta al **desarrollo de máquinas inteligentes y autónomas**, con capacidad de ser entrenadas para pensar y tomar decisiones de manera independiente, no solo implica ventajas económicas, sino también distintas preocupaciones relativas a sus efectos directos e indirectos en el conjunto de la sociedad; (...).

44. Destaca la importancia que reviste la previsión de los cambios sociales, habida cuenta de los efectos que podrían tener el desarrollo y la implantación de la robótica y la inteligencia artificial; pide a la Comisión que analice los diferentes posibles escenarios y sus consecuencias para la viabilidad de los sistemas de seguridad social en los Estados miembros; considera que **debería emprenderse un debate integrador sobre los nuevos modelos de empleo y sobre la sostenibilidad de nuestros sistemas tributarios y sociales tomando como base unos ingresos suficientes, incluida la posible introducción de una renta básica mínima** (...);

11. Destaca que, debido al desarrollo y la utilización de robots colaborativos inteligentes y la inteligencia artificial, el **diferencial entre la creación y la pérdida de empleo podría repercutir en la sostenibilidad financiera de los regímenes de seguridad social, los regímenes de pensiones y los sistemas de seguro de desempleo de los Estados miembros**, al tiempo que señala que la pérdida de empleo a medio y largo plazo como consecuencia de la robotización podría redundar también en una pérdida de capacidad de consumo; destaca que la mayor parte de los beneficios derivados de la automatización y la robotización en el empleo deberían proceder no solo de la reducción de los costes laborales, sino también del aumento de la productividad gracias a menos errores, mayor producción y una calidad, seguridad y velocidad mejoradas; pide a la Comisión y a los Estados miembros que consulten regularmente a los interlocutores sociales y los asocien al proceso de adaptación del marco regulador de la robótica y la economía digital, que definan los riesgos potenciales en materia de salud y seguridad en el trabajo derivados de la innovación tecnológica, que adopten las medidas apropiadas para mitigarlos y que examinen **la posibilidad de introducir un sistema de notificación previa a la introducción de robots y su participación en la facturación de las empresas a efectos tributarios y de cotización a la seguridad social** (...);

Fuente: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2017-0005+0+DOC+XML+V0//ES#_part1_ref2

Recommendations to the Commission on Civil Law Rules on Robotics

27 January 2017

A. whereas from Mary Shelley's **Frankenstein's Monster** to the classical **myth of Pygmalion**, through the story of **Prague's Golem** to the robot of **Karel Čapek**, who coined the word, people have fantasised about the possibility of building intelligent machines, more often than not androids with human features;

An inclusive debate should be started on the sustainability of our tax and social systems on the basis of the existence of sufficient income, including the possible introduction of a general basic income

B. whereas now that humankind stands on the threshold of an era when ever more sophisticated **robots, bots, androids and other manifestations of artificial intelligence ("AI")** seem to be poised to unleash a new industrial revolution, which is likely to leave no stratum of society untouched, it is vitally important for the legislature to consider its legal and ethical implications and effects, without stifling innovation;

E. whereas, over the past 200 years **employment figures** had persistently increased due to the technological development (...);

F. whereas ageing is the result of an **increased life expectancy** due to progress in living conditions and in modern medicine, and is one of the greatest political, social, and economic challenges of the 21st century for European societies (...);

44. Highlights the importance of foreseeing changes to society, bearing in mind the effect that the development and deployment of robotics and AI might have; asks the Commission to analyse different possible scenarios and their consequences on the viability of the social security systems of the Member States; takes the view that **an inclusive debate should be started on new employment mo-**



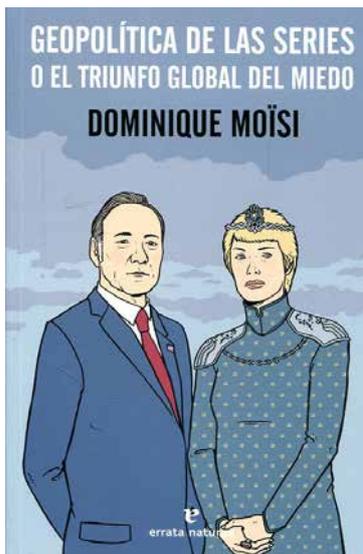
dels and on the sustainability of our tax and social systems on the basis of the existence of sufficient income, including the possible introduction of a general basic income;

