

# CONT4BL3

NÚMERO LXXI

3 TRIMESTRE 2019

La regularización  
de la segunda  
oportunidad

---

Las iniciativas  
tributarias en  
change.org

---

Cuestiones fiscales  
en la disolución y  
liquidación de las  
sociedades de capital



Asociación  
Profesional  
de Expertos  
Contables  
y Tributarios  
de España

# Descubre las ventajas del nuevo Seguro de Salud

exclusivo para asociados AECE y familiares directos



Asociación Profesional  
de Expertos Contables  
y Tributarios de España

- **Acceso a la mayor red asistencial y hospitalaria:** más de 40.000 profesionales sanitarios y 1.000 centros concertados
- Disfruta de las **mayores coberturas:** Asistencia primaria, hospitalización (incluida hospital de día), pediatría, embarazo, tratamientos última generación, etc.
- **Mayor agilidad:** más de 600 pruebas libres de autorización
- **Atención en todo momento:** Urgencias, asistencia en viaje, Orientación médica 24 horas...
- **Seguro dental incluido de forma gratuita**
- **Posibilidad de contratar la modalidad de seguro mixto de reembolso de gastos médicos**
- **Con la garantía de Asisa,** aseguradora líder en salud

Condiciones económicas  
exclusivas **AECE**

**Cuadro Médico**  
(Sin Copago)

**Reembolso**  
(Límite 180.000€)

0 – 25 años

42,53€ /mes

59,22€ /mes

26 – 45 años

46,44€ /mes

89,55€ /mes

46 – 64 años

64,35€ /mes

117,90€ /mes

## Disfruta de las ventajas de los periodos promocionales

Ahora **sin carencias**, excepto 8 meses para parto, y sin preexistencias, salvo enfermedades graves durante el periodo promocional.

Este periodo es del **1 al 30 de Noviembre de 2019 para nuevas altas** y del **1 al 31 de Enero de 2020 para personas aseguradas con otras compañías de salud.**

Infórmate en:

 **91 266 70 52**  **colegios@aon.es**

 **[www.aon.es/site/aece/](http://www.aon.es/site/aece/)**

**asisa**  **AON**  
Empower Results®

Seguro sujeto a normas de contratación. Primas válidas año 2019-2020.

Aon Gil y Carvajal S.A.U. Correduría de Seguros, con domicilio social en Madrid, Edificio Torre Rioja, calle Rosario Pino, nº 14-16, C.P. 28020. C.I.F. A-28109247. Inscrita en el Registro Mercantil de Madrid al Tomo 15.321, Folio 133, M-19.857. Inscrita en el Registro Especial de Mediadores de Seguros y Corredores de Reaseguros de la Dirección General de Seguros con la clave J-107 (Correduría de Seguros) y RJ-0033 (Correduría de Reaseguros). Capacidad financiera y Seguro de Responsabilidad Civil concertado según lo previsto en la Ley 26/2006, de 17 de Julio.

# La falta de seguridad jurídica: el Fisco con el “720” y Justicia con el “registro antiblanqueo”

**Los asesores fiscales son víctimas de los desmanes legislativo-tributarios de Hacienda y las chapuzas de Justicia con el “registro antiblanqueo”;** como la declaración de los bienes y derechos situados en el extranjero a través del modelo 720 manejado por la AEAT cual arma confiscatoria desproporcionada.

Una cuestión meridianamente clara es la lucha contra el fraude y la obligación de declarar y tributar, en su caso, por los bienes y derechos situados fuera de España; y otra que por su falta de presentación, o su presentación extemporánea o errónea, te puedan sancionar con una multa proporcional al 150% del importe de la base de la sanción. Recordemos que la LGT prevé recargos y no sanciones para las presentaciones extemporáneas voluntarias. La Comisión Europea emitió en febrero de 2017 un Dictamen Motivado reprochando entre otras cuestiones, la desproporción de las sanciones; este dictamen no vinculante y carente de efecto jurídico directo, abre la puerta para que el Estado español modifique de forma voluntaria la normativa que regula este modelo, en sus controvertidas medidas, antes de que sea el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el que pueda obligar a devolver los importes recaudados mediante sanciones y tener que hacer frente a las multas que se le impongan.

Los primeros pronunciamientos de los tribunales contra el empecinamiento de Hacienda de seguir manteniendo las desproporcionadas sanciones por no cumplir con la presentación o la presentación extemporánea del 720, establecen la vulneración de la presunción de inocencia del contribuyente que es sancionado sin acreditarse la culpabilidad. Así, el simple hecho de no entregar el modelo en plazo no implica que su actuación sea culpable y, por lo tanto, que deba ser sancionado.

**El Ministerio de Justicia y su espada de Damocles sobre las cabezas de los asesores fiscales, bajo amenaza de sanción de hasta 60.000 euros.** Otro despropósito más, la obligación de inscribirse en el Registro Mercantil, chapucemente impuesta por el Ministerio de Justicia.

En agosto del año pasado, entró en vigor el Real Decreto-ley 11/2018, por el que se aplicaban las Directivas europeas en materia de prevención del blanqueo de capitales. Entre otras, establecía la obligación de los ase-

sores fiscales que intervengan en la constitución de sociedades de capital, de inscribirse en el plazo de un año en los Registros Mercantiles, que como sabemos dependen del Ministerio de Justicia a través de la Dirección General de los Registros y del Notariado. Pero, como suele ocurrir con bastante frecuencia, se legisla chapucemente. Transcurrido el año sin reglamento ni formulario de cómo cumplir con esta inscripción y sin estar claro quienes por razón de su actividad tienen obligación de inscribirse, el día antes de la finalización del plazo obligatorio la DGRN emitió una instrucción, con los formularios y ampliando el plazo desde el 4 de septiembre al 31 de diciembre del año en curso.

El galimatías actual es saber quiénes están obligados a inscribirse. Mi opinión es que, al actuar en el ejercicio de nuestra profesión de asesores fiscales y contables externos, no realizamos actividades especificadas en el Art. 2.1.o) como puedan ser la constitución de sociedades –entendemos que quien constituye las sociedades son los socios ante el notario. Para que se activara la obligación de inscripción tendríamos que constituir la nosotros para después venderla o, bien actuar por cuenta de terceros, con poderes de representación de todos o algunos socios– o también quienes domicilien sociedades en sus despachos vendrán obligados a su inscripción en el Registro Mercantil que les corresponda por razón de su residencia. La inmensa mayoría de asesores fiscales y contables externos que no realicen estas actividades mencionadas, no vendrán obligados a su inscripción. Pero esta interpretación, asumida por la mayoría de los colectivos de profesionales tributarios y registradores mercantiles, choca frontalmente con la que manifiestan algunos registradores mercantiles, en cuanto nace obligación de inscripción por el mero hecho de prestar servicios de asesoría externa a sociedades. En fin, un galimatías que el Ministerio de Justicia debería resolver de una vez.



**Juan Carlos Berrocal Rangel**  
PRESIDENTE DE AECE

**Editorial***Juan Carlos Berrocal Rangel* ..... Pág. 03**Noticias incontables***Redacción CONT4BL3* ..... Pág. 05**Opinión****Reflexiones críticas sobre el mecanismo de segunda oportunidad***Antonio Ibarra López* ..... pág. 06**De interés profesional****Llevanza de los libros registros en el IRPF**  
*Redacción CONT4BL3* .....pág. 10**Actualidad****Las iniciativas tributarias en change.org**  
*Carlos J. López Gobernado*.....pág. 12**Opinión****La tasa anual por tenencia de perros**  
*Maite de la Parte Polanco* .....pág. 16**Práctica mercantil****Libros y contabilidad de empresarios individuales**  
*Redacción Contable* .....pág. 18**Práctica fiscal****Registro de prestadores de servicios profesionales**  
*Julio Bonmatí Martínez* ..... pág. 23**Práctica fiscal****La residencia fiscal según el Tribunal Supremo**  
*Redacción CONT4BL3* ..... pág. 27**Control económico****El cuerpo Militar de Intervención (CMI)**  
*José Carlos Vilorio de la Fuente* ..... pág. 29**De interés profesional****Correlación de gastos e ingresos**  
*Julio Bonmatí Martínez* ..... pág. 31**Fiscalidad****Cuestiones fiscales clave en la disolución y liquidación de las sociedades de capital**  
*Ángel López Atanes* ..... pág. 36**Curiosidades legislativas****La primera estafa piramidal del mundo**  
*Carlos Pérez Vaquero* ..... pág. 39**In english****Sanciones: cómo y cuándo adopta la UE medidas restrictivas**  
*Redacción CONT4BL3*..... pág. 42**Instituciones****El Centro de Información Estadística del Notariado**  
*Redacción CONT4BL3*..... pág. 44**Webgrafía****Qué es "la internet de las Cosas"**  
*Redacción CONT4BL3*..... pág. 47**Recensión y bibliografía***Redacción CONT4BL3*..... pág. 48**Anecdotario****¿Cuándo se creó el ITPAJD?**  
*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](http://www.aece.es)**Publicidad, edición y coordinación:**nc ediciones  
Neus Comas  
Tel. 609 383 327  
[ncediciones@ncediciones.net](mailto:ncediciones@ncediciones.net)**Redactor Jefe:**Carlos Pérez Vaquero  
[\[cpvaquero@gmail.com\]](mailto:cpvaquero@gmail.com)**Corrección de textos:**Anna Boet Espona  
[annaboet96@gmail.com](mailto: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

Más de veinte ciudades españolas van a celebrar las nuevas jornadas de actualización profesional "Cierre Contable y Fiscal y Disolución y Liquidación de Sociedades", a lo largo del mes de noviembre de 2019, con el fin de acercar la formación a nuestros asocia-

dos. Desde la determinación del resultado contable hasta la retribución de socios y administradores de hecho y de derecho, por un lado; y el análisis de los aspectos mercantiles, contables e impositivos de la disolución y liquidación de sociedades, por otro.

# Actividad Corporativa

## VIII Congreso ACCID-APC

AECE participó en el VIII Congreso organizado por la Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció (ACCID) y APC, que se celebró los días 6 y 7 de junio de 2019, en el IQS Shool of Management bajo el lema Nuevos tiempos, nuevas oportunidades.

En representación de nuestra Asociación –como entidad patrocinadora de un evento que contó con más de 600 asistentes a las distintas sesiones de trabajo– participaron Filo Tió Pratdesaba, Presidenta de AECE en Cataluña, y M<sup>a</sup> José Polo, Tesorera de la AECE.

## Asamblea General Ordinaria

El 21 de junio se celebraron las Asambleas General Ordinaria y Extraordinaria de nuestra Asociación en la sala de juntas de la sede social de la AECE; aprobándose las cuentas anuales de 2018, la gestión de la Junta Directiva, la memoria de actividades del pasado ejercicio y el presupuesto para 2019.

Asimismo, se convocó una nueva reunión de Junta Directiva en la sede social de la calle Rosellón, el 14 de septiembre, con el objeto de optimizar costes y tiempos. Diversas comisiones de trabajo fueron convocadas el día anterior.

## Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios

La AECE ha asistido a diversas reuniones del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales convocado por la Agencia Tributaria. El 4 de junio, tal como informamos en la última edición de CONT4BL3, se convocó el Grupo de Trabajo para el análisis de medidas para

favorecer la certeza jurídica al que asistieron, en representación de la AECE, José Antonio Fernández García-Moreno, secretario de la Asociación, y Antonio Ibarra López, presidente de AECE en Murcia.

Posteriormente, el 2 de julio, la AEAT convocó la decimoquinta reunión del Pleno del Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios. En esta ocasión, asistieron por parte de la AECE, Juan Carlos Berrocal Rangel, presidente de AECE, y Antonio Ibarra López, presidente de AECE en Murcia. En esta reunión plenaria, se aprobaron tanto el Código de Buenas Prácticas de Asociaciones y Colegios Profesionales como el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.

## Cena de Gala 2019 de la AECE

El 16 de noviembre del año pasado, durante la celebración del IV Encuentro de Expertos Contables, se volvió a organizar la Cena de Gala de la AECE con una gran acogida por parte de nuestros socios. Por ese motivo, y respondiendo a la unánime demanda de los asistentes, la Asociación ha convocado la Cena de Gala correspondiente al presente ejercicio que tendrá lugar en el Hotel NH Collection Santiago de la capital gallega, el 2 de noviembre de 2019; en el marco de un programa de actos socioculturales más amplio que también incluye una visita a la ciudad compostelana y a la cercana Costa da morte.

## Mediateca

Como viene siendo habitual, se ha publicado una gran diversidad de notas de interés en la página web y AECE tuvo una notable presencia en los medios de comunicación.

# Reflexiones críticas sobre el mecanismo de segunda oportunidad

Antonio Ibarra López

Presidente AECE Murcia | Abogado | Asesor fiscal

Tomando como referencia la entrada en vigor de la directiva europea relativa a la segunda oportunidad así como una reciente sentencia del Tribunal Supremo sobre este tema, el autor analiza su polémica regulación legal desde 2015.

## Un régimen ineficaz, por riguroso y por exigente

En relación con la segunda oportunidad, en el año 2015 podíamos leer en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social:

*(...) cuando no existen mecanismos de segunda oportunidad se producen desincentivos claros a acometer nuevas actividades e incluso (desincentivos) a permanecer en el circuito regular de la economía (...).*

Y podíamos continuar leyendo:

*(...) los mecanismos de segunda oportunidad son desincentivadores (incentivan) de la economía sumergida y favorecedores de una cultura empresarial que siempre redundará en beneficio del empleo (...).*

Sin embargo, no se cumplió aquello de que, “obras son amores y no buenas razones”, ya que estas esperanzadoras palabras, no fueron acompañadas de una regulación acorde (Art. 178 bis LC); más bien todo lo contrario: el régimen ha sido ineficaz, por riguroso y por exigente.

**Su regulación ha sido muy cuestionada, ha recibido numerosas críticas y recientemente un varapalo judicial**

Si bien es cierto que este mecanismo se **amplió a todas las personas físicas** pudiendo, tanto consumidores como empresarios personas físicas llegar a un acuerdo extrajudicial de pagos, se producen por el camino muchos problemas para poder llegar al acuerdo, poder cumplirlo y, por lo tanto, llegar a la exoneración de las deudas de un deudo que, dicho sea de paso, tiene que serlo de buena fe.

Siendo esto así, la regulación ha sido muy cuestionada, ha recibido numerosas críticas y recientemente un varapalo judicial por nuestro Tribunal Supremo en su sentencia de 2 de julio de 2019, resolución que motiva el presente artículo.

## Críticas

Las críticas generalizadas a la regulación legal por la doctrina autorizada resumidamente podrían ser:

- Procedimiento largo y costoso, no susceptible de la justicia gratuita, a pesar de la situación económico-financiera negativa del deudor.
- Dicotomía de competencias entre juzgados de lo mercantil y lo civil en función de si las personas físicas concursadas son empresarios o consumidores: estos últimos se ven perjudicados por la “falta de conocimiento profundo” de estos juzgados civiles, además de por su colapso o retraso.
- No exoneración de créditos de derecho público (Hacienda, Seguridad Social) que suelen representar un alto porcentaje de la deuda, sobre todo en empresarios: criticado con intensidad por el mismísimo Banco Mundial.



- Asunción de un plan de pagos muy estricto y cuantitativamente alto en cuanto a las deudas obligatorias que hay que acabar pagando.
- Aunque determinadas deudas con el deudor principal sean exoneradas, siguen respondiendo los fiadores y/o avalistas.
- Las deudas extinguidas por la exoneración pueden revivir, entre otras razones, si mejora la situación económica del deudor. ¿Quién emprende de nuevo legamente?
- Permanecer ni más ni menos que cinco años en un registro público. Esto le va a limitar, por no decir impedir, el acceso al sistema financiero.

Entre todo este maremágnum, en marzo de 2017, a los dos años, llega la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) sobre la segunda oportunidad, de 16 de marzo de 2017, al tiempo que en noviembre de 2016 fue publicada la propuesta europea de Directiva sobre segunda oportunidad, a día de hoy normativa en vigor, sobre la que hablaremos más adelante.

### La sentencia del TJUE sobre la segunda oportunidad

Como hemos comentado, una de las críticas sobre legislación concursal (y también de otros países del entorno) es que no se exoneran las deudas a las Administraciones Públicas.

El motivo por el que no se exonera radica en que si el Estado las dispensase a unos empresarios sí (los concursados) y a otros no (evidentemente los que no acuerden a un concurso, ya sea porque refinancian sus deudas o simplemente porque no lo necesitan) podría influir en la competencia de los empresarios, perjudicando a los que pagan sus créditos públicos.

La Sentencia del tribunal europeo analiza si la exoneración: a) infringe el principio de neutralidad fiscal en el IVA; y b) si esta exoneración podría ser una ayuda encubierta del Estado y puede vulnerar la legislación sobre ayudas y subvenciones, y, por lo tanto, afectar a la competencia.

Estas dos cuestiones a) y b) fueron resueltas por el TJUE a favor de la exoneración, de modo que la renuncia **a la percepción del IVA (...) no es contrario a la obligación de los Estados miembros de garantizar la percepción íntegra del IVA ni a la recaudación**, y no afecta a la competencia porque los no concursados **no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable** a los concursados. El objetivo de la ley respecto a estas personas es precisamente ayudarles a reanudar otras actividades.

