

CONT4BL3

NÚMERO LXX

2 TRIMESTRE 2019

Próxima
modificación
del PGC

Decálogo sobre la
nueva obligación de
control horario

Prestación accesoria
y protocolo familiar

es trading



Trading



Accounting



Performance

Growth

Sales



business



Financioal



Bitcoin



Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España

Asegura **la máxima protección** para tu Sociedad Profesional



¿Qué riesgos profesionales tiene mi Sociedad?

En Aon podemos responder a tus preguntas y facilitarte la tranquilidad que necesitas en el ejercicio de tu actividad profesional.

Contamos con personal especializado **en la gestión de los riesgos de las Sociedades Profesionales.**

Nuestros expertos pueden realizar gratuitamente una auditoría interna de tus riesgos, que comprende dos fases:

Fase 1 Mapa de riesgos

Fase 2 Revisión de los contratos de seguro

Auditoría interna + especialización = **soluciones aseguradoras**

La identificación y priorización de los riesgos es la base inicial del análisis de tu sociedad. Los principales riesgos de las Sociedades Profesionales son habitualmente los siguientes:



Responsabilidad Civil



Ciber Riesgo



Responsabilidad Civil de Administradores y Directivos

La segunda etapa se basa en el diseño de programas de seguros que eviten o minimicen las consecuencias económicas de los riesgos potenciales identificados.

En Aon contamos con las soluciones aseguradoras más adecuadas para cubrir los riesgos de las Sociedades Profesionales. Nos avala la experiencia de ayudar a proteger el ejercicio de la actividad de más de 200.000 profesionales. Pregúntanos. Tenemos respuestas.

Responsabilidad Civil Profesional Sociedades Profesionales

 91 266 70 52

 colegios@aon.es

Política fiscal: deshojando la margarita del impuesto a la muerte

España es uno de los países de la Unión Europea en los que morir se puede salir muy caro a los herederos, pues de ello se encarga el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya naturaleza normativa y reglamentaria la encontramos en la Ley 29/1987 y en el Real Decreto 1629/1991, respectivamente. Sin dejar atrás la Ley 21/2001 que cedió el tributo y competencias a las Comunidades Autónomas, determinando su alcance y limitación.

Siendo un impuesto de naturaleza personal, son los hechos imponible gravados por este impuesto los siguientes:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o por cualquier otro negocio jurídico a título gratuito entre vivos.
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros de vida, cuando el contratante sea distinto del beneficiario.

Una vez producidos los hechos imponible mencionados, ¿en qué Comunidad Autónoma se tributará por el rendimiento obtenido? Deberemos acudir a las siguientes reglas:

- a) El domicilio fiscal del sujeto pasivo.
- b) En las adquisiciones mortis causa, el lugar de residencia del causante.
- c) En las donaciones de bienes inmuebles, el lugar donde radique el inmueble.
- d) En los supuestos de obligación real o personal, si el finado era no residente se aplicará la normativa estatal.

Centrándonos en el Impuesto sobre Sucesiones, y aunque sea fácil y recurrente, no me sustraigo a reproducir –por eso de unir muerte e impuestos– la célebre frase atribuida a **Benjamín Franklin: no hay nada seguro salvo la muerte y los impuestos.**

Este tributo está denostado socialmente por varios motivos, principalmente –y es mi opinión– por ser injusto gravar aquello que ya fue pagado durante la vida del difunto “causante”. Es palmario que la herencia como riqueza acumulada durante la vida del difunto soportó diferentes cargas impositivas, con la generación de rentas o ganancias patrimoniales en el IRPF o a través de la titularidad con el Impuesto sobre Patrimonio o IBI. Otro motivo injusto, cómo no, las divergencias entre las cuotas a pagar según se resida en una u otra Comunidad Autónoma. Mientras unas son verdaderos paraísos fiscales de este impuesto, en otras, los herederos pueden verse abocados a renunciar a la herencia, pues las cuotas fiscales pueden ser importantes. Ejemplo de herencias de inmuebles carentes de efectivo y otros activos líquidos equivalentes para hacer frente al pago del impuesto.

Es cierto que los partidos políticos que gobiernan en las Comunidades Autónomas “deshojan la margarita” entre el sí y el no del impuesto a la muerte, resultando que en casi todos va triunfando el no, mediante una política fiscal que se materializa en un aumento de las reducciones por mínimos familiares o directamente aplicando las reducciones en la cuota, lo cual produce una cada vez más, escasa recaudación y por ende un menor peso específico en términos relativos de este impuesto en el sistema de financiación.

Pero hay que recordar, que estamos ante un impuesto estatal, por tanto, **debe ser el Estado quien lo modifique corrigiendo las desigualdades sociales y deficiencias técnicas que hemos expuesto o, en su caso, quizás lo más conveniente por justicia social es que lo suprima.**



Juan Carlos Berrocal Rangel
PRESIDENTE DE AECE

**Editorial***Juan Carlos Berrocal Rangel*.....Pág. 03**Noticias incontables***Redacción CONT4BL3*.....Pág. 05**Práctica contable****Próxima modificación del PGC***Gregorio Labatut Serer*.....pág. 06**De interés profesional****Contingencias fiscales y problemas contables derivados de las existencias***Antonio Ibarra López*pág. 11**Aplicaciones de las nuevas tecnologías****La tecnología *blockchain*****y su aplicación a la contabilidad (y II)***Eladio Pascual Pedreño*.....pág. 15**Práctica fiscal****La interpretación de la norma tributaria***Julio Bonmatí Martínez*pág. 24**Derecho Mercantil****El «Caso Brita»***Maite de la Parte Polanco*pág. 29**Actualidad****Los minerales críticos y estratégicos: un riesgo para la nueva economía***Francisco Javier Moreno Oliver*.....pág. 31**Práctica mercantil****Prestación accesoria y protocolo familiar: cuando se entrelaza lo social con lo parasocial***Antonio Valmaña Cabanes*pág. 37**Normativa laboral****Decálogo sobre la nueva obligación de control horario***Ángel López Atanes*.....pág. 42**Opinión****El valor de reconocer al otro***Inés Temple*pág. 45**Derecho Societario****Administradores de hecho***Julio Bonmatí Martínez*pág. 46**Recensión y bibliografía***Redacción CONT4BL3*.....pág. 48**Anedotario****La gran reforma tributaria de 1845***Carlos Pérez Vaquero*pág. 50**Director de la publicación:**

Julio Bonmatí Martínez

Consejo de redacción:

Juan Carlos Berrocal Rangel

José Antonio Fernández García- Moreno

Antonio Ibarra López

Tomás Seco Rubio

Tirada: 5.000 ejemplares**Depósito legal:** B-12007-2010**Número ISSN:** 2013 - 732X**Edita:**

AECE - Asociación Profesional de Expertos

Contables y Tributarios de España.

Rosellón, 41 local 3. 08029 Barcelona

Tel. 932 924 948

www.aece.es**Publicidad, edición y coordinación:**

nc ediciones

Neus Comas

Tel. 609 383 327

ncediciones@ncediciones.net

Redactor Jefe:

Carlos Pérez Vaquero

[cpvaquero@gmail.com]

Corrección de textos:

Anna Boet Espona

annaboet96@gmail.com

Maquetación:

Jaume Marco + Tere Llin

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.



Eventos formativos

Jornadas formativas

Durante este primer semestre, AECE ha celebrado con gran éxito de asistencia sus jornadas presenciales dedicadas al Impuesto sobre Sociedades y Cuentas Anuales 2018, las Novedades Tributarias para 2019, la Liquidación del IRPF 2018 y el Impuesto sobre Sociedades y CCAA 2018.

Cursos *on line*

Mantenemos los cursos virtuales que, por su elevado interés profesional, son muy demandados por los asociados y a los que se pueden acceder desde la WEB:

- **Procedimientos y recursos en el ámbito tributario**, impartido por José Antonio Marco Sanjuan.
- **Nueva Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo**, por Ángel López Atanes.
- **Liquidación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y la Sucesión en la Empresa Familiar**, por Antonio Ibarra López.

- **Sistema de Prevención de responsabilidad Penal de la Empresa – Compliance**, por Ángel López Atanes.
- **Fiscalidad inmobiliaria del no residente, con especial referencia al arrendamiento vacacional**, por Vicente Arbona Mas.
- **Cierre contable y Fiscal 2018** (grabación íntegra de la Jornada Nacional celebrada en Barcelona e impartida por Julio Bonmatí Martínez).
- **IVA en las operaciones intracomunitarias, y comercio internacional**, por Andrés Rodríguez Vegazo.

Capsulas formativas y de reciclaje

Se ha iniciado una nueva forma de comunicación de notas de interés digitales, como son las capsulas del "Todo sobre...", en las que Antonio Ibarra nos explica en series de 5 videos, un determinado supuesto.

Actividad Corporativa

Congreso ACCID

La AECE ha participado en el VIII Congreso de ACCID que se celebró el 6 y 7 de junio de 2019; siendo representada por Filo Tió Pratdesaba, Presidenta de AECE en Cataluña.

Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales

El 4 de junio de 2019, Juan Carlos Berrocal Rangel y Antonio Ibarra López asistieron, en nombre de AECE, a las sesiones de trabajo en la Dirección General de la AEAT que abordaron los grupos de trabajo de "Análisis de medidas para favorecer la certeza jurídica" y "Novedades en normativa, modelos y campañas".

Coediciones

En colaboración con Wolters Kluwer, hemos coeditado y distribuido el libro TODO Fiscal 2019, con una muy buena acogida.

Reuniones de la Junta Directiva y comisiones y grupos de trabajo

La Junta Directiva realizó una sesión plenaria el 23 de mayo de 2019, en la que se aprobaron los Estados Financieros de la Asociación referidos al ejercicio 2018, así como el programa de actividades de 2018 y previstos para 2019. Asimismo, se reunieron las diversas comisiones y grupos de trabajo, para coordinar las nuevas actividades y analizar las ya realizadas.

Asamblea General ordinaria y extraordinaria 2019

De conformidad con lo dispuesto en los Estatutos Sociales se convocó Asamblea General, ordinaria y extraordinaria, para el 21 de junio de 2019.

Renovación del seguro de responsabilidad civil profesional

Se ha renovado con Alliance. La gestión administrativa del cobro de los recibos se ha delegado en la propia correduría AON.

Mediateca

Se han publicado más de 40 notas de interés en la página web y AECE tuvo una notable presencia en los medios de comunicación con más de 150 impactos.

Próxima modificación del PGC

Gregorio Labatut Serer

Profesor Titular de Contabilidad de la Universidad de Valencia

El Plan General de Contabilidad se reformará en breve; para ello el ICAC ha publicado el Proyecto de Real Decreto por el que se modifican el PGC (aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre); el PGC Pymes (Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre); las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre); y las Normas de Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre).

1. Introducción

Con esta norma, se modifica, fundamentalmente, el Plan General de Contabilidad con el fin de adaptar la normativa española a los contenidos de las nuevas Normas de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea: NIIF-UE 9 Instrumentos financieros y NIIF-UE 15 Reconocimiento de ingresos.

El proyecto de Real Decreto introduce cambios y los más importantes se realizan en la Norma de Registro y Valoración 9ª. “Instrumentos financieros” y 14ª. “Ingresos por ventas y prestación de servicios”, así como en la información a incluir en la memoria sobre estas transacciones.

En primer lugar, hay que decir que solamente se modifica el PGC y que el ICAC ha adoptado la decisión de no modificar los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas. Con lo cual se va a producir una diferencia sustancial en la contabilidad de las empresas según se adopte un Plan General de Contabilidad u otro.

La aplicación de estas modificaciones, se retrasa hasta las primeras cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020.

2. Modificación en la Norma de Registro y Valoración 9ª del PGC. Instrumentos financieros.

En cuanto a la modificación de la NRV 9ª. “Instrumentos financieros” se ha producido una simplificación en cuanto a la clasificación de las carteras, pues desaparece la cartera de disponibles para la venta, por

lo que se ha considerado apropiado, reducir a tres el número de carteras para catalogar los activos financieros en función de la gestión o modelo de negocio de la empresa:

- Activos financieros a coste amortizado,
- Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, y
- Activos financieros a coste.

Con esta nueva tipología también desaparece la cartera de “Prestamos y partidas a cobrar” e “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento” (valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento); no obstante, la mayoría de los activos clasificados en ambos grupos se reclasifican a la cartera de “Coste amortizado” en la medida que la empresa los mantenga con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato.

De este modo, las carteras de “Activos financieros mantenidos para negociar” y “Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” se agrupan e integran en la nueva cartera de “Valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

A continuación, vamos a reproducir un cuadro con las distintas categorías de activos financieros que había hasta ahora, y las nuevas categorías que se producirán con la reforma.



CATEGORIAS ACTUALES	NUEVAS CATEGORIAS	RECLASIFICACIÓN A...
Préstamos y partidas a cobrar	Activos financieros a coste amortizado	Activos financieros a coste amortizado
Inversiones mantenidas hasta el vencimiento		Activos financieros a coste amortizado
Activos financieros mantenidos para negociar	Activos financieros a valor razonable con cambios en P y G	Activos financieros a valor razonable con cambios en P y G
Otros activos financieros a valor razonable con cambios en P y G		Activos financieros a valor razonable con cambios en P y G
Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	Activos financieros al coste	Activos financieros al coste
Activos financieros disponibles para la venta		Activos financieros a valor razonable con cambios en P y G

2.1. Activos financieros a coste

Esta última cartera “Activos financieros a coste” se utilizará para contabilizar en las cuentas anuales individuales las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Además, también se incluirán en ella los instrumentos de patrimonio para los que no pueda obtenerse una estimación fiable de su valor razonable, así como otras inversiones de naturaleza similar como las cuentas en participación o los préstamos participativos con retribución contingente.

Las inversiones incluidas en esta categoría se valorarán inicialmente al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación.

Se va a producir una diferencia sustancial en la contabilidad de las empresas según se adopte un Plan General de Contabilidad u otro

Por ejemplo, supongamos que una empresa tiene unas inversiones financieras que califica en un primer lugar como activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias. Su coste de adquisición fue de 200.000 euros, pero tras tener estas inversiones en su patrimonio un periodo, y por aplicación del valor razonable, su valoración actual es de 350.000 euros. En ese momento, se realizan inversiones adicionales y esta inversión se convierte en “Inversiones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas”. El

valor por el que se traspasan en ese momento estos activos de la categoría de activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, a la categoría de activos financieros al coste será de 350.000 euros.

Los instrumentos de patrimonio incluidos en esta categoría se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Cuando deba asignarse valor a estos activos por baja del balance u otro motivo, se aplicará el método del coste medio ponderado por grupos homogéneos, entendiéndose por estos los valores que tienen iguales derechos.

Con respecto al cálculo de los posibles deterioros, no se ha producido cambio sustancial, con respecto al criterio establecido hasta ahora, ya que se indica que al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su:

- Valor razonable menos los costes de venta y
- El valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión que para el caso de instrumentos de patrimonio, que se calculará, bien mediante la estimación de lo que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas.



Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones en instrumentos de patrimonio, la estimación de la pérdida por deterioro de esta clase de activos se calculará en función del patrimonio neto de la entidad participada y de las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración, netas del efecto impositivo.



Por **ejemplo**, supongamos que tenemos una inversión calificada como activos financieros al coste que representaba el 25% de participación en la Sociedad S, cuyo coste de adquisición es de 350.000 euros. Al cierre del ejercicio el patrimonio neto de la sociedad S ascendía a 1.000.000 euros (no existían plusvalías tácitas en el momento de la adquisición). Obviamente con estos datos la inversión está deteriorada en 100.000 euros (250.000 – 350.000).

2.2. Activos financieros a coste amortizado

Básicamente se mantiene el mismo concepto que había anteriormente sobre los activos calificados en esta cartera. Si bien, desaparecen la cartera de “Préstamos y partidas a cobrar” e “Inversiones mantenidas hasta el vencimiento” que correspondían a valores cotizados con una fecha de vencimiento fijada, cobros de cuantía determinada o determinable y que la empresa mantenía con la intención efectiva y la capacidad de conservar hasta su vencimiento.

Sin embargo, en la mayoría de los casos, tanto los préstamos y partidas a cobrar como las inversiones mantenidas hasta el vencimiento, se deben reclasificar en la nueva categoría de “Coste amortizado” en la medida que la empresa los mantenga con el objetivo de percibir los flujos de efectivo derivados de la ejecución del contrato, y den lugar, a percibir en fechas especificadas, los cobros de principal e intereses.

Por ello, en principio, esta medida no debería suponer un cambio en el criterio de registro y valoración aplicable a estos activos financieros que seguirán valorados al coste amortizado.

2.3. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

Esta categoría agrupa los “Activos financieros mantenidos para negociar”, “Otros activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias” y “Activos financieros disponibles para la venta”.

En consecuencia, las repercusiones más significativas se producirán al reclasificar la cartera de “Activos financieros disponibles para la venta”, cuya diferencia de valoración se encuentran reflejadas en

el patrimonio neto, que se traspasasen a la categoría de “Activos financieros con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias”.

Al traspasar los activos clasificados como disponibles para la venta a activos con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias, los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto relacionados con activos financieros disponibles para la venta se reclasificarán al inicio del ejercicio a una cuenta de reservas.

A estos efectos, el traspaso se realizará en la fecha de primera aplicación sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en esa fecha.

En cuanto a los efectos fiscales, lo más seguro es que los tenga y, si se trata de un abono a cuentas de reservas, haya que tributar por ello. Por lo menos, en la adaptación de la Circular 4/2017 del Banco de España para entidades financieras, así se produjo, permitiendo mediante una transitoria el pago en tres años.

2.4. Otros activos financieros

Dentro de las medidas aprobadas para simplificar el tratamiento contable de los instrumentos financieros también hay que referirse a los instrumentos financieros híbridos. En primer lugar, se elimina el requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero, que a partir de ahora se valorarán:

- A coste amortizado si sus características económicas son coherentes con un acuerdo básico de préstamo, o
- A valor razonable en caso contrario,
- A coste en el caso de que el valor razonable no pueda estimarse de manera fiable.

Con respecto a la contabilidad de las coberturas contables se introduce una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir; para ello, se incrementan los posibles instrumentos de cobertura y partidas cubiertas aptos para la designación, y se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo acerca de la eficacia retroactiva de la cobertura. De tal modo que para calificar una cobertura de eficaz se podrá aportar un informe cualitativo.





2.5. Deterioro por pérdidas esperadas

Finalmente, con respecto a los cambios producidos en la NRV 9ª. “Instrumentos financieros”, hay que poner de manifiesto que no se contempla el reconocimiento de los deterioros por pérdidas esperadas, sino que se mantiene el criterio actual de pérdidas incurridas. El motivo es que este tipo de reconocimiento afecta fundamentalmente a las entidades financieras, y, en este caso, ya el Banco de España ha adaptado en la Circular 4 el criterio de reconocimiento de las pérdidas esperadas en función de estimaciones realizadas con modelos estadísticos internos de cálculo, pero no parece adecuado ampliar este criterio de forma generalizada al resto de las empresas, considerando que en las empresas no financieras es habitual que el vencimiento de los derechos de cobro frente a los clientes sea inferior al año.

No obstante, se mantiene el criterio actual de reconocimiento del deterioro según el modelo de dotación global de deterioro, siempre y cuando se haya puesto de manifiesto un evento de pérdida que lleve a calificar al activo financiero como deteriorado

o con deterioro crediticio, por ejemplo, por la experiencia de años anteriores sobre el porcentaje normal de impagados.