11. Points out that due to the development and use of smart, collaborative robots and artificial intelligence, **the differential between the creation and loss of jobs may have consequences on the financial sustainability of social security schemes, pension systems and unemployment insurance systems of the Member States** and highlights that a loss in employment in the medium and long term as a consequence of robotisation could also be associated with the risk of a loss in consumption capacity; stresses that the majority of benefits coming from automatisisation and robotisation in employment should come not only from reducing labour costs but also from raising productivity through fewer errors, higher output and improved quality, safety and speed; calls on the Commission and the Member States to consult and involve the social partners regularly when adapting the regulatory framework for robotics and the digital economy, to identify potential occupational health and safety risks stemming from technological innovations and take appropriate measures to counter them and to explore the possibility of introducing a notification system prior to the establishment of robots and their relative participation to the companies turnover for the purpose of taxation and social security contributions (...);

Source: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2017-0005+0+DOC+XML+V0//EN>

Geopolítica de las series o el triunfo global del miedo

Por Redacción CONT4BL3



La introducción de este ensayo comienza con una frase lapidaria: «Dime qué serie ves y te diré quién eres». Con esa rotundidad, el propio autor reconoce que *En la era de la globalización, las series de televisión se han convertido en un referente cultural (si no el único), incluso imprescindible, para quien se dedique a analizar las emociones del mundo. Igual que no es posible comprender el mundo sin integrar en él la dimensión de las emociones, ¿es posible hoy en día comprender de verdad las emociones del mundo ignorando las series televisivas?*

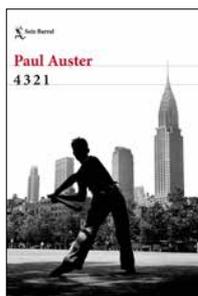
Aunque su propuesta de dar tantísima importancia a un género televisivo puede parecer ligera, subjetiva e incluso ideológicamente incorrecta, el especialista en geopolítica francés considera que, hoy en día, *los guionistas de estas series se han convertido en los mejores analistas de las sociedades y del mundo actual; de hecho, va más allá y afirma que las series no solo se han convertido en el equivalente de lo que fueron los folletines en el siglo XIX: una dimensión esencial de la cultura. Sus guionistas son, al menos en lo que respecta a los mejores, comparables a quienes fueron los grandes novelistas del pasado, desde Balzac hasta Flaubert, pasando por Dickens. No se conforman con analizar fríamente la realidad: la perciben y la adivinan, gracias al poder de su intuición y al coraje y lucidez de su imaginación.*

En ese contexto, **Dominique Moïsi** [Estrasburgo (Francia), 1946] analiza la fascinación del caos, gracias a los personajes y situaciones de *Juego de tronos*; la nostalgia del orden, con *Downton Abbey*; la lucha de los Estados Unidos contra el terrorismo, basándose en el argumento de *Homeland*; el fin del sueño americano y *House of cards*; o el retorno de la amenaza rusa con la menos conocida *Occupied* [*Okkupert*] donde se plantea que la Unión Europea hubiese encargado al Gobierno de Moscú que ocupara Noruega –de ahí el título– por negarse a continuar extrayendo petróleo para defender al mundo frente al cambio climático.