Y así la sentencia del TJUE concluye que

*(...) el Derecho de la Unión (...) –los Arts. 2 y 22 de la Sexta Directiva– (...) no se opone a que unas deudas de IVA sean declaradas inexigibles con arreglo a una normativa nacional (...) y así un órgano jurisdiccional puede, bajo determinadas condiciones, declarar inexigibles las deudas de una persona física que no se han satisfecho al término del procedimiento concursal del que ha sido objeto dicha persona*

Nota: **La Propuesta de la Directiva sobre Segunda Oportunidad publicada en el momento de dictarse esta sentencia no prohibía la exoneración de las deudas públicas.**

### Nueva directiva comunitaria

Después de la sentencia del TJUE y antes de la sentencia del Tribunal Supremo que motiva este artículo, la Propuesta de Directiva, tras varias modificaciones pasa a ser la **Directiva (UE) 2019/1023** del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre marcos de reestructuración preventiva, exoneración de deudas e inhabilitaciones, y sobre medidas para aumentar la eficiencia de los procedimientos de reestructuración, insolvencia y exoneración de deudas, en la que en síntesis viene a excepcionar la responsabilidad universal del deudor del Art. 1911 del Código Civil.

De esta directiva resalta que:

- No contempla a las personas físicas consumidores, lo que no significa que prohíba su aplicación a los Estados, sino simplemente que es una Directiva para empresarios considerando como tal a la persona física que ejerza una actividad comercial, industrial, artesanal o profesional.
- Sin embargo, los empresarios pueden exonerarse de todo su pasivo, tanto el de su actividad económica como el particular usado para consumo familiar, lo que evidentemente supone una discriminación.
- Estos concursados, para exonerar sus deudas, ya no van a tener que ser de “buena fe”, sino que ahora habrá que demostrar la mala fe, si bien todos tendrán que pagar los gastos que genere el procedimiento concursal para poder exonerarse.
- Es posible que haya exoneración directa, sin que llegue a existir plan de pagos, por lo que se abre la puerta a que en España se pueda regular la exoneración directa en los casos de concursos sin

masa activa, e incluso sin necesidad de que haya existido previamente un Acuerdo Extrajudicial de Pagos. La Directiva indica que si hay un plan de pagos este tiene que ser adaptado y redactado teniendo en cuenta la situación patrimonial concreta del concursado, sin necesidad de objetivos mínimos de pago de deudas. **Esta es la auténtica revolución.**

- Dicha exoneración como norma general tiene que obtenerse en tres años. Aquí pasaremos en nuestra normativa de cinco a tres años, y digo pasaremos porque este punto sí es imperativo para los estados, salvo casos puntuales regulados en la directiva.
- No todas las deudas se exoneran: ni las garantizadas, ni las sanciones penales, ni alimentos, ni las posteriores al concurso, ni las que hemos comentado como los costes del procedimiento; no hay prohibiciones sobre las deudas con las Administraciones, en coherencia con la STJUE.

Esta favorable regulación de la Unión Europea referente a la segunda oportunidad peca de dejar mucho margen a los Estados, a excepción de la imposición de los tres años vista, y, por ende, que puedan haber o no pocas modificaciones en su implementación, que dicho sea de paso, es obligatorio hacerla durante el año 2020, por lo que habrá novedades; no obstante, nuestro Tribunal Supremo al mes siguiente de la Directiva, en julio de este año, le ha dado un varapalo a nuestra Ley, afortunadamente a favor de las personas físicas.



## La STS de 2 de julio de 2019

Estamos en este caso ante una sentencia, no de Sala, sino del Pleno del Tribunal Supremo. Para comprenderla, hay que tener presente que para exonerar deudas, el deudor tiene que ser de buena fe y, además, tiene que pagar inexcusablemente determinadas deudas y cantidades en función de que se acoja al Art. 178.bis.3.4ª LC (pago inmediato, en el que **no se paga el 100% del crédito público**) o se acoja al sistema del plan de pagos, en el que hay que pagar el **100% del crédito público**, ya que no existe en este caso una parte exonerable, como sí sucede en el caso del pago inmediato.

En el caso de autos, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) defiende que el Art. 178.bis.6 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (en adelante, LC) impide incluir el crédito público en el plan de pagos, ya que el último párrafo señala que:

*(...) respecto a los créditos de derecho público, la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se regirá por lo dispuesto en su normativa específica*

(Esto es el Juez no tiene competencia para aplazar estas deudas).

La sentencia de 21 de septiembre de 2016 de la Audiencia Provincial de las Islas Baleares desestima las alegaciones de la AEAT, al igual que lo hace la STS, por lo que atribuye al juzgador la competencia para incluir en el plan de pagos los créditos públicos, a pesar de la regulación legal, y todo ello en base a una interpretación finalista de la norma.

Y además el TS analiza una cuestión que no había sido planteada en los autos por ninguna de las partes desde el inicio del proceso: ¿si los créditos de derecho

---

## Con la reciente sentencia del Tribunal Supremo los concursos de personas físicas cobran más viabilidad

---

público, que no son exonerables y que están incluidos en el plan de pagos, no se hubiesen pagado pasados esos cinco años son o no exonerables?

El 178.bis.5 LC lo regula estableciendo que no; sin embargo, el TS dice que este artículo hay que interpretarlo

*(...) sistemáticamente con el alcance de la exoneración previsto en el ordinal 4º del apartado 3. Para la exoneración inmediata, si se hubiera intentado un acuerdo extrajudicial*



*de pagos, habrá que haber pagado los créditos contra la masa y los créditos con privilegio general, y respecto del resto, sin distinción alguna, el deudor quedará exonerado”.*

Por lo que, siguiendo la interpretación del TS, en el caso del sistema de pago diferido de deudas que supone el plan de pagos, no se podrían incluir el crédito público ordinario, sino solo el privilegiado que es el que sí o sí habría que pagar, quedando exonerado el resto. Con esta sentencia, que es la primera y única de momento, los concursos de personas físicas cobran más viabilidad.

Ya que estos concursos representan entre el 15 y 20% de los concursos totales (en otros países superan ampliamente el 50%) y, por lo tanto, la Ley sobre segunda oportunidad influenciada, todo hay que decirlo, por el sector financiero y, al tiempo, que el propio legislador para mantener unas cuentas públicas saneadas, evitando dar de baja en contabilidad nacional derechos de cobro (incobrables no legalmente), ha sido un autentico fracaso, esperamos que la modificación que obligatoriamente ha de realizarse, fruto de dicha Directiva europea y como consecuencia de la interpretación de nuestro Alto Tribunal, sea efectiva y una herramienta

útil para que muchas personas salgan de la muerte civil, dejando de estar en la economía sumergida y puedan llevar una vida digna. Sirvan estas últimas palabras de reflexión al legislador.



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](mailto:info@grupotutela.es)  
[www.grupotutela.es](http://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 a insolvencias punibles.
- Daños informáticos.
- Propiedad intelectual.
- Contra el mercado y los consumidores.
- Corrupción en los negocios.
- Recepción y blanqueo de capitales.
- Delitos contra la Hacienda Pública y Seguridad Social.
- Falsificación de Tarjetas y Cheques de viajes.
- Cohecho.

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

#### NUEVO REGLAMENTO EUROPEO DE PROTECCIÓN DE DATOS

El **Reglamento Europeo 2016/679** del Parlamento Europeo y 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).

# Llevanza de los libros registros en el IRPF

Redacción CONT4BL3

**En el BOE de 17 de julio de 2019 se publicó la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio (con la corrección de errores del 8 de agosto), por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuya disposición final se establece que entrará en vigor el 1 de enero de 2020 y se aplicará a las anotaciones registrales correspondientes al ejercicio 2020 y siguientes.**

La Orden regula a lo largo de trece artículos las obligaciones de llevanza de libros registros por parte de empresarios y profesionales, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, salvo respecto de aquellos que, de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del Art. 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estén obligados a llevar contabilidad ajustada al Código de Comercio.

Asimismo, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 10 del citado Art. 68 del Reglamento del IRPF, los contribuyentes distintos de los previstos en el apartado 2 de dicho precepto estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en él aun cuando, voluntariamente, lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.

**La principal novedad que se introduce en esta orden es la necesidad de que, en las anotaciones en los libros registros de ventas e ingresos y de compras y gastos, se haga constar el NIF de la contraparte de la operación**

La habilitación normativa para el desarrollo reglamentario que se establece en la presente orden se encuentra en el apartado 9 del Art. 68 del Reglamento

del IRPF, que autoriza al Ministro de Hacienda y Función Pública para determinar la forma de llevanza de los libros registros a que se refiere este artículo.

La principal novedad que se introduce en esta orden es la necesidad de que, en las anotaciones en los libros registros de ventas e ingresos y de compras y gastos, se haga constar el Número de Identificación Fiscal de la contraparte de la operación. En esta actualización de la normativa reguladora del contenido de los libros registros se ha tratado de conseguir cierta homogeneidad con conceptos ya previstos en otros impuestos, como por ejemplo en materia de asientos resúmenes con el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Entre los objetivos buscados con esta nueva orden se encuentra el de reforzar y concretar la posibilidad de que estos libros puedan ser compatibles, con las adiciones necesarias, como libro fiscal de los impuestos que así lo prevean.

En concreto, tal y como se indica en el Art. 12 de esta Orden, los libros registros del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas podrán ser compatibles con los requeridos en el Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos previstos en el Art. 62.3 del Reglamento del IVA. Esta concreción es, sin duda, una modulación de las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes obligados a llevar libros registros de sus actividades.

A los efectos de la cumplimentación de dichos libros registros y en el marco de las actuaciones de asistencia tributaria y de reducción de cargas indirectas, en línea con numerosas actuaciones precedentes, la Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará en su

página web un formato tipo de libros registros. La puesta a disposición de este formato de libros trata de asistir en el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales registrales y pretende ofrecer seguridad jurídica y certeza en el contenido mínimo que pueda exigirse sobre ellos.

Recordemos que en el ámbito del IRPF, el Art. 104 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y el artículo 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, son los que regulan las obligaciones formales, contables y registrales de los contribuyentes por este impuesto.

De acuerdo con lo establecido en estos artículos, los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad simplificada del método de estimación directa, así como aquellos que realicen una actividad empresarial en estimación directa que, de acuerdo con el Código de Comercio, no tenga carácter mercantil, estarán obligados a la llevanza del libro registro de ventas e ingresos, el libro registro de compras y gastos y el libro registro de bienes de inversión.

Los contribuyentes que ejerzan actividades profesionales cuyo rendimiento se determine en método de estimación directa, en cualquiera de sus modalidades, estarán obligados a llevar un libro de ingresos, un libro de gastos, un libro registro de bienes de inversión y un libro registro de provisiones de fondos y suplidos.

Asimismo, los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine mediante el método de estimación objetiva, en el caso de que deduzcan amortizaciones, estarán obligados a llevar un libro registro de bienes de inversión. Además, por las actividades cuyo rendimiento neto se determine teniendo en cuenta el volumen de operaciones habrán de llevar un libro registro de ventas o ingresos.

Por último, las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas,

llevarán unos únicos libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes.

Y para terminar, de conformidad con lo establecido en el apartado 1 del Art. 68 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los contribuyentes de este tributo estarán obligados a conservar, durante el plazo máximo de prescripción, todos los justificantes, facturas y demás documentos acreditativos de las operaciones, gastos, e ingresos de cualquier tipo que hayan sido objeto de reflejo en los libros registros establecidos en la presente orden, y a exhibirlos ante los órganos competentes de la Administración Tributaria, cuando sean requeridos al efecto.

32,345 €

45,888 €

12,890 €

34,890 €

98,567 €

23,789 €

22,678 €



# Las iniciativas tributarias en change.org

Carlos J. López Gobernado

Jurista

**Si compras leche, pasta o aceite en un supermercado para donar esos productos a un banco de alimentos y pagas el correspondiente IVA de los alimentos, ¿no sería lógico que Hacienda reinvirtiera ese mismo IVA en donar más cantidad de alimentos para destinarlos a la lucha contra el hambre? Esta fue la propuesta que formuló este verano la Asociación Nacional de Alimentos Solidarios (ANDAS), pero –como veremos– no ha sido la única.**

## Sobre Change.org PBC

Desde que los estudiantes de la Universidad de Stanford (California, EE.UU.), Ben Rattray y Mark Dimas, la crearon en 2007, su causa ha terminado convirtiéndose en la mayor red internacional de lo que podría denominarse “activismo social en internet”. Su sede se encuentra en Estados Unidos –aunque cuenta con equipos locales en 18 países; España incluida– y su forma jurídica es la de una “Empresa de beneficio público (*Public Benefit Corporation*)”.

Esta PBC se autodefine como “la mayor plataforma de peticiones del mundo”, donde “personas de todos los rincones del planeta están iniciando campañas, movilizandose seguidores y trabajando con las personas responsables de adoptar decisiones para lograr soluciones”. Con una misión: “empoderar a personas de todo el mundo para que puedan crear el cambio que quieren ver”. Y una visión: “un mundo donde cualquier persona tiene poder y donde provocar cambios es algo cotidiano”.

Cualquier persona u organización puede dar comienzo a una petición de forma gratuita; a continuación, los creadores tienen que compartir su iniciativa con su círculo de amistades, familiares, conocidos, compañeros de trabajo... –de hecho, sería extraño que, teniendo una cuenta de correo electrónico, no hayas recibido alguna iniciativa recabando tu firma para las cuestiones más diversas– para que la petición tome impulso. De este modo, la petición va a llegar a un público potencial y a los medios de comunicación que se harán eco de ella. El objetivo último es que

los responsables de la toma de decisiones participen y den una solución.

Según su último Informe con datos de 2018<sup>1</sup>; ese año Change.org alcanzó los 265.786.771 usuarios y logró 603.903.062 de firmas en todo el mundo.

**El movimiento francés de los “chalecos amarillos” surgió a partir de una campaña de Change.org, cuando una pequeña empresaria protestó por el precio del combustible**



<sup>1</sup> Disponible en: [https://static.change.org/brand-pages/impact/reports/2019/change.org\\_Impact\\_Report\\_spanish\\_FINAL.pdf](https://static.change.org/brand-pages/impact/reports/2019/change.org_Impact_Report_spanish_FINAL.pdf)



### ¿Qué pide la gente?

Si tenemos en cuenta que cada mes se inician en Change.org más de 25.000 peticiones, podemos deducir fácilmente que los temas van a ser muy diversos: derechos de la mujer, salud y discapacidad, eutanasia, bienestar animal, medioambiente, residuos, menores, sostenibilidad, incluir las pruebas de diagnóstico del alzhéimer en la Seguridad Social o que aparezcan jugadoras en los videojuegos de fútbol. Recordemos que el movimiento de los chalecos amarillos en Francia surgió porque una pequeña empresaria protestó por el precio del combustible e inició una campaña de Change.org.

Por lo que ahora nos atañe, también hay iniciativas que se engloban dentro de la llamada “justicia económica”; por ejemplo, en Colombia, en respuesta a la movilización y oposición pública, el Gobierno colombiano dio marcha atrás en su plan de aumentar los impuestos sobre los alimentos básicos; en Alemania, se logró reducir la cuota mensual del seguro de salud de los trabajadores autónomos con pocos ingresos.

En este contexto es donde podemos encontrar las numerosas iniciativas en materia tributaria que están abiertas para su firma.

### Ejemplos de iniciativas tributarias españolas:

En España, las principales peticiones que se han llevado a cabo en el ámbito tributario han sido las siguientes:

#### 1) Que el IVA de los alimentos que donamos los ciudadanos se invierta en donar más alimentos:

aunque esta iniciativa data de 2017, los medios de comunicación han contribuido a divulgarle en el verano de 2019. Su argumento es que cuando se produce una recogida de alimentos en los supermercados, unos días en los que se facilita a los clientes la donación de alimentos a personas con menos recursos; una persona hace su compra habitual y después, si quiere donar, deposita algunas bolsas de alimentos junto a las cajas, en una zona que habilita el Banco de Alimentos para este fin.