3. Modificación en la Norma de Registro y Valoración 14ª del PGC. Reconocimiento de ingresos.

En relación al cambio que se producirá en la NRV 14ª “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios”, muchas de las precisiones que introduce la NIIF-UE 15 ya han sido tratadas en las interpretaciones publicadas por el ICAC, mediante resolución y consulta; a modo de ejemplo se puede mencionar la obligación que tiene la empresa de identificar el conjunto de transacciones incluidas en un solo acuerdo a cambio de una sola contraprestación, que debe asignarse a cada una de ellas en función de su valor razonable relativo para poder así reconocer el ingreso derivado de cada componente del acuerdo en función de los criterios generales establecidos para las entregas de bienes (transferencia de riesgos y ventajas) y prestación de servicios (porcentaje de realización).



tirant
lo blanch

Lo vemos diferente

Curso Avanzado Online en Ciberderecho 2019

El Ciberespacio ha traído una nueva disciplina de derecho, el Ciberderecho y una nueva profesión, el Ciberabogado.

Aprenderás a entender la realidad del Ciberespacio, detectar las Ciberamenazas y además, pasarás a tomar conciencia de los retos jurídicos que traen las realidades Cibernéticas.

Infórmate en:

Telf. 91 445 47 85

solicitudinfo@tirant.com



En esta línea, se reforma la NRV IRV 14^a, asumiendo la metodología elaborada a nivel internacional por la NIIF-UE 15 “Reconocimiento de ingresos”, incorporando en el Plan General de Contabilidad el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, para su posterior desarrollo en una resolución del ICAC.

De este modo, para aplicar este criterio fundamental de registro contable de ingresos, la empresa seguirá un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

- a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente, entendido como un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles para las mismas.
- b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato, representativas de los compromisos de transferir bienes o prestar servicios a un cliente.
- c) Determinar el precio de la transacción o contraprestación del contrato a la que la empresa espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o de la prestación de servicios comprometida con el cliente.
- d) Asignar el precio de la transacción a las obligaciones a cumplir, que deberá realizarse en función de los precios de venta individuales de cada bien o servicio distinto que se hayan comprometido en el contrato, o bien, en su caso, siguiendo una estimación del precio de venta cuando este no sea observable de modo independiente.
- e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida mediante la transferencia de un bien o la prestación de un servicio; cumplimiento que tiene lugar cuando el cliente obtiene el control de ese bien o servicio, de forma que el importe del ingreso de actividades ordinarias reconocido será el importe asignado a la obligación contractual satisfecha.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido.

Cuando existan dudas relativas al cobro del derecho de crédito previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la pérdida por deterioro se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un ingreso menor.

El cambio que se producirá en la norma de reconocimiento de ingresos es profunda y para ello, el ICAC ha desarrollado un Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios; cuyo tratamiento debería dar lugar a un trabajo específico sobre ello.

4. Existencias

Finalmente, debemos comentar que, con respecto a las existencias, se admite la aplicación del valor razonable menos los costes de ventas como excepción en el caso, de

“(...) los intermediarios que comercialicen con materias primas cotizadas, podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando con ello se elimine o reduzca de forma significativa una “asimetría contable” que surgiría en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable (...)”.

5. Aplicación

La aplicación de estas modificaciones se retrasa hasta las primeras cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020.



Contingencias fiscales y problemas contables derivados de las existencias

Antonio Ibarra López

Presidente AECE Murcia | Abogado | Asesor fiscal

Tanto el PGC 2007 como el PGC PYMES se refieren a las existencias como *activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios; pudiendo ser existencias, no solo los bienes muebles (con o sin transformación) sino también los inmuebles y, desde 2007, los servicios prestados y pendientes de facturación al cierre del ejercicio.*

Respecto a los inmuebles

Un inmueble en una sociedad inmobiliaria puede ser existencias (si lo va a transformar; por ejemplo, un solar para construir o si la sociedad se dedica a comprar y revender inmuebles), un inmovilizado material (uso propio de oficinas) e incluso una inversión inmobiliaria (obtención de rentas, siempre que este no sea el objeto de la empresa, en cuyo caso serían existencias); por lo tanto una u otra clasificación depende de la función que el inmueble desempeñe en la empresa y de la actividad ordinaria de esta (véase BOICAC nº 74 y 77 de 2008).

Un asunto que consideramos de especial importancia es el caso de pérdidas directas por roturas, géneros defectuosos o inservibles

Si el inmueble cambia de función dentro de la empresa debe ser reclasificado contablemente (en este sentido, puede examinarse la consulta vinculante de 17 de mayo de 2007 de la DGT).

Si un inmueble que está clasificado como existencias pasase a ser inversión inmobiliaria los asientos contables serían:

- A. (22) Inversiones inmobiliarias a (73) Existencias incorporadas a inmuebles inversión (por la reclasificación).
- B. Y al cierre de ejercicio (61) Variación existencias a (30) Existencias (por las existencias finales).

Caso práctico: existencias de inmuebles

Una empresa se dedica a la compra y venta de viviendas, por lo que los inmuebles están clasificados como existencias. Debido a la crisis inmobiliaria, no se venden y la empresa, para obtener recursos, decide dedicarlas a “arrendamiento con opción de compra”. Según lo visto deberían ser reclasificados ya que ahora producen rentas; sin embargo, al no ser arrendamiento exclusivamente, sino con opción de compra no hay que proceder a la reclasificación, porque no ha cambiado realmente la función, el inmueble sigue destinado a la venta.

Consejo Fiscal: Si el inmueble tiene un deterioro por pérdida de valor, contablemente podemos dotarlo; sin embargo, solo será fiscalmente deducible si son existencias, por lo que se deberá planificar fiscalmente si interesa o no reclasificar los inmuebles en cuanto a su función, así como planificar las actividades ordinarias que realiza la empresa, modificando su objeto social, etc.



Existencias respecto a los servicios

En noviembre de 2018 un cliente encarga a Aseradia, S.L. la elaboración de un informe económico financiero de una empresa que desea comprar. Debiendo estar el informe terminado en febrero del año siguiente. Los honorarios aceptados son de 2.000 euros. Teniendo en cuenta la carga de trabajo de enero por las declaraciones tributarias la empresa a 31 de diciembre tenía elaborado el 70% del trabajo.

1.400 euros (332) Servicios en curso
a (710) Variación existencias s.c.

Esto es extrapolable a arquitectos, ingenieros, dentistas, abogados (nota: cuestión diferente es el momento del devengo del IVA).

Valoración de las existencias

Para valorar las existencias hay que acudir a las normas de registro y valoración (NRV), que son de obligado cumplimiento y que se contemplan en ambos planes contables: en la NRV nº 10ª del PGC 2007 y en la 12ª del PGC PYMES: los bienes y servicios comprendidos en las existencias se valorarán por su coste, ya sea el precio de adquisición o el coste de producción; y a la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015. Cabe destacar que fiscalmente no van a existir discrepancias si se aplica la normativa contable.

Perdidas por deterioro de las existencias

Si al cierre de ejercicio el valor neto realizable (el importe que se espera obtener por venta de las mercancías en el mercado) de las existencias es inferior al valor por el que están contabilizadas, según las NRV de ambos planes contables se tiene que computar una pérdida por deterioro. Pérdida contable que también lo será fiscalmente.

Contablemente no hay una disminución directa del valor de las existencias, sino el que el asiento a practicar será (693) a (390) si la pérdida es reversible. Asiento que en el ejercicio siguiente tiene que revertir (390) a (793) por el mismo importe; sin perjuicio que se pueda dotar el deterioro nuevo existente en el nuevo año en curso.

Si no se contabiliza el deterioro, no habrá gastos contables ni tampoco fiscales, ya que fiscalmente no es posible ajustar la Base Imponible.

Estas pérdidas por deterioro, como suelen hacerse por estimación del valor realizable, van a ser revisadas por la Inspección, por lo que para tener seguridad habría que considerar como valor realizable *el precio que se aplique a la primera venta posterior al cierre, o si estas ventas no se han producido cuando se formulan las cuentas, considerar como valor realizable la última venta del ejercicio.*

En cuanto a **deterioro de las existencias de inmuebles**, por ejemplo, de terrenos paralizados en los que la mercantil por la crisis no construye, es conveniente dotarse de una prueba contundente como una tasación, a ser posible, por entidades tasadoras reconocidas por el Banco de España. Tasación con la que pueda justificarse la pérdida; pero esto no es suficiente, aunque si necesario ¿Por qué? Pues por dos motivos:



Ejemplo: Dado que los impuestos indirectos que recaen sobre las existencias son de mayor valor, si estas no son recuperables ante la Hacienda Pública (por ejemplo, IVA no deducible por estar la actividad de la empresa exenta de este impuesto), tendremos una contingencia fiscal, si este impuesto no recuperable se contabiliza como gasto tributario en las cuentas 63.

1. El primero es que hay que tener presente que el deterioro, cuando se contabilice, no debe haberse producido en un ejercicio prescrito, ya que sino dicho deterioro no será fiscalmente deducible (imputación temporal de gastos e ingresos de la LIS). Si en 2006 compramos un solar por 500.000 euros, y en 2018 efectuamos una tasación y se valora en 300.000 euros, es evidente el deterioro de 200.000 euros y contablemente podemos efectuar el asiento correspondiente para recoger el gasto (ya sea por imputación a pérdidas y ganancias o al patrimonio neto si el deterioro se ha generado en ejercicios anteriores al 2018). Ahora bien, si el inmueble en 2012 estaba valorado o se sabía que valía 100.000 euros, resulta que fiscalmente la pérdida por deterioro solo es posible deducirla en el 2012, 2013, 2014, 2015 o 2016, pero no en 2018, por estar prescrito el gasto, por lo que habrá que efectuar un ajuste permanente positivo al resultado contable.
2. Y el segundo motivo lo encontramos en la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 por la que se dictan normas referentes al deterioro de las existencias; así en su norma quinta: *De acuerdo con lo anterior, la empresa no corregirá el valor de las materias primas siempre que espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización. Cuando proceda realizar una corrección valorativa, es decir, en el caso de que no se espere recuperar el valor en libros, el precio de reposición de las materias primas, salvo prueba en contrario, es la mejor medida disponible de su valor neto realizable.* Esta resolución es demoledora para las existencias de sociedades promotoras, ya que en la práctica (suponiendo que el deterioro contabilizado, fruto de la tasación efectuada sobre el solar sea cierto y que además corresponda a un ejercicio no prescrito) va a resultar muy complicado que Hacienda lo acepte.



Esta última Resolución del ICAC de 2013 nos lleva a los deterioros de las existencias motivados en la baja rotación de las mismas, y en las que además no tenemos precio de reposición, porque debido a que no se venden las que tenemos, no reponemos. Es frecuente en estos casos, aplicar para calcular el deterioro, fórmulas genéricas sobre rotación (ventas del año/ stock al cierre) y en función del coeficiente de rotación mayor o menor a 0,5, dotar el deterioro. En estos casos, este deterioro será discutido por Hacienda, y al respecto la CV 805 de 2016 de la DGT dice que esta fórmula de cálculo no asegura que el valor contable de las existencias tras el deterioro sea igual a su valor de realización, por tanto, y en nuestra opinión el deterioro no será deducible ya que no existe normativa contable que ampare este método.

Por último, en materia de empresas que se dedican al reciclaje y/o transformación de residuos/subproductos, señalamos la contingencia fiscal que se está produciendo con cierta frecuencia en este sector.



Ejemplo: Sobre un solar adjudicado a una promotora por importe de 300.000 euros en 2016, que en 2018 ha bajado su valor a 250.000 euros, esto es tiene un deterioro de 50.000 euros, y al haberse generado desde 2016 no está prescrito, pero la empresa en 2019 está realizando un estudio de mercado para efectuar la construcción de 20 viviendas de 90 metros que se iniciarán en 2020, y que tendrán un coste terminado, con suelo incluido, de 110.000 euros cada una; y en 2021 espera venderlas en 130.000 euros, por lo que resulta que realmente “se espera recuperar el valor en libros” del solar deteriorado en 2018, **y por lo tanto en base a esta “esperanza” futura, pero incierta el deterioro no sería deducible, a pesar de ser cierto y existir, y poder probarlo en 2018.**



Ejemplo: La mercantil Recicla, S.L. retira a una vitivinícola los desechos procedentes de la tala de la vid, con los que posteriormente ella efectuará “compost”, el cual venderá como abono a otras empresas.

Por este servicio de retirada Recicla factura 1.500 euros más IVA, habiendo incurrido en gastos por importe de 1.900 euros (alquiler de maquinaria, transporte, mano obra, etc). Al respecto nos preguntamos:

- ¿Es correcta la contabilización del ingreso a la 705 por importe de 1.500 euros? Sí.
- ¿Es correcta la contabilización de los gastos para prestar ese servicio por importe de 1.900 euros? Sí.

Siendo esto así, Recicla ha obtenido unas pérdidas de 400 euros por esta operación. Ahora bien, esta situación no termina aquí y para evitar errores contables y contingencias fiscales tenemos que hacer algo más. Para ello nos remitimos al reciente BOICAC nº 113 de marzo de 2018: y así dado que los desechos procedentes de la tala van a ser la base de la materia prima, para vender como abono a otras empresas hay que dar de alta esta compra de existencias.

Su alta se hace, siguiendo al ICAC, por diferencia entre el coste incurrido en la prestación del servicio y los ingresos obtenidos por el servicio:

$$1.900 \text{ €} - 1.500 \text{ €} = 400 \text{ €}.$$

El asiento a realizar sería: 400 euros a la (300) "Existencias" a (610) "Variación existencias" por 400 euros.

Por lo que, en este sector del reciclaje hay que prestar especial interés a nuestros clientes dedicados a retirada de residuos o subproductos, ya que no suelen contar con facturas de compras de existencias y no tienen un coste definido.

Por último, y señalando como fuente el Manual para 2018 del Impuesto sobre Sociedades y Cuentas Anuales editado en abril de 2019 por la AECE, un asunto que consideramos de especial importancia en el caso no de deterioros de existencias, sino de pérdidas directas por

roturas, géneros defectuosos o inservibles, en las que hay que incluir en la memoria de las cuentas anuales un párrafo del siguiente tenor:

*El método de valoración elegido para determinar el valor de las existencias finales, ha sido el **Precio medio ponderado/ FIFO**. La valoración de los productos obsoletos, defectuosos, descatalogados o de lento movimiento, se ha reducido a su posible valor de realización que es cero euros en la mayoría de los casos.*

A estos efectos, en la valoración y registro contable de las existencias finales ya se han tenido en cuenta tales circunstancias de modo que las pérdidas irreversibles que se han dado en los productos antes citados, ya están contempladas de forma directa al realizar el conteo, la valoración y el asiento del registro contable de las existencias finales.

Con el fin de poder defender fiscalmente, en el caso de una inspección, esta baja de las existencias, la cual debería constar de pruebas adicionales como informes de almacén, partes de retirada o recogida por parte de empresas especiales o incluso actas notariales del estado físico de las mismas antes de su destrucción o retirada. Si no se pudiera justificar la baja de las existencias, Hacienda podría considerarlas como ventas no declaradas.



La tecnología *blockchain* y su aplicación a la contabilidad (y II)

Eladio Pascual Pedreño

Técnico de Hacienda del Estado

En el anterior número LXIX de CONT4BL3 publicamos la primera parte del presente artículo, la cual estaba destinada al análisis de la tecnología *blockchain*. Esta segunda parte la destinamos a su aplicación a la contabilidad.

Introducción

En la primera parte del presente artículo, nos referimos a las múltiples aplicaciones de esta tecnología y citamos un largo listado de diferentes ámbitos, en los cuales se está utilizando *blockchain*.

Basta recordar la esencia de esta tecnología para afirmar que es eminentemente contable, pues los datos no solo se archivan, sino que se asientan dinámicamente, se ordenan y pueden visualizarse y dotarse de contenido económico; de hecho, frecuentemente se encuentran referencias suyas como “un gran libro contable compartido”, pues recordemos que en *blockchain*, una vez hecha la transacción, el registro es visible por todos los usuarios. Esto implica que las transacciones son transparentes y no es posible su modificación o manipulación posterior.

La esencia de esta tecnología es eminentemente contable, pues los datos no solo se archivan, sino que se asientan dinámicamente, se ordenan, pueden visualizarse, y pueden dotarse de contenido económico

La citada transparencia e imposibilidad de manipulación nos hace pensar en la ingente cantidad de fraudes financieros, que afectan negativamente a los inversores, a la sociedad, dañan la reputación de la empresa y deterioran la situación económico-financiera del país en el que operan. Ello hace que los diferentes usuarios de la información económico-financiera de las empresas se pregunten **cómo se pueden evitar los fraudes fiscales, financieros o contables**. Se preguntan si hay posibilidad de que las cuentas anuales de las empresas

tengan total transparencia, sin posibilidad de ser alterados por directores financieros, auditores o contables. La respuesta es que sí es posible, posibilidad que descansa en la nueva e importante tecnología aparecida en la última década: *blockchain*.

Como desarrollaremos a continuación, en el sector contable cada vez está más extendida la opinión de que su aplicación supondrá el paso de la tradicional contabilidad de doble entrada a la contabilidad de triple entrada. Sin embargo, en este punto podemos encontrar cierta confusión terminológica.

Se mencionan los términos de “contabilidad de partida doble” y de “contabilidad de doble entrada”; se habla de “contabilidad de partida triple” y de “contabilidad de triple entrada” e incluso se llega a nombrar la “contabilidad de entrada universal”. Y, por si fuera poco, a todo lo anterior habría que añadir la irrupción del World Wide Ledger (WWL), que es la última implementación de un sistema de contabilidad de *blockchain* verificable, auditable y con capacidad de búsqueda, donde las corporaciones internacionales publican todas sus transacciones y las ponen a disposición de reguladores, gerentes y partes interesadas clave.

Por todo lo anterior, en el presente artículo nos disponemos a intentar aportar claridad a la referida profusión de términos contables, así como a las ideas que subyacen en ellos. La elaboración de normas y estándares para cubrir *blockchain* no será un desafío menor y las principales firmas contables y organismos emisores de normas pueden aportar su experiencia a ese trabajo.

Breve referencia a la contabilidad de única entrada

Antes del advenimiento de la contabilidad de doble entrada, los contadores dependían de un cuadro de cuentas del balance general para registrar las transacciones financieras. Este sistema de contabilidad de

entrada única es **un método de contabilidad que se basa en una entrada de contabilidad unilateral para mantener la información financiera.** Tal método tenía la ventaja de su sencillez, pero era propenso a contener errores, con gran dificultad para detectarlos y corregirlos.

Téngase en cuenta que en cualquier momento se puede añadir o suprimir una de las entradas, pues no posee la propiedad de la partida doble, en que debe quedar identificado de dónde procede cada anotación. Por esto, es fácil suponer el gran avance que supuso la aparición de la contabilidad de doble entrada.

Breve referencia a la contabilidad de partida doble

Fue tal la importancia de la irrupción de la partida doble, que algún autor ha afirmado que los historiadores han debatido sobre si la doble entrada fue inventada para apoyar las crecientes demandas de las nuevas empresas, que se estaban produciendo en torno a la expansión de los Estados, como Venecia, o si precisamente, la doble entrada fue un habilitador de esa expansión.

En efecto, la contabilidad de doble entrada revolucionó el campo de la contabilidad financiera durante el período del Renacimiento. El primero que hizo referencia al método contable de doble entrada fue Benedetto Cotruglio Raugoeo, quien escribió el manual *Della Mercatura et del Mercante perfetto* en el año 1458 (por tanto, 36 años antes de la publicación de la obra de Luca Pacioli), si bien fue publicado en 1573.