El ensayo plantea algunas cuestiones realmente interesantes; por ejemplo, Moïsi vincula la serie de culto del momento, *Juego de tronos* –esa *fantasía épica medieval basada (cada vez más libremente) en el libro de George R. R. Martin “Canción de hielo y fuego”*– con las actuaciones de los yihadistas del Estado Islámico en la Guerra de Siria, preguntándose si: *¿Acaso los propios terroristas del Dáesh no parecen inspirarse, para la cruenta puesta de escena de sus decapitaciones, en las costumbres en boga en el reino de Poniente? Para el escritor alsaciano, no cabe duda de que estamos en la versión moderna, a través de Internet, de lo que en el pasado eran las ejecuciones públicas. Sencillamente, la red ha sustituido a la plaza de Grève [actual Plaza del Ayuntamiento parisino donde solían llevarse a cabo las ejecuciones de los reos condenados a muerte, mediante brutales tormentos] o la plaza de la Concordia, aquellos viejos escenarios de las ejecuciones en el París del Antiguo Régimen y el París revolucionario. Con una diferencia capital: allí donde antes había, como máximo, varios miles de asistentes a tan macabro espectáculo, hoy hay millones.*

Podrías plantearte si todo esto solo ocurre en Francia o en los EE.UU. ¿Qué sucede en España? Seguro que aún recuerdas aquel momento en que el líder de Podemos, Pablo Iglesias, le regaló al rey Felipe VI una copia de la serie *Juego de tronos*. Ocurrió en la primavera de 2015 cuando el monarca se reunió, en Bruselas (Bélgica), con los europarlamentarios españoles.

La *Geopolítica de las series* es una buena lectura sobre todo en esta época del año, cuando... «Winter is coming».



4321

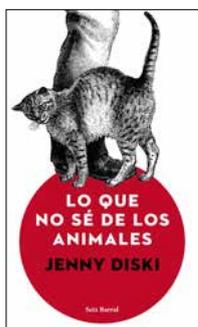
Paul Auster | Seix Barral

El polémico escritor de Nueva Jersey [1947] –que aparece tanto en la lista de los libros más vendidos (*best-seller*) como en la de los más robados (*best-stolen*)– regresa al mercado editorial con la narración de una saga familiar que, procedente de Minsk (actual Bielorrusia), *entró al puerto de Nueva York el primer día del siglo XX*. Con ese punto de partida, el protagonista, *Ferguson*, vivirá cuatro vidas completamente distintas –de ahí el título de la obra– entremezclándose con los acontecimientos que marcaron la historia de EEUU para aprender que cualquier suceso, por insignificante que parezca, siempre tiene consecuencias.

Introducción al Common Law

Ruth Gámez y Fernando Cuñado | Thomson Reuters

Tanto las empresas que hayan internacionalizado parte de su producción como los profesionales que presten sus servicios en el extranjero saben que, algunos países del mundo –en especial, Estados Unidos y Gran Bretaña– se rigen por otras normas diferentes del Derecho europeo continental (Derecho Civil o “romanista”); es el denominado *Common Law* del sistema anglosajón. Este libro se plantea si, en realidad, su tradición jurídica es tan diferente a la nuestra en una guía muy útil para descubrir el verdadero papel que desempeñan los jueces y qué importancia tiene la ley escrita.



Lo que no sé de los animales

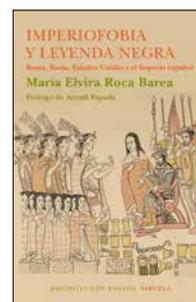
Jenny Diski | Seix Barral

Se acaba de publicar en castellano la obra póstuma de esta conocida escritora británica [1947-2016] especializada en libros de viaje que se autodefinía como *un sujeto posdoméstico*; neologismo que hace referencia a las personas que *contemplan como parte normal de sus vidas el contacto cotidiano con animales (a excepción de las mascotas)*. Partiendo de esa base, la autora reflexiona sobre la compleja relación que los seres humanos hemos establecido con los animales y cómo los observamos y estudiamos, incluyendo entrevistas con científicos y su propia actitud personal al ir a ver elefantes a Kenia.

Imperiofobia y leyenda negra

Mª Elvira Roca Barea | Siruela

El propósito de este libro de la investigadora del Consejo Superior de Investigaciones Científicas (CSIC) y profesora en la Universidad de Harvard [nacida en El Borge (Málaga), en 1966] es *comprender por qué surgen –las llamadas leyendas negras–, qué tópicos las configuran y cómo se expanden hasta llegar a ser opinión pública y sustituto de la historia*; centrándose, en concreto, en cuatro casos: Roma, Rusia, Estados Unidos y, sobre todo, España. El resultado es un ensayo muy documentado y riguroso que se ha convertido en uno de los grandes éxitos literarios de 2017.