*Hasta aquí todo bien, pero hay algo que –según su promotor– debería cambiar. De los alimentos que has comprado para donarlos, también has pagado el IVA a Hacienda. ¿No*



*sería más lógico que Hacienda reinvirtiera ese IVA en donar más cantidad de alimentos?*

*Creemos que es lógico y justo que el importe equivalente a la recaudación del IVA se ponga equitativamente a disposición del Banco de Alimentos y de otras ONG, para que lo destinen a la Lucha contra el Hambre. Estimando en un 7,5% el tipo medio del IVA de los alimentos donados y tomando como referencia los más de 21 millones de kilos que se han recaudado en la Gran Recogida del Banco de Alimentos, este año se hubieran podido donar 1,6 millones de kilos más de los que se han donado, lo que podría haber cubierto durante un año las necesidades básicas de cerca de 20.000 personas más. ¿Acaso no es esta una razón suficiente?*

**2) Supresión Impuesto de Sucesiones:** consiguió 18.569 firmas. Su promotora argumentó que:

*El impuesto de sucesiones es confiscatorio, algo prohibido por la Ley. Dicho impuesto revela que no todos los españoles somos iguales. Un número elevado de herederos están renunciando a su herencia porque no pueden pagar a Hacienda. En Madrid y otras CCAA está bonificado hasta el 99%. En Murcia, en Andalucía y otras CCAA se están viviendo situaciones dramáticas. Existe una clara discriminación entre españoles y este impuesto carece de justificación. Si queremos que en nuestra Comunidad de Murcia y en el resto se suprima, por favor no dejéis de apoyar esta circular.*

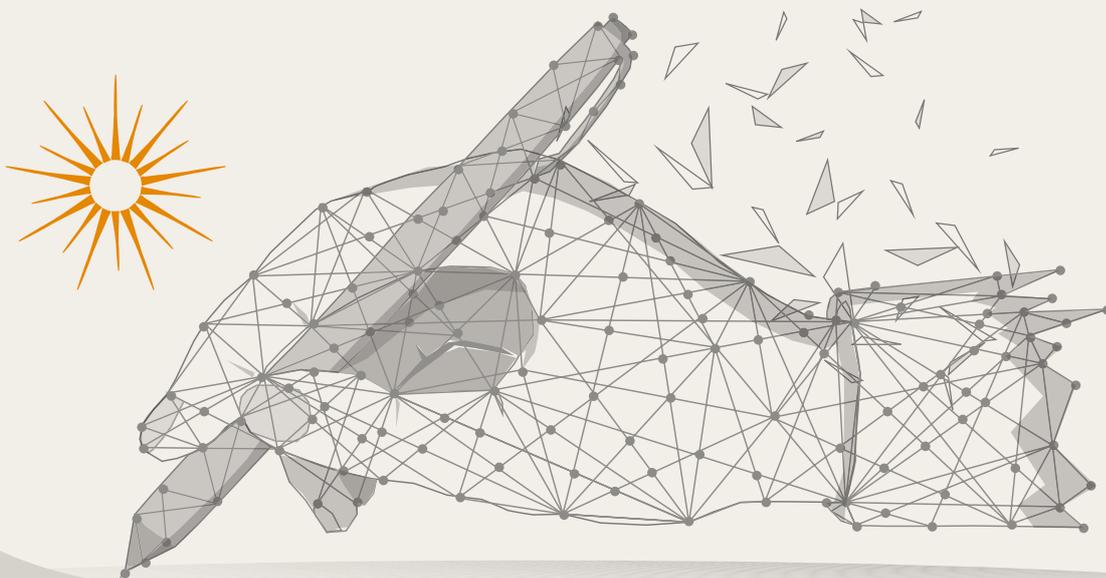
En esa misma línea, ha habido otras propuestas nacionales y regionales (Andalucía, Aragón, Asturias, Extremadura, etc.).

**3) La oposición al “impuesto al sol”:** lleva recabadas más de 252.000 firmas. Su creador sostiene que:

*España tiene una posición privilegiada para la utilización de la energía solar. Pero las grandes compañías eléctricas quieren seguir haciendo caja y han conseguido que los sucesivos gobiernos pongan enormes obstáculos para impedir el aprovechamiento de las energías renovables. El último, este “peaje para sufragar el coste del sistema eléctrico”.*

**4) Quitar el IRPF de las pensiones:** su iniciadora logró 24.000 firmas para su propuesta de que:

*Los que hemos trabajado durante 40 años pagando todos nuestros impuestos exigimos dejar de pagar el IRPF. Los pensionistas ya hemos pagado durante nuestra vida laboral el citado impuesto. Por tanto, queremos cobrar una pensión libre de todo tipo de impuestos. Con el momento que estamos viviendo y las ridículas pensiones pienso que al igual que los políticos, deberían eximirnos del pago del IRPF.*





5) **Que en los suministros no se aplique el impuesto “de lujo” al 21%.** Esta iniciativa se cerró con algo más de 38.000 firmas. Su idea consistía en que:

*El IVA es el impuesto indirecto por excelencia y grava el consumo que realizan todos los ciudadanos, independientemente de su renta. Actualmente existen tres tipos de IVA: normal, reducido y superreducido. Suministros básicos para toda la población como la luz, el agua y el gas soportan actualmente el tipo normal de IVA (el 21 %) superior al de los países de nuestro entorno. Si fuese aplicable el tipo superreducido (4%), que es el que se aplica a los alimentos básicos, todos los españoles nos ahorraríamos un 17% del coste actual bimestral de estos servicios.*

Son solo algunas de las propuestas tributarias que puedes encontrar en esta plataforma online. Como experto contable y tributario, seguro que tienes en mente las iniciativas que tú mismo propondrías.



## Acuerdo de colaboración entre AECE y Glasof Informática

# glasef

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

# La tasa anual por tenencia de perros

Maite de la Parte Polanco

Abogada

**A partir de 2020, el Ayuntamiento de Zamora –única capital de provincia española gobernada por Izquierda Unida con mayoría absoluta– recuperará una tasa que el consistorio de la “bien cercada” ya dejó de cobrar en 1992 para que los dueños de los perros paguen, anualmente, 9 euros por estos animales de compañía.**

La Concejalía zamorana de Hacienda, Recaudación y Rentas espera recaudar entre 50.000 y 90.000 euros anuales que se destinarán a sufragar una parte de los gastos, directos e indirectos, que ocasiona la limpieza no solo de las zonas de esparcimiento caninas o los evacuatorios, sino –sobre todo– de las vías públicas de la ciudad ensuciadas por los excrementos de los canes y que sus propietarios no recogen del suelo.

Esta medida –que forma parte de la política tributaria municipal de numerosas ciudades de Alemania o los Países Bajos– ha entrado en la agenda de los

gobiernos locales españoles en los últimos años. Zamora saltó a los titulares de la prensa en el verano de 2019 pero no ha sido la primera localidad que ha implantado esta tasa. Veamos dos casos:

**A falta de un marco regulador homogéneo, corremos el riesgo de encontrarnos con 8.116 regulaciones diferentes**





## Arévalo (Ávila)

Se trata de un buen ejemplo porque su regulación es muy sencilla. El Ayuntamiento de la capital de la comarca castellana de La Moraña aprobó en 2009 la Ordenanza Fiscal nº 13 estableciendo la **tasa por tenencia de perros** con arreglo a la siguiente base normativa:

Los Arts. 15 a 19 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales [Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (LRHL)] se refieren a la imposición y

ordenación de tributos locales mediante ordenanzas fiscales; a continuación, el Art. 57 LRHL dispone que:

*Los ayuntamientos podrán establecer y exigir tasas por la prestación de servicios o la realización de actividades de su competencia y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial de los bienes del dominio público municipal, según las normas contenidas en la sección 3ª del capítulo III del título I de esta ley.*

### Con ese marco jurídico, el Ayuntamiento de Arévalo creó esta tasa:

<b>Hecho Imponible</b>	La actividad administrativa desarrollada con el objeto de llevar a cabo un control sanitario de la población canina, de acuerdo con lo establecido en el Art. 20.2 LRHL.
<b>Sujeto pasivo</b>	Los propietarios de los perros.
<b>Cuota tributaria</b>	Consiste en una cantidad fija y se liquida irreduciblemente por periodos anuales, consistiendo la misma en 14,30 euros/perro/año.
<b>Devengo</b>	La tasa se devenga y nace la obligación de contribuir: 1) Cuando se presente la oportuna declaración de alta en el censo canino, en el mismo instante de la declaración, efectuándose el pago, mediante ingreso directo, en las oficinas municipales. 2) Una vez dado de alta en el censo canino, el primer día de cada año natural, efectuándose el ingreso dentro del plazo a que se refiere el Reglamento General de Recaudación.
<b>Infracciones y sanciones</b>	En todo lo relativo a la calificación de las infracciones tributarias, así como de las sanciones que a las mismas correspondan en cada caso, se estará a lo dispuesto en la Ley General Tributaria.

## Mejorada del Campo (Madrid)

La Concejalía de Sanidad de este municipio madrileño estableció la **Tasa por Tenencia de Animal de Compañía** en 2013. El 5 de marzo de aquel año, el Gabinete de Prensa del ayuntamiento mejoreño envió a sus vecinos una carta justificando su implantación:

*La nueva tasa, que grava con 10 euros al año a los propietarios de las mascotas, pretende sufragar una parte de los gastos que ocasionan los servicios que presta el Ayuntamiento, a las personas con animales de compañía y a las propias mascotas. La recaudación es insignificante si se compara con los gastos que se producen –alrededor de los 100.000€ al año–, ya que solo por esta tasa, el Ayuntamiento recaudará un total de 21.370€, que corresponde a los 2.137 animales censados. En Mejorada, un municipio de 23.000 habitantes, existe una proporción de 9 animales caninos por cada 100 personas, que a efectos de excrementos en las calles, pareciera mucho mayor. Pero no parece justo que una minoría requiera todo el trabajo de limpieza de los servicios municipales (...)*

*La Policía municipal patrulla de paisano en los lugares y horas de mayor frecuencia de paseo de los perros, y donde son alertados por vecinos, a fin de sorprender al animal y dueño “in fraganti”. Hasta la fecha han sido sancionados una media de 8 ciudadanos al mes, con multas que oscilan desde los 90 a los 180€ por no ser reincidentes, hecho por el que se pueden llegar a más de 1.000 €.*

Sin embargo, al mismo tiempo y en la misma Comunidad Autónoma, Loeches derogó su Ordenanza reguladora de la tasa por tenencia de perros.

### Conclusión

El mal llamado “impuesto al perro” –pues no deja de ser una tasa– será un debate ineludible dentro de los próximos años y, a falta de un marco regulador homogéneo, corremos el riesgo de encontrarnos con 8.116 regulaciones diferentes, que es el número de municipios de España.



# Libros y contabilidad de empresarios individuales

Redacción CONT4BL3

Para salvar las limitaciones fijadas por el Art. 136 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de acceso a la contabilidad en los procedimientos de comprobación limitada realizadas por la Administración tributaria, el Real Decreto 1461/2018, de 21 de diciembre (en vigor desde el 1 de enero de 2019), modificó el apartado 10 del Art. 68 del Reglamento del IRPF, disponiendo lo siguiente: *Los contribuyentes distintos de los previstos en el apartado 2 anterior estarán obligados a llevar los libros registros establecidos en los apartados anteriores de este artículo [en referencia a el Libro registro de ventas e ingresos, el Libro registro de compras y gastos y el Libro registro de bienes de inversión] aun cuando lleven contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio.*

Recordemos que hasta ahora tributariamente, según la AEAT:

*Las rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas, obtenidas por empresarios individuales o profesionales residentes, tributan en el Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas (IRPF). Sus obligaciones contables y registrales dependen tanto del régimen de determinación del rendimiento como del tipo de actividad de que se trate:*

**1. Empresarios mercantiles en estimación directa normal:** Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad

**2. Empresarios no mercantiles en estimación directa normal y todos los empresarios en estimación directa simplificada:**

- Libro registro de ventas e ingresos
- Libro registro de compras y gastos
- Libro registro de bienes de inversión

**3. Profesionales en estimación directa, en cualquiera de sus modalidades:**

- Libro registro de ingresos
- Libro registro de gastos
- Libro registro de bienes de inversión
- Libro registro de provisiones de fondos y suplidos

**4. Empresarios y profesionales en estimación objetiva:**

- Libro registro de bienes de inversión (únicamente los contribuyentes que deduzcan amortizaciones)
- Libro registro de ventas e ingresos (únicamente los titulares de actividades cuyo rendimiento neto se determinen función del volumen de operaciones, es decir, titulares de actividades agrícolas, ganaderas, forestales accesorias y de transformación de productos naturales).

Ahora veamos qué dice la normativa mercantil y contable sobre la contabilidad del empresario individual.





### Llevanza de contabilidad

Desde una perspectiva fiscal (la del cálculo del importe a pagar en el IRPF) si se tributa en régimen de estimación directa simplificada o en régimen de estimación objetiva por módulo, no se le exige al empresario individual la llevanza de libros contables oficiales, pues estos pueden ser sustituidos por otros libros; pero desde el punto de vista mercantil y contable, todos los empresarios individuales están obligados a la llevanza de contabilidad, ya que el Código de Comercio obliga a todo empresario.

Los empresarios mercantiles en estimación directa normal, deberán llevar contabilidad ajustada a lo indicado en el Código de Comercio. No tienen la consideración de actividades empresariales mercantiles las agrícolas, las ganaderas y las actividades de artesanía, siempre que en este último caso las ventas de los objetos construidos o fabricados por los artesanos se realicen por estos en sus talleres. El resto de actividades empresariales se reputan mercantiles.

Como ya se ha señalado anteriormente, para salvar las limitaciones fijadas por el Art. 136 LGT de acceso a la contabilidad en los procedimientos de comprobación limitada realizadas por la Administración tributaria, el mencionado Real Decreto 1461/2018 modifica el apartado 10 del Art. 68 RIRPF, disponiendo que los contribuyentes que desarrollen actividades empresariales cuyo rendimiento se determine en la modalidad normal del método de estimación directa, tendrán la obligación de llevar los libros registros aun cuando lleven la contabilidad ajustada al Código de Comercio.

El Art. 25 del Código de Comercio establece que **todo empresario deberá** llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa

que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las leyes o disposiciones especiales, un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales y otro Diario.

Por tanto, los libros específicos que deben llevarse son:

- Libro de Inventario y Cuentas Anuales: se abrirá con el balance inicial y deben constar, al menos de forma trimestral, los balances de comprobación de sumas y saldos, así como el inventario de cierre del ejercicio y las Cuentas Anuales.
- El Diario, que ha de registrar, día a día, todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa.

---

### Desde el punto de vista mercantil y contable, todos los empresarios individuales están obligados a la llevanza de contabilidad

---

En cuanto al cumplimiento de lo dispuesto en Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (Plan General de Contabilidad) y en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas), a la hora de realizar los registros contables por parte del empresario individual se debe recordar que el empresario individual ha de hacer los asientos de cierre igual que lo hacen las sociedades, registrando las cuentas de gastos e ingresos con la cuenta (129) resultado del ejercicio.



Sin embargo, en la cuenta (630) Impuesto sobre beneficios, no debe contabilizarse ningún impuesto, ya que el empresario individual tributa por Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no por Impuesto sobre Sociedades; por tanto, desde el punto de vista contable, no se aplicará el método del efecto impositivo, pues como dispone el Plan General Contable y en el Plan General Contable para PYMES, para el caso de los empresarios individuales, no ha de constar ninguna cifra en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios; por lo que, al final del ejercicio, las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán traspasarse a la cuenta del titular de la empresa. De esta forma, todas las retenciones y pagos a cuenta efectuados se entenderán hechos por cuenta del empresario y no se utilizará en ningún momento la cuenta (630) Impuesto sobre beneficios.

Por este motivo, el saldo existente al cierre en la cuenta (473) Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta, se traspasará a la cuenta (550) Titular de la Explotación.

Por lo que se refiere a la distribución del resultado del ejercicio, puede ser llevado a reservas o imputarse al titular de la explotación, cuenta (550) si el empresario decidiese asumir dichos beneficios.

### Legalización de libros

El Art. 27 del Código de Comercio determina que los empresarios **presentarán** los libros que obligatoriamente deben llevar en el Registro Mercantil del lugar donde tuvieren su domicilio, para que antes de su utilización, se ponga en el primer folio de cada uno diligencia de los que tuviese el libro y, en todas las hojas de cada libro, el sello del Registro. En los supuestos de cambio de domicilio tendrá pleno valor la legalización efectuada por el Registro de origen.

Será válida, sin embargo, la realización de asientos y anotaciones, por cualquier procedimiento idóneo sobre hojas que después habrán de ser encuadernadas correlativamente para formar los libros obligatorios, los cuales serán legalizados antes de que transcurran los cuatro meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio.

Pero se introdujeron modificaciones en la forma de presentación y plazo (Instrucción de la DGRN, de 12 de febrero de 2015, en aplicación del Art. 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización). La Instrucción se aplicó a los libros obligatorios de todas clases para ejercicios abiertos a partir del 29 de septiembre de 2013. Por lo tanto, los libros de ejercicios anteriores, aunque fuera de plazo, podrán legalizarse en la forma ordinaria.

Y desde la entrada en vigor de dicha Ley 14/2013, todos los libros que obligatoriamente deben llevar los empresarios, sin excepción, se cumplimentarán en soporte electrónico y se presentarán para su legalización en el Registro Mercantil, por vía telemática, dentro de los cuatro meses siguientes al cierre del ejercicio social.

### Solicitud de legalización

Para la legalización de los libros, por parte del empresario individual se efectuará una instancia por duplicado dirigida al Registro Mercantil que corresponda, reflejando:

1. Nombre y apellidos del empresario individual o denominación de la sociedad o entidad, además de los datos de identificación registral, así como su domicilio.
2. Relación de los libros cuya legalización se solicita, especificando si estos se encuentran en blanco o si han sido formados mediante la encuadernación de hojas anotadas, así como el número de folios u hojas de que se compone cada libro.





3. Fecha de apertura y, en su caso, de cierre de los últimos libros legalizados de la misma clase que aquellos cuya legalización se solicita.
4. Fecha de solicitud.

Acompañando a la solicitud deberán presentarse los libros que se pretenden legalizar. Además, todos los empresarios individuales deberán adjuntar un fichero PDF de la fotocopia del alta en el IAE o el último recibo de dicho impuesto, para acreditar que la actividad que realizan es empresarial.