Sin embargo, fue el fraile franciscano Luca Pacioli (1445-1517), el que pasó a la historia como padre de la contabilidad gracias a su obra *Summa Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalità*, publicada en 1494. Fue el primer tratadista que aprovechó la invención de la imprenta, pues Gutenberg imprimió su Biblia en 1450. Pacioli expone en su obra, de modo detallado, el método contable de doble entrada vigente hasta nuestros días: es el sistema contable *alla Veneziana*, fundamentado en el Debe y el Haber, que rápidamente, se convirtió en el utilizado por los comerciantes italianos.

Actualmente, la contabilidad por partida doble es el único método contable, siendo este el eslabón final del desarrollo de las diferentes técnicas dedicadas a satisfacer las necesidades de registro económico y financiero. En este sentido, se trata de un conjunto completo de registros que dan a conocer una visión global y detallada de la empresa o unidad de producción, de modo que cada operación realizada queda anotada. Se opone al método de partida simple, según el cual solo algunas de estas transacciones se contabilizan, siendo la información proporcionada parcial. Además, es conveniente



señalar que Luca Pacioli advirtió que no debería omitirse nada de los registros contables y que el registro exhaustivo de las transacciones era esencial para el éxito de las operaciones empresariales.

En todas las operaciones que realiza la empresa intervienen dos elementos, existe un intercambio entre bienes o servicios y dinero. Es lógico, puesto que en toda transacción va a existir, por un lado, el origen o recurso de la operación, y por otro, el empleo o aplicación de dicho recurso. Precisamente esta existencia de intercambio es **el fundamento del denominado método de partida doble: siempre que se contabilice un hecho contable, necesariamente habrá de reflejarse su contrapartida.**

(...) pues no existe realmente ninguna conexión entre los libros contables que posee cada empresa, por lo que una de ellas, o ambas, pueden falsear los datos

Por tanto, la contabilidad moderna se basa en un sistema de doble entrada. Pero no podemos hablar de un sistema infalible, pues no existe realmente ninguna conexión entre los libros contables que posee cada empresa, por lo que una de ellas, o ambas, pueden falsear los datos.

Con el desarrollo de las compañías y de su actividad, se esperaba que compartieran los datos con partes

interesadas externas, tales como inversionistas, prestamistas o el propio estado. Pero dichos agentes externos desconfían de la contabilidad, ya que no hay ninguna garantía de que el contenido de la misma sea real, lo que hace necesaria la presencia de los auditores. Estos deben dirigirse a los proveedores, a los clientes y a los bancos para comprobar que los datos que aparecen reflejados en la contabilidad son ciertos. Piénsese en el tiempo y el trabajo que requiere todo ello, además del coste.

Un ejemplo real fue el caso de las facturas falsas de Pescanova, hasta un 90% de ellas, muchas de las cuales estaban realizadas por empresas africanas, que no fueron auditadas por el elevado coste de desplazarse hasta sus oficinas para contrastar dicha información. No es de extrañar que el siguiente paso en la evolución contable venga a paliar ese problema. Con tal afirmación, no queremos decir que la partida doble haya quedado obsoleta. Por el contrario, somos conscientes de su trascendencia y de su plena vigencia. Es responsabilidad de sus usuarios reflejar los datos realmente acaecidos.

La contabilidad de triple entrada asociada a *blockchain*

A) Precursores de la contabilidad de triple entrada

Resulta llamativo que la primera referencia a la partida triple la encontramos en el año 1986, realizada por **Yuri Ijiri**. Aunque su trabajo no guarda relación con la criptografía ni con *blockchain*, nos parece de interés hacerle referencia. Dicho autor demostró que la contabilidad de doble entrada no es un sistema absoluto, sino que es lógicamente extensible a la contabilidad de entrada triple. Tal método lo ilustró mediante un ejemplo simple que incluía una hoja de trabajo, entradas de diario y tres estados financieros básicos: declaración de riqueza, declaración de momento y declaración de fuerza.

El siguiente paso en la contabilidad de triple entrada lo encontramos en **Ian Grigg**. Si bien en el caso de Ijiri afirmamos que su trabajo no guarda relación con *blockchain*, no podemos decir lo mismo en el caso de Grigg.

Acuerdo de colaboración entre AECE y Glasof Informática

Desarrollo de programas para asesorías desde 1992

Pruebe gratuitamente nuestro programa y, después de comprobar su utilidad, pague solo una pequeña cuota mensual por su uso, sin costes de adquisición.

Consúltenos sin compromiso



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España



Condiciones muy especiales para los asociados



A pesar de ser anterior en el tiempo a la irrupción de ambas instituciones, entendemos que su trabajo influyó de manera importante en su configuración. Incluso se ha dicho que es uno de los autores que se esconde bajo el apodo de *Satoshi Nakamoto*, creador de *bitcoin* y *blockchain* aplicado a dicha criptomoneda.

El citado autor ya entonces defendió que la existencia del recibo firmado digitalmente, que autoriza la transacción, representa un importante desafío para la doble entrada, al menos en el nivel conceptual. Dicha firma digital otorga fuerza probatoria al recibo, pues en términos probatorios y debido a las cualidades técnicas de su firma, es más poderoso que los registros de doble entrada. El posible problema de la ausencia de recibo se resuelve compartiendo los registros, lo que permitirá a cada uno de los agentes tener una copia.

Manifiesta que existen tres entradas para cada transacción. No solo cada agente de contabilidad tiene la intención de mantener tres entradas, los roles naturales de una transacción son de tres partes, lo que lleva a tres por tres entradas. Y añade que “nuestro término de contabilidad de entrada triple recomienda un avance en contabilidad, en lugar de una revolución”.

En definitiva, el citado autor describió la posibilidad de usar un recibo digital, criptográficamente protegido, para verificar las transacciones ocurridas entre diferentes contrapartes y almacenadas por un tercero y que muestran si se cambiaron o eliminaron los detalles en los registros. Ello permite intuir su influencia en los investigadores posteriores que condujeron a la aparición de *bitcoin* y *blockchain*.

Téngase en cuenta que con la llegada de *blockchain*, los procesos pueden automatizarse, hacerse más baratos e incluso más fiables, ya que la necesidad de que un

tercero retenga los recibos de manera centralizada es reemplazada por un libro mayor descentralizado.

B) Blockchain y contabilidad de triple entrada

Ya nos referimos en la introducción a la estrecha vinculación de la contabilidad con *blockchain*, hasta el punto de ser definido como un gran libro de contabilidad. Ya se ha empezado a describir, de manera coherente, la posibilidad de que las empresas lleven una contabilidad basada en tal tecnología, lo que ofrece total transparencia y elimina la necesidad de confianza en cualquier intermediario. En el momento presente, la contabilidad está obligada a confiar en la integridad de los tenedores de libros y los auditores, que pueden desarrollar un comportamiento corrupto.

Quizás ha llegado el momento de romper con nuestra manera de entender la contabilidad

En efecto, quizás ha llegado el momento de romper con nuestra manera de entender la contabilidad. Ello no implica que los pilares que sustentan el paradigma actual deban ser eliminados, pero no podemos eludir el hecho de que **la irrupción de la tecnología blockchain nos proporciona las herramientas necesarias para evolucionar en la llevanza de la contabilidad**, para superar las limitaciones de los sistemas tradicionales de información financiera.

Hemos definido *blockchain* como **una base de datos descentralizada y distribuida que permite que la información sea vista, pero no copiada o alterada.**

Nacida para articular las transacciones de la criptomoneda *bitcoin*, esta disruptiva tecnología, basada en una red de nodos o computadores que nadie controla, es increíblemente segura gracias a su novedoso sistema criptográfico. Podemos afirmar que un registro es fiable si representa con precisión los hechos que atestigua y auténtico si no ha sido manipulado o corrompido (es decir, es el registro que afirma ser).

La contabilidad de entrada triple es una idea sencilla: en el proceso de realización de la transacción, se firma un recibo a través de las firmas digitales de los usuarios, por lo que estamos presuponiendo que en toda *blockchain* cada usuario cuenta con una firma digital única e intransferible. Así, podemos afirmar que se trata de una mejora del sistema tradicional de doble entrada, puesto que las entradas contables que afectan a las partes externas están selladas criptográficamente por una “tercera entrada”, realizada por la propia red.



El recibo final cuenta con las firmas digitales de todas las partes y se convierte en una prueba muy valiosa de la transacción realizada: es la referida “tercera entrada”.

En otras palabras, **contabilidad triple significa conexión directa entre dos operadores y la fe de registro dada por la comunidad de nodos.** Las operaciones son automáticamente conciliadas y anotadas, sin intervención de terceros, de modo que en los registros descentralizados todos toman conciencia simultánea de las operaciones. La consecuencia es que no es necesario un contable interno de la empresa, ni que un auditor o experto externo expida soportes documentales para documentar (albaranes, facturas) y verificar la concordancia entre los soportes y el sistema de anotaciones contables.

Veamos un sencillo ejemplo: al producirse una compraventa en el sistema tradicional el sujeto A registra en su libro diario que ha vendido una determinada cantidad de mercancía; anotando el sujeto B una compra en su libro diario. Sin embargo, si utilizamos *blockchain*, ambas partes firmarán digitalmente un recibo, en el que ambos sujetos confirman que se han entregado las mercancías a cambio del precio estipulado. Los recibos emitidos A y B, se convierten a través de *blockchain* en una prueba encriptada e inmodificable de la transacción realizada. Dichas entradas quedan distribuidas y selladas criptográficamente, por lo que su manipulación se antoja prácticamente imposible.

Como podemos comprobar, **si hasta ahora las transacciones eran registradas en los libros de las dos partes de un contrato, en el futuro surgirá una tercera parte, la cadena de bloques,**

generando un sistema de triple entrada que hará las rutinas de auditoría más sencillas y automatizadas. La contabilidad triangular, la criptografía y *blockchain* son una manera de ponerse de acuerdo sobre una realidad objetiva: se trata de dos partes perfilando una versión sobre hechos pasados gracias a un sistema exportable, verificable individualmente y más manejable por los ordenadores.

La mera adopción por parte de las empresas del método de contabilidad de triple entrada podría proporcionar de manera inmediata **dos beneficios dignos de mención:**

- En primer lugar, se facilitaría de manera extraordinaria la labor de los auditores, los cuales podrían verificar gran parte de los datos contenidos en los estados financieros de manera fácil y rápida, lo que supondría un ahorro económico y de tiempo significativo. Ello les permitiría centrar sus esfuerzos en áreas de mayor riesgo, como podría ser el control interno.
- En segundo lugar, los estados financieros de la empresa pasarían a ser inexpugnables. Téngase en cuenta que las transacciones realizadas no se podrían falsificar, puesto que requerirían la firma encriptada de la contraparte para su aceptación como válida.

Por todo lo anterior, podemos afirmar que las ventajas de un sistema de triple entrada son numerosas en términos de conciliación, transparencia, confianza y auditoría.



Tal sistema nos permitirá conciliar el equilibrio, la transacción y el proceso de informe para que las organizaciones puedan tener plena confianza en sus propios libros. La contabilidad de entrada triple reduce tales riesgos actuales al mantener un registro no sesgado.

Por otra parte, existe el temor de que la adopción de *blockchain* por parte del mundo empresarial venga a acrecentar la fractura entre las empresas grandes y las pequeñas. Sin embargo, entendemos que la utilización del comentado sistema de triple entrada fortalecería a las empresas más pequeñas y podría favorecer sus oportunidades de crecimiento, pues les ofrecería una forma muy económica de demostrar la actividad empresarial a los interesados externos.

También han de ser tenidos en cuenta los beneficios que se podrían producir en la contabilidad interna de cada compañía. Puesto que las entradas se realizan directamente en la cadena de bloques, la contabilidad permite que la transacción sea grabada fiel, verificable e idéntica por cada parte. Es posible que en un principio se utilizara para las transacciones realizadas entre empresas del mismo grupo; aun así, su evolución natural debería ser hacia transacciones realizadas entre empresas ajenas, creando lo que podríamos denominar un libro contable común.

Por lo tanto, **en la contabilidad automática por partida triple se sincronizan las anotaciones contables de tres grupos de sujetos:** de un parte de la transacción, de la otra y de la comunidad nodal, que registra simultáneamente los mismos datos en la

cadena de bloques. Ello es de enorme trascendencia para el tráfico, pues permite el ahorro corporativo de los numerosos costes de conciliación y auditoría interna, en que se ha de incurrir por contrato legal para desplegar la actividad ordinaria, y de otra parte, permite evitar también los asociados a la publicidad externa y prueba de las operaciones.

Las operaciones son automáticamente conciliadas y anotadas, sin intervención de terceros, de modo que en los registros descentralizados todos toman conciencia simultánea de las operaciones. Por ello, no es necesario un contable interno de la empresa, ni que un auditor o experto externo expida soportes documentales para documentar (albaranes, facturas) y verificar la concordancia entre los soportes y el sistema de anotaciones contables. Además, queda garantizada la identidad entre las anotaciones contables realizadas por las partes. Tampoco es preciso que se emitan comprobantes de la recepción de las contraprestaciones de las partes para la verificación mutua final y prueba del conocimiento final de la realidad del intercambio patrimonial. Es una ventaja crucial, pues la validez de las anotaciones contables ya no queda garantizada por el control mutuo entre las partes, o sus auditores internos o externos, sino por la propia información contenida en la red.

Por nuestra parte, entendemos que la referida expresión de contabilidad de triple entrada resulta gráfica y expresiva. La nueva tercera entrada corresponde a *blockchain* y consiste en una prueba de que algo sucedió entre dos partes, que va más allá de los recibos que cada una tiene en el sistema de doble entrada. Sin embargo, entendemos que sería igualmente correcto referirnos a una contabilidad de doble entrada verificada (o cualificada), correspondiendo a ambas partes la doble entrada y la verificación de la transacción a *blockchain*.

El libro mayor frente al libro mayor distribuido

Como se comentó en el estudio de la partida doble, Benedetto Cotrugli Raugeo escribió el manual *Della Mercatura et del Mercante perfetto* en el año 1458, publicado en 1573.

En el capítulo destinado a la contabilidad, establece el uso de tres libros: *Cuaderno (Mayor)*, *Giornale (Diario)* y *Memoriale (Borrador)*. También se refiere a los pases del libro Diario al libro Mayor, así como a la necesidad de que cuando se termine el Mayor, se deberán cerrar las cuentas con un balance que se incluirá en la última página del citado libro.

En la legislación española, el Art. 35 del Código de Comercio dispone que los libros contables



obligatorios son el libro Diario y el libro de Inventarios y cuentas anuales, por lo que **no es obligatoria la llevanza del libro Mayor**.

Aunque se trate de un libro contable muy utilizado, es normal que no sea obligatorio, ya que recoge la misma información que el libro Diario pero en distinto formato. Al disponer del libro Diario en la hoja de cálculo Excel, el Mayor es un simple filtro de este. Incluso nos atrevemos a afirmar que el libro Diario es una especie de *Big Data*, pues almacena la totalidad de los datos contables, lo que nos permitirá elaborar no solo el libro Mayor, sino también los Estados Financieros. Dicho en otros términos, **el libro Diario contiene una enorme cantidad de información acumulada sobre la que habrá que realizar determinados procesos para obtener el conocimiento**.

Las Normas Internacionales de Información Financiera hacen referencia a la presentación de los Estados Financieros, pero no a los libros de contabilidad, al igual que ocurre con las US GAAP americanas.

Hemos considerado de interés realizar esta somera introducción al libro Mayor, sobradamente conocido, para distinguirlo del extendido uso en *blockchain* del

término libro Mayor o Mayor, como traducción de la denominación inglesa *ledger*. Aun cuando la denominación coincide, su significado es diferente.

Téngase en cuenta que en *blockchain* el concepto de cuenta es ajeno a su transacción, que recoge los datos de un movimiento que puede ser patrimonial, pero no viene asociado a los conceptos de registro patrimonial de activos y pasivos. Aunque tampoco son coincidentes, más cerca se encuentra del Libro Diario, pues ambos pueden recoger datos sobre movimientos patrimoniales. Pero tampoco coinciden, porque la finalidad de la anotación en el libro diario es meramente contable, mientras que la finalidad de las anotaciones en *blockchain* es incorporar derechos, amparar inversiones en activos digitales.

Una de las denominaciones que recibe la tecnología *blockchain* es **Distributed Ledger Technology (DLT) o Tecnología de Libro Mayor Distribuido**. Aunque es la misma tecnología, suele usarse en el ámbito del desarrollo privado y alejada de *bitcoin* como criptomoneda. Es decir, ***blockchain* es un tipo de DLT con unas características particulares, pero no todas las DLT son blockchain**.

B Sabadell



Una cuenta pensada para que autónomos, comercios, despachos profesionales y pequeñas empresas se hagan grandes.

Cuenta Expansión Negocios Plus PRO

Bonificamos su cuota de asociado

1 / 6

Este número es indicativo del riesgo del producto, siendo 1/6 indicativo de menor riesgo y 6/6 de mayor riesgo.

Banco de Sabadell, S.A. se encuentra adherido al Fondo Español de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito. La cantidad máxima garantizada actualmente por el mencionado fondo es de 100.000 euros por depositante.

10% + **0** + **TPV** + **Gratis**

de su cuota de asociado máximo 50 €/anuales.*

comisiones de administración y mantenimiento.¹

con condiciones preferentes

Servicio Kelvin Retail, información sobre el comportamiento de su negocio.²

Llámenos al 900 500 170, identifíquese como miembro de su colectivo, organicemos una reunión y empecemos a trabajar.

* Abonamos el 10% de la cuota de asociado con un máximo de 50 euros por cuenta para cuotas domiciliadas en una cuenta de la gama Expansión, para nuevos clientes de captación. La bonificación se realizará un único año para las cuotas domiciliadas durante los 12 primeros meses, contando como primer mes el de la apertura de la cuenta. El pago se realizará en cuenta el mes siguiente de los 12 primeros meses.

1. Rentabilidad 0% TAE.
2. Contará con un servicio periódico de información actualizada sobre el comportamiento de su comercio, sus clientes y su sector, para ayudarle en la toma de decisiones.

Las excelentes condiciones mencionadas de la Cuenta Expansión Negocios Plus PRO se mantendrán mientras se cumple el único requisito de ingresar un mínimo de 3.000 euros/mensuales (se excluyen los ingresos procedentes de cuentas abiertas en el grupo Banco Sabadell a nombre del mismo titular). Si al segundo mes no se cumplen estas condiciones, automáticamente la Cuenta Expansión Negocios Plus PRO pasará a ser una Cuenta Profesional. Oferta válida desde el 24/03/2019 hasta el 31/12/2019.

bancosabadell.com

Una DLT es simplemente una base de datos que gestionan varios participantes y no está centralizada. Es una base de datos de operaciones repartida en varios nodos, en lugar de almacenada en una sede central. Una modalidad de DLT es *blockchain*, que es una red P2P (de igual a igual, sin intermediación) para transmitir valores que se apoya en la firma digital y los mayores distribuidos, con su peculiar disposición en bloques encadenados. Una vez realizada tal distinción, entendemos que la DLT, por su generalidad y amplitud, se adaptaría mejor que la *blockchain* al tema objeto del estudio, la contabilidad.

Como hemos mencionado con anterioridad, para referirse al documento de registro de las transacciones realizadas, la literatura inglesa utiliza la denominación *ledger*, que en español traducimos como libros mayores o, simplemente, mayores. La metáfora del “libro mayor descentralizado” evoca una situación análoga a aquella en que cada hoja del libro mayor de una empresa queda expuesta por tiempo indefinido a clientes y proveedores para verificar o modificar los datos erróneos o insuficientes. A medida que se van realizando nuevas operaciones, se expondrá la siguiente hoja, y así sucesivamente.