Reflexiones sobre un mundo líquido

Zygmunt Bauman | Antonio Fco. Rodríguez Esteban | Paidós

Esta publicación rinde un merecido homenaje al sociólogo polaco Zygmunt Bauman [1925-2017] planteándose cuáles de sus ideas han calado *más hondo en el imaginario colectivo de nuestra sociedad*, dando cuenta de sus aportaciones a la conceptualización de la posmodernidad a la que él denominó «modernidad líquida» porque nada es sólido sino que todo se muestra fluido y sin compromisos. Para quienes aún no conozcan su pensamiento, este libro se ha escrito con intención de obtener una primera toma de contacto con un autor que resulta, sencillamente, imprescindible.

La “Hawala”

Por Carlos Pérez Vaquero

Redactor Jefe de CONT4BL3

La profesora Luz Gómez García¹ define este término como un sistema de transferencia de dinero basado en la confianza mutua entre el depositante y el depositario, el cual dispone de un pagador en el lugar de destino. Era un método utilizado por los comerciantes musulmanes en la antigüedad para viajar sin dinero pero disponer de efectivo allá donde lo necesitaran. De ahí su significado en árabe: “letra de cambio, orden de pago, giro”. En castellano, de hawala procede la voz aval, como garantía que alguien presta sobre la conducta o cualidades de otra persona [RAE].

Una didáctica resolución de la Audiencia Nacional española² nos describe cuál fue su origen: (...) **la implantación de la Hawala está documentada desde los tiempos del Califato Abbasida (siglo IX)**. Se trata de una práctica originada en usos comerciales muy antiguos. Tiene modalidades como el “fei-chien” (dinero volador) en China; “hundi” en la India; “Padala” en Filipinas; “hui” en Vietnam y “hawala” que predomina en Oriente Medio, Pakistán, Afganistán, Norte de África y, en general, en países árabes y musulmanes. En aquellos tiempos, el comercio internacional tenía como centro lo que hoy es el actual Iraq. Los comerciantes hacían negocios desde el África subsahariana hasta China (“la ruta de la seda”, “la ruta de las especias”).

Para subsanar el problema del transporte del dinero, los juristas idearon el sistema de Hawala, consistente en que “A” confiaba a “B” una carta solicitando de “C”, residente en otra ciudad, que entregase a “A” una determinada cantidad de dinero a su llegada, a cargo de la cuenta de confianza existente entre ellos que, posteriormente, efectuaban, entre sí, la oportuna liquidación. La hawala es paralela a la invención del Shakk, de donde proviene nuestro “cheque” y fueron el origen del actual sistema bancario oficial.

Actualmente la Hawala constituye uno de los sistemas de flujos opacos de dinero; que técnicamente se conocen como **Sistemas Informales de Transferencia de Valores (S.I.T.V.)**.

El hecho de que, por su naturaleza anónima, alguna de estas redes de financiación extra oficial, sean vulnerables a la penetración o a su utilización por grupos relacionados con el tráfico de drogas, el contrabando,



o la financiación de grupos terroristas, no determina que NECESARIAMENTE, el sistema de hawala se dedique en todo caso a tales menesteres, o los promueva o favorezca. De hecho, estos sistemas continúan utilizándose por colectivos inmigrantes en todo el mundo para la transferencia legítima de fondos a sus familiares.

La utilización puntual del sistema con finalidad espuria, ha de ser probada, sin que constituya delito en España la utilización o participación en el sistema mismo de hawala, a diferencia de lo que ocurre en EEUU, donde, la transferencia de fondos, careciendo de licencia administrativa para ello, constituye delito, y, el agrupamiento para tales transferencias de dinero carentes de licencia, delito de asociación ilícita, supuesto que no puede integrarse en ninguno de los supuestos de nuestro artículo 515.

Este método ha estado en el punto de mira de las administraciones occidentales porque algunos grupos podían recurrir a él para financiar actividades delictivas o blanquear capitales.