Una vez presentada la instancia y los libros a legalizar, se practicará en el Libro Diario el correspondiente asiento de presentación. En dicho asiento, se hará constar la fecha de presentación de la instancia, la identificación del empresario solicitante y el número y clase de los libros a legalizar.

El Reglamento del Registro Mercantil en su Art. 27 sobre el Libro de Legalizaciones establece que se llevará mediante la apertura de una hoja para cada empresario, en la que se hará constar los datos de presentación de la solicitud en el Libro Diario, la clase de libros legalizados, el número dentro de cada clase, la fecha de legalización y los datos del legajo en que se archive la instancia.

## Inscripción del empresario en el registro mercantil

Por otro lado, en cuanto a la inscripción en el Registro Mercantil del empresario individual, habrá que tener en cuenta que el Art. 16 del Código de Comercio (CCo) indica claramente lo siguiente:

1. *El Registro Mercantil tiene por objeto la inscripción de: Los empresarios individuales.*
2. *Igualmente corresponderá al Registro Mercantil la legalización de los libros de los empresarios, el depósito y la publicidad de los documentos contables y cualesquiera otras funciones que le atribuyan las Leyes.*

A su vez, el Art. 19 CCo establece:

1. *La inscripción en el Registro Mercantil será potestativa para los empresarios individuales, con excepción del naviero. El empresario individual no inscrito no podrá pedir la inscripción de ningún documento en el Registro Mercantil ni aprovecharse de sus efectos legales.*

El Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil



## Tener un coche y no tener preocupaciones

AutoRenting de Banco Sabadell significa tener el coche que quieres y no tener preocupaciones, como mantenimiento, impuestos, revisiones, y, además, con vehículo de sustitución y seguro a todo riesgo para todo tipo de conductores.

Porque todas estas ventajas están incluidas en **una sola cuota mensual**.

Dispones también de una amplia gama de coches eléctricos en condiciones especiales.

Infórmate sobre todos los vehículos disponibles y otras opciones accediendo a [bancosabadell.com/renting](http://bancosabadell.com/renting) o llamando al 900 100 677.

**La otra forma de tener**



(RRM) dispone en su Art. 2 Objeto del Registro Mercantil que el Registro Mercantil tiene por objeto:

- a) *La inscripción de los empresarios y demás sujetos establecidos por la Ley, y de los actos y contratos relativos a los mismos que determinen la Ley y este Reglamento.*
- b) *La legalización de los libros de los empresarios, el nombramiento de expertos independientes y de auditores de cuentas y el depósito y publicidad de los documentos contables.*

El propio Reglamento distingue dos objetos separados, la inscripción y la legalización.

Y en su Art. 11 RRM el principio de Tracto Sucesivo, determina que:

1. *Para inscribir actos o contratos relativos a un sujeto inscribible será precisa la previa inscripción del sujeto.*
2. *Para inscribir actos o contratos modificativos o extintivos de otros otorgados con anterioridad será precisa la previa inscripción de éstos.*
3. *Para inscribir actos o contratos otorgados por apoderados o administradores será precisa la previa inscripción de estos.*

El tracto sucesivo en el Reglamento se fija expresamente para la inscripción.

El Art. 88 RRM establece que la inscripción del empresario individual se practicará a instancia del propio interesado y, a continuación, el Art. 89 determina que para practicar la inscripción del empresario individual, será preciso acreditar que se ha

presentado la declaración de comienzo de actividad empresarial.

## La prueba

Por último, a efectos probatorios, el Art. 106 LGT establece que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil (CC) y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), salvo que la ley establezca otra cosa.

Así por un lado, el Art. 327 LEC, establece expresamente para los libros de los comerciantes que cuando hayan de utilizarse como medio de prueba se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles.

El Art. 31 CCo establece que el valor probatorio de los libros de los empresarios y demás documentos contables serán apreciados por los Tribunales, conforme a las reglas generales del Derecho (no confundir con los principios generales del derecho, al ser solo estos fuentes del derecho de conformidad con el Art. 1 CC).

Por último, la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal en su Art. 164 establece que en todo caso, el concurso se calificará como culpable cuando concurra cualquiera de los siguientes supuestos:

*Quando el deudor legalmente obligado a la llevanza de contabilidad incumpliera sustancialmente esta obligación, llevara doble contabilidad o hubiera cometido irregularidad relevante para la comprensión de su situación patrimonial o financiera en la que llevara. Y al parecer en alguna ocasión los tribunales han entendido la legalización como una obligación incluida en la llevanza de la contabilidad.*





# Registro de prestadores de servicios profesionales

Julio Bonmatí Martínez

Director Cont4bl3

**Los prestadores de servicios a sociedades a los que nos vamos a referir en este artículo por decirlo de forma muy sencilla, breve y resumida son aquellas personas físicas o jurídicas dedicadas profesional o empresarialmente a realizar diversos servicios relacionados con sociedades y también fideicomisos.**

La obligación de registro, en general, viene impuesta por el Art. 47 de la Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 2015, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, que se refiere, entre otros a “los proveedores de servicios a sociedades”, obligación que se traspone a nuestro ordenamiento interno por el Real Decreto-ley 11/2018, de 31 de agosto, al introducirse una nueva redacción de la letra “o” del Art. 2.1 y de la Disposición Adicional Única de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Para empezar, es importante comentar a modo de introducción y curiosidad que el Art. 47.1 de la mencionada Directiva 2015/849, lo que vino a disponer fue que: Los Estados miembros dispondrán que:

*(...) los proveedores de servicios a sociedades o fideicomisos estén sujetos a la obligación de obtener licencia o de registrarse (...).*

Y, por tanto, para cumplir con la debida transposición de este Art. 47 ha sido necesario que nuestro derecho interno estableciese como es preceptivo la norma concreta y precisa para sujetar y supeditar a las sociedades y personas físicas prestadoras de servicios a sociedades y fideicomisos a la obligación o bien de registrarse en un registro público, jurídico o administrativo, o bien a obtener una licencia para poder desarrollar sus actividades propias. Y como ya sabemos todos finalmente nuestro legislador en la norma de trasposición se ha decidido por la obligación de que los prestadores de tales servicios estén registrados, en lugar de estar sujetos a la obtención de licencia.



La elección del Registro Mercantil como registro escogido para el debido control de los prestadores de servicios a sociedades, no obedece, ni mucho menos, a capricho y tiene toda su lógica sosteniéndose en más que evidentes razones de economía, pues con ello se evita la creación de nuevos órganos administrativos, y se cumple con el principio de eficacia a que se refiere el Art. 103 de la Constitución y al principio de proporcionalidad que debe presidir la actuación del sector público. De esta manera no se duplican las exigencias de registro de aquellas entidades dedicadas a estos servicios y que ya consten con anterioridad inscritas en el Registro Mercantil, por ser sociedades de capital; a lo que se añade que el Registro Mercantil es un registro jurídico dependiente del Ministerio de Justicia por medio de la Dirección General de los Registros y del Notariado con implantación territorial en todo el Estado. Además, para mayor abundamiento, al constar ya los titulares reales por medio del depósito de cuentas de las sociedades, se concentra en una única institución todos los aspectos relacionados con las sociedades, con la prevención del blanqueo de capitales y con la financiación del terrorismo.

Así, tras la transposición de la reseñada Directiva 2015/849, por el Real Decreto-ley 11/2018, la Ley



10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo establece, en su Disposición Adicional Única (Registro de prestadores de servicios a sociedades y fideicomisos) que:

*1. Las personas físicas o jurídicas que de forma empresarial o profesional presten todos o alguno de los servicios descritos en el artículo 2.1.o) de esta ley, deberán, previamente al inicio de sus actividades, inscribirse de forma obligatoria en el Registro Mercantil competente por razón de su domicilio (...).*

Y en su Art. 2 (Sujetos obligados), la presente Ley será de aplicación a los siguientes sujetos obligados:

*o) Las personas que con carácter profesional y con arreglo a la normativa específica que en cada caso sea aplicable presten los siguientes servicios **por cuenta de terceros**: constituir sociedades u otras personas jurídicas; ejercer funciones de dirección o de secretarios no consejeros de consejo de administración o de asesoría externa de una sociedad, socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una sociedad, una asociación o cualquier otro instrumento o persona jurídicos; ejercer funciones de fiduciario en un fideicomiso (trust) o instrumento jurídico similar o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; o ejercer funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado de la Unión Europea y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.*

Una de las cuestiones que no queda actualmente suficientemente aclarada y que está generando muchas dudas a los asesores fiscales, pues hay diversas interpretaciones, luego diré sobre qué base, en más de un sentido —y no lo han aclarado de manera expresa y definitiva de momento ni el SEPBLAC, ni la Dirección General de los Registros y el Notariado, ni los respectivos Registros Mercantiles, ni el Ministerio de Justicia— es si la nueva obligación corresponde a quienes prestan servicios “a” terceros (por cuenta propia, siendo los terceros los destinatarios de tales servicios, simplemente) o, en mi opinión, corresponde exclusivamente a quien los presta “por cuenta de” terceros (lo que conectaría, con la figura civil del “mandato” y/o la figura mercantil del “contrato de comisión”), tal y como aparece expresa y literalmente en la letra “o” del Art. 2.1 de la Ley 10/2010.



## La falta de coincidencia estricta en la expresión utilizada la Directiva 2015/849 y la Ley 10/2010 está generando un conflicto interpretativo innecesario

Insisto, aunque no es mi humilde interpretación, de alguna manifestación registral publicada cabría pensar que la obligación es extensible a quien preste “a” terceros algunos de los servicios de la letra “o” del Art. 2.1 de la Ley 10/2010.

La razón de que no sea excesivamente clara esta expresión que en principio pudiera y debiera interpretarse inexcusablemente y sin excepción como lo contrario de «por cuenta propia», se debe y estriba en que la Directiva en su Art. 47.1 reformado, y en el antiguo Art. 3.7 en su redacción de 2015, se pronuncia literalmente con gran generalidad al referirse a que estos prestadores de servicios a sociedades son «toda persona que preste con carácter profesional los siguientes servicios a terceros...». La falta de coincidencia estricta en la expresión utilizada en la Directiva 2015/849 y la Ley 10/2010 está generando un conflicto interpretativo innecesario.

No obstante, y mientras quien está habilitado normativamente para ello no se pronuncie expresamente al respecto, mi interpretación que como he mencionado es la de quien los presta “por cuenta de” terceros, la fundamento en lo establecido en el Art. 3.1 del Código Civil que determina que:

*1. 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.*

Según la RAE esta locución “por cuenta de” va siempre seguida de un sustantivo que expresa o implica persona y puede significar, asimismo, *a cargo de o bajo la responsabilidad de la persona o entidad que se indica*. Pero la Fundéu nos ayuda en la interpretación y así establece distinción entre “a cuenta de” que significa en compensación, como anticipo o a cambio de; y “por cuenta de” que significa en nombre de alguien o algo, o a su costa, y por lo tanto, en rigor, tales locuciones según la Fundéu no pueden emplearse indistintamente.

En este caso, ante tal tesitura lingüística y a los efectos que nos ocupan, estaríamos en la búsqueda de un encuadramiento jurídico para la exacta interpretación de la locución “por cuenta de”; lo que como ya se ha mencionado anteriormente nos situaría





probablemente ante la figura del mandato que como sabemos es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera.

Lo que queda claro –incluso para el propio SEPBLAC, sin perjuicio de lo que, en su momento señalen los Registros Mercantiles– analizando ambas modificaciones introducidas en la Ley 10/2010, es que el concepto de “servicios” que obliga a incorporarse al nuevo Registro de Prestadores de Servicios, y más propiamente, el de “asesoramiento externo”, no afecta al concepto “asesoramiento interno” y tampoco incluye todo tipo de servicios (se excluye el asesoramiento en materia contable, tributaria, laboral, en protección de datos, en derecho medioambiental, urbanístico, etc., puesto que son materias que no se incluyen expresamente en la letra o) del Art. 2.1 de la Ley 10/2010).

Las prestaciones de servicios que sí deben entenderse afectadas directamente por la obligación de registro son, específicamente, las relativas a servicios de asesoramiento de tipo societario-mercantil incluidos expresamente en la letra o) del Art. 2.1 de la Ley 10/2010.

Y solo en tal caso y en su caso la inclusión en el registro de los profesionales personas físicas, deberá realizarse como establece la norma obligatoriamente de forma telemática y en el modelo que apruebe en su momento el Ministerio de Justicia a través de Orden Ministerial.

Recordamos también que, a la fecha de redactar este artículo, la declaración que corresponda efectuar durante los tres primeros meses de cada año (en modelo similar al actualmente en vigor para Sociedades, el modelo SRA), se encuentra, igualmente, pendiente de aprobar por el Ministerio de Justicia a través de Orden Ministerial.

Lo que sí está perfectamente determinado es lo que todos los prestadores de servicios a sociedades deberán incluir en su depósito de cuentas mediante un documento adicional del que resulten los siguientes datos:

- a) Los tipos de servicios prestados de entre los comprendidos en el Art. 2.1.o) de la Ley.
- b) Municipio o municipios y provincias en que se prestan los servicios.
- c) Si se ha prestado esos servicios a no residentes.
- d) Volumen facturado en el ejercicio corriente y en el precedente. Si no se puede cuantificar se indicará así y no impedirá el depósito.
- e) Número de operaciones realizadas. Si no se ha realizado ninguna operación se indicará así expresamente.
- f) En su caso titular real actual.

Lógicamente si ese titular real ya se hubiere hecho constar en el formulario dedicado a ello del depósito de cuentas por imperativo de la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueban los nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, no será necesario reiterarlo en este nuevo documento.

De la obligación de depósito de cuentas se excluye a las personas físicas profesionales; en su lugar, estos deben presentar un documento adicional a los depósitos de cuentas en los tres primeros meses de cada año y de forma exclusivamente telemática.

Otra cuestión que ha motivado lógica inquietud al respecto ha sido que tanto la falta de inscripción como la falta de adaptación tienen la consideración de infracción leve que conlleva sanciones de amonestación privada o de multa por importe de hasta 60.000 euros y el procedimiento sancionador será el establecido en la propia Ley.

---

### Tanto la falta de inscripción como la falta de adaptación tienen la consideración de infracción leve

---

Por último, recordemos que el lugar para la inscripción será en el Registro Mercantil competente por razón de su domicilio y el plazo para realizar la declaración en el supuesto de las personas físicas profesionales que vinieran prestando los servicios enumerados en el Art. 2.1.o) de la Ley en el ejercicio 2019 o con anterioridad será hasta el 31 de diciembre de 2019, en ejercicios sucesivos la declaración deberá formularse de acuerdo con la Ley, en el momento en que se comience a prestar los indicados servicios; todo ello según lo establecido en la Instrucción de la DGRN de 30 de agosto de 2019, publicada en el BOE el 4 de septiembre.





# La residencia fiscal según el Tribunal Supremo

Redacción CONT4BL3

**El Tribunal Supremo sienta jurisprudencia: La residencia fiscal se mide por el criterio objetivo de permanencia y no por la voluntad del contribuyente.**



El pasado 2 de abril comenzó la campaña 2019 de declaración del IRPF 2018; por ello vamos a abordar un asunto no novedoso, pero tampoco precisamente menor: la determinación de la condición de tener residencia en España por los contribuyentes, y a tal efecto, puede ser importante recordar dos cuestiones:

1. En el **Art. 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** se establece que:

*1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias: a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su*

*residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural. Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas. b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquel.*

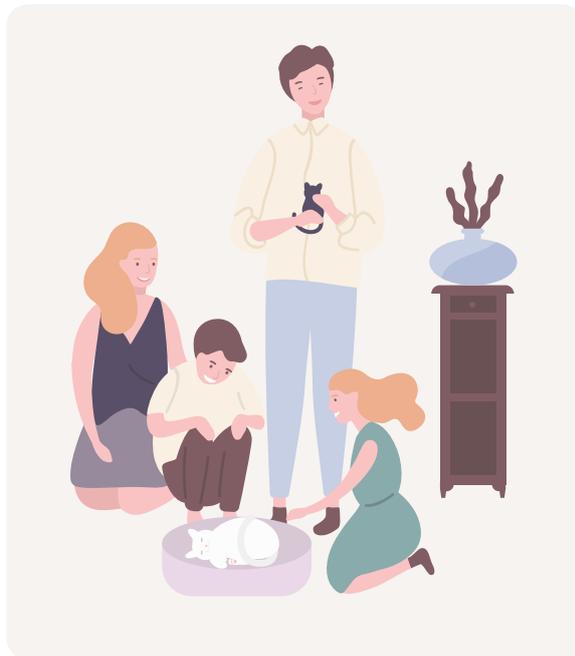


2. El Tribunal Supremo ha cambiado el criterio tradicional utilizado por Hacienda para considerar a un contribuyente residente fiscal en España. Ahora, el único criterio relevante que debe ser considerado es el número de días efectivamente transcurridos en España, sin tener en cuenta otros aspectos como el centro de intereses económicos o vitales.