Existe otro término que se utiliza en relación con la contabilidad de *blockchain*: el *World Wide Ledger* (WWL). Aunque no tiene una definición estricta, cada vez se utiliza con mayor frecuencia en relación con tal tecnología. Se trata de la última implementación de un sistema de contabilidad de *blockchain* verificable, auditable y con capacidad de búsqueda, donde las corporaciones internacionales publican todas sus transacciones y las ponen a disposición de reguladores, gerentes y partes interesadas.

Por lo tanto, **una WWL transparente debe simplificar el trabajo de los reguladores, contadores y auditores.** Aunque actualmente la noción de contabilidad de entrada triple se usa principalmente en conexión con *blockchain*, puede significar solo que las entradas contables tienen marca de tiempo. Por lo tanto, todos los beneficios descritos arriba vendrán solo con la próxima etapa de desarrollo de contabilidad *blockchain*, algo que llamamos World Ledger.

En definitiva, la idea que subyace es la necesidad de una adopción masiva de la citada contabilidad. La adopción de las prácticas de tal contabilidad son obligatorias para todas las contrapartes. En este sentido, la certidumbre y transparencia sobre los datos contables abre nuevas posibilidades al cumplimiento cooperativo, sea en su dimensión nacional o sea en el entorno internacional.

El objetivo de un libro mayor de *blockchain* es que actualiza y almacena todas las transacciones ocurridas dentro de la compañía y fuera con varias contrapartes. Pero solo puede hacerlo si la entrada de transacción es la transacción misma, en otras palabras, todas las transacciones deben ocurrir en forma de transferencias de “tokens” (entendidos como una representación digital del dinero que posee la empresa) dentro de la cadena de bloques, que solo es posible si todas las contrapartes implementan el sistema de cadena de bloques. Sin embargo, de forma aislada, *blockchain* pierde la mayoría de sus beneficios y es capaz de escribir y almacenar transacciones meramente dentro de la compañía.



Conclusiones

Sin perjuicio de las múltiples utilidades que posee *blockchain*, podemos afirmar que es una tecnología eminentemente contable, pues los datos no solo se archivan, sino que se asientan dinámicamente, se ordenan, pueden visualizarse y dotarse de contenido económico. Su aplicación a la contabilidad seguirá el mismo proceso que otras diversas tecnologías, que desde su nacimiento, han necesitado evolucionar hasta su implantación, hasta irse imponiendo de una manera natural.

En la literatura revisada hemos encontrado cierta confusión terminológica, la cual hemos intentado aclarar. Es uno de los factores que nos ha llevado a defender la necesidad de que la labor contable desarrollada por ustedes vaya de la mano de los programadores y técnicos, en el estudio de los usos presentes y futuros de *blockchain* en las empresas. **Sería deseable un diálogo continuo entre el mundo de la profesión contable, al que ustedes representan, y la tecnología.**

Propugnamos la necesidad de reciclaje en el contable que le lleve a entender y saber utilizar la tecnología, colaborando en el desarrollo de las soluciones basadas en *blockchain*. Su labor de asesoramiento es esencial para que las empresas se adapten a la nueva tecnología (evitando la fractura entre la pequeña y la gran empresa), afrontando la contabilidad, no desde la perspectiva del dato y la transacción, sino desde la perspectiva del valor que puede generar en la organización. En nuestra opinión, **el contable dejará de ser un mero tenedor de libros para acercarse más en su función a los asesores financieros.**

En cuanto a la pretendida transición de la contabilidad de doble entrada a la triple entrada, defendemos la plena vigencia de la partida doble. Así pues, nos hemos referido a la extendida denominación de contabilidad de triple entrada, en que la nueva tercera entrada corresponde a *blockchain* y es el recibo que hace prueba de que algo sucedió entre las partes, que va más allá de los recibos que cada parte tiene en el sistema de doble entrada. No obstante, en nuestra opinión sería igualmente correcto referirnos a una contabilidad de doble entrada verificada (o cualificada), correspondiendo a ambas partes la doble entrada y la verificación de la transacción a *blockchain*.

Blockchain se define como Libro Mayor por la traducción del término inglés *Ledger*, lo que ha llevado

a equipararlo erróneamente con el libro mayor, libro contable accesorio en España.

En efecto, en *blockchain* el concepto de cuenta es ajeno a su transacción, que recoge los datos de un movimiento que puede ser patrimonial, pero no viene asociado a los conceptos de registro patrimonial de activos y pasivos. Más cerca se encuentra del Libro Diario, pues ambos pueden recoger datos sobre movimientos patrimoniales. Pero tampoco coinciden, puesto que la finalidad de la anotación en el libro diario es meramente contable, mientras que la finalidad de las anotaciones en *blockchain* es incorporar derechos, amparar inversiones en activos digitales.

Hemos hecho referencia a los incalculables beneficios que produce la aplicación de la tecnología sobre la contabilidad: no es necesario un contable interno de la empresa, ni que un auditor o experto externo expida soportes documentales para documentar la operación y verificar la concordancia entre los soportes y el sistema de anotaciones contables. Además, queda garantizada la identidad entre las anotaciones contables realizadas por las partes. Tampoco es preciso que se emitan comprobantes de la recepción de las contraprestaciones de las partes para la verificación mutua final de la realidad del intercambio patrimonial, por lo que la validez de las anotaciones contables ya no queda garantizada por el control mutuo entre las partes, o sus auditores internos o externos, sino por la propia información contenida en la red.

La información contable no podrá ser modificada, lo que actuará como mecanismo reductor de conflictos y supondrá un importante incremento del nivel de confianza para todos los interesados.





La interpretación de la norma tributaria

Julio Bonmatí Martínez

Director CONT4BL3

La norma, y la norma tributaria en especial, cada vez que es abordada mediante su atenta lectura, a lo que por razones obvias frecuentemente estamos obligados en más ocasiones de las que nos gustaría, se nos hace muy complicada en su exacto alcance e interpretación, con independencia de que tal inmersión en los profundos océanos del negro sobre blanco normativo la hagamos como ciudadanos contribuyentes –a quien en último término va dirigida– o como entregados profesionales que viven de contribuir a su observación y aplicación como guía de conducta, sin dejar de cumplirla, en beneficio de su cliente.

Se debe distinguir la interpretación de la norma, cuyo objeto es la explicación o la declaración de su sentido, de la intelección de las normas que es definida como la mera acción y efecto de entenderlas.

Alguien, jurídicamente mucho más sabio que yo, dijo que podía ser definida la interpretación de la norma como la indagación de su sentido; la determinación de su contenido y alcance efectivo para medir su precisa extensión y la posibilidad de su aplicación al caso concreto, que por ella ha de regirse.

En este sentido, analizada tal definición, según quien sea el sujeto autorizado para interpretarla, se pueden establecer tres categorías:

- **Interpretación auténtica**, la que hace el mismo legislador de una ley.
- **Interpretación doctrinal**, la que está fundada en las opiniones de los jurisconsultos –de los auténticos no de cualquier diletante que está de paso–.
- **Interpretación usual**, la autorizada por la jurisprudencia de los tribunales y que se deriva de lo establecido en el punto 6 del Art. 1 del Código Civil, al determinar que la jurisprudencia complementará el ordenamiento jurídico con la doctrina que, de modo reiterado, establezca el Tribunal Supremo al interpretar y aplicar la ley, la costumbre y los principios generales del derecho.

Vivimos en un Estado social y democrático de derecho, donde a la vez que en nuestra Constitución se

propugnan, en nuestro beneficio, valores superiores del ordenamiento jurídico como la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político, también en justa reciprocidad, se impone a todos el cumplimiento de la obligación constitucional, al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica mediante un sistema tributario justo; sistema en el que cada vez más, la efectiva recaudación se realiza mediante el procedimiento de la autoliquidación y **donde para la correcta y segura aplicación de la norma tributaria por los contribuyentes y los profesionales, en muchas ocasiones, no se dispone de ninguna de las tres mencionadas categorías de interpretación.**

Debemos convertirnos involuntaria y frecuentemente en exégetas al vernos obligados a extraer el correcto significado del texto normativo tributario

Por tanto, dado que a tales efectos estamos siempre sujetos a plazos delimitados con consecuencias para quien no los respete, debemos convertirnos, involuntaria y frecuentemente en exégetas al vernos obligados a extraer el correcto significado del texto normativo tributario de reciente aprobación, con aplicación desde fecha anterior a su publicación; lo que



en más de una ocasión, por ser a veces inevitable, nos convertimos en traductores al osar “inocentemente” insertar nuestras interpretaciones personales en dicho texto. Y entonces, amigo mío, con la AEAT, que para eso está, hemos topado.

Y dado el panorama normativo tributario en el que, cada vez más, abundan los conceptos jurídicos indeterminados y donde muchos conceptos no se definen en la interpretación que nos vemos obligados a realizar:

¿Cómo debemos regirnos?

En la interpretación de la norma, como primera y preferente regla, se debe seguir la de la **literalidad**; es decir, si los términos empleados por la ley son claros, ha de estarse, sin excepción, al propio sentido gramatical del texto que la constituye y en estos casos no tiene ninguna cabida la aplicación del mecanismo interpretativo, si la norma legal aparece redactada con tal claridad y precisión que su contenido, el alcance de lo establecido, el sentido de su regulación y el ámbito material de su imperio, se deducen del texto de manera tan absolutamente diáfana y patente, que en ese caso la interpretación del precepto deviene innecesaria, ineficaz, pudiendo conducir, de no actuarse de esta manera, como afirma alguna resolución judicial, a deformar la intención del legislador llevando a soluciones jurídicas distintas o contrarias a las que efectivamente la ley consagra.

Entrando en la normativa tributaria la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria establece en su Art. 12 (Interpretación de las normas tributarias), concretamente en su apartado 1, que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del Art. 3 del Código Civil; y en su apartado 2 añade que, en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

A su vez, el Código Civil en su Art. 3 apartado 1 establece que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

Por el Real Decreto 1109/1993, de 9 de julio, por el que se aprueban los Estatutos de la Real Academia Española, en virtud de su Artículo XIV, a la Academia le corresponde la resolución de todos sus asuntos lingüísticos y literarios, gubernativos y económicos, de donde se desprende que la definición de una palabra para poder entender su sentido propio y literal queda establecido por la Academia y se hace público a través del diccionario de la RAE, de conformidad con el artículo V de los reseñados estatutos, donde se establece que se ocupará la Academia de publicar las obras cuya difusión considere importante para el conocimiento general de nuestra lengua y de nuestras letras.





Todo lo anterior viene a propósito de la interpretación que la AEAT, al adoptar como criterio propio la resolución 1510/2013, de 4 de abril de 2017, del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) matizada por la resolución 06356/2015, de 16 de enero del 2019, en donde se establecen unos criterios sobre la consideración de la compensación de Bases Imponibles Negativas como una “opción”, en virtud de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que establece en su Art. 119 sobre la declaración tributaria, en su apartado 3 que las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.

Y bajo mi humilde punto de vista y con el debido respeto, creo que se podrían plantear las siguientes dudas a la interpretación de la resolución 1510/2013, de 4 de abril de 2017, del TEAC:

1. El Art. 26 de la ley 27/2014 sobre la compensación de bases imponible negativas establece: *1. Las bases imponible negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes...*; y el Art. 25 del Real Decreto Legislativo 4/2004 TRLIS (vigente hasta el 31 de diciembre del 2014) establecía respecto a la compensación de bases imponible negativas. *1. Las bases imponible negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos.*
2. Estaremos de acuerdo que ambos artículos establecen literalmente “podrán ser compensadas” y también

estaremos de acuerdo que podrán es el futuro del verbo poder. Y la RAE establece para el verbo poder seis acepciones, siendo la primera y más adecuada, creo, para el caso que nos ocupa la siguiente: “Tener expedita la facultad o potencia de hacer algo”.

3. Creo que no se debería olvidar que el Art. 10 de la Ley 27/2014 establece en su punto 1: *la base imponible estará constituida* (observad el tiempo verbal) *por el importe de la renta en el período impositivo minorada* (la minoración se establece en la ley) *por la compensación de bases imponible negativas de períodos impositivos anteriores*. Estableciéndose así una excepción por la propia norma del impuesto al citado principio de independencia de ejercicios, exigiendo que la renta imputable a un determinado período impositivo se vea minorada por las bases imponible negativas cuantificadas en períodos impositivos anteriores, a los efectos de obtener la base imponible de ese ejercicio.
4. En el Art. 119 de la Ley 58/2003 literalmente dice: *no podrán rectificarse* que es la forma reflexiva del verbo rectificar. Por ello:
 - a) Un verbo reflexivo es aquel que se refiere a una acción de un sujeto sobre sí mismo, al acompañar al infinitivo el pronombre reflexivo concordante en persona y número.
 - b) De las diez posibles acepciones que establece la RAE cuando define la palabra rectificar, de conformidad con el contexto tal y como se establece en el Art. 3 del Código Civil, debemos, en este caso, para ajustarnos al mismo aplicar al término *rectificarse* del apartado 3 del Art. 119 LGT la quinta acepción fijada por la RAE, que define la palabra rectificar como: *corregir las imperfecciones, errores o defectos de algo ya hecho*.
 - c) Por tanto, no es posible rectificar lo no hecho; para poder ejecutar la acción de rectificar se precisa de un error o defecto en algo ya hecho; si no se ha presentado una autoliquidación errónea con anterioridad (no dejemos de observar que el Art. 119 habla exactamente de declaración), no cabe, de conformidad con la RAE, rectificarla con posterioridad.
 - d) La presentación extemporánea voluntaria corrige en rigor el acto de la no presentación, pero no corrige en rigor los datos declarados en la autoliquidación ya presentada ni por la lógica de la razón del entendimiento humano; tampoco corrige el resultado de la autoliquidación ya presentada, y el Art.119 de la Ley 58/2003 literalmente dice:



Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento.

Y por tanto, lo que rigurosamente impide rectificar dicho Art. 119 es el ejercicio sobre las propias opciones ya ejercitadas con anterioridad a los efectos de la modificación del resultado.

Lo que en rigor debería entenderse en los siguientes términos: cuando se optaste presentando una declaración, ya no se puede modificar la opción ejercitada con posterioridad a ese momento. Por tanto, la limitación del Art. 119 de la Ley 58/2003 en sentido estricto se refiere exclusivamente a las rectificaciones de autoliquidaciones del Art. 120 de la Ley 58/2003 y a las declaraciones complementarias del Art. 122 de dicha norma. No se refiere (pues sería extender la interpretación más allá de la literalidad de la norma) a la limitación de ejercitar la opción en la primera presentación de la declaración, aunque esta se presente de forma extemporánea, pues una primera presentación de una declaración nunca puede tener el carácter de rectificación.

...si no se ha presentado una autoliquidación errónea con anterioridad no cabe, de conformidad con la RAE, rectificarla con posterioridad

5. Si es con la declaración del impuesto como el contribuyente ejercita o renuncia su opción, aunque esta se efectúe de manera extemporánea, será el medio óptimo para manifestar su decisión. Ni el Art. 26 de la Ley 27/2014 ni el Art. 25 del Real Decreto legislativo 4/2004 exigen literalmente que la declaración se deba presentar dentro de plazo para que sea apta para manifestar el ejercicio o renuncia de la opción. Además, si tal hubiera sido la voluntad del legislador y así lo hubiera querido lo habría redactado expresamente en el Art. 26 de la Ley 27/2014 y en el Art. 25 del RD Legislativo 4/2004.

Si se excluye la posibilidad de compensar bases imponibles negativas por presentar la autoliquidación del impuesto fuera del plazo reglamentariamente establecido, se estaría considerando que el contribuyente habría renunciado a este derecho, sin que dicha renuncia se haya efectuado de manera personal, clara, terminante e inequívoca; requisitos que, en mi

humilde opinión, deben todos ellos cumplirse para entender indubitablemente dicha renuncia.

6. El Art. 26 de la Ley 27/2014 y el Art. 25 del RD Legislativo 4/2004 persiguen dar cumplimiento al Art. 31 de la Constitución, en cuanto al cumplimiento de que se tribute sobre todo en los impuestos directos por la efectiva capacidad económica del contribuyente. A tales efectos, si un contribuyente del impuesto de sociedades en varios ejercicios tiene resultados, tanto positivos como negativos, es razonable que tribute por el incremento de patrimonio realmente existente, después de integrar los resultados de todos esos ejercicios; y por ello, se aprueba para dar cumplimiento a tal realidad el Art. 26 de la Ley 27/2014 y el Art. 25 del RD Legislativo 4/2004.

7. Si no se admite la compensación de bases imponibles negativas con la presentación de una autoliquidación extemporánea, se está prescindiendo del verdadero espíritu del Art. 26 de la Ley 27/2014 y del Art. 25 del RD Legislativo 4/2004, a los efectos de tributar por la efectiva capacidad económica fijada por el Art. 31 de la Constitución y del mandato establecido en el Art. 10 de la Ley 27/2014 y del RD Legislativo 4/2004.

8. Habría que distinguir entre la Ley 27/2014 y el RD Legislativo 4/2004, donde existe una limitación temporal de 18 años a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Y, por tanto, por extensión de la interpretación de la norma, en los ejercicios de vigencia del RD Legislativo 4/2004 tales limitaciones de opción solo se pueden referir a un ejercicio en concreto, por no tener efectos futuros negativos ilimitados temporalmente para el contribuyente; es decir, que al haber desaparecido (desde el 1 de enero de 2015) la limitación temporal de la compensación de bases imponibles negativas, las entidades pueden aplicarlas en ejercicios futuros, lo que implica que solo en tal caso no se pierde el derecho, dentro de este plazo indefinido, y por ello podría considerarse encontrarnos en situaciones donde el contribuyente sí puede optar o no, al menos temporalmente, por la compensación de las bases imponibles negativas en función de la mayor eficiencia fiscal que se desprenda de la compensación o no de dichas bases imponibles (prescindiendo por su desaparición de la limitación temporal), como podría ser que la entidad tuviera deducciones en la cuota pendientes cuyo plazo estuviese cerca de su vencimiento o bien obtenga rentas bonificadas, en cuyo caso es posible que sea más eficiente aplicar esas deducciones y no compensar las bases imponibles negativas, dada la no limitación temporal.



Como es desde el 1 de enero del 2015 cuando ya no hay orden en cuanto a la compensación de todas ellas siendo, por tanto, indiferente el período impositivo de su procedencia al tiempo de realizar la compensación de tales bases imponibles negativas, solo sería en este supuesto cuando sí podría tener cabida la interpretación del TEAC, tal y como se ha pronunciado en su Resolución 1510/2013, de 4 de abril de 2017, determinando que sí puede considerarse que el contribuyente está ejerciendo una opción y las implicaciones que se derivarían de ello.

9. Muy importante es destacar la ausencia de la extensión y alcance a delimitar, en la definición del marco de aplicación del precepto, dado que no se encuentra incluido en el Art. 119 LGT, la exacta determinación del propio concepto de opción tributaria. Es decir, únicamente a mi juicio resulta aplicable el Art. 119 allá donde nos encontremos ante una auténtica opción tributaria.