Aunque se desconoce el volumen de dinero que mueven por este sistema los intermediarios (**hawaladares**), se calcula que son billones de dólares; por ejemplo, el 21 de noviembre de 2016, un operativo de EUROPOL³ integrado por 450 agentes procedentes de Gran Bretaña, Países Bajos y Francia detuvo a 36 personas en esos tres países por haber blanqueado cerca de 300.000.000 €.

1. GÓMEZ GARCÍA, L. *Diccionario de islam e islamismo*. Madrid: Espasa, 2009, pp. 133-134.

2. ECLI:ES:AN:2008:761A (de 23 de octubre de 2008).

3. <https://www.europol.europa.eu/newsroom/news/hawala-money-laundering-ring-dismantled-joint-investigation-team>



Des-pensar la AECE

Julio Bonmatí Martínez

Director de CONT4BL3

Nadie duda que no existe el actor social, en su expresión individual y colectiva, fuera de un sistema social; y ningún sistema social existe sin actores.

La Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España (AECE), nacida en Barcelona en 1982, ha cumplido este año, 2017, **treinta y cinco años** de permanencia continuada en la sociedad democrática española y ha sobrepasado la cifra de los **cuatro mil trescientos asociados** distribuidos y repartidos por toda la geografía nacional; y, por tanto, se ha ganado por méritos propios el reconocimiento con mayúsculas de actor social colectivo de pleno derecho, como integrante técnico y obrero especializado de este sistema llamado país en el que está ubicada e integrada.

Como si se hubiesen inspirado en nuestra trayectoria *—a veces, eso sí muy pocas, quienes elegimos para dirigir nuestros vulnerables destinos aciertan al escoger sus*

ejemplos y modelos—, dieciséis años después de nuestro alumbramiento al mundo, en su Dictamen de 28 de enero de 1998, el Comité Económico y Social de la Unión Europea ya se manifestó expresamente respecto a las asociaciones de la siguiente manera: "(...) Permiten a los individuos reconocerse en sus convicciones, perseguir activamente sus ideales, cumplir tareas útiles, encontrar su puesto en la sociedad, hacerse oír, ejercer alguna influencia y promover cambios. Al organizarse los ciudadanos se dotan de medios más eficaces para hacer llegar su opinión sobre los diferentes problemas de la sociedad a quienes toman las decisiones políticas". Lo dicho: ni que nos conocieran.

Alcanzada por la asociación su actual longevidad y al haber participado y disfrutado de tal logro, conector de que todos seguramente en mayor o menor medida le habréis dedicado algún pensamiento a nuestra asociación concluyendo de tal quehacer lo que hayáis estimado oportuno, si se me permite desde el máximo respeto a vuestras conclusiones y utilizando como plataforma esta vuestra revista CONT4BL3, me gustaría compartir con todos vosotros un ejercicio de introspección al que denomino des-pensar, al modo que hizo Immanuel Wallerstein para las ciencias sociales; es decir, poniendo el

foco exclusivamente en aquellos aspectos medulares por los que creo que destaca la AECE.

En primer lugar, **en su dimensión jurídica**, debemos ser plenamente conscientes que al formar parte de la AECE, en nuestra condición de asociados, como ciudadanos y profesionales estamos ejerciendo plenariamente el derecho recogido en el Art. 22 de nuestra Constitución de 1978; concretamente estamos haciendo uso simultáneamente de un derecho fundamental y una libertad pública, que goza de las mayores garantías constitucionales al quedar expresamente establecida en la Carta Magna nuestra potestad para recabar directamente su tutela ante los tribunales ordinarios por un procedimiento basado en los principios de preferencia y sumariedad

y, en su caso, a través del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional.

Derecho que al formar parte de la Sección 1ª del Capítulo II del Título Primero de la Constitución

precisa para su desarrollo de la creación *ad hoc* de una Ley Orgánica, lo que en su momento se consumó y perfeccionó mediante la incorporación al ordenamiento jurídico, con la promulgación a tal fin, de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, marco legal al que se confina y delimita el alcance sustantivo, formal y perimetral de nuestros estatutos.