## El criterio objetivo que determina el TS es el número de días que el contribuyente pasa en España frente al número de días que pasa en el extranjero

En la sentencia 1850/2017, de 28 de noviembre, el Tribunal Supremo establece un criterio de carácter objetivo: la residencia fiscal no debe depender de la intención de los contribuyentes ni de los intereses económicos o vitales para determinar que este tenga o no residencia fiscal en España.

El criterio objetivo que determina el TS es el número de días que el contribuyente pasa en España frente al número de días que pasa en el extranjero.



Y que las ausencias de más de 183 día fuera de España no se pueden considerar esporádicas, ni asociarlas a la intención del contribuyente de volver al territorio español. De ahí, que el TS determine que **los contribuyentes que pasen más de 183 días fuera de España no tendrán por qué probar su residencia en otro país para no ser considerados residentes en España.**

Además, el lugar de residencia del cónyuge o los hijos no debe tenerse en cuenta para determinar la residencia fiscal de un contribuyente. Se ha matizado el concepto, estableciendo que para determinar si las ausencias son esporádicas se debe atender, exclusivamente, al dato objetivo de la duración o intensidad de la permanencia fuera del territorio español, entendiéndose que no se puede calificar como esporádico la permanencia fuera del territorio español durante más de 183 días.

Por tanto, el elemento intencional de retorno a territorio español no se debería tener en cuenta de cara a interpretar si la ausencia es esporádica o no. Bastaría con atenerse al dato: pasar en el extranjero (en un mismo destino) más de 183 días para perder la residencia fiscal en España, sin ser necesario tener que aportar un certificado de residencia fiscal que acredite dicha circunstancia.

Resumiendo lo que dice la sentencia, es que la residencia habitual no puede quedar a expensas de la voluntad del contribuyente o en manos de la Administración. Se necesitan, por lo tanto, criterios objetivos, y no subjetivos, como en alguna ocasión ha pretendido la Agencia Tributaria.

# El Cuerpo Militar de Intervención (CMI)

José Carlos Vilorio de la Fuente

Secretario de Administración y Formación de UGC Castilla y León

Según el Ministerio de Defensa, el cometido de este cuerpo es desempeñar el control interno de la gestión económico-financiera mediante: la función interventora, el control financiero y la auditoría, por delegación del Interventor General de la Administración del Estado. Así como ejercer el asesoramiento económico-fiscal y emitir cuantos informes les sean solicitados en materia de su competencia por las autoridades superiores del Ministerio de Defensa <sup>1</sup>.

Nos encontramos ante un **cuerpo común**, al igual que sucede, por ejemplo, con el Cuerpo Jurídico Militar, el Cuerpo Militar de Sanidad o el Cuerpo de Músicas Militares; es decir, agrupados en la Escala Superior de Oficiales, existe un único Cuerpo Militar de Intervención común para los tres ejércitos (Tierra, Aire y Armada).

Esto es así desde que entró en vigor la ya derogada **Ley 9/1985, de 10 de abril**, de unificación de los Cuerpos de Intervención Militar, de Intervención de la Armada y de Intervención del Aire, cuyo Art. 1 creó el Cuerpo Militar de Intervención de la Defensa, unificando los anteriores tres cuerpos de modo que su personal pasó a formar parte, desde el 14 de abril de aquel año, del nuevo Cuerpo unificado, manteniendo el empleo, antigüedad y demás elementos constitutivos de la situación personal que cada uno tenía en el Cuerpo de origen.

**En el ejemplo que citamos, el perjuicio ocasionado a los recursos de la Guardia Civil se cifró en 4.270,44 € por el informe que realizó el perito del Cuerpo Militar de Intervención**



Para ingresar en el CMI, es necesario –entre otros **requisitos de acceso**– ser español, mayor de 18 años, carecer de antecedentes penales, no estar encausado en ningún procedimiento judicial por delitos dolosos y poseer la titulación de licenciado o graduado en Administración y Dirección de Empresas, Derecho, Economía o Ciencias Actuariales y Financieras.

El **proceso de selección** para ingresar en la Escuela Militar de Intervención de la Academia

<sup>1</sup> MINISTERIO DE DEFENSA [en línea]. [Fecha de consulta: 23 de mayo de 2019]. Disponible en Internet: [http://www.ejercito.mde.es/personal/tropa\\_marineria/intervencion.html](http://www.ejercito.mde.es/personal/tropa_marineria/intervencion.html)

Central de la Defensa –integrada en la Estructura de la Academia Central de la Defensa, en Madrid (Orden DEF/1846/2015, de 9 de septiembre)–, se lleva a cabo mediante el sistema de concurso-oposición, valorando los méritos tanto académicos como profesionales de los aspirantes y superando cuatro pruebas de conocimientos, inglés, psicológicas y físicas (potencia, velocidad, resistencia, agilidad, etc.), con el reconocimiento médico, antes de continuar su formación durante un curso en la mencionada Escuela madrileña.

El Art. 38 de la **Ley 39/2007, de 19 de noviembre, de la carrera militar**, define los cometidos del Cuerpo Militar de Intervención –en términos muy similares al Art. 40 de la **Ley 17/1999, de 18 de mayo, de Régimen del Personal de las Fuerzas Armadas**– de la siguiente forma:

1. *Los miembros del Cuerpo Militar de Intervención, agrupados en una escala de oficiales, tienen como cometidos el control interno de la gestión económico-financiera, dependiendo funcionalmente de la Intervención general de la Administración del Estado, mediante el ejercicio de la función interventora, el control financiero permanente y la auditoría pública, en los términos previstos por la Ley General Presupuestaria; el ejercicio de la notaría militar, en la forma y condiciones establecidas en las leyes, y el asesoramiento económico-fiscal.*
2. *Los empleos del Cuerpo Militar de Intervención son los de teniente a general de división, con las denominaciones del empleo correspondiente seguidas del término «interventor».*

Por su parte, la **Ley Orgánica 8/2014, de 4 de diciembre, de Régimen Disciplinario de las Fuerzas Armadas** mantuvo las especialidades relativas al ejercicio de la potestad disciplinaria, sobre los miembros del Cuerpo Militar de Intervención en funciones interventoras, regulando –en su Art. 29– que:

*La potestad disciplinaria sobre los miembros del Cuerpo Militar de Intervención, que ejerzan funciones interventoras, será ejercida por el Ministro de Defensa o por los jefes de su propio Cuerpo de los que dependan orgánicamente.*

Asimismo, aunque no los menciona expresamente, también se les aplicaría la **Ley 8/2006, de 24 de abril, de Tropa y Marinería**.

Como ejemplo de su trabajo, podemos mencionar la **sentencia 1464/2018, de 17 de abril, del Tribunal Supremo**.

La sala de lo militar de nuestro Alto Tribunal consideró probado que un Sargento 1º de la Guardia Civil, que era el Cajero Pagador de la Caja Pagadora de la Oficina de Gestión Económica de una Comandancia de la Guardia Civil, encargado de la gestión, control y contabilización de la tesorería de la citada Caja Pagadora, se apoderó, para sus fines propios, de la cantidad de 4.270,44 euros procedentes de las diferentes partidas que se manejaban en la citada Caja Pagadora, durante el período de tiempo comprendido entre enero de 2011 a agosto de 2012. El perjuicio ocasionado a los recursos de la Guardia Civil se cifró en dicha cantidad de conformidad con el informe obrante a las actuaciones del perito del Cuerpo Militar de Intervención.



# Correlación de gastos e ingresos

Julio Bonmatí Martínez

Director Cont4bl3

**De un tiempo a esta parte, cada vez más frecuentemente en el ejercicio de nuestra labor profesional, estamos siendo testigos de cómo la Administración Tributaria mediante comprobaciones limitadas e inspecciones, a los efectos de encontrar causas motivantes para realizar regularizaciones e imponer sanciones, está cuestionando la deducibilidad de algunos de los gastos incurridos por los contribuyentes, con independencia de que estos sean personas físicas o jurídicas, sobre la base de objetar y discutir la existencia de una correlación de tales gastos con los ingresos.**

En otras palabras la Administración Tributaria no cuestiona conceptualmente el gasto, ni su existencia, ni la factura, ni siquiera su contabilización o su correcta imputación temporal; y ahí está la dificultad de la esencia y el alcance del asunto: cuestiona un aspecto puramente técnico, un hecho encuadrado dentro de la ciencia estadística que es dónde y cómo se dilucida si dos variables están correlacionadas, lo que lo convierte jurídicamente en un hecho difícil de probar de forma inmediata y automática, pues lo que cuestiona del gasto los órganos de gestión o inspección, repito, es su correlación con los ingresos, lo que reconozcámoslo no deja de tener para los profesionales de la asesoría fiscal un punto de humor fino, lo cual no implica que necesariamente tenga que hacernos gracia.

Recordemos que para que un gasto sea deducible con carácter general debe cumplir, sin excepción, todos y cada uno de los siguientes **seis requisitos**:

- Ser verdadero, cierto y real;
- Estar suficientemente justificado documentalmente;
- Estar debidamente contabilizado, salvo en el caso de amortizaciones aceleradas o en los casos de libertad de amortización;
- Haberse devengado en el periodo en que se pretende su deducibilidad (en algún caso y con cumplimiento de ciertos requisitos también se admite por la normativa tributaria la deducibilidad habiéndose devengado en un ejercicio anterior no prescrito);
- No ser un gasto expresamente calificado y determinado como no deducible por la ley;

- Y por último, el gasto para ser deducible debe estar correlacionado con los ingresos.

---

**Quien quiera deducir un gasto tiene la obligación de probar, si es requerido para ello, que cumple la totalidad de los requisitos exigidos por la norma para tener derecho a su deducibilidad**

---

Y la correlación con los ingresos a la que se ha hecho mención viene expresamente exigida normativamente a los efectos de la determinación de la base imponible:

- Primero, por el Art. 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) donde se establece que en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas; y por tanto a resultas de ello deberemos tomar en consideración como es preceptivo para el cálculo del resultado contable el cumplimiento efectivo del principio de correlación de ingresos y gastos establecido en el

tercer apartado denominado principios contables incluido en la primera parte denominada marco conceptual del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- Y segundo, por el Art. 15 LIS donde literal y expresamente se establece en la letra e) que no se entenderán comprendidos dentro de los gastos no deducibles los que se hallen correlacionados con los ingresos.

En relación con lo antedicho y al hilo de ello se debe recordar también que, de conformidad con el Art. 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en relación con la carga de la prueba en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Lo que significa que quien quiera poder deducir un gasto en la determinación de la base imponible tiene la obligación de probar, si es requerido para ello, que respecto a tal gasto se cumplen la totalidad de los requisitos exigidos por la norma para tener derecho a su deducibilidad.

Y a los efectos de la prueba, cuando sobre nosotros recaiga su carga, debemos no olvidar que en el ámbito tributario el Art. 106 LGT nos dice respecto a las normas sobre medios y valoración de la prueba que en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (LEC), salvo que la ley establezca otra cosa.

Sin menospreciar ninguno de los demás requisitos exigidos por la legislación tributaria para la admisión de la deducibilidad de un gasto, humildemente me propongo explicar qué significa correlación, cuál es su alcance a los efectos que nos ocupan y presentar una manera de probar la existencia de tal correlación entre los gastos y los ingresos.

En primer lugar, en el Art. 12 LGT se establece que las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del Art. 3 del Código Civil. Y 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 debemos recordar que el Código Civil en su Art. 3.1 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 tanto, deberemos establecer antes de continuar que se debe entender por correlación; y como en ninguna norma se establece expresamente su sentido a efectos jurídicos y no existe un sentido usual, lo que deberemos a continuación buscar, siguiendo las posibilidades de tal sentido establecidas por el Art. 12 LGT ya mencionado, es si existe un sentido técnico que proceda para el concepto de correlación en el ámbito tributario; y he aquí que sí que existe, y así se debe entender según la RAE por correlación la correspondencia o relación recíproca entre dos o más cosas o series de cosas; y específica y técnicamente en estadística, acepción que es la que nos es de aplicación, según recoge la RAE se entiende por correlación la medida de la tendencia de la evolución de dos variables.

Dicho de otra forma dos variables estarán correlacionadas si al producirse variaciones en una de ellas, también se producen variaciones en la otra. Así, si al aumentarse o disminuirse una aumenta o disminuye la otra, la correlación es directa; y si al aumentarse o disminuirse una disminuye o aumenta la otra, la correlación es inversa.

El Art. 15 LIS habla de correlación sin especificar si esta debe ser directa o inversa; pero de la propia redacción literal del texto de tal artículo por razones lógicas y por aplicación de la hermenéutica, dado el marco restrictivo por establecimiento de una limitación negativa en el que se encuadra, se debe interpretar que lo que se exige por el legislador es la existencia de correlación directa, nunca inversa; pues esta última interpretación de tener cabida vulneraría el Art. 31 de la Constitución.

En segundo lugar, tras proceder a ubicar y encuadrar técnicamente la interpretación del concepto de correlación veamos ahora cómo aplicar en la práctica esa medida de la tendencia de la evolución de dos variables y demostrar que, por tanto, a los efectos que nos interesan existe correlación entre un gasto para el que pretendemos se nos acepte su deducibilidad y los ingresos.

El Art. 299 LEC, sobre los medios de prueba, establece que también se admitirán, conforme a lo dispuesto en esta Ley, los medios de reproducción de la palabra, el sonido y la imagen, así como los instrumentos que permiten archivar y conocer o reproducir palabras, datos, ***cifras y operaciones matemáticas llevadas a cabo con fines contables o de otra clase***, relevantes para el proceso. Y, a continuación, el Art. 327 de la misma ley establece que cuando hayan de utilizarse como medio de prueba los libros de los comerciantes se estará a lo dispuesto en las leyes mercantiles.

Por tanto para empezar es fundamental no descuidar que los datos correspondientes a los gastos que preten-

demos que sean admitidos como deducibles deben constar en su correspondiente soporte documental prioritariamente factura cumplimentada conforme a los requisitos del Real Decreto 1619/2012 de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y deben encontrarse reconocidos en las cuentas anuales, en los libros contables y los libros exigidos por la normativa tributaria, de conformidad con las normas mercantiles, contables y tributarias que a tales efectos son de aplicación, como entre otros son los libros obligatorios establecidos en: RD 1514/2007 PGC, Ley 37/1992 IVA, Ley 35/2006 IRPF, RD Legislativo 1/2010 TR-LSC y Código de Comercio.

Y para continuar como la correlación es un término puramente técnico como ya hemos mencionado a los efectos de probar su existencia aplicaremos lo dispuesto en el Art. 386 LEC, donde debe existir:

1. Un hecho base que en nuestro caso serán los ingresos obtenidos;
2. Un hecho presuntamente cierto que en nuestro caso son unos “gastos correlacionados” en su definición

técnica, gastos a su vez susceptibles de ser cuestionados en cuanto a su correlación; y

3. Un vínculo lógico, preciso y directo según las reglas del criterio humano que permite comprender que la evolución de la tendencia de tales gastos y los ingresos está correlacionada para que así se pueda inferir que para la obtención de tales ingresos se precisa inexcusablemente incurrir en tales gastos.

De forma y manera que, por ser obvio por deducción inmediata y automática a modo prácticamente axiomático, se puede ir más allá y manifestar que tales gastos son, aunque la norma ya no lo exija expresamente, inexcusablemente necesarios, no solo cualitativamente si no también cuantitativamente, para la obtención de dichos ingresos.

Por ejemplo en el caso de que nos hayan cuestionado la correlación del carburante consumido por los vehículos afectos a la actividad, podríamos argumentar como vínculo lógico entre los ingresos y el gasto, que si los clientes a los que se les ha facturado durante el ejercicio están dispersos en términos geográficos, y el acceso a los clientes no siempre es posible mediante el uso del



transporte público para ser eficiente y competitivo en un tiempo razonable en términos de productividad medida en términos de rentabilidad sobre coste de desplazamiento; entonces se precisan, por necesidad, vehículos propios o en régimen de plena disponibilidad para mantener relaciones personales fluidas con tales clientes a los efectos de ser productivos y poder cumplir con las exigencias de un entorno mercantilista que determina y reclama a los agentes económicos participantes su responsabilidad en la exigencia del ejercicio del derecho a la competencia establecido al amparo del Art. 38 de la Constitución donde se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado y donde los poderes públicos tienen el deber de garantizar y proteger su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.

Y por todo ello siguiendo con la completa construcción del vínculo es por lógica igualmente necesario dotar puntualmente a tales vehículos de suministro de carburante para su buen funcionamiento como instrumentos participantes en el proceso comercializador del contribuyente; único proceso garante de la existencia de ingresos. De forma y manera que así hemos manufacturado y establecido un *constructo* intelectual lógico, acorde con las reglas del criterio humano, que vincula y por tanto correlaciona el gasto en carburante, necesario para el funcionamiento del vehículo afecto, con los ingresos de la actividad.

---

### Mediante la contabilidad analítica se establece un reparto de costes directos e indirectos entre los distintos productos

---

Llegados a este punto, es decir establecido epistemológica, teleológica y cualitativamente la existencia de un vínculo lógico con arreglo a las reglas del criterio humano, deberemos técnicamente establecer en valores cuantitativos si existe estadísticamente tal correlación,

Dicho objetivo se simplifica mucho si el contribuyente utiliza para su control de gastos contabilidad analítica, también muchas veces conocida como contabilidad de costes; pues mediante tal contabilidad se establece entre los distintos productos un reparto de costes directos e indirectos, entendiendo por coste la parte de gasto incorporado al proceso productivo, y efectuándose tal reparto de costes en virtud del establecimiento de vectores de imputación *ad hoc* medibles en unidades

económicas susceptibles de atribución a los diferentes productos comercializados por la empresa.