La identificación de este límite es fundamental si se quiere respetar el “principio de regularización completa” como elemento esencial en el equilibrio de la relación jurídico-tributaria, así como si se quiere garantizar el principio de capacidad económica, en cuya infracción se incurre cuando se produce una duplicidad de gravamen o un enriquecimiento injusto de la Administración, lo que origina una disfunción sustancial entre la efectiva capacidad económica del contribuyente y los tipos efectivos que se supone debe

soportar el obligado tributario. **Una incorrecta calificación de lo que es una opción tributaria podría obrar, directamente, en una infracción del Art. 31.1 CE.**

Para saber si estamos ante una opción tributaria en sentido propio, habría que observar la estructura de la norma, para así aceptar que solo puede hablarse de un derecho de opción impositivo propio cuando al subsumir el presupuesto de hecho real dentro del presupuesto de hecho normativo, no resulta necesariamente a una única consecuencia jurídica, sino que estamos ante una opción u elección del obligado tributario de la consecuencia jurídica aplicable de entre las posibles.

Por ello, es frecuente asistimos del concepto civil de obligaciones alternativas para explicar el concepto de opciones tributarias. Y en rigor es cuando el obligado debe ejecutar una entre varias prestaciones cuando la obligación se llama alternativa. Se entiende que son obligaciones alternativas aquellas que se refieren a varias prestaciones o contenidos de los que solamente uno ha de ser cumplido o entregado por el obligado para quedar liberado de la obligación.

Como derivada de lo antedicho, cabría pues entender que cuando el legislador establece una opción tributaria, las cuotas tributarias derivadas de su ejercicio deben poder ser claramente identificadas con las diferentes prestaciones posibles que constituyen el objeto de la obligación alternativa.





El «Caso Brita»

Maite de la Parte Polanco

Abogada

El litigio principal de este asunto –según dispone la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Cuarta) de 25 de febrero de 2010– tuvo su origen en una demanda de la empresa Brita GmbH.

Esta firma alemana **importaba dispensadores de agua con gas** y sus accesorios y siropes fabricados **por un proveedor israelí**, Soda-Club Ltd, **cuya fábrica se encuentra situada en Mishor Adumin (Cisjordania)**, al Este de Jerusalén.

Durante el primer semestre de 2002, la demandante presentó más de 60 declaraciones aduaneras solicitando el despacho a libre práctica de las mercancías importadas, porque el país de origen de esas mercancías era Israel, para que se le aplicara la preferencia arancelaria prevista en el Acuerdo de Asociación que la Unión Europea había firmado con el Estado Hebreo el 20 de noviembre de 1995.

Como la administración aduanera israelí no respondió al escrito de su homóloga alemana en el que se requería indicar si las mercancías habían sido fabricadas en los asentamientos israelíes de Cisjordania, la Franja de Gaza, Jerusalén Oriental o los Altos del Golán, las autoridades aduaneras alemanas acabaron por denegar el régimen preferencial –ya que no podía demostrarse con certeza que dichas mercancías estuvieran comprendidas en el ámbito de aplicación del Acuerdo CE-Israel– y, como consecuencia, en 2003, **procedió a recaudar 19.155,46 euros en concepto de derechos de aduana.**

La Unión Europea e Israel firmaron un acuerdo para no pagar aranceles en sus importaciones pero la empresa alemana adquiría sus mercancías en Cisjordania

Al comunicársele esta resolución, Brita apeló ante diversas instancias alemanas con el fin de anularla y, finalmente, recurrió al *Finanzgericht Hamburg*.

En 2008, este **Tribunal Económico-Administrativo de Hamburgo** decidió suspender el procedimiento y plantear una petición de decisión prejudicial al **Tribunal de Justicia de la Unión Europea** (en adelante, TJUE), con sede en Luxemburgo:

¿Debe concederse en cualquier caso el beneficio del régimen preferencial al importador de una mercancía originaria de Cisjordania, aun cuando solo se presente un certificado formal del origen israelí de la mercancía, teniendo en cuenta que el trato preferencial está previsto en dos Acuerdos pertinentes –a saber, el Acuerdo de Asociación CE-Israel y el Acuerdo de Asociación CE-OLP [actuando la Autoridad Palestina por cuenta de Cisjordania y la Franja de Gaza]– para las mercancías originarias del Estado de Israel y de Cisjordania, respectivamente?

Para el TJUE, el ámbito de aplicación territorial del Acuerdo de Asociación CE-Israel está definido en su Art. 83 del siguiente modo:

El presente Acuerdo será aplicable, por una parte, en los territorios en los cuales se aplican los Tratados constitutivos de la Comunidad Europea y la Comunidad Europea del Carbón y del Acero y con arreglo a las condiciones establecidas en dichos Tratados y, por otra, en el territorio del Estado de Israel.

A continuación, el Art. 2.2 del Protocolo nº 4 anexo al Acuerdo de Asociación CE-Israel establece las reglas relativas a la definición de la noción de «productos originarios» y a los métodos de cooperación administrativa:

(...) se considerarán productos originarios de Israel los productos enteramente obtenidos en Israel.

Como las Comunidades Europeas celebraron sucesivamente **dos acuerdos de asociación euromediterráneos**, el primero con el Estado de Israel y el



segundo con la OLP, cada uno de estos dos acuerdos de asociación tiene un ámbito de aplicación propio: El Art. 83 del Acuerdo de Asociación CE-Israel dispone que se aplica al «territorio del Estado de Israel» y el Art. 73 del Acuerdo de Asociación CE-OLP dispone que se aplica al «territorio de Cisjordania y de la Franja de Gaza». De ello se deduce que el Art 83 del Acuerdo de Asociación CE-Israel debe interpretarse en el sentido que los productos originarios de Cisjordania no están incluidos en el ámbito de aplicación territorial de dicho Acuerdo y, por tanto, no tienen derecho al régimen preferencial que este establece.

En estas circunstancias, **las autoridades aduaneras alemanas pudieron denegar la concesión del régimen preferencial previsto por el Acuerdo de Asociación CE-Israel a las mercancías importadas por Brita porque eran originarias de Cisjordania.**

En consecuencia, si se interpretara el Art. 83 del Acuerdo CE-Israel en el sentido de que las autoridades israelíes estuvieran investidas de competencias aduaneras respecto de los productos originarios de Cisjordania, eso equivaldría a imponer a las autoridades aduaneras palestinas la obligación de no ejercer las competencias que les otorgan las disposiciones del Protocolo CE-OLP.

Una interpretación que, al tener por efecto crear una obligación para un tercer sujeto sin su consentimiento, sería contraria al principio de Derecho Internacional de «**pacta tertiis nec nocent nec prosunt**» (los acuerdos no vinculan ni benefician a terceros) tal y como está codificado en el Art. 34 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, de 23 de mayo de 1969: *Un tratado no crea obligaciones ni derechos para un tercer Estado sin su consentimiento.*

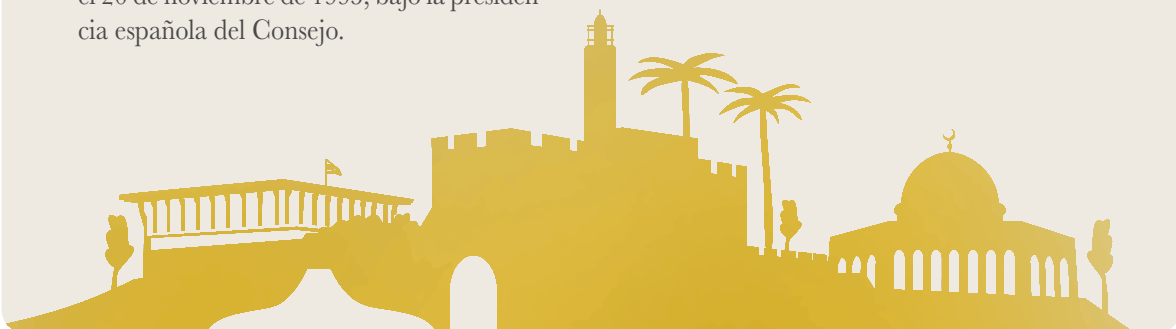
Para saber más....

Relación ISRAEL/UE:

- La estrecha vinculación euroisraelí se puso de manifiesto en 1958, cuando el Estado Hebreo se convirtió en el tercer país del mundo –tras Grecia y los Estados Unidos– que estableció una misión diplomática en Bruselas.
- Como era habitual en los años 70 se firmó un acuerdo de cooperación: el Reglamento (CEE) n° 1274/75 del Consejo, de 20 de mayo de 1975, por el que se celebró el Acuerdo entre la Comunidad Económica Europea y el Estado de Israel.
- Aquel tratado se sustituyó por el actual Acuerdo Euromediterráneo que creó una Asociación entre las Comunidades Europeas y sus Estados miembros, por una parte, y el Estado de Israel, por otra, hecho en Bruselas el 20 de noviembre de 1995, bajo la presidencia española del Consejo.

Relación PALESTINA/UE:

- No existe unanimidad entre los Estados miembros de la Unión Europea a la hora de reconocer oficialmente a Palestina (por ejemplo: Suecia, sí; Alemania, no).
- Aun así, existe un Acuerdo euromediterráneo interino de asociación entre la Comunidad Europea y la Organización de Liberación de Palestina (OLP), actuando por cuenta de la Autoridad Palestina de Cisjordania y la Franja de Gaza (denominada en lo sucesivo «la Autoridad Palestina»), que entró en vigor el 1 de julio de 1997.
- En 2004, ambas partes celebraron un nuevo acuerdo sobre medidas de liberalización recíproca y la sustitución de los Protocolos 1 y 2 del anterior Acuerdo interino.





Los minerales críticos y estratégicos: un riesgo para la nueva economía

Francisco Javier Moreno Oliver

Universidad Autónoma de Barcelona

En 2010, el Gobierno de China suspendió la exportación a Japón de ciertos minerales de uso industrial por un incidente pesquero. El embargo se amplió brevemente a los Estados Unidos y a Europa, hecho que convulsionó la economía de ciertos sectores por falta de estas materias primas.

Introducción

Dicha actuación, puso de manifiesto, una situación de dominio de China sobre el mercado internacional de estos minerales. Añadir, que en la década de los 80, China desplazó del mercado internacional al resto de compañías productoras de los citados minerales, denominados **críticos o estratégicos**, al bajar sustancialmente sus precios de producción.

La consideración de mineral crítico se le atribuye a aquellas materias primas geológicas cuya disponibilidad es escasa o está agotada y su abastecimiento no está garantizado. Cuando su suministro depende de las negociaciones políticas y diplomática para su importación, se le considera mineral estratégico. Ambas situaciones dependen de la geopolítica económica.

Geopolítica económica

La falta de suministro de las mencionadas materias primas puede suponer un riesgo económico para ciertas producciones industriales de vanguardia como: las energías renovables, las comunicaciones, la aeroespacial, la armamentística y el mantenimiento e innovación de las infraestructuras críticas, entre otras.

Un mineral crítico se refiere a aquellas materias primas geológicas cuya disponibilidad es escasa o está agotada y su abastecimiento no está garantizado

Estos minerales, también se consideran estratégicos para los países productores, debido a su capacidad de exportación e incidencia en terceros países dependientes de dichos recursos mineros.

Las empresas extractoras y productoras de estos minerales se están convirtiendo en objetivos de interés inversor de los sectores financieros, dada su creciente demanda por parte del ámbito productivo de las nuevas tecnologías.

Relación de minerales críticos o estratégicos

Cada país, en función de su tejido productivo, determina cuáles son sus minerales estratégicos; no obstante, la relación no suele variar entre los países industrializados, al tratarse de materias primas fundamentales en los principales sectores de producción tecnológica.

Como referente de dicho listado tomaremos el **Informe emitido por la Comisión Europea en 2017**, donde describe veintiséis minerales como fundamentales para la Unión Europea (UE), dado el riesgo de escasez de suministro y su efecto sobre la economía comunitaria.

El informe considera a China como el país más poderoso en materia de suministro mundial de la mayoría de estos minerales, destacando a su vez, el riesgo de los bajos índices de sustitución y reciclado de los mismos. Añade también, países como Brasil, EEUU, Rusia y Sudáfrica para el abastecimiento de otros minerales singulares.



El citado listado ¹ hace referencia a los siguientes minerales estratégicos:

MINERAL	PRINCIPALES PRODUCTORES MUNDIALES	PRINCIPALES IMPORTADORES A LA UE	USO INDUSTRIAL
Antimonio	China (87 %) Vietnam (11 %)	China (90 %) Vietnam (4 %)	Fabricación de baterías y semiconductores
Bario	China (44%) India (18%) Marruecos (10 %)	China (53%) Marruecos (37%) Turquía (7 %)	Industria del petróleo, pinturas, vidrio, metalurgia y medicina
Berilio	Estados Unidos (90 %)	Estados Unidos (90 %)	Metalurgia, medicina y reactores nucleares
Bismuto	China (82%) México (11%) Japón (7%)	China (84%)	Medicina y cosméticos
Boro	Turquía (38%) Estados Unidos (23%) Argentina (12%)	Turquía (98%)	Industria del vidrio, esmaltes, metalurgia, energía atómica y medicina
Carbón coque	China (54%) Australia (15%) Estados Unidos (7%) Rusia (7%)	Estados Unidos (39%) Australia (36%) Rusia (9%) Canadá (8%)	Altos hornos
Cobalto	República Democrática del Congo (64%) China (5%) Canadá (5%)	Rusia (91%) República Democrática del Congo (7%)	Aleaciones, imanes, cintas magnéticas, pigmentos, electrodos de baterías y radioterapia
Cromo	Sudáfrica (43 %) Kazajistán (20 %) India (13 %)	Sudáfrica 80 % / Turquía 16 %	Metalurgia y pinturas
Escandio	China (66%) Rusia (26%) Ucrania (7%)	Rusia (67%) / Kazajistán (33%)	Industria química
Flúor	China (64%) México (16%) Mongolia (5%)	México (38%) / China (17%) Sudáfrica (15%) Namibia (12%) Kenia (9%)	Fabricación de teflón, uso en centrales nucleares y medicina
Fósforo	China (58%) Vietnam (19%) Kazajistán (13%) Estados Unidos (11%)	Kazajistán (77%) China (14%) Vietnam (8%)	Fertilizantes, alimentación, metalurgia, industria química y armamentística
Galio	China (85%) Alemania (7%) Kazajistán (5%)	China (53%) Estados Unidos (11%) Ucrania (9%) Corea del Sur (8%)	Fabricación de termómetros, semiconductores, componentes electrónicos y metalurgia
Germanio	China (67%) Finlandia (11%) Canadá (9%) Estados Unidos (9%)	China (60 %) Rusia (17%) Estados Unidos (16%)	Industria electrónica
Grafito	China (69%) India (12%) / Brasil (8%)	China (63%) Brasil (13%) Noruega (7%)	Industria de la construcción, química, metalurgia, electrónica, reactores nucleares, armamentística
Hafnio	Francia (43%) Estados Unidos (41%) Ucrania (8%) Rusia (8%)	Canadá (67%) China (33%)	Reactores nucleares, armamentística, metalurgia y electrónica de vanguardia
Indio	China (57%) Corea del Sur (15%) Japón (10%)	China (41%) Kazajistán (19%) Corea del Sur (11%) Hong Kong (8%)	Pantallas de cristal líquido (LCD), metalurgia, fotoconductores, electrónica, medicina nuclear
Magnesio	China (87%) Estados Unidos (5%)	China (94%)	Altos hornos, agricultura, industrias químicas, nuclear, construcción y automoción
Manganeso	China (69 %) Rusia (6 %) Eslovaquia (6 %)	Turquía (91%) China (8 %)	Industria metalúrgica, pilas secas e industria del vidrio

¹ Comisión Europea (2017) Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al CESE y al CdR relativa a la lista de 2017 de materias primas fundamentales para la UE. [en línea]. [Fecha de consulta: 18 de Mayo de 2019] Recuperado de Internet: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2017/ES/COM-2017-490-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>



Metales grupo platino	Sudáfrica (83%) Rusia (46%)	Suiza (34%) Sudáfrica (31%) Estados Unidos (21%) Rusia (8%)	Joyería, automoción, Electrónica, medicina, informática, y armamentística
Niobio	Brasil (90%) Canadá (10%)	Brasil (71%) Canadá (13%)	Metalurgia
Roca fosforada	China (44%) Marruecos (13%) Estados Unidos (13%)	Marruecos (31%) Rusia (18%) Siria (12%) Argelia (12%)	Fertilizantes
Silicio metálico	China (61%) Brasil (9%) Noruega (7%) Estados Unidos (6%) Francia (5%)	Noruega (35%) Brasil (18%) China (18%)	Electrónica, industria del vidrio y construcción
Tantalio	Ruanda (31%) República Democrática del Congo (19%) Brasil (14%)	Nigeria (81%) Ruanda (14%) China (5%)	Nuevas tecnologías y armamentística
Tierras raras	China (40%) Estados Unidos (34%) Rusia (25%)	China (40%) Estados Unidos (34%) Rusia (25%)	Automoción, electrónica y medicina
Vanadio	China (53%) Sudáfrica (25%) Rusia (20%)	Rusia (71%) China (13%) Sudáfrica (13%)	Metalurgia
Wolframio	China (84%) Rusia (4%)	Rusia (84%) Bolivia (5%) Vietnam (5%)	Electrónica, metalúrgica y armamentística

Minerales precisos para las nuevas tecnologías

Las energías renovables, las tecnologías de almacenamiento, las redes telemáticas que, a su vez, forman parte de las infraestructuras críticas y armamentísticas de los diferentes países, tanto para su innovación, producción y mantenimiento, dependen de los minerales estratégicos y muy especialmente de los críticos.

La tecnología de las energías limpias son dependientes de los siguientes minerales: tierras raras, indio, galio, telurio, cobalto y litio ².

El silicio amorfo, telurio de cadmio, cobre, indio, galio y selenio son imprescindibles para la fabricación de las placas solares fotovoltaicas ³.

En el caso de la telefonía móvil, su producción requiere: arena industrial, germanio, grafito, indio, litio, platino, potasio, tierras raras, silicio, plata, tantalio, estaño y wolframio. Sin ellos, no se pueden producir los citados dispositivos del ámbito de las telecomunicaciones ⁴.

Minerales todos ellos, a su vez, imprescindibles para los sistemas de almacenamiento estacionario de energía, sistemas de superconducción, automoción de vanguardia y para los procesos I+D de otros sectores industriales emergentes.



Por todo ello, se puede concluir que los niveles de reserva de dichos minerales, concentración geográfica y, por ende, de la geopolítica de su suministro, son el futuro de las nuevas tecnologías ⁵.

² Escribano, M. et al (2019). *Manual de minerales críticos y estratégicos en la nueva economía*. Madrid: Universidad Politécnica de Madrid.

³ *Ibidem* 2

⁴ *Ibidem* 2

⁵ Ministerio de Defensa (2011) Documento informativo del IEEE 02/2011. Minerales críticos. [en línea]. [Fecha de consulta: 18 de Mayo de 2019] Recuperado de Internet: http://www.icec.es/Galerias/fichero/docs_informativos/2011/DIEEEI02-2011MineralesCriticosREE.pdf



Riesgos de disponibilidad de minerales por agotamiento

Si bien los diferentes informes internacionales, como el elaborado en el 2002 por el *International Institute for Environment and Development* (IIED) ⁶ de Londres, predice que los límites que impongan las políticas sociales en materia medioambiental van a suponer la principal restricción de disponibilidad de los minerales estratégicos y críticos; su agotamiento geológico también va a determinar su suministro.

Los yacimientos y su ubicación geográfica, es el principal regulador del mercado de estas materias primas.

Existen minerales abundantes y extendidos geográficamente, pero por el contrario, otros como el tantalio, el vanadio o los boratos, principalmente, su concentración se encuentra únicamente en países muy determinados.

Añadir que los pétreos actuales en vías de agotamiento, se encuentran en la ganga de otros minerales, lo que provoca que se necesite una extracción abundante de la mena para su viabilidad económica, factor que los convierte en críticos.