En segundo lugar, señalado el marco jurídico que nos ampara y su importancia, en su calibre y magnitud intelectual, me gustaría destacar **el valor social y económico** que la AECE ha demostrado ser capaz de crear a lo largo de este periplo, no exento de picos, valles y simas, al haber ido mucho más allá de las meras intenciones con la realización de múltiples acciones en beneficio de los asociados y de terceros, cuya redacción por mi parte y lectura por la vuestra os ahorro por ser por todos de sobra conocidas; y si alguien acaecido de corta memoria precisa de su recordatorio lo remito a la página web de la asociación donde tales obras vienen exhaustivamente detalladas.

Hasta el punto que, en tercer lugar, y siguiendo en esta línea epistemológica, simultáneamente a ser una asociación también podemos decir con voz rotunda y contundente y sin riesgo de sonar preten-

Nuestra asociación se ha ganado por méritos propios el reconocimiento con mayúsculas de actor social colectivo de pleno derecho



ciosos que en la actual sociedad donde abundan los difuminados e inacabados territorios mentales, la AECE adquiere de manera concreta la categoría de ser una **“ecúmene profesional” de la contabilidad y la tributación en España**, en el sentido de que proporciona al experto ejerciente una intangible región, un espacio de interacción, interpretación y cambio cultural persistente e ilimitado, obviamente como ya he mencionado humildemente circunscrita exclusivamente al campo contable y tributario.

En cuarto lugar, en su **progreso autodidacta de autorrealización**, no exenta por descontado de errores y mejora, en su día a día, contando exclusivamente con medios y energías propias, se ha mantenido alerta, intentando estar siempre atenta a la evolución de la realidad económica y jurídica que le compete, procurando anticiparse para dar pronta respuesta a las demandas de quien legítimamente por su condición de asociado iba a solicitar su atención; entendiendo con una actitud empática que tales requerimientos dimanaban mayormente del surgimiento de nuevas necesidades que de no satisfacerse generaban una más que razonable inseguridad e intranquilidad en el legítimo peticionario.

Así en quinto lugar con una **visión teleológica**, si la asimilamos a un organismo vivo lo que no es difícil echándole un poco de imaginación (contabilidad creativa lo llamamos), descendiendo a fuerza de impulso muscular a través de su esófago cada jornada en el seno de la AECE se degluten, para facilitar su digestión a los asociados, las innumerables aflicciones, desazones y tribulaciones con que nos obsequian, y que por mucho tiempo sigan haciéndolo, al cincuenta por ciento los clientes y la administración en el desempeño de nuestra profesión.

En sexto lugar, desde una perspectiva holística, aunque sin ninguna duda no existiría sin sus asociados que ontológicamente como razón de ser son los que la hacen posible, la AECE es más que la reunión de un grupo de profesionales.

Como entidad con personalidad jurídica y metafísica propia continuamente se dilata y consigue aparecer ante antagonistas y semejantes como mucho más que la suma de sus partes; podríamos calificarla, sin desmerecer por ello a ninguno de sus pares, de humilde paradigma del resultado que puede llegar a conquistar en su bienintencionado desempeño **la unión y fusión del capital humano** cuando se pone al servicio de loables causas con base en los principios de una perseverante aplicación y de una tenaz eficiencia.

En séptimo lugar, tras haber repasado lo cristalizado hasta la fecha, invirtiendo la vista y con la mirada en el mañana desde el presente, la naturaleza alcanzada por la AECE ya nos permite la actualiza-

ción de algunos muy probables sugestivos **futuribles** que se anuncian sin máscara ni disimulo, cuya manufactura como realidades dependerá en gran parte del esfuerzo de los actores protagonistas de nuevos amaneceres, y también en menor medida del azar, del que nada ni nadie está libre, y al que nunca es aconsejable dar la espalda ni olvidar.