En tales casos, establecer la correlación es muy sencillo dado que por un lado los productos vendidos son automáticamente tratados como ingresos en la contabilidad y como tales figuran en la cuenta de pérdidas y ganancias, y por otro lado los no vendidos al final del ejercicio se traducen y reflejan como ingresos en los libros contables mediante el correspondiente registro de la correspondiente variación de inventarios.

Como los profesionales de trinchera, como suele ser nuestro caso, en la mayoría de las ocasiones no disponemos ni contamos con la información sobre la imputación de costes documentada por la contabilidad analítica, deberemos buscar otra alternativa plausible. Y a tal efecto, partiendo de los datos contables del gasto que se pretende correlacionar y de los ingresos tomados ambos del libro mayor y desagregados tales datos por meses, propongo la siguiente forma de actuar:

En primer lugar habría que **realizar un escandallo** en una hoja de Excel, a modo de ficha de rendimiento, donde reflejamos la “determinación de coste o de ingreso de un producto o un servicio con relación a los factores que lo integran” y de esta manera vemos la evolución de dichos factores, y si mantiene una relación directa y constante con el coste o el ingreso y en qué medida durante un periodo de tiempo determinado: en nuestro caso tal periodo abarcará un ejercicio económico completo.

Dicho de otro modo, en dicho escandallo quedará puesto de manifiesto que la evolución absoluta y relativa tanto en términos individuales como acumulativos del coste que queremos correlacionar y los ingresos siguen la misma pauta de conducta económica en términos incrementales y decrementales durante el periodo analizado; y por tanto cuando se aumenta dicho gasto durante un periodo vemos como también aumentan los ingresos durante ese mismo periodo; y, a la inversa, cuando se disminuye dicho gasto durante un periodo vemos cómo disminuyen los ingresos durante ese mismo periodo, de forma y manera que existe una correlación simple e inmediata entre el gasto y el ingreso.

Siguiendo con el ejemplo del carburante en el escandallo haremos constar respecto a cada cliente debidamente identificado de forma ordenada temporalmente: el número, la evolución y la tendencia de los kilómetros recorridos; el número de las visitas realizadas por fechas; los tiempos de visita; los litros de carburante consumidos; el documento de referencia mediante indicación de reseña cruzada con la contabilidad; y los pedidos recibidos, las unidades servidas y los importes facturados.

Estos datos aparecerán en el escandallo en términos absolutos y relativos (expresados porcentualmente), así como de manera individualizada y acumulativa.

De esta sencilla manera se acredita la existencia de una correlación simple e inmediata, que lamentablemente cumple el requisito de condición necesaria pero no siempre cumple el requisito de condición suficiente.

En segundo lugar procederemos a establecer una correlación compuesta y mediata para obtener la condición suficiente –también lo haremos por aquello de acumular prueba a nuestro favor, es decir a los efectos de abundar en lo pretendido recurriremos a probar estadísticamente la correlación por dos vías de cálculo distintas– y para ello también mediante una hoja de Excel, para reforzar la existencia de la evolución de los datos reflejados en el escandallo que hemos confeccionado conforme al párrafo anterior y su desenvolvimiento a lo largo de más de un ejercicio, **realizaremos una tabla de la evolución y tendencia durante los últimos tres ejercicios de las medias ponderadas móviles del coste que queremos correlacionar y de las medias ponderadas móviles de los ingresos**, así como calcularemos la variación de la tasa incremental de unas y otras durante esos últimos tres ejercicios.

Ahora lo que vamos a correlacionar ya no es propiamente el gasto y el ingreso como hicimos de forma simple e inmediata en el escandallo; lo que vamos ahora a correlacionar de forma compuesta y mediata es un dato estadístico con entidad propia e independiente previamente calculado del gasto con el mismo dato estadístico con entidad propia e independiente previamente calculado del ingreso; y el dato estadístico que hemos elegido para correlacionarlo es la media ponderada del gasto y la media ponderada del ingreso, dada la representatividad que la media ponderada tiene en los cálculos de la contabilidad analítica.

Para poder recurrir a la comprobación de la evolución de las medias ponderadas móviles y su tasa de variación es muy importante no olvidar que es imprescindible tomar como mínimo los datos de tres años consecutivos; y por ello tomaremos los datos de los tres últimos ejercicios, incluido el ejercicio para el que precisamos demostrar la correlación.

En la hoja de Excel de medias ponderadas móviles trabajaremos mediante tablas reiteradas ampliadas y encadenadas tanto para los ingresos como para los gastos y donde:

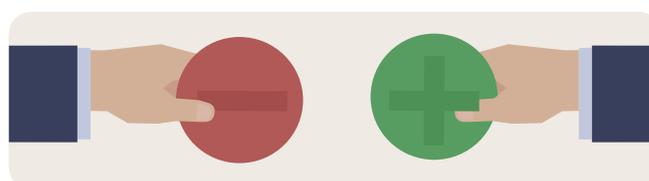
1. Estableceremos para los tres años de forma distinguida por celdas y en distribución por columnas el importe mensual del gasto a correlacionar y el importe mensual de los ingresos;

2. A su vez solo para el segundo y tercer año calcularemos en columnas adyacentes a las anteriores, la media ponderada móvil mensual en cómputo anual tanto del gasto a correlacionar como de los ingresos;
3. Solo para el tercer año y en otra columna adyacente a la anterior calcularemos la variación incremental/decremental de la media ponderada móvil mensual en cómputo anual tanto del gasto a correlacionar como de los ingresos; y
4. Con los datos anteriores determinaremos tanto del gasto a correlacionar como de los ingresos el incremento/decremento medio ponderado total de la variación incremental/decremental de la media móvil ponderada mensual en cómputo anual.

Así, finalmente, si la tendencia del incremento medio ponderado total de la variación incremental/decremental de la media ponderada móvil mensual en cómputo anual del gasto y del ingreso coincide se habrá establecido sin género de duda la condición necesaria y suficiente de la correlación estadística entre las dos variables analizadas: el gasto y el ingreso.

Para terminar solo queda decir a modo de resumen y conclusión que al realizar todos estos cálculos se habrá podido de esta manera demostrar doblemente, conforme a los artículos de la Ley de Enjuiciamiento Civil reseñados anteriormente, por un lado la existencia simple e inmediata de la variación y su tendencia de los datos de gastos e ingresos reflejados en el escandallo; y por otro la existencia compuesta y mediata de la variación y su tendencia de las medias ponderadas móviles de los mismos gastos e ingresos. Aportando donde proceda de este modo la prueba exigida, mediante el establecimiento de una concordancia por doble vía, en el sentido técnico estadístico que procede de la existencia incontestable de una correlación entre el gasto que nos cuestionan o pueden cuestionarnos y los ingresos de la actividad.

Creo que ahora queda cuanto menos perfectamente explicado el porqué de mi referencia explícita a que en un requerimiento donde se nos exige la prueba de la existencia de una correlación de ingresos y gastos nos encontramos con la paradoja de la coexistencia de una fina humorada junto con la inexistencia de gracia alguna. Esperemos no tener que lidiar con muchos de estos requerimientos.



# Cuestiones fiscales clave en la disolución y liquidación de las sociedades de capital

Ángel López Atanes

Abogado-Economista | Socio Director Grupo Atelier

**En los últimos años, la grave situación económico-financiera que ha atravesado nuestra economía ha provocado la disolución y liquidación de múltiples compañías de muy diferente tamaño, sector y actividad. En este sentido, son numerosas las implicaciones fiscales de la disolución y liquidación que deben tenerse en cuenta y que desarrollaremos en este artículo.**

## Implicaciones en el Impuesto sobre Sociedades

El Art. 17.4, letra c) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) establece que:

*Se valorarán por su valor normal de mercado los siguientes elementos patrimoniales: (...)*

*c) Los transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción del capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.*

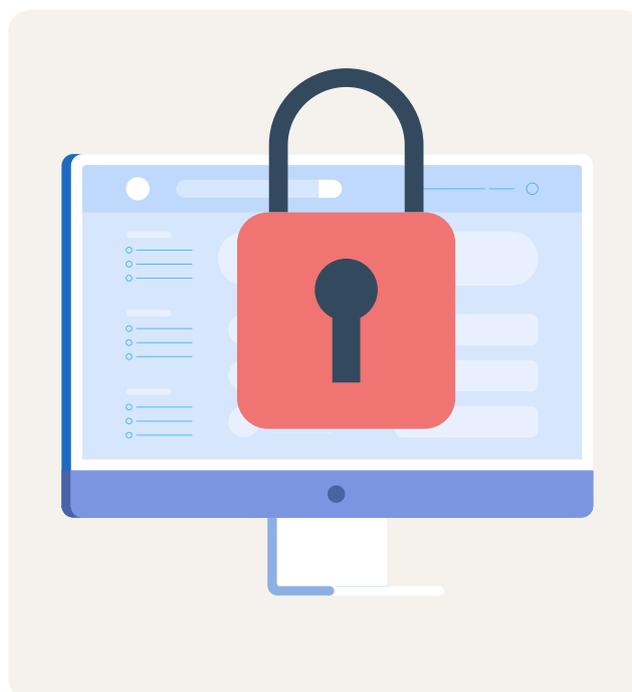
*Se entenderá por valor normal de mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes».*

Por su parte el apartado 5 del Art. 17 LIS dispone que:

*(...) en los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d), la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.*

En consecuencia, en caso de disolución de la sociedad, como consecuencia de la adjudicación de sus elementos patrimoniales a sus socios, la sociedad integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la diferencia entre el valor normal de mercado de dichos elementos y su valor contable (terrenos o naves, ya que en el caso de cuentas bancarias no se pondrá de manifiesto plusvalía).

**En caso de disolución, la sociedad integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades la diferencia entre el valor normal de mercado de sus elementos patrimoniales y su valor contable**





A este respecto, es preciso tener en cuenta que dicho valor de mercado podría ser objeto de comprobación por parte de la Administración.

En cuanto al momento de producirse la tributación, la norma establece que la integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas.

### Implicaciones en el IVA

De acuerdo con lo previsto en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA), la operación consistente en la adjudicación a cada uno de los socios que componían la sociedad de los bienes que la integraban es una entrega de bienes efectuada por un empresario o profesional que está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, la sociedad tendrá que repercutir el importe del impuesto correspondiente a cada uno de los socios adquirentes.

No obstante, no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, las entregas de dinero efectuadas como consecuencia de la adjudicación a los socios.

Por otro lado, en la medida en que los bienes que van a ser objeto de entrega tengan la naturaleza de fincas rústicas, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Art. 20.Uno.20º LIVA que establece que estarán exentas del Impuesto las siguientes operaciones:

*Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables, incluidas las construcciones de cualquier naturaleza en ellos enclavadas, que sean indispensables para el desarrollo de una explotación agraria, y los destinados exclusivamente a parques y jardines públicos o a superficies viales de uso público.*

Por lo tanto, si se dan dichas circunstancias, las entregas de fincas rústicas que se realicen con ocasión de la disolución de la sociedad estarán exentas al no tener la consideración de terrenos edificables.

### Implicaciones fiscales en el IRPF de los socios

Desde el punto de vista de los socios personas físicas, la disolución y liquidación de la sociedad supone la obtención por los socios de una ganancia o pérdida

CENA DE GALA

ae  
ce  
2019

Santiago de Compostela  
1 y 2 de noviembre de 2019



Asociación Profesional  
de Expertos Contables  
y Tributarios de España

Más información en la web  
[www.aece.es](http://www.aece.es)



patrimonial, tal y como dispone el Art. 33.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF), según el cual:

*(...) son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta ley se califiquen como rendimientos.*

Asimismo, el Art. 37.1.e) LIRPF establece que:

*(...) en los casos de separación de los socios o disolución de sociedades, se considerará ganancia o pérdida patrimonial, sin perjuicio de las correspondientes a la sociedad, la diferencia entre el valor de la cuota de liquidación social o el valor de mercado de los bienes recibidos y el valor de adquisición del título o participación de capital que corresponda.*

La ganancia o pérdida patrimonial así determinada, se integrará en la base imponible del ahorro del socio en la forma prevista en el Art. 49 LIRPF.

Si se efectuase un reparto de beneficios previo a la disolución, debe tenerse en cuenta que dicho reparto de beneficios tendrá la consideración de rendimientos de capital mobiliario derivados de rendimientos como los obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en los términos previstos en el Art. 25.1 LIRPF.

## Implicaciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Art. 19.1.1º del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante LITPAJD) dispone que son operaciones societarias sujetas “la constitución, aumento y disminución de capital, fusión, escisión y disolución de sociedades”.

A continuación, el Art. 23.b) del mismo cuerpo legal determina que, en el caso de disolución, estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario “los socios, copropietarios, comuneros o partícipes por los bienes y derechos recibidos”.

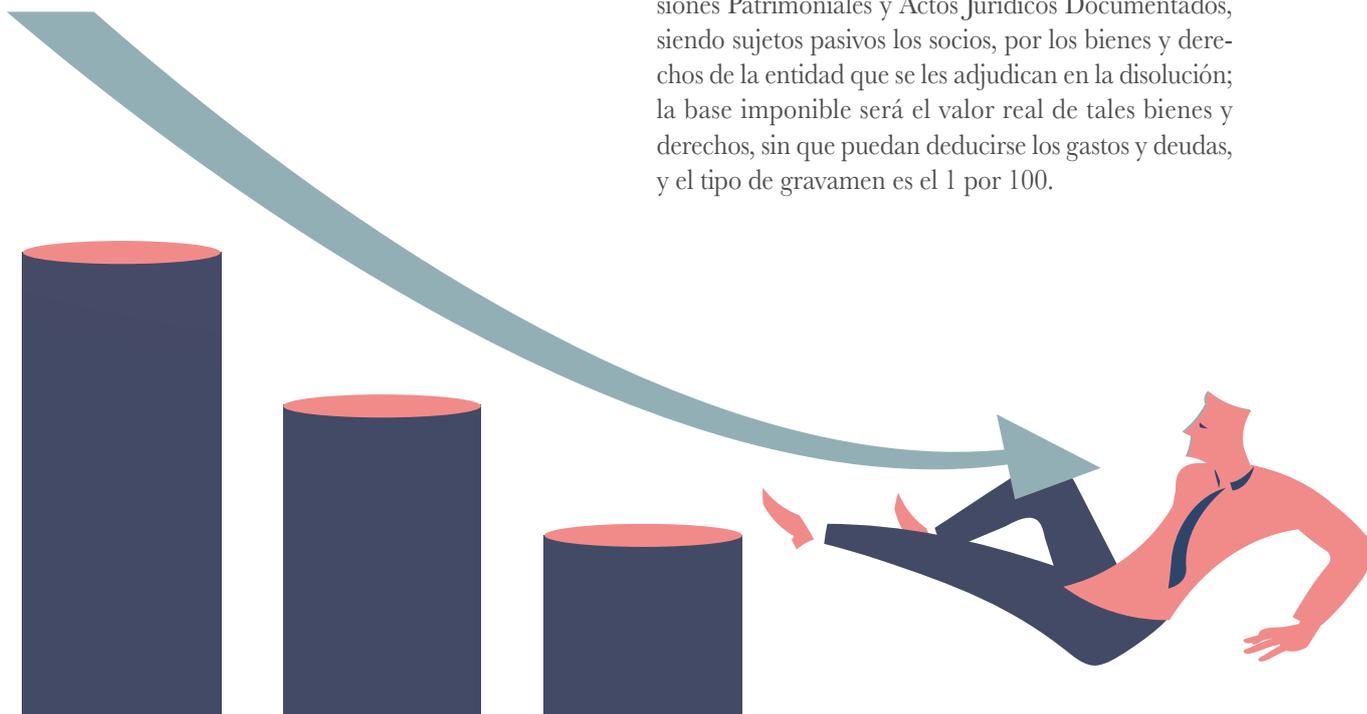
El Art. 25.5 LITPAJD establece que:

*En la disminución de capital y en la disolución, la base imponible coincidirá con el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, sin deducción de gastos y deudas.*

Por último, el Art. 26 LITPAJD señala que:

*La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen del 1 por 100.*

De acuerdo con estos preceptos, la disolución de la sociedad constituye una operación sujeta a la modalidad de operaciones societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siendo sujetos pasivos los socios, por los bienes y derechos de la entidad que se les adjudican en la disolución; la base imponible será el valor real de tales bienes y derechos, sin que puedan deducirse los gastos y deudas, y el tipo de gravamen es el 1 por 100.