Actualmente, se consideran minerales prácticamente agotados: el mercurio, el arsénico, el estaño, el telurio, el plomo, el oro, y la plata ⁷.

En un segundo término, en vías de culminación las próximas décadas: el galio, el wolframio, el manganeso, el litio, el cobre, el titanio, el tántalo, el hierro y el aluminio, todos ellos utilizados de forma profusa en la industria actual ⁸.

6 IIED (2002) *Development and life in general under threat from accelerating destruction of nature – but solutions are possible* [en línea]. [Fecha de consulta: 18 de Mayo de 2019] Recuperado de Internet: <https://www.iied.org>

7 *Ibidem* 2

8 *Ibidem* 2

Las nuevas tecnologías de exploración minera, junto con políticas emergentes de reciclaje, son las alternativas, aunque sin garantías avaladas por el momento.

Minas de sangre y tráfico de minerales

Según el Programa de Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA o UNEP, por sus siglas en inglés) ⁹, en un informe realizado en el 2009, afirma que el 40% de los conflictos entre Estados, de los sesenta últimos años, tienen una relación directa con el control de los recursos naturales.

Un ejemplo, para el caso de los recursos minerales, lo tenemos en las guerras civiles de Liberia, Angola, República Democrática del Congo, Sierra Leona y República Centroafricana, entre otras ¹⁰.

Inicialmente, son los grupos guerrilleros o terroristas, mediante enfrentamientos armados, los que provocan la inestabilidad política de los países, con la finalidad de poder controlar los yacimientos y la extracción de los minerales críticos. Estos grupos armados explotan laboralmente, bajo coacción a población adulta y a menores, para la extracción de los minerales, siendo forzados a trabajar en condiciones de riesgo.

En segundo término, la cadena de distribución de estos recursos geológicos está gestionada por las organizaciones criminales dedicadas al tráfico de minerales. Tras finan-

9 UNEP (2009) *Development and life in general under threat from accelerating destruction of nature – but solutions are possible* [en línea]. [Fecha de consulta: 18 de Mayo de 2019] Recuperado de Internet: <https://www.un.org/youthenvoy/2013/08/unep-united-nations-environment-programme/>

10 UNODC (2011) *Organized Crime and Instability in Central Africa*. [en línea]. [Fecha de consulta: 18 de Mayo de 2019] Recuperado de Internet: <https://www.unodc.org/documents/data-and-analysis/Organized-crime-and-instability-in-Central-Africa.pdf>



ciar a los citados grupos armados, suministran dichas materias primas a determinadas corporaciones dedicadas al abastecimiento lícito de estos minerales, que ocultan la procedencia ilegal de los minerales procedentes de las mafias, al mezclarlos con otros de la misma tipología, procedentes de minas legales.

Mencionar a su vez el suministro paralelo de los citados minerales en conflicto, por parte de estas mafias a conocidas multinacionales, que con su compra ilícita, mediante certificaciones falsas, se garantizan su abastecimiento y obtienen estos minerales a más bajo precio.

Básicamente estamos hablando del tráfico de los minerales denominados “3TG”, por sus iniciales en inglés: *Tin, Tungsten, Tantalum y Gold*¹¹.

Como medidas para hacer frente al comercio ilegal de minerales, destacar la Ley Dodd-Frank del 2010¹², promulgada por los Estados Unidos, que ordena a las empresas a informar sobre el uso de “minerales en conflicto” en sus labores de producción.

En este sentido, añadir el llamado Proceso de Kimberley, que generó la Resolución A/RES/55/56, de 1 de diciembre de 2000, de la Asamblea General de las Naciones Unidas, y que motivó tras diversas negociaciones, el Sistema Internacional de Certificación del Proceso de Kimberley para disuadir el comercio ilegal de diamantes en bruto, acuerdo al que actualmente se encuentran acogidos 81 países¹³.

A todo ello, destacar otras iniciativas preventivas, como la guía publicada por la OCDE en 2012, con recomendaciones dirigidas a las empresas relacionadas con el suministro de minerales conflictivos, o el distintivo de Empresa Socialmente Responsable (ESR), que otorga el Centro Mexicano para la Filantropía (CE-MEFI), desde el año 2001, a las empresas que cumplen criterios de rentabilidad y sustentabilidad económica, social y ambiental¹⁴.

13 PÉREZ VAQUERO, C. (2017). El Proceso de Kimberley y los diamantes de zonas en conflicto [Mensaje en un blog]. Recuperado de: <http://archivodeinablis.blogspot.com/search?q=Kimberley>

14 CEMEFI (2012) Aportes de la RSE: innovación, impacto y transformación [en línea]. [Fecha de consulta: 18 de Mayo de 2019] Recuperado de Internet: <https://www.cemefi.org>

11 Ibidem 2

12 Ibidem 2



LA SOLUCIÓN A LOS NUEVOS
RIESGOS DEL EXPERTO FISCAL

TUTELA OFRECE A ASOCIADOS
DE AECE UN DESCUENTO
DE HASTA EL 25%
DURANTE TODO 2018.

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

Infórmese gratis en el teléfono 900 830 003
o en el correo info@grupotutela.es
www.grupotutela.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.
- Recaptación 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 de Consejo del 27 de abril de 2016 (Reglamento General de Protección de Datos) que es de aplicación obligatoria desde mayo de 2018, 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).



Alternativas de futuro respecto los minerales críticos

«Una Europa que utilice eficazmente los recursos» es una de las siete iniciativas emblemáticas que forman parte de la estrategia Europa 2020 con respaldo del Parlamento Europeo y el Consejo Europeo.

Para ello, una de las líneas de trabajo es la economía circular, orientada a la sostenibilidad. Se trata de implementar una nueva economía, circular –no lineal– basada en el principio de «cerrar el ciclo de vida», en el caso que nos ocupa, de los minerales críticos y estratégicos.

Otra línea de trabajo, relacionada con la anterior, es el reciclado de dichas materias primas. Para ello, se trataría de conjugar de forma sostenible la metalurgia primaria con la secundaria, cuya producción se centra en el reciclado, bien sea directo –es decir, sin alteraciones de los metales– o indirecto, sometiéndolos a una transformación que permita su utilización de forma distinta a la original.

Debemos destacar que en la actualidad solo se recicla el 1% de los minerales críticos, a lo que hay que añadir, que los minerales de naturaleza metálica tienen una vida limitada de reciclado, especialmente por su recolección, selección y técnicas de reprocesamiento, así como por su coste económico.

No obstante, el pronóstico, es que la demanda de los minerales críticos y estratégicos aumente progresivamente y, por ende, el aumento de su precio. Es por ello, que además del reciclaje, es necesario encontrar alternativas a los minerales críticos para garantizar el futuro del tejido productivo y su consecuente impacto económico.





Prestación accesoria y protocolo familiar: cuando se entrelaza lo social con lo parasocial

Antonio Valmaña Cabanes

Doctor en Derecho y abogado

Que la línea recta es la distancia más corta entre dos puntos no sólo es una máxima aplicable a la Geometría sino también a otras disciplinas como el Derecho, en cuyo seno la podríamos reformular en los términos siguientes: la mejor forma de asegurar un determinado resultado es acudir al negocio jurídico más natural y adecuado para lograrlo.

En este sentido, hay unanimidad entre la doctrina¹ a la hora de considerar cuál es el mejor modo, la *línea recta*, de conseguir que el protocolo familiar despliegue plenos efectos societarios: el traslado de sus normas a los estatutos sociales. Mediante esta traslación se conseguirá que las normas del protocolo pasen de tener eficacia *inter partes*, propia de su naturaleza de pacto parasocial, a tener eficacia *erga omnes* y ser oponibles frente a la sociedad, fruto de su publicidad material registral.

Pero no siempre la línea recta es posible:

- En primer lugar, porque solo una parte de los pactos alcanzados en el protocolo podrán adquirir la categoría de cláusulas estatutarias que quedará reservada para aquellos que tengan carácter inscribible. Por lo tanto, quedarán fuera los pactos que no sean inscribibles (por contravenir normas societarias imperativas) y también aquellos otros que tengan carácter de meras recomendaciones (por entrar en materias indisponibles, como por ejemplo los pactos relativos a cuestiones sucesorias o matrimoniales).
- En segundo lugar, y con afectación incluso sobre algunos de los pactos que sí serían inscribibles, debe tenerse en cuenta que la familia empresaria tendrá a menudo la voluntad de conservar cierta discreción acerca de las diferentes cuestiones que ha tenido a bien regular y la manera en que lo ha hecho. Por lo tanto, aun teniendo muy claro cuál es la línea recta, se deberán dar algunos rodeos

para llegar al mayor nivel de eficacia posible del protocolo sin que ello suponga quebrar esa reserva de confidencialidad.

Una de las fórmulas para conseguirlo es tratar de entrelazar lo social con lo parasocial, de manera que el protocolo, aun sin llegar a incorporarse (al menos de forma íntegra) a los estatutos, adquiera a través de estos

En este espacio que se abre entre lo social y lo parasocial, podemos encontrar un mecanismo útil para reforzar la eficacia de lo pactado en el protocolo familiar

un determinado efecto en el seno de la compañía, trascendiendo así más allá de la esfera privada de sus firmantes.

Debe admitirse que, *a priori*, puede parecer contradictorio tratar de generar sinergias o interdependencias entre dos elementos que, cuanto menos en su conformación semántica, parecen contrapuestos: social y parasocial, estatutario y extraestatutario, público y reservado; sin embargo, esta contradicción puede ser a día de hoy más aparente que trascendente, teniendo en cuenta determinadas realidades como los pactos omnilaterales: para un sector de la doctrina, no tiene sentido seguir manteniendo su inoponibilidad frente a la sociedad cuando todos sus partícipes (socios o accionistas) han decidido suscribirlos²; es más, incluso alguna

¹ Por todos, BROSETA PONT, M.: Restricciones estatutarias a la libre transmisibilidad de acciones. Madrid: Tecnos, 2ª ed., 1984, p. 55.

² NOVAL PATO, J.: Los pactos omnilaterales: su oponibilidad a la sociedad, Cizur Menor: Civitas, 2012, pp. 114 y 115.

resolución del Tribunal Supremo, como la conocida *Sentencia Munaka* (97/1992, de 10 de febrero), los ha elevado a la categoría de acuerdos sociales, entendiendo que su firma equivale a una suerte de junta general universal. Y aun cuando en términos de *lege lata* la distinción siga siendo evidente (lo cual se incrementaría incluso de materializarse el Anteproyecto de Ley de Código Mercantil, como se observa en su Art. 213-21), el tráfico cotidiano revela que la frontera que separa lo estatutario de lo extraestatutario resulta cada día más difusa.

En este espacio que se abre entre lo social y lo parasocial, podemos encontrar un mecanismo útil para reforzar la eficacia de lo pactado en el protocolo familiar: la inclusión en los estatutos de la compañía de una prestación accesorias consistente, precisamente, en obligarse a suscribir y cumplir el contenido de dicho protocolo.

Las prestaciones accesorias, reguladas en los Arts. 86 a 89 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), son aquellas obligaciones que el socio asume de forma adicional a la aportación al capital, que es la prestación ordinaria y esencial, y teniendo ambas prestaciones una misma naturaleza jurídica³, consistente en definitiva en delimitar el contenido obligacional de la posición de socio.

Por su propia configuración legal, por tanto, estas prestaciones accesorias pueden servir muy bien al objetivo de que los socios de una empresa familiar asuman compromisos diversos frente a la misma, que pueden revestir forma de obligaciones (por ejemplo, ejecutar determinadas actividades en interés de la compañía) o de prohibiciones (como pueda ser la de dedicarse a actividades concurrentes).

Asimismo, de una forma más general, pueden servir para que el protocolo, aun manteniéndose como un pacto parasocial, consiga surtir efectos societarios.

Es cierto que la admisibilidad de una prestación accesorias de este tipo ha generado históricamente dudas y recelos. De hecho, para la doctrina clásica⁴, una cláusula estatutaria como esta planteaba muchos problemas a la hora de determinar su naturaleza, habida cuenta de que tenía prácticamente dos almas: la propia de los estatutos (con naturaleza jurídico-societaria) y la propia de los pactos parasociales (con naturaleza estrictamente contractual).

En todo caso, esas dudas parecen superadas a día de hoy, sobre todo si introducimos una precisión muy relevante: **la prestación accesorias no convierte en estatutario lo extraestatutario**, sino que se limita a establecer una obligación estatutaria de respetar un cuerpo normativo externo, ajeno a la sociedad y que, por ello, se mantiene extraestatutario⁵. Algo que no es un juego de palabras y de redundancias, sino una constatación de que, a pesar de entrelazarse los dos ámbitos normativos, cada uno de ellos sigue manteniendo su propia naturaleza. Asimismo, también han contribuido a despejar las dudas la propia realidad del tráfico, a la que antes nos referíamos, por un lado, y la claridad y contundencia de determinadas resoluciones de la doctrina administrativa, por el otro.

En este sentido, conviene resaltar que la Dirección General de los Registros y del Notariado ha dejado ya claro que la cláusula estatutaria que establezca esta obligación, que generalmente consistirá en exigir primero la firma y después el cumplimiento del protocolo, es perfectamente válida e inscribible. Así lo manifestaba en su Resolución (RDGRN) 9615/2018, de 26 de junio, haciéndose eco de las voces cada vez más numerosas que apuntaban en esa misma dirección:

³ ALFARO ÁGUILA-REAL, J.: "Prestaciones accesorias", en GARRIDO MELERO, M. & FUGARDO ESTIVILL, J. M.: El patrimonio familiar profesional y empresarial: sus protocolos, tomo V. Barcelona: Bosch, 2005, d. 437.

⁴ GIRÓN TENA, J.: Derecho de sociedades, tomo I. Madrid, 1976, p. 55.

⁵ FERNÁNDEZ DEL POZO, L.: El protocolo familiar, Cizur Menor: Aranzadi, 2008, dd. 231-232.





(...) en el ámbito doctrinal, se admite que la eficacia de los pactos parasociales y, en concreto de los protocolos familiares, se asegure frente a la sociedad y los terceros, en el ámbito del ordenamiento corporativo, mediante determinados remedios estatutarios, uno de los cuales es precisamente el empleado en el caso del presente recurso: la configuración de la obligación de cumplir el protocolo familiar como una prestación accesorias, de modo que su incumplimiento se sancione con la exclusión del socio incumplidor.

Nótese la relevancia que adquiere la obligación del cumplimiento del protocolo, toda vez que su inobservancia puede llegar a comportar la exclusión del socio, en consonancia con lo que a tal efecto prevé el Art.

Los socios deben tener la oportunidad de saber en todo momento cuál es el protocolo familiar que se obligan a cumplir

350 de la LSC, que establece precisamente como una de las causas legales de exclusión el incumplimiento de prestaciones accesorias.

Pero la obligación de firmar el protocolo no solo sirve para regular la posible salida del socio, a través de la citada prestación accesorias, sino que resulta útil también para tutelar incluso su entrada.

Piénsese, por ejemplo, en aquellos casos en que los estatutos contengan una **cláusula de autorización o consentimiento** (conocida generalmente como *placet*), por parte de la sociedad, respecto a la adquisición de la condición de socio. Cláusula habitual en el caso de empresas familiares, donde el requisito básico para obtener la autorización acostumbrará a ser el de tener condición de miembro de la familia. Pero es perfectamente posible establecer también como requisito, precisamente, la obligación de firma del protocolo, de tal modo que cualquier familiar que haya recibido títulos de la compañía (por ejemplo, por vía sucesoria), solo pueda llegar a acceder a la condición de socio en la medida en que haya firmado previamente el protocolo. Y en caso de no hacerlo, tendrá lógicamente el derecho a percibir el valor razonable de esos títulos (cuestión legalmente clara

Programa de seguros AECE

Responsabilidad civil profesional

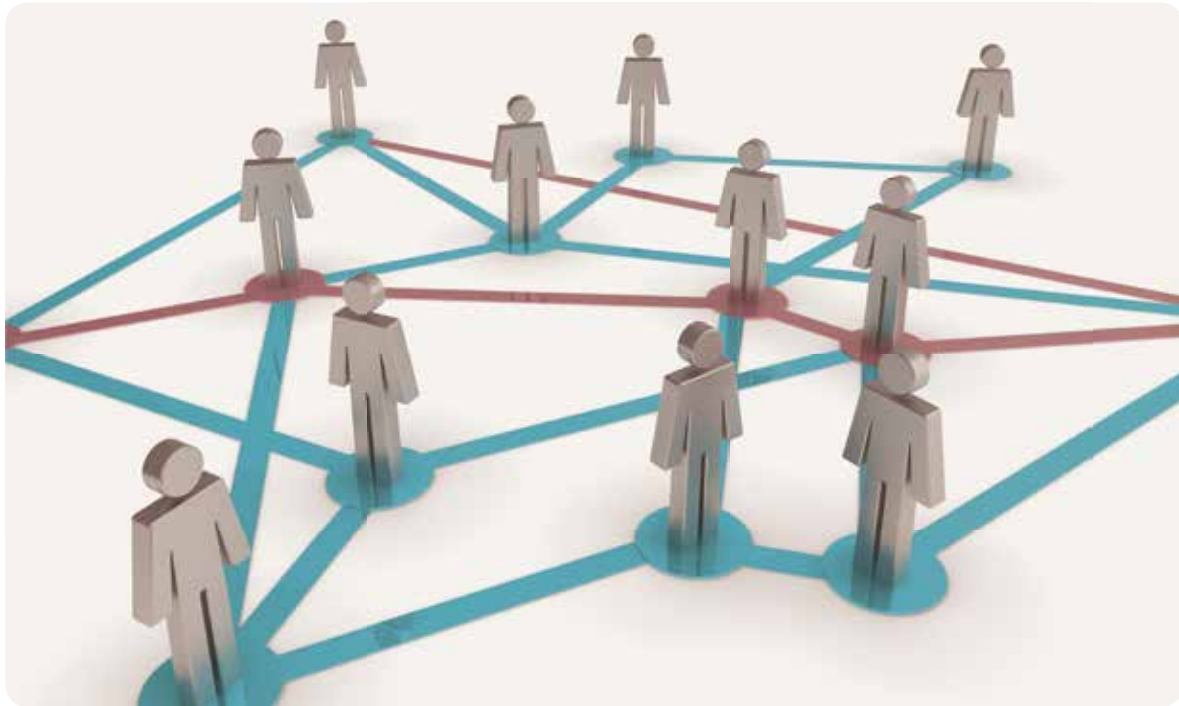
Protección máxima para los asociados frente a las reclamaciones

Ejerce tu actividad con la máxima protección

Para AECE la máxima preocupación es la tranquilidad de sus asociados. Por ello ha diseñado junto con Aon el programa de Seguros de Responsabilidad Civil Profesional más avanzado del mercado. Con las mayores coberturas. Y con el mejor asesoramiento en todo momento.

Aon es una firma líder en servicios profesionales con la mayor experiencia en Responsabilidad Civil. Infórmate del programa de seguros exclusivo para AECE.

Solicita información en el 91 266 70 52 o en colegios@aon.es



y a la que se refiere, entre otras, la RDGRN de 15 de noviembre de 1995), pero no así el derecho a convertirse en partícipe de la compañía.

La validez de esta cláusula de *placet*—que es en el fondo una cláusula restrictiva de la transmisión de acciones y participaciones— está fuera de duda y parte de la premisa, totalmente justificada en el caso de las empresas familiares, de que la sociedad tiene un interés concreto en poder tutelar quién puede acceder a la condición de socio y a quién debe quedarle vetada tal posibilidad⁶. Y en este sentido, puesto que en toda empresa familiar que se haya dotado de un protocolo existirá (cabe presumir) una clara convicción de la necesidad de respetarlo, es lógico que no se admita como socio a aquel que se haya negado incluso a firmarlo.