A modo de cálculo de equivalencias financieras podemos ya aventurar el descuento de los venideros valores y las oportunidades que se anuncian, sobre la base de los actuales principios rectores y motores de la fraguada AECE de hoy; así los ecos de las cuerdas de la guitarra todavía sin tañir, pueden ya imaginariamente escucharse como festivos y sinceros sonos, por quienes creemos en este ilusionante proyecto.

Y hasta aquí llego en este mi diagnóstico de la realidad alcanzada: la de **una auténtica y verdadera comunidad profesional que ya nadie concibe como una mera suma de individuos, sino como un todo que precede a sus partes**.

En cuanto al pronóstico lo auguro muy positivo y será el acontecer futuro y los compartidos futuros pensamientos de todos los que la integramos los que sin duda seguirán haciendo más grande la AECE.

Termino contento mi ejercicio de des-pensar, ese enfoque nuclear en lo logrado por la asociación, sin por otro lado esquivar ni eludir la posibilidad de merecer ser acusado de haber manifestamente incurrido en un orgullo no exento de ilusorio optimismo. Por el que por cierto no pienso disculparme.

Es más, a quien tal pecado me impute para mayor abundamiento expresamente le recuerdo que, con independencia del tiempo vivido, tal y como dijo otro Immanuel esta vez de apellido Kant si la minoría de edad significa la incapacidad para servirse del entendimiento sin verse guiado por algún otro, la AECE tras este periplo de treinta y cinco años de vivencias, experiencias, encuentros y, como no, también algunos desencuentros actualmente con serenidad resuelve sus cuitas con su lúcido caletre, por si sola sin precisar para ello tutela ni gobierno ajeno.

Y con una reconocida falta de objetividad y por no incurrir desde la impericia en mayores torpezas –soy consciente de haber cometido alguna–, haciendo expresa cesión de la crítica y la tarea de señalar las mermas y carencias de nuestra asociación, que no niego que existan, a aquellos otros que en su osadía y para la fortuna de su conciencia creen tener limpio de paja e impoluto el ojo propio, haciéndolo exclusivamente en mi propio nombre me despido diciendo: “Te has ganado sobradamente nuestra confianza: AECE”.

Cursos y cápsulas formativas online en el Campus Virtual AECE



[Disponibles en diciembre de 2017 para nuestros asociados]

Curso sobre “El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones” y “La sucesión de la Empresa Familiar. El Protocolo”

- Antonio Ibarra López | Asesor fiscal | Abogado | Presidente de AECE Murcia.

Curso sobre “Compliance Penal”

- Ángel López Atanes | Socio director de Grupo Atelier en Madrid | Licenciado en Derecho y Ciencias Empresariales | Máster internacional en Derecho de Empresa.
- **Objetivo:** explica la importancia de implantar un sistema de "compliance" para evitar la responsabilidad penal de la persona jurídica, su desarrollo e implantación.

Cápsula formativa e informativa sobre “Nuevas medidas publicadas en la Ley de reformas urgentes del trabajo autónomo”

- Ángel López Atanes | Socio director de Grupo Atelier en Madrid | Licenciado en Derecho y Ciencias Empresariales | Máster internacional en Derecho de Empresa.
- **Objetivo:** analiza las medidas y su alcance.

Cápsulas formativas sobre consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos y Criterios y Doctrina del Tribunal Central Administrativo en los procedimientos tributarios

- José Antonio Marcos Sanjuán | Economista | Licenciado en Derecho | Inspector de Hacienda | Presidente del TEAR Castilla y León.

METODOLOGÍA:



CONTENIDO DISPONIBLE LAS **24 HORAS** HASTA EL 31 DE JULIO DE 2018



TEÓRICO Y PRÁCTICO



MATERIAL GRÁFICO DESCARGABLE EN FORMATO **PDF** [IMPRIMIBLE]



CON **FORO** PARA PLANTEAR LAS DUDAS



AL SUPERAR LA EVALUACIÓN FINAL EL ALUMNO RECIBIRÁ UN **CERTIFICADO** HOMOLOGADO POR LA AECE



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

La **AECE**
os desea *felices fiestas*
y un **2018** lleno de
Satisfacciones



Asociación Profesional de Expertos
Contables y Tributarios de España