# La primera estafa piramidal del mundo

Carlos Pérez Vaquero

Redactor Jefe CONT4BL3

**El caso de «doña Baldomera Larra» fue muy singular. Antes de que el italiano Carlo Ponzi pusiera de moda la estafa piramidal, se calcula que esta madrileña engañó a cerca de 5.000 confiados impositores, a los que ofreció un rédito del 30% mensual; huyó con unos 22.000.000 de reales a Francia, fue extraditada y juzgada pero la historia de una de las mayores estafadoras de la historia aún tuvo un final inesperado.**

## El suicidio de su famoso “padre”

Mariano José de Larra (1809-1837) fue un niño solitario; *un adolescente ávido de todo y un joven extraordinariamente maduro, reflexivo e inteligente que se fue dando cuenta, poco a poco, de que caminaba solo y hacia ninguna parte.* El escritor del conflicto interior vivió apenas 27 años, 10 meses y 20 días, casi una condena, en una *España aflijida por la injusticia y el atraso social* y en un Madrid que era *la metrópoli pobre de un imperio en el que aún no se ponía el sol.* Así lo describe su biógrafo y descendiente, Jesús Miranda de Larra.

Por las circunstancias de su tiempo, *Figaro*, como firmaba aquel hijo de un médico de cámara de la Corte, se tuvo que exiliar con toda su familia a París (1814) siendo niño. Regresaron cuatro años más tarde, pero se fueron a vivir a Navarra y Valladolid antes de continuar sus estudios en Madrid. Con apenas 20 años, conoció a Pepita [Josefa Wetoret Martínez (1809-1894)] y, el 13 de agosto de 1829, contrajeron matrimonio *pronto y mal.* Su primogénito, Luis Mariano “Cocó”, nació a finales de 1830. Mientras tanto, el célebre autor del Romanticismo continuaba escribiendo piezas de teatro y artículos, colaboraba con diversas revistas; se enamoraba de su auténtica musa, la levantina Dolores Armijo, y dejaba de nuevo embarazada a su esposa –en este caso, de Adela, nacida en 1833–, separándose el matrimonio definitivamente en 1834 aunque, por las cartas que continuaron enviándose, siempre mantuvieron una relación cordial y afectuosa.

Baldomera –la verdadera protagonista de esta historia– era la hija menor de Pepita Wetoret, pero no de Larra, que nunca llegó a reconocerla como propia ni, por lo tanto, tampoco le dio sus apellidos. De hecho, en la



correspondencia que *Figaro* mantenía con su exmujer se refería a ella como “tu niña” cuando, ocasionalmente, la mencionaba. A pesar de todo, tanto la prensa como las autoridades judiciales de aquel tiempo, llamaron “doña Baldomera Larra” a aquella niña que vino al mundo el 27 de febrero de 1835, dos años antes de que el escritor se suicidara.

En 1837, *con el orgullo malherido y humillado por los fracasos en su lucha por una España mejor;*

*(...) dolorido por los desengaños en su vida amorosa con Pepita y con Dolores (su amante lo abandonó al hacerse pública su relación y le pidió que le devolviera todas las cartas de amor que se habían enviado para regresar con su marido), hicieron que su percepción melancólica de la vida llegase a ser tan insoportable y desesperanzada que le hicieron sentir el mayor de los rechazos,*



*la más profunda soledad, y aceptó el suicidio como la única manera digna de finalizar su fallida misión en este mundo.*

El 13 de febrero de aquel mismo año, se llevó una pistola a la sien y disparó.

### **Doña Baldomera**

El biógrafo familiar de Larra, centrado, como es lógico, en el escritor y no en aquella “niña” tan solo apunta, telegráficamente, que Baldomera se casó el 4 de septiembre de 1856 con el médico, diez años mayor que ella, Carlos Montemar, que lo fue del rey Amadeo de Saboya. Al parecer tuvo numerosa descendencia [cinco hijos]. Fundó la Caja de Imposiciones. La quiebra de la Caja causó problemas con la justicia. Se trasladó a Cuba con sus hijos, donde acabó sus días<sup>1</sup>.

En opinión de Julio Alemparte, Baldomera fue una mujer singularísima, capaz de dar lecciones a los más pintados héroes de la picaresca... Tres sueños la embriagaban: hacerse rica,

**“Tres sueños la embriagaban: hacerse rica, que la llamaran doña y conseguir un amante excepcional. Realizó los tres”**

*que la llamaran doña y conseguir un amante excepcional. Realizó los tres. Su aptitud para los números y las finanzas la condujo, primero, a fundar una oficina de Administraciones y préstamos, en la calle de la Redondilla; prestábase allí dinero, con toda facilidad, sin engorro alguno, siempre que se dieran garantías. Los interesados llovieron en la oficina. A poco andar, doña Baldomera —ya tenía este tratamiento— fundó un Banco, en la Plazuela de la Paja, cuya garantía, aunque estaba lejos, muy lejos, encantó a los buenos vecinos de Madrid, siempre ilusionados con el azar<sup>2</sup>.*

El argentino Néstor Durigón<sup>3</sup> no duda en incluir a esta mujer entre los grandes estafadores de la historia:

*cuando Alfonso XII fue restaurado en el trono de España, el afrancesado doctor Montemayor se vio obligado a huir para exiliarse en las colonias de Cuba, dejando a su mujer e hijos en Madrid. Baldomera, habituada al lujo y ahora en situación precaria, no tuvo más remedio que enredarse con prestamistas, a los que pagaba un elevado interés. Ese pudo ser el origen de su futura gran idea, ya que inició el negocio de préstamos. Un día, le pidió prestada a una vecina una onza de oro prometiéndole que en un mes se la devolvería duplicada. Cuando cumplió su promesa, la vecina se apresuró a contarle a otras amistades “el milagro que había realizado Doña Baldomera”. No tardaron en llegar unos cuantos clientes, atraídos por la ganancia fácil, con su onza de oro en la mano —y algunos, con muchas más—, rogándole que aceptase el dinero y que realizase el mismo milagro que había hecho con la moneda de su vecina.*

### **¿En qué consistió su estafa?**

El sistema era sencillo:

*bastaba con dejarse caer por su establecimiento en la Plaza de la Paja, ingresar allí una suma de dinero y rellenar un formulario, indicando la cuenta de la imposición y donde figuraba la fecha en que le será devuelta con los debidos intereses. La Baldomera ofrecía un rédito del treinta por ciento mensual (...)<sup>4</sup>.*

Había nacido la estafa piramidal o esquema de pirámide, medio siglo antes de que la pusiera de moda el estafador italiano Carlo Ponzi (1882–1949).

*Un esquema piramidal, también conocido como pirámide financiera, es un modelo comercial, previsiblemente no-sostenible, que depende básicamente del reclutamiento progresivo de otras personas para el esquema, a niveles insostenibles<sup>5</sup>.*

Entre diciembre de 1876 y agosto de 1878, al menos en cinco ediciones de la Gaceta de Madrid —antecedente histórico del BOE—, los jueces de primera instancia del distrito de la Latina, de la capital, emplazaron a “doña Baldomera Larra” a acudir a los tribunales para responder a los cargos que contra la misma resultan en causa que se la sigue por alzamiento de bienes en perjuicio de sus acreedores; porque el 4 de diciembre de 1876, huyó a Francia con los fondos —se calcula que veintidós millones de reales— y sin dejar persona que legítimamente la representara en la casa plaza de la Paja, donde recibía las imposiciones ó préstamos, de acuerdo con la resolución judicial que la condenó.

La estafadora no regresó a España voluntariamente. Las autoridades judiciales tuvieron noticia de que vivía en el barrio parisino de Auteuil bajo el pseudónimo de Madame Varela y solicitaron a Francia por el conducto debido la detención y extradición con el fin de juzgarla por alzamiento de bienes.



## La condena

La sentencia del magistrado Enrique Íñiguez Pinzón, juez de primera instancia del distrito madrileño de la Latina, se dictó el 24 de mayo de 1879 y se publicó en el diario El Imparcial del siguiente lunes 26.

De todas las personas a las que estafó –se habla de unos 5.000 confiados impositores–, solo se personaron en el juicio 55 víctimas.

El fallo no tuvo en cuenta el argumento de la defensa de que había tomado aquellas cantidades *por la escasez de recursos en que se encontraba y su estado de penuria para cumplir las obligaciones antes contraídas, declarando probados los hechos y condenándola a seis años y un día de prisión mayor, suspensión de todo cargo durante la condena y dos terceras partes de costas.*

Citas:

1 MIRANDA DE LARRA, J. Larra. Biografía de un hombre desesperado. Madrid: Aguilar, 2009, pp. 16, 17, 124, 173, 234, 244 y 287.

2 ALEMPARTE, J. Andanzas por la vieja España. Madrid: Andrés Bello, 1961, p. 170.

3 DURIGÓN, N. Grandes maestros de la estafa. Buenos Aires: Ediciones B Argentina, 2016.

## “La industriosa inversionista se retiró de la vida pública y no se volvió a saber de ella”

Curiosamente, la historia de esta mujer tuvo un final inesperado: de aquella condena, como recuerda Eslava Galán, solo cumplió un año porque *mucha gente, convencida de su inocencia, se sumó a la campaña de recogida de firmas solicitando su indulto. La industriosa inversionista se retiró de la vida pública y no se volvió a saber de ella. Unos dicen que vivió el resto de su vida con su hermano, el compositor Luis Mariano Larra; otros, que se reunió con su marido en Cuba y que emigró a Buenos Aires, ciudad en la que falleció ya muy anciana*<sup>6</sup>.

4 JUAN-CANTAVELLA, R. La realidad: Crónicas canallas. Barcelona: Malpaso ediciones, 2016.

5 ARIAS, Á. Las estafas digitales. Createspace, 2014.

6 ESLAVA GALÁN, J. Avaricia: Los pecados capitales de la historia de España. Barcelona: Destino, 2015.

## Especialistas en soluciones para Sociedades Profesionales

# Asegura la máxima protección

para tu Sociedad Profesional



## ¿Qué riesgos profesionales tiene mi Sociedad?

- Como socio, ¿qué responsabilidad tengo?
- ¿Está expuesto mi patrimonio a algún riesgo?
- ¿Cómo protejo a la Sociedad frente a posibles errores de un trabajador?
- Si colaboramos con otros profesionales, ¿cómo afecta a la Sociedad?
- ¿Mi póliza individual da cobertura a la Sociedad?
- ¿Qué puedo hacer para minimizar los riesgos profesionales?

**Solicita tu auditoría gratuita sin compromiso**

**Auditoría + Especialización = Soluciones Aseguradoras**

Infórmate sobre las **condiciones especiales** para asociados de la **AECE**

[colegios@aon.es](mailto:colegios@aon.es)

91 266 70 52

# Sanciones: cómo y cuándo adopta la UE medidas restrictivas

Redacción CONT4BL3

**Las medidas restrictivas o «sanciones» son un instrumento esencial de la Política Exterior y de Seguridad Común (PESC) de la UE. La UE las utiliza dentro de un planteamiento político integrado y global que comprende el diálogo político, acciones complementarias y el recurso a otros instrumentos disponibles.**

Las sanciones pretenden producir un cambio en la política o la conducta de aquellos a los que van dirigidas, con vistas a fomentar los objetivos de la PESC. Pueden estar dirigidas a:

- Gobiernos de países no pertenecientes a la UE a causa de sus políticas
- Entidades (empresas) que ponen los medios para llevar a cabo las políticas objeto de las medidas
- Grupos u organizaciones, como los grupos terroristas
- Personas que apoyan las políticas objeto de las medidas, personas implicadas en actividades terroristas, etc.

Se conciben de modo que se minimicen las consecuencias adversas para quienes no sean responsables de las políticas o acciones que hayan provocado la adopción de las sanciones. Concretamente, la UE se esfuerza por reducir al mínimo los efectos en la población civil local y en las actividades legítimas del país de que se trate o que se realicen con él.

**Todas las medidas restrictivas adoptadas por la UE cumplen plenamente las obligaciones derivadas del Derecho internacional**, en particular, las relativas a los derechos humanos y las libertades fundamentales.

## Principales objetivos de la adopción de sanciones:

- Proteger los valores, los intereses fundamentales y la seguridad de la UE,
- Preservar la paz,
- Consolidar y apoyar la democracia, el Estado de Derecho, los derechos humanos y los principios del Derecho internacional y
- Prevenir conflictos y reforzar la seguridad internacional

Fuente: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/sanctions/>

## Las medidas restrictivas o «sanciones» son un instrumento esencial de la PESC de la UE

### Mapa de sanciones de la UE



El mapa de sanciones de la UE permite visualizar en conjunto las sanciones adoptadas por el Consejo. Esta es una iniciativa de la Presidencia estonia del Consejo.

### Ejemplos recientes:

- Decisión (PESC) 2019/539 del Consejo, de 1 de abril de 2019, por la que se modifica la Decisión (PESC) 2015/1333 relativa a la adopción de medidas restrictivas en vista de la situación existente en Libia;
- Decisión (PESC) 2019/468 del Consejo, de 21 de marzo de 2019, por la que se modifica la Decisión 2011/172/PESC relativa a las medidas restrictivas dirigidas contra determinadas personas, entidades y organismos habida cuenta de la situación en Egipto; y
- Decisión (PESC) 2019/415 del Consejo, de 14 de marzo de 2019, por la que se modifica la Decisión 2014/145/PESC relativa a medidas restrictivas respecto de acciones que menoscaban o amenazan la integridad territorial, la soberanía y la independencia de Ucrania.

# Sanctions: how and when the EU adopts restrictive measures

Redacción CONT4BL3

**Restrictive measures or 'sanctions' are an essential tool of the EU's Common Foreign and Security Policy (CFSP). They are used by the EU as part of an integrated and comprehensive policy approach, involving political dialogue, complementary efforts and the use of other instruments at its disposal.**

Sanctions seek to bring about a change in the policy or conduct of those targeted, with a view to promoting the objectives of the CFSP. They can target:

- governments of non-EU countries because of their policies
- entities (companies) providing the means to conduct the targeted policies
- groups or organisations such as terrorist groups
- individuals supporting the targeted policies, involved in terrorist activities etc.

They are developed in such a way as to minimise adverse consequences for those not responsible for the policies or actions leading to the adoption of sanctions. In particular, the EU works to minimise the effects on the local civilian population and on legitimate activities in or with the country concerned.

**All restrictive measures adopted by the EU are fully compliant with obligations under international law**, including those pertaining to human rights and fundamental freedoms.

## Key objectives when adopting sanctions

- safeguarding EU's values, fundamental interests, and security
- preserving peace
- consolidating and supporting democracy, the rule of law, human rights and the principles of international law
- preventing conflicts and strengthening international security

## Restrictive measures or 'sanctions' are an essential tool of the EU's CFSP

### EU sanctions map



The EU sanctions map provides a visual overview of sanctions adopted by the Council. This an initiative of the Estonian presidency of the Council.

### Recent Examples:

- Council Decision (CFSP) 2019/539 of 1 April 2019 amending Decision (CFSP) 2015/1333 concerning restrictive measures in view of the situation in Libya;
- Council Decision (CFSP) 2019/468 of 21 March 2019 amending Decision 2011/172/CFSP concerning restrictive measures directed against certain persons, entities and bodies in view of the situation in Egypt;
- Council Decision (CFSP) 2019/415 of 14 March 2019 amending Decision 2014/145/CFSP concerning restrictive measures in respect of actions undermining or threatening the territorial integrity, sovereignty and independence of Ukraine.

Source: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/sanctions/>

# El Centro de Información Estadística del Notariado

Redacción CONT4BL3

**El Consejo General del Notariado ofrece, a través de su Centro de Información Estadística, una amplia información de interés general y especializada; como los datos hipotecarios, inmobiliarios y mercantiles relativos a las operaciones autorizadas ante notario (recordemos que el Notariado español cuenta con una de las mayores redes informáticas del país, al integrar y conectar, en tiempo real, a más de 2.800 notarías).**

## ¿Cuál es el propósito de este servicio?

Los datos que se ofrecen a través de este portal proceden del Índice Único Informatizado, una base de datos elaborada por el Consejo General del Notariado, que recoge los datos con valor estadístico, extraídos de cada acto notarial celebrado en nuestro país, debidamente desagregados y anónimos.

## ¿Qué se puede consultar?

En esta sección se ofrece la vía más directa para obtener datos objetivos al respecto de los principales indicadores de la actividad económica en España, a saber: inmuebles, hipotecas y sociedades; por ejemplo, usted puede conocer rápidamente:

- La evolución de la compraventa de viviendas o de su precio,
- La evolución temporal del número de hipotecas constituidas o la distribución de los préstamos según su finalidad,
- Así como la evolución temporal de la creación de empresas o el capital medio invertido.

Además, toda esta información se acompaña de gráficas para facilitar la rápida comprensión de los datos mostrados. También puede definirse dinámicamente en el tiempo y en el espacio geográfico para acotar el volumen de datos según su interés.

Asimismo, puede obtener una información más precisa, variada y extensa por medio de la sección “Estadísticas al completo”, con un potente motor de búsqueda que permite filtrar el conjunto de datos estadísticos procedentes del “Índice Único Informatizado”, debidamente desagregados y anónimos.

## Principales indicadores que se pueden consultar:

- 1) **INMUEBLES:** operaciones con transcendencia catastral, esto es, que afectan o varían las condiciones físicas de inmuebles, así como las que suponen una modificación de la titularidad, total o parcial, en la distribución de los derechos reales sobre estos:



- Evolución de compraventa de viviendas: estadística que mide la evolución del número de viviendas transmitidas.
- Relación entre €/m<sup>2</sup> de vivienda libre vs VPO: esta estadística permite medir la evolución en el tiempo y según la localización de la diferencia en el ratio del precio por metro cuadrado de las viviendas de protección oficial respecto a las de régimen libre.
- Distribución de transmisiones según superficie: esta estadística mide la distribución de la venta de viviendas según la superficie de las mismas.