En cualquier caso, la cláusula restrictiva puede funcionar de manera autónoma e independiente de la prestación accesorias, toda vez que la primera puede figurar en los estatutos incluso si no está presente la segunda. Lo único que sí hay que tener presente es que esa cláusula de autorización solo servirá para verificar la firma del protocolo pero no así su cumplimiento, para lo que será recomendable complementarla siempre con la prestación accesorias o, en su caso, con una cláusula de enajenación forzosa en caso de incumplimiento (que vendría a ser un tipo específico de

exclusión o separación)⁷, si bien parece esta una fórmula menos directa y de más difícil ejecución.

Precisamente por la trascendencia que esta prestación accesorias acabará teniendo para el socio, es imprescindible que existan las máximas garantías en cuanto a su alcance. Así lo destaca, precisamente, la RDGRN 9615/2018 a la que antes nos referíamos:

De ello se deduce la necesidad de un especial rigor en la determinación de su contenido. Y si bien no debe excluirse la posibilidad de establecer un contenido determinable, será necesario que se establezcan las bases o criterios que permitan hacerlo de suerte que otorguen la debida claridad y seguridad a las relaciones entre los interesados. Tal exigencia viene corroborada por el hecho de que las prestaciones accesorias, aunque tengan naturaleza societaria, son obligaciones fruto de la relación entre las partes, la sociedad y los socios obligados, lo que impone acudir supletoriamente al régimen general del derecho de obligaciones en orden a su existencia y validez.

Para cumplir con este requisito de claridad en la determinación de su contenido, resulta evidente que los socios deben tener la oportunidad de saber en todo momento cuál es el protocolo familiar que se obligan a cumplir. Algo que sus firmantes sabrán ya perfectamente, pero que puede ser desconocido para los socios

6 GALÁN LÓPEZ, C.: “Cláusulas de autorización o consentimiento a la transmisión de acciones”, en ALONSO UREBA, A. et al. (coords.): *Derecho de Sociedades Anónimas*, tomo II. Madrid Civitas, 1994, p. 1035.

7 CORRALES, A.: “Las participaciones sociales”, en CAMPUZANO, A.B. (coord.): *La sociedad de responsabilidad limitada*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2009, pp. 254 y 255.



de nueva incorporación que, en situaciones por ejemplo de relevo generacional, vayan a incorporarse al capital.

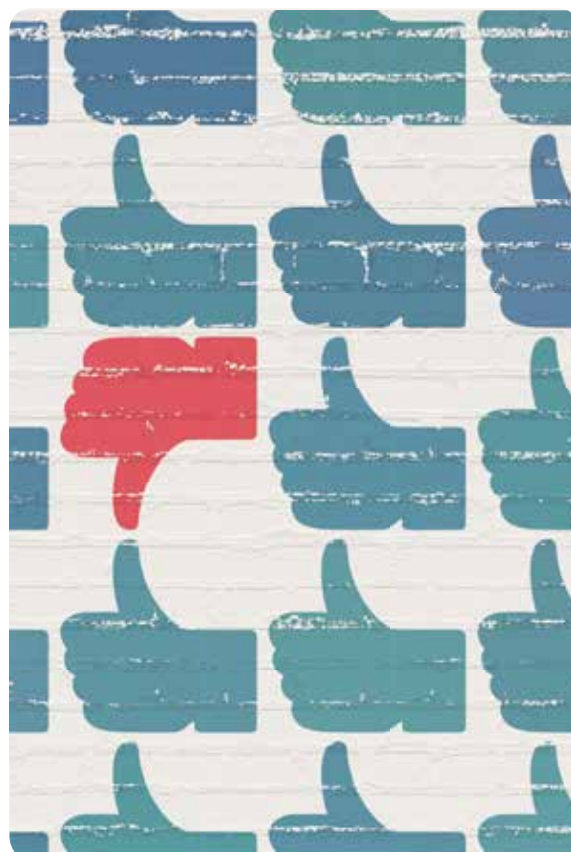
De las tres opciones que podríamos barajar, solo una se nos antoja realmente útil y viable, si bien puede ser interesante analizarlas todas, precisamente para indicar por qué algunas de ellas deben ser descartadas:

- 1) La primera opción sería que, como ha sostenido parte de la doctrina, **se incorporasen a los estatutos las concretas obligaciones del protocolo familiar que quedan sujetas a un deber de cumplimiento por parte de los socios**⁸. Sin embargo, incorporar todos esos contenidos a los estatutos podría entrañar que la cláusula se rechazara en sede de calificación registral o que, para evitar eso, no se incorporasen a la misma los contenidos de carácter inscribible. Así pues, estaríamos en el punto de partida al que ya antes nos habíamos referido: el punto en que solo parte del protocolo puede llegar a los estatutos.
- 2) La segunda opción sería **dotar al protocolo de la publicidad prevista por el Real Decreto 171/2007, de 9 de febrero**, cosa que solo tendría verdadero sentido por la vía de su artículo 6 (esto es, con el depósito del protocolo en el Registro) o, en última instancia, por la de su Art. 4 (mediante publicación en la web corporativa de la sociedad); no obstante, resulta evidente que cualquiera de estas dos fórmulas rompe por completo la reserva de confidencialidad que generalmente querrá mantener la familia acerca del contenido de su protocolo, por lo que deberíamos también descartarla.
- 3) Y la tercera opción, que es en definitiva la que parece más recomendable, es **la constancia en escritura pública del protocolo familiar pactado y, lógicamente, de sus sucesivas revisiones**. De este modo, se podrá tener la certeza de cuál es el contenido de aquello que se va a tener que firmar y cumplir, en atención a la prestación accesoria establecida en estatutos. Esta es, también, la solución que valida la RDGRN 9615/2018: *la obligación en que consiste la prestación accesoria está perfectamente identificada mediante su formalización en la escritura pública que se reseña, de suerte que su íntegro contenido está determinado extraestatutariamente de forma perfectamente cognoscible no sólo por los socios actuales que lo han aprobado unánimemente sino por los futuros socios que, al adquirir las acciones quedan obligados*. Sí debe tenerse en cuenta que, a la hora de establecer las máximas garantías, será preciso consignar en los

estatutos el número de protocolo de la escritura que recoja el contenido del protocolo, lo cual obligará a modificaciones estatutarias cada vez que el protocolo, como es previsible que suceda, se vaya actualizando. En todo caso, será un pequeño trámite sin mayor trascendencia y servirá para incrementar la seguridad jurídica sobre el contenido del protocolo y, por ende, de la prestación.

El establecimiento de la prestación accesoria no convertirá las normas del protocolo familiar en normas directamente estatutarias, como ya hemos dicho, pero sí las convertirá en obligaciones que sus destinatarios asumen no solo ya como firmantes del protocolo, sino también como socios.

Por lo tanto, sus eventuales incumplimientos no solo estarán sujetos a las eventuales cláusulas penales (remedios contractuales) que el propio protocolo pueda contener, sino también a sanciones societarias que pueden culminar incluso con la exclusión (remedios estatutarios). Y con ello, aunque el protocolo siga siendo un pacto parasocial, resultará mucho más evidente su innegable trascendencia en el ámbito societario.



⁸ SÁNCHEZ RUIZ, M.: "Estatutos sociales y pactos parasociales en sociedades familiares", en SÁNCHEZ RUIZ, M. (coord.): Régimen jurídico de la empresa familiar, Cizur Menor: Thomson Reuters, 2010, p. 56.

Decálogo sobre la nueva obligación de control horario

Ángel López Atanes

Abogado-Economista | Grupo Atelier

El autor analiza las diez principales cuestiones a tener en cuenta a la hora de implantar la nueva obligación de control horario regulada en el Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo.

Introducción

En numerosas ocasiones, los trabajadores de las empresas españolas realizan horas extraordinarias que no son ni remuneradas ni compensadas con un tiempo de descanso equivalente.

Es por ello que la nueva legislación aprobada a través del **Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo**, que entró en vigor el 12 de mayo de 2019, trata de paliar esta situación obligando a las empresas, independientemente del tamaño que tuvieren, a llevar un control o registro de la jornada laboral de sus trabajadores.

Las dos notas fundamentales de cualquier control y registro de la jornada son la veracidad y la no manipulación del sistema

En este sentido, las dos notas características fundamentales que están presentes en todo sistema de control y registro de la jornada son la veracidad y la no manipulación del sistema.

No obstante lo anterior, la norma reguladora del control de la jornada no recoge el formato específico bajo el cual ha de ejecutarse el sistema. Así, podrá llevarse a cabo a través de un sistema biométrico como puede ser el caso de los sistemas basados en el reconocimiento de la huella dactilar o incluso del iris.

También podrá llevarse a través del establecimiento de tarjetas de acceso al centro de trabajo. En aquellos casos en los que no existiera centro de trabajo se podría

llevar el control de la jornada mediante algún tipo de aplicación móvil o incluso a través de comunicaciones por medio de correo electrónico. En otros casos, también podría utilizarse algún tipo de plantilla en diferentes tipos de soporte en los que se recogiera la hora de entrada y salida, así como la firma del trabajador.

En el presente artículo, trataremos de desarrollar a modo de *check-list* las cuestiones más relevantes para la implantación del sistema de control de la jornada laboral en la empresa.

Aspectos subjetivos de la implantación

Todas las empresas, independientemente de su tamaño y forma jurídica, deberán realizar el control de la jornada laboral de sus trabajadores.

Se plantea incluso la obligación de la llevanza de este control por parte de un autónomo por cuenta propia cuando tuviere contratado no solo a un trabajador por cuenta ajena sino también en aquellos casos en los que el autónomo hubiere contratado a otro autónomo.

Existencia o no de centro de trabajo

Tanto si el trabajo se realizara dentro o fuera de un centro de trabajo, el control de la jornada laboral será obligatorio. En efecto, así lo ha especificado expresamente el Gobierno en la guía de aplicación práctica de la nueva normativa, publicada por el Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social, estableciendo que las empresas quedan obligadas al registro diario de jornada también respecto de trabajadores “móviles”, comerciales, temporales, trabajadores a distancia o cualesquiera otras situaciones en las que la prestación laboral no se desenvuelve, total o parcialmente, en el centro de trabajo de la empresa.



Formato del sistema de control de la jornada laboral

Dado que el Estatuto de los Trabajadores no refleja la forma de llevar a cabo el sistema de control de la jornada, las empresas podrán optar por diferentes tipos de sistemas que se ajusten a sus necesidades.

En cualquier caso, dichos sistemas habrán de ser veraces, fiables y no manipulables.

Podremos utilizar a este respecto, sistemas basados en registros manuales, informáticos, por control remoto a través de teléfonos móviles, o incluso sistemas biométricos (huella dactilar o iris).

Elección del sistema de control de la jornada laboral

La norma establece que la forma en la que se instrumente el sistema de control de la jornada deberá realizarse mediante la negociación colectiva o acuerdo empresarial.

Cuando no fuere posible, el sistema de control se establecerá de forma unilateral por el empresario previa consulta a la representación legal de los trabajadores.

Contenido del sistema de control de la jornada laboral

El registro de la jornada ha de ser diario, debiendo contener la hora de entrada y salida del trabajador; asimismo, el trabajador deberá firmar la entrada y la salida. Sería conveniente que firmaran la recepción del control de la jornada como forma justificativa de su entrega.

En cuanto a carácter diario de dicha obligación, el Gobierno ha matizado esta cuestión para aquellos supuestos

en los que existe flexibilidad en la jornada de trabajo en la Guía publicada por el Ministerio de Trabajo.

Así, se establece que, dado que cabe variabilidad de la jornada diaria de trabajo (jornadas diarias superiores compensadas con otras inferiores, por ejemplo), cuyo cómputo a efectos de determinación del tiempo de trabajo realmente realizado por el trabajador requiere períodos o secuencias temporales superiores al día, el registro diario de jornada, exigible en todo caso, deberá ponderarse y globalizarse a efectos de control y contabilización del tiempo de trabajo efectivo en dichas secuencias superiores a la diaria. De suerte que si, por ejemplificar, la flexibilidad horaria exige el cumplimiento de una determinada jornada mensual, libremente distribuida por el trabajador, el hecho de que un registro horario diario compute excesos de jornada no se interpretará como trabajo extraordinario o por encima del pactado si, analizados los registros de los restantes días del mes, queda acreditado el cumplimiento de la jornada mensual ordinaria. En coherencia, cualesquiera otros períodos de referencia a los fines redistributivos seguirán idéntica regla.

Tratamiento de las pausas en la jornada de trabajo y cuantificación de la jornada de trabajo cuando se viaja

Por un lado, dado que la norma no dice nada al respecto, y de otro, la jurisprudencia sobre esta cuestión es bastante amplia y diversa, la negociación colectiva para la implantación del sistema de control de la jornada debería tratar este tema, para poder llegar a un acuerdo.

Respecto de las pausas diarias, la Guía del Ministerio de Trabajo expone que es conveniente que sea objeto de llevanza todo aquello que forme parte de la misma, en especial lo relativo a pausas diarias obligatorias legal o convencionalmente previstas, o voluntarias, para permitir eludir la presunción de que todo el tiempo que media entre el inicio y finalización de jornada registrada constituye tiempo de trabajo efectivo.

A estos efectos, el Gobierno diferencia, por un lado, los casos en los que la expresión legal, convencional o contractual de esas interrupciones o pausas intrajornada sea clara, predeterminada y global, en cuyo caso el registro diario podrá eludir esos elementos configurativos internos de la jornada diaria y, por otro lado, el resto de supuestos en los que establece que es recomendable que el modelo de registro aplicable contenga parámetros medibles que otorguen valor diario, en su caso, a esas otras pausas. A estos fines, de nuevo la autorregulación convencional, mediante la negociación colectiva o el acuerdo de empresa, se muestra según el Gobierno como el modelo idóneo.

Uno de los principios inspiradores del nuevo sistema de control será el de garantizar el cumplimiento de los tiempos de descanso por parte de los trabajadores

Realización de horas extraordinarias

El Real Decreto-ley 8/2019 mantiene el régimen jurídico de las horas extraordinarias del Art. 35 ET, incluido su apartado 5, que señala que “a efectos del cómputo de horas extraordinarias, la jornada de cada trabajador se registrará día a día y se totalizará en el periodo fijado para el abono de las retribuciones, entregando copia del resumen al trabajador en el recibo correspondiente”.

La empresa vendrá obligada no solo a pagar las horas extraordinarias (con un máximo de 80 horas anuales), sino también a la cotización a la seguridad social que se correspondiera a la realización de dicho tiempo de trabajo.

Por otro lado, dado que los trabajadores no podrán renunciar a sus derechos laborales, el percibo de remuneración por la realización de horas extras será obligatorio.

Tiempo de descanso

Según la legislación laboral, resulta imperativo que entre el final de una jornada de trabajo y el principio de la siguiente transcurran un mínimo de 12 horas.

En este sentido, uno de los principios inspiradores del nuevo sistema de control será el de garantizar el cumplimiento de los tiempos de descanso por parte de los trabajadores.

Régimen sancionador

La responsabilidad de garantizar la implantación y seguimiento del sistema de control de la jornada laboral será, en último término, siempre de la empresa, no de los trabajadores ni de los sindicatos. De este modo, si se incumpliera la llevanza del sistema de control de la jornada, la empresa afrontaría una sanción que oscilaría entre los 626 y los 6.250 euros.

Por otro lado, en el caso en el que se hubiere producido un accidente laboral, y no se hubieren respetado los tiempos de descanso, dichas sanciones mínimas se verían incrementadas.

Entrada en vigor del sistema del control de la jornada laboral

El 12 de mayo de 2019 entró en vigor la normativa de obligado cumplimiento para todo tipo de empresas, relativo a la implantación del sistema de control de la jornada, por lo que ya debería estar operativo a día de hoy.

No obstante, en caso de no tenerlo, todavía podríamos acreditar (si así fuera) que nos encontramos incurso en un proceso de negociación con la representación de los trabajadores para su implantación.





El valor de reconocer al otro

Inés Temple

Presidenta de LHH DBM Perú y Chile

Pocas cosas nos llenan más el alma como el escuchar palabras de reconocimiento hacia nosotros o hacia nuestra familia, nuestro trabajo, nuestros esfuerzos, méritos, logros o avances.

Sabernos valorados, aprobados y reconocidos por los demás, especialmente por las personas que nosotros valoramos y apreciamos, nos hace sentir más que bien y muchas veces hasta le da sentido a lo que hacemos, justificando nuestros esfuerzos. El reconocimiento bien dado nos inspira, nos motiva y estimula, nos hace vibrar más alto, nos llena de energía, nos anima a ser mejores y a esforzarnos más. Nos impulsa hacia nuevas metas.

El desempeño óptimo viene directamente de las ganas de hacer bien las cosas. Por ello, quien se siente reconocido en su trabajo, por ejemplo, se siente más comprometido y puede rendir mucho más. Una persona bien motivada puede ser un colaborador excepcional. Es más, el reconocimiento es uno de los principales componentes del salario emocional y contribuye directamente a la satisfacción del equipo y al clima laboral, o el familiar, de ser el caso.

Reconocer es un acto de generosidad, de respeto y de justicia que demuestra la nobleza de espíritu de quien lo da

Pero dar reconocimiento no es fácil, incluso muchas veces hasta nos cuesta dar reconocimiento oportuno a nuestros seres más queridos. Y es que reconocer con honestidad es una validación al otro, es un agradecimiento por ser, por hacer, por saber, por lograr, por dar, por tratar. Pero sobretodo, reconocer es un acto de generosidad, de respeto y de justicia que demuestra la nobleza de espíritu de quien lo da.

Quizá por eso es tan difícil reconocer a los demás. **Se necesita de mucho valor, coraje y seguridad personal** para atravesar las barreras del ego y tocar el espíritu de otra persona con palabras de reconoci-

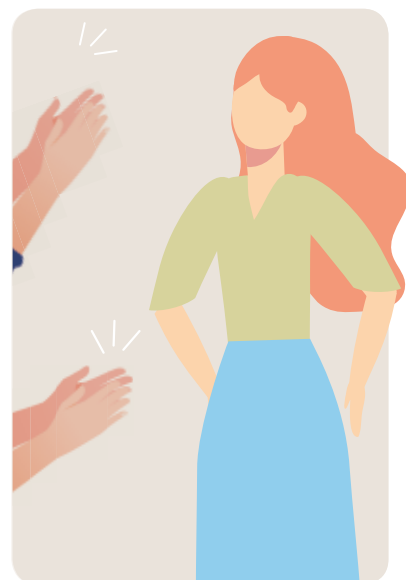
miento sinceras, generosas y sobretodo, oportunas, en la medida especial y particular para cada quién.

Así, muchos escatiman el reconocimiento y lo dan a cuentagotas, o lo dan solo cuando algo está del todo terminado o es excepcional; creen equivocadamente que las personas dejarán de esforzarse al recibirlo, caerán en complacencia o se sentirán imprescindibles, pedirán aumento o buscarán mejores oportunidades en otro lugar.

En organizaciones, equipos o incluso familias con problemas o distancias emocionales, vemos a muchos con conductas poco proclives al reconocimiento, tacaños para reconocer o expresar su valoración por los demás, su trabajo, avances o esfuerzos.

Brindar reconocimiento puede ser tan sencillo como decir lo justo en el momento apropiado. Es el ánimo a mitad de camino que premia el esfuerzo, la actitud y no solo al resultado final. No tiene que traducirse en recompensas materiales, aplausos o grandes celebraciones. Reconocer es también el tiempo y la atención total que se le dedica a los otros para expresarles nuestro aprecio y agradecimiento sincero por ser quienes ellos son, por su apoyo o entrega. Es otorgar con generosidad esa energía que viene de saberse valorado, apreciado y reconocido.

Hoy, por ejemplo, ¡es un gran día para dar reconocimiento con generosidad y alegría!



N. del R.

CONT4BL3 quiere agradecer la gentileza de Inés Temple por permitirnos reproducir este artículo que publicó en el diario El Comercio, el 12 de mayo de 2019; y a Julissa Temoche, Jefa de Marketing de LHH Perú, por sus gestiones.



Administradores de hecho

Julio Bonmatí Martínez

Director CONT4BL3

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) en su Art. 18.2, cuando habla de operaciones vinculadas, establece que se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: (...) b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. (...) e) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo. Determinándose, literal y expresamente en dicho precepto, que la mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho.

Administrador de derecho, estaremos todos de acuerdo, lo será –pues no genera mayor duda su identificación– quien así formalmente haya sido designado para ello, haya aceptado el cargo y, en su caso, conste inscrito en el registro que corresponda; es decir, **administrador de derecho es el que ocupa una posición en el Consejo de Administración o de Dirección de la empresa con facultades de gestión y decisión**, sea órgano unipersonal o colegiado, siempre conforme a la legislación de sociedades, el Código de Comercio o la ley que regule una determinada sociedad.

La denominación de administrador de hecho o de derecho es un elemento normativo del tipo objetivo de carácter jurídico

En cambio, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no especifica ni concreta qué se debe entender por administrador de hecho; asunto ni mucho menos menor, pues a quien lo sea le es de completa aplicación la totalidad de lo dispuesto en dicho Art. 18 LIS y, por tanto, también le resulta aplicable lo dispuesto en el Art. 13.4 del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio (Reglamento del Impuesto sobre Sociedades), en cuanto a lo referido al Modelo 232 aprobado por la Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, y deberá tenerse en cuenta para su correcta cumplimentación sobre la “Información de operaciones con personas o entidades vinculadas”.

Si nos circunscribimos solo a lo referido sobre los administradores de hecho, en dicha norma o mejor dicho

a la ausencia de toda referencia, podría parecer que deberemos ser nosotros quienes establezcamos quiénes lo son y quiénes no; y en una primera aproximación, aparentemente razonable, pero no carente de cierta temeridad, **podríamos considerar administrador de hecho toda aquella persona que ejerza de facto las funciones propias de dicho cargo sin haber sido formalmente designado como administrador**; es decir, a toda aquella persona que desempeña funciones de gestión sin haber sido investido de la condición jurídica de administrador.

Hay quien, en un alarde de creativa interpretación jurídica, podría pensar que al hablar de administradores de hecho, el mencionado Art. 18 LIS se refiere a las personas físicas representantes del administrador persona jurídica, pero a tal efecto, se debe recordar que en relación con la figura del administrador de hecho, según el Tribunal Supremo, las personas físicas representantes del administrador persona jurídica no pueden tener la consideración de administrador de hecho, por la propia naturaleza de su cargo.

En este sentido, la sentencia 104/2018, de 1 de marzo, del referido Tribunal Supremo, afirma que:

(...) por definición, las personas físicas representantes de personas jurídicas administradoras de unas sociedades, también personas jurídicas, no pueden ser calificadas de administradores de hecho, pues precisamente desarrollan las funciones de su cargo con arreglo a una representación expresamente prevista en la ley.

Es el Art. 212 bis del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio [Ley de Sociedades de Capital (LSC)], el que



establece expresamente que, en el caso de ser nombrado administrador una persona jurídica, será necesario que esta designe a una sola persona natural para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo. Y esta persona física designada para el ejercicio permanente de las funciones propias del cargo de administrador persona jurídica debe: reunir los requisitos legales establecidos para ejercer el cargo de administrador y estar sometida a los mismos deberes y responder solidariamente con la persona jurídica administradora.

Por tanto, los administradores de hecho a los que se refiere el Art. 18 LIS no aluden al representante persona física que, como dice el Tribunal Supremo, es un verdadero administrador de derecho y no un administrador de hecho, precisamente por el propio régimen legal al que se encuentra sujeto.

Recordemos, por otro lado, cambiando de jurisdicción, que tanto los administradores de hecho como los de derecho, están reconocidos y previstos de forma expresa como los sujetos activos que pueden cometer, entre otros, los ilícitos penales tipificados en los Arts. 282, 286, 290, 293 y 294 del Código Penal.

Como podemos ver, la denominación de administrador de hecho o de derecho es un elemento normativo del tipo objetivo de carácter jurídico, puesto que para interpretarlo imprescindiblemente deberemos acudir a normas legales y fundamentalmente para ello nos asistiremos de la Ley de Sociedades de Capital, no teniendo a tal efecto en el ámbito tributario que la condición sin más de un elemento descriptivo por la necesidad de auxilio de otras normas jurídicas para determinar su contenido.

Así pues, los administradores de hecho son aquellos que ejercen materialmente las funciones propias de gestión de la sociedad, sin que su nombramiento se haya llevado a cabo conforme a la norma que rige cada tipo de ellas, teniendo el poder y la capacidad de mando o decisión en la misma, con dominio del acto.

A tal efecto, el Art. 236.3 LSC dispone que la responsabilidad de los administradores se extiende, igualmente, a los administradores de hecho; asimismo, dicho precepto establece expresamente que, a tal fin,

(...) tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su caso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad.

Quedando así delimitado quién es administrador de hecho tanto en el ámbito mercantil como en el tributario, derivándose de ello que, a tenor de lo establecido por el Art. 236 reseñado como ha establecido la doctrina, **en**

el administrador de hecho deben concurrir tres requisitos: continuidad, funciones ejecutivas y no subordinación al administrador formal; siendo, por tanto, administrador de hecho la persona que, en la realidad del tráfico mercantil, desempeña en la sociedad las funciones propias del administrador y lo hace sin título, con título nulo, extinguido o con otro título; incluyéndose como administrador de hecho a la persona bajo cuyas órdenes actúe el administrador de la sociedad.

En cuanto a los apoderamientos generales que se otorgan por los órganos de gobierno o administradores legales, como es el caso de los otorgados a los directores generales o gerentes de la sociedad, que no tienen con esta una relación orgánica sino laboral, la doctrina establece que:

(...) deben ser considerados administradores de hecho puesto que por el apoderamiento se otorgan facultades de gestión, no estando integrados ni legalmente, ni por los estatutos de la sociedad, como órgano de administración y al realizar estas funciones en la práctica adquieren la condición de administradores de hecho dentro de la amplitud que los tipos penales societarios conceden a los sujetos activos de ellos.

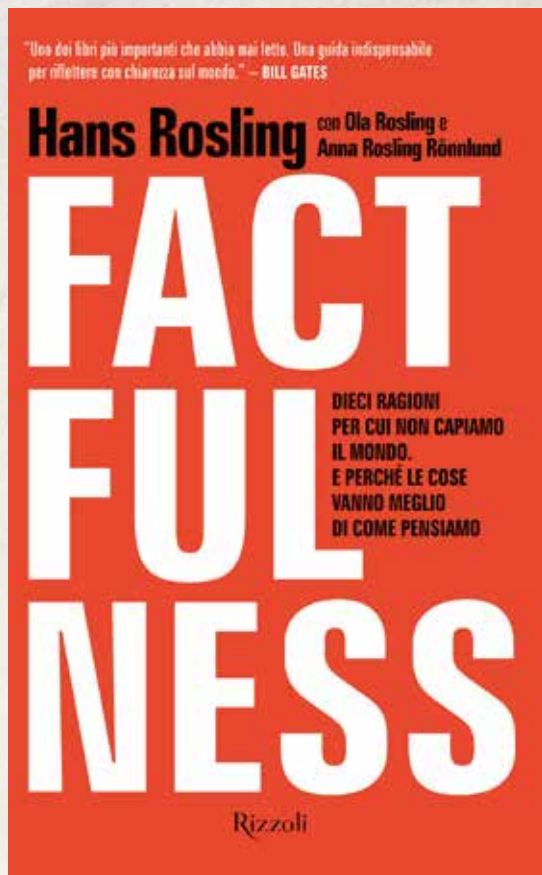
Por tanto, a los efectos de su presencia o ausencia, siempre que se den las circunstancias que así lo obligan, en el momento de cumplimentar la declaración del Modelo 232, cuidado con las sociedades que nombran un administrador único quien en la realidad no tiene dominio alguno ni capacidad decisoria sobre el tráfico de la sociedad, para simultáneamente o a continuación otorgar apoderamientos generales, donde prácticamente se transcriben la totalidad de las facultades estatutarias del administrador con excepción de las indelegables determinadas en el Art. 249.bis LSC; pues, de darse las circunstancias y límites establecidos, las operaciones con la sociedad de estos administradores de hecho hay que declararlas en dicho Modelo 232, en virtud de los Arts. 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y 13 de su Reglamento.

En definitiva y resumiendo, como afirma Javier Polo Vereda:

la diferencia entre el administrador de hecho y el administrador de derecho no puede ser otra que un administrador lo es de derecho cuando dicha función de administración, y por ende la posición de garantía, le viene asignada directamente por el Derecho o, lo que es lo mismo, por la ley societaria de aplicación, mientras que lo será de hecho cuando dicha fuente sea otra distinta a la legal.

Factfulness

Hans Rosling, Ola Rosling
y Anna Rosling Rönnlund
Deusto



¿Qué porcentaje de la población global vive en la pobreza? ¿Cuántas niñas acaban la educación básica en los países pobres? ¿Cuál es actualmente la esperanza de vida en el mundo? La mayoría de personas responden incorrectamente a estas preguntas y a otras similares. ¿A qué se debe? **Este libro explica por qué somos más pesimistas de lo que en realidad deberíamos ser, dada la situación real de nuestro mundo.**

Con el optimista subtítulo de “Diez razones por las que estamos equivocados sobre el mundo. Y por qué las cosas están mejor de lo que piensas”, el médico e investigador sueco Hans Rosling (Upsala, 1948-2017), su hijo Ola y su nuera Anna, afirman en su obra póstuma que tenemos diez instintos que distorsionan nuestra visión.

(...) el instinto de separación. Me refiero a la irresistible tentación que sentimos de dividir todo tipo de cosas en dos grupos diferenciados y, en ocasiones, contradictorios, con una separación imaginaria —un enorme abismo de injusticia— en medio de ambos. Trata de cómo el instinto de separación crea en la mente de las personas la imagen de un mundo dividido en dos clases de países o dos clases de gente.

Desde nuestra tendencia a dividir el mundo en dos campos (nosotros contra ellos) a la manera en que consumimos la información de los medios (basada en la explotación del miedo), pasando por el modo en que percibimos el progreso (creyendo que las cosas siempre empeoran). Nuestro problema es que no somos conscientes de lo que no sabemos, e incluso cuando estamos informados nos dejamos llevar por sesgos inconscientes y predecibles.

Porque, pese a todas sus imperfecciones, **la realidad económica y social del mundo es mucho mejor de lo que pensamos**, lo cual no significa que no haya motivos para preocuparse ni cuestiones que requieran una mejora urgente. Quedan múltiples problemas por resolver, pero los datos nos indican que el mundo cada vez va mejor.

Los diez instintos que analizan los autores son:

- El instinto de la separación,
- El instinto de negatividad,
- El instinto de la línea recta,
- El instinto del miedo,
- El instinto del tamaño,
- El instinto de la generalización,
- El instinto del destino,
- El instinto de la perspectiva única,
- El instinto de culpa y
- El instinto de urgencia.

Lleno de anécdotas llamativas, datos reveladores e historias conmovedoras, Factfulness es un libro que cambiará la manera en que ves el mundo y te permitirá responder a las crisis y oportunidades futuras; aprendiendo que **los prejuicios y un mal uso de los datos condicionan la visión de los problemas del mundo.**



La historia indígena de Estados Unidos

Roxanne Dunbar-Ortiz
Capitán Swing

Hoy en día en EE.UU. hay más de quinientas naciones indígenas reconocidas por el Gobierno federal que comprenden casi tres millones de personas, descendientes de los quince millones de nativos que habitaban esas tierras. La historiadora y activista texana nos ofrece la perspectiva de los pueblos indígenas; abarcando más de cuatrocientos años, nos revela cómo los nativos americanos han resistido activamente la expansión del imperio estadounidense, y desafía el mito sobre la fundación de este país, exponiendo que la política contra los pueblos indígenas era colonialista y estaba diseñada para apoderarse de los territorios de los habitantes originales, desplazándolos o eliminándolos.



Benito Cereno

Herman Melville
Nórdica

Esta es una de las novelas más conocidas del creador de Moby Dick. Publicada en 1855, está basada en la historia real del español Benito Cerreño, de cuyo buque, el Santo Domingo, se apoderaron en 1804 los esclavos que llevaba por aguas del Pacífico rumbo a Lima, donde esperaba venderlos. Hay quien lo juzga como una de las obras maestras de la literatura y quien lo considera una serie de errores. Esta reciente edición incluye unas magníficas ilustraciones de Elena Ferrándiz para llevarnos a bordo del Santo Domingo en su travesía por el Pacífico.



Historia económica de la España contemporánea (1789-2009)

Albert Carreras
y Xavier Tafunell
Crítica

«¿Ha crecido España en los dos últimos siglos? Sí, y mucho. ¿Ha convergido respecto a los países de la Europa Occidental? No suficientemente», nos dicen los auto-

res de este libro para quienes el problema central de la economía española, desde finales del siglo XVIII hasta inicios del XXI, es la convergencia o divergencia respecto de los países de Europa Occidental. Los profesores de la Universidad Pompeu Fabra nos proponen, en esta edición totalmente actualizada, un excitante recorrido que nos brinda la herramienta más eficaz para comprender y reinterpretar cabalmente las causas del atraso y la modernización de España.



Experto en vino en 24 horas

Jancis Robinson
Planeta

Como en la mayoría de las tiendas, ya sean físicas u online, existe una gran variedad de botellas que puede desconcertar, este curso te proporciona la información necesaria para que el consumidor pueda fundamentar su elección. Jancis Robinson, una de las mayores expertas mundiales, comparte toda su experiencia con ingenio y accesibilidad para todos los públicos. Desde la diferencia entre un vino tinto y un vino blanco, hasta saber valorar la forma de las botellas y entender sus etiquetas, pasando por las descripciones básicas de sabor, color y olor, cómo armonizar cada vino con una comida o saber valorar correctamente la relación calidad-precio de un vino.



El romántico incurable

Frank Tallis
Ático de los libros

El autor, un prestigioso psicólogo clínico inglés, acaba de publicar su segunda obra sobre el mal de amor, concluyendo que el cerebro humano no ha cambiado en los últimos diez mil años, de modo que —biológicamente— aún seguimos viviendo en las cavernas. Este original ensayo explora la pasión, el deseo y la obsesión amorosa a través de los casos reales más singulares que han desfilado por su consulta: Mavis es una ama de casa a la que visita el fantasma de su difunto marido; Mark es un profesor que se enamora de su propio reflejo; y Jim dice estar poseído por el demonio. El resultado es una lectura muy singular que recorre la delicada frontera entre el amor y la locura.

La gran reforma tributaria de 1845

Por Carlos Pérez Vaquero

Redactor-jefe de CONT4BL3

El Real Decreto 3455/2000, de 22 de diciembre, creó la Comisión Nacional para organizar los actos conmemorativos del segundo centenario del nacimiento de **Alejandro Mon y Menéndez** (Oviedo, 1801-1882); uno de los grandes nombres propios de nuestro siglo XIX que –a pesar de haber dejado *una huella honda, positiva y permanente en la vida española– es un perfecto desconocido para el gran público.*

El jurista y político asturiano, con un pensamiento digno heredero de los ilustrados y de su paisano Gaspar de Jovellanos, nos legó –como destaca la exposición de motivos de dicho Reglamento– cuatro grandes herencias que aún perviven en la actualidad, siendo su acción más decisiva: la fiscal.

La reforma de Mon sentó las bases de la Hacienda española contemporánea que, a grandes rasgos, perduró hasta la transición a la democracia

El 13 de diciembre de 1843, el que fuera Ministro de Hacienda, **Juan José García Carrasco**, nombró la Comisión que abrió paso a la llamada reforma tributaria de los moderados, que, en lo esencial, ha estado vigente hasta 1979, y que continúa viva en aspectos impositivos importantes.

El mencionado Real Decreto recuerda que en aquella Comisión *se encontraban Javier de Burgos, Ramón Santillán y Alejandro Mon. Éste último, en 1845, convertiría en Ley los trabajos de la Comisión. Por eso, gracias a Mon se comenzó a poner orden en lo que llamaba entonces Jaime Balmes “el embrollo de la Hacienda”. Ese esfuerzo, coordinado con los trabajos de la Comisión de García Carrasco, como ha señalado el Presidente de la Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, se hacía con la conciencia de que no se trataba de un enfoque impremeditado y ligero, sino pensado y ordenado tras varios años de esfuerzo.*

No debemos olvidar que, a mediados del siglo XIX, antes de la reforma de 1845, en España continuaba vigente el complejo sistema tributario del Antiguo Régimen que, básicamente, había perpetuado las instituciones de la Real Hacienda existentes en la Corona de Castilla, con el Consejo de Hacienda, la Contaduría Mayor de Cuentas y la Superintendencia General de Hacienda.

Para el profesor Juan Cruz Alli, la reforma de 1845 –*que se basó en los principios teóricos de reparto de la carga tributaria vigentes en Europa en aquel momento– tuvo un efecto positivo en la Hacienda pública ya que duplicó los ingresos, aunque esto no fue suficiente para cubrir el déficit presupuestario por la escasa potencia recaudatoria de los impuestos de producto (...). Con la reforma se absorbieron muchas rentas antiguas de escaso rendimiento, se crearon cinco nuevos impuestos, de los que solo el de inquilinato era totalmente inédito, mientras que los restantes eran refundición de antiguos tributos*¹.

Como resultado, **nuestro primer sistema fiscal moderno fue más general, justo y uniforme que el existente hasta 1845 [1]** y su éxito radicó –en palabras del economista aragonés Francisco Comín– en que *se estableció un sistema tributario coherente, sistemático y general, sin alterar las tradiciones recaudatorias del país. Este sistema tributario cumplía el mandato constitucional de introducir los principios de generalidad (acabando con los privilegios fiscales y las fiscalidades paralelas), uniformidad territorial y sistematización que evitase el caos y duplicidades impositivas. La reforma de Mon acabó con los principios tributarios del Antiguo Régimen*².



1 ALLI ARANGUREN, J. C. “La reforma fiscal de Mon-Santillán y su repercusión en Navarra”. *Revista Jurídica de Navarra*, 1995, n° 20, pp. 41-60.

2 COMÍN, F.: *Hacienda y Economía en la España contemporánea (1800-1936)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1988, p. 41.

La AECE

te acompaña hacia
un futuro incierto

Actualízate

con los seminarios
que te ofrecemos

*Recuerda que para un profesional la ignorancia es
más cara que el conocimiento*



Asociación Profesional
de Expertos Contables
y Tributarios de España

Más información en la web
www.aece.es

La AECE es mucho más que una asociación:

Es una parte importante
de la historia de la
contabilidad y de la
tributación de España



*Queremos
seguir
contribuyendo
al progreso:
Todos sumamos*



Asociación Profesional
de Expertos Contables
y Tributarios de España

Más información en la web
www.aece.es