2) **HIPOTECAS:** operaciones con información relativa a la constitución, modificación y liquidación de hipotecas en garantía de préstamos, créditos u otras obligaciones sobre bienes inmuebles:

- Evolución temporal de número de hipotecas constituidas: estadística que muestra la evolución temporal y geográfica del número de constituciones de hipoteca realizadas y la cuantía media de las mismas.
- Evolución de la ratio entre capital del préstamo y total responsabilidad: esta estadística muestra la comparativa entre capital del préstamo y total responsabilidad y la evolución de la relación entre estos dos indicadores. Únicamente se tienen en cuenta los préstamos hipotecarios constituidos para adquisición de vivienda.
- Distribución de los préstamos según la finalidad de los mismos: estadística que refleja la representación que tiene cada finalidad dentro de las constituciones de préstamo.
- Evolución del número de actos relacionados con las ejecuciones hipotecarias: esta estadística mide la evolución temporal en el número de ejecuciones hipotecarias intervenidas ante notario, así como el número de cesiones en pago o para pago de deudas.

3) **SOCIEDADES:** información relativa a aquellas operaciones que afectan al ámbito societario, desde los actos de constitución, modificación de capital, extinción y liquidación hasta el nombramiento y revocación de cargos, modificación de estatutos, etc.:

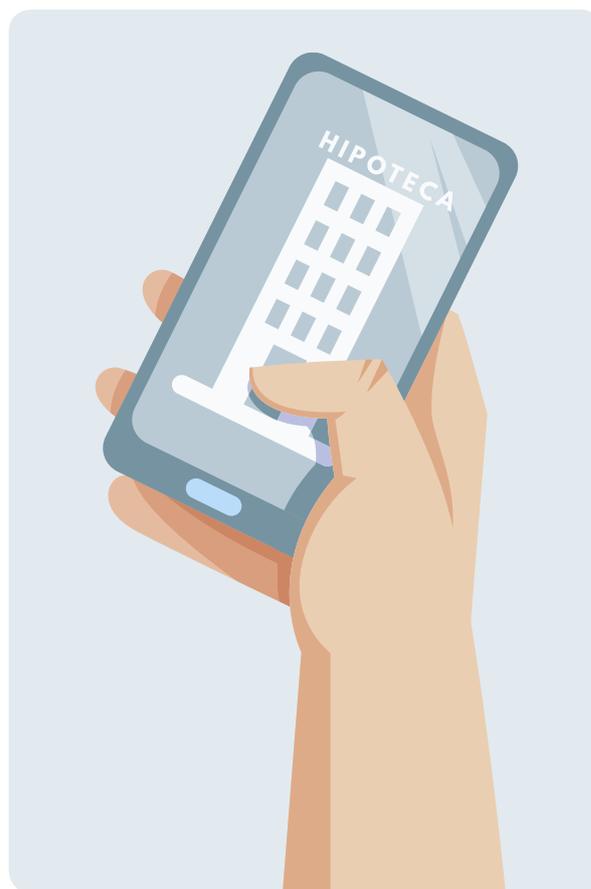
- Evolución temporal del número de sociedades limitadas constituidas: esta estadística muestra la evolución en el volumen de constituciones de sociedades limitadas.
- Evolución temporal del número de sociedades mercantiles disueltas: esta estadística indica la

evolución en el volumen de disoluciones de sociedades mercantiles.

- Capital medio en constituciones de sociedad limitada: estadística que expone la distribución de rangos de capital medio en las constituciones de sociedad limitada.

**¿Qué ofrece el Índice Único Informatizado?**

La principal finalidad de este servicio es poner a disposición de la sociedad datos recogidos que tengan valor estadístico, debidamente desagregados y anónimos. Ahora bien, para que estos datos brinden una información válida para todos los públicos, se ofrecen en diferentes formatos de presentación y elaboración, afines éstos a tres necesidades esenciales:



1. **SALA DE PRENSA:** la división de análisis estadísticos publica, periódicamente en este espacio, noticias e informes sobre los movimientos macroeconómicos más significativos producidos en un período determinado en nuestro país. Adicionalmente, informa sobre actividades de relevancia protagonizadas por el Notariado en relación a los temas que recoge este servicio.

**2. ESTADÍSTICAS PRINCIPALES:** es la vía más directa para obtener datos objetivos al respecto de los principales indicadores de la actividad económica de España, a saber: vivienda, hipotecas y sociedades.

**3. ESTADÍSTICAS AL COMPLETO:** se trata de una potente herramienta que permite obtener datos precisos de cualquier indicador, filtrados bajo los requisitos que el usuario defina, y exportar dichos datos para su posterior estudio y análisis con herramientas locales especializadas.

Los datos estadísticos provienen del Índice Único Informatizado, y están anonimizados. Por ello, pueden ponerse a disposición de todos los usuarios que accedan a este portal sin restricción de ningún tipo.

Además, para su mejor comprensión, de forma periódica también se ofrecen informes y análisis sobre la actividad producida en áreas relevantes de la vida jurídica y económica.

Por último, para su mayor difusión, estas fuentes de información se destinan especialmente a los medios de comunicación y a los analistas investigadores, que requieran realizar estudios relacionados con los temas que aquí se presentan.

Para que el usuario pueda hacerse una idea del volumen de información registrada en el Índice Único Informatizado, a continuación ofrecemos algunas cifras derivadas de la actividad diaria desempeñada por el colectivo notarial desde 2007:

Número de operaciones notariales:	51.243.828
Número de personas físicas:	23.071.189
Número de sociedades:	1.954.945
Número de transmisiones:	11.851.289
Número de sociedades constituidas:	519.407

### Veamos algunos ejemplos de datos que se pueden consultar:

- La compraventa de vivienda cae en marzo de 2019 un 2,9% interanual y su precio incrementó un 1,7%.
- Alza generalizada en la compraventa en todas las CC.AA en el cuarto trimestre de 2018, excepto en los archipiélagos y Cantabria.
- Las renunciaciones a herencias se han duplicado en España desde 2007 (para ello es necesario dejar constancia de la renuncia en una escritura pública).



Fuente: <https://www.notariado.org/lifefray/web/cien/estadisticas-principales/inicio>

# ¿Qué es “la Internet de las Cosas”?

Redacción CONT4BL3

Si en el número 69 de CONT4BL3 nos referimos a que tanto la domótica como la inmótica son tan solo dos de los diferentes usos prácticos que tiene la denominada Internet de las Cosas [*Internet of Things* (o, sencillamente, IoT)]; en este nuevo ejemplar, buscaremos una definición de ese concepto y explicaremos cuál fue su origen.

Hace apenas una década, el 26 de marzo de 2009, tras analizar cómo podían reforzarse la seguridad y las libertades fundamentales en Internet, el Parlamento Europeo recomendó al Consejo que *el desarrollo del «Internet de las cosas» y el uso de los sistemas de identificación por radiofrecuencia no deben ir en detrimento de la protección de los datos y de los derechos de los ciudadanos*. Desde entonces, casi dos centenares de dictámenes, comunicaciones, decisiones, recomendaciones, directivas y otros actos jurídicos que forman parte del acervo comunitario se han referido a la Internet de las Cosas.

Según la Decisión de Ejecución (UE) 2018/637 de la Comisión, de 20 de abril de 2018, *la internet de las cosas (IoT) se refiere, generalmente, a la interconexión a través de internet de dispositivos incorporados a objetos cotidianos, que permiten intercambiar datos a dichos objetos*. También puede realizarse una IoT inalámbrica a través de servicios de comunicaciones electrónicas basados en tecnologías celulares, que normalmente hacen uso de espectro sometido a licencia.

Meses más tarde, el Consejo Económico y Social Europeo (CESE) dio su propia definición en el Dictamen sobre «Confianza, privacidad y seguridad de los consumidores y las empresas en el internet de las cosas», de 19 de septiembre de 2018:

*(...) el IoT es un complejo ecosistema que permite la interconexión de dispositivos procedentes de diferentes fabricantes, distribuidores o desarrolladores de software, lo que puede generar dificultades para determinar la responsabilidad en situaciones de incumplimiento normativo, o de daños materiales u otros daños a terceros o a sistemas causados por productos defectuosos o por el uso indebido de los productos en la red por parte de terceros, excluidos los usuarios finales. Incluso cabe la posibilidad de que muchos de los operarios que participan en la cadena de valor global del producto no cuenten con suficientes conocimientos*

*y experiencia en temas de seguridad o de protección de datos para dispositivos en red (§3.1).*

En su análisis, el órgano consultivo europeo reconoció que: *(...) durante los quince últimos años, la irrupción de internet ha producido transformaciones en todos los ámbitos de la vida cotidiana, afectando a los diferentes hábitos de consumo*. Se prevé que en los próximos diez años, la revolución del internet de las cosas alcance los sectores energético, agropecuario o de transportes, así como los más tradicionales de la economía y la sociedad, lo cual lleva a diseñar políticas integrales que aborden de forma inteligente esta disrupción tecnológica (§2.1).

En este didáctico dictamen del CESE también nos encontramos con una referencia al origen estadounidense de este concepto y sus antecedentes:

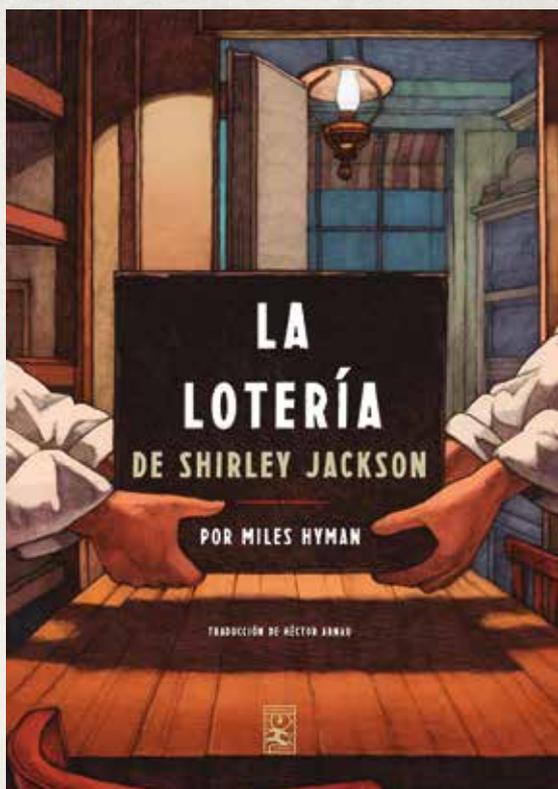
*El concepto de IoT surgió en el Instituto de Tecnología de Massachusetts (MIT), y su idea radica básicamente en un mundo lleno de dispositivos totalmente interconectados de manera que puedan automatizarse en conjunto los distintos procesos interoperables. Por su parte, la Unión Europea lleva preparándose para abordar la convergencia digital y los nuevos desafíos del IoT desde el lanzamiento del plan «2010: Una sociedad de la información europea para el crecimiento y el empleo» (§2.2).*

De cara al futuro, en su Documento de reflexión «Hacia una Europa sostenible en 2030», la Comisión ha reconocido el pleno compromiso de la Unión Europea con el desarrollo de la capacidad y el conocimiento de las tecnologías digitales clave, ; como la conectividad, el Internet de las cosas, la ciberseguridad, la cadena de bloques o la informática de alto rendimiento, prestando atención, al mismo tiempo, a las posibles externalidades negativas de las infraestructuras digitales. Se trata, en su opinión, de una oportunidad que Europa debe liderar.

# La lotería, de Shirley Jackson

Myles Hyman

Nórdica



El 26 de junio de 1948, la escritora estadounidense Shirley Jackson (San Francisco, 1916 - North Bennington, 1965) conmocionó a la sociedad de su tiempo con la publicación de un relato breve titulado *La Lotería* [*The Lottery*] en la revista *The New Yorker*.

Aquella estremecedora historia –de apenas 12 páginas– comenzaba con una reunión:

*La gente del pueblo empezó a congregarse en la plaza, entre la oficina de correos y el banco, alrededor de las diez; en algunos pueblos había tanta gente que la lotería duraba dos días y tenía que iniciarse el día 26, pero en aquel pueblecito, donde apenas había trescientas personas, todo el asunto ocupaba apenas un par de horas, de modo que podía iniciarse a las diez de la mañana [del 27 de junio] y dar tiempo todavía a que los vecinos volvieran a sus casas a comer.*

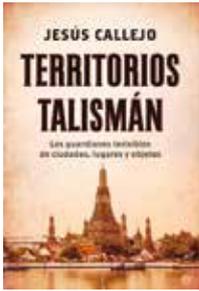
Tras formarse los primeros grupos pacíficos de niños, los hombres se reunían para *hablar de sembrados y lluvias, de tractores e impuestos, mientras vigilaban a sus hijos*. Poco después llegaban las mujeres y se juntaban las familias; ellas se ponían al lado de sus maridos y llamaban a los niños. El señor Summers –*que era un hombre jovial, de cara redonda, que llevaba el negocio del carbón, y la gente se compadecía de él porque no había tenido hijos y su mujer era una gruñona*– dirigía la lotería. Sobre un taburete colocaba la caja negra con las papeletas y, cada jefe de familia, sacaba un papel.

*Los presentes habían asistido tantas veces al sorteo que apenas prestaron atención a las instrucciones; la mayoría de ellos permaneció tranquilo y en silencio, humedeciéndose los labios y sin desviar la mirada del señor Summers. Por fin, este alzó una mano y dijo, «Adams». Un hombre se adelantó a la multitud. «Hola, Steve», le saludó el señor Summers. «Hola, Joe», le respondió el señor Adams. Los dos hombres intercambiaron una sonrisa nerviosa y seca; a continuación, el señor Adams introdujo la mano en la caja negra y sacó un papel doblado. Lo sostuvo con firmeza por una esquina, dio media vuelta y volvió a ocupar rápidamente su lugar entre la multitud, donde permaneció ligeramente apartado de su familia, sin bajar la vista a la mano donde tenía la papeleta. –Allen –llamó el señor Summers–. Anderson... Bentham... (...)... Harburt... Jones.... Martin.... Watson...*

A continuación, todos los cabezas de familia abrían a la vez la papeleta para ver quién había sido el ganador de aquel terrorífico sorteo...

Hoy en día, aquel relato –del que no contaremos su impactante final– continúa siendo tan perturbador como cuando lo escribió la autora de la también famosa *Maldición de Hill House*.

La adaptación gráfica de Myles Hyman –nieto de Shirley Jackson– nos permite redescubrir esta historia como nunca, creando una inquietante visión de la aldea donde se desarrolla el relato y del inolvidable ritual que ejecutan sus habitantes. Los detallados paneles a todo color de Hyman generan una oscura atmósfera que aporta una nueva dimensión de terror a la historia original. Una impresionante narración visual.



### ***Territorios talismán***

**Jesús Callejo**  
Esfera de los libros

En este “atlas de la geografía sagrada”, el autor nos invita a descubrir, a través de un recorrido por Asia, África, América y Europa, cómo algunos enclaves «talismánicos» aún conser-

van leyendas y amuletos que les hacen invulnerables a cualquier amenaza natural o humana. Lugares que poseen unos núcleos mágicos tradicionales en los que se han ido sucediendo, a través de los tiempos, numerosos cultos, ritos, leyendas, prodigios, milagros y fenómenos, que escapan a la explicación racional y que, a lo largo de los siglos, han servido de guardianes imperecederos de su identidad e historia.

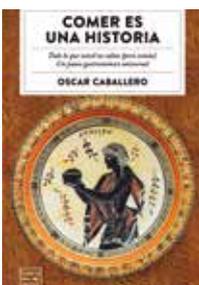


### ***El murciano que desafió al dragón chino***

**David Hernández**  
Conecta

Al estallar la burbuja inmobiliaria y en el epicentro de la crisis económica que en 2008 se abatía en España,

David perdió su casa, su oficina y todo lo que había conseguido hasta entonces. Cuando le contó a su padre la situación desesperada en la que se encontraba, este le respondió: «¡Por suerte tienes treinta y cinco años! ¡Fíjate si te queda tiempo para volver a levantar el vuelo!». Este libro es el relato de la apasionante aventura que David inició ese mismo día decidido a luchar contra la adversidad. Con 12.000 euros y un par de maletas, se marchó a China y emprendió un negocio de vinos que en la actualidad es una referencia en aquel gigante asiático.

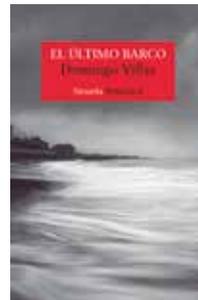


### ***Comer es una historia***

**Óscar Caballero**  
Planeta

¿Quién inventó las primeras conservas? ¿Cuándo surgió el primer restaurante? ¿Quién enseñó a Europa el uso del

tenedor? ¿Cuándo se acuñó el término gastronomía y por qué? ¿Es la dieta mediterránea una creación americana? ¿Cocina fusión cinco siglos antes de que naciera el término? Del primer chasquido del fuego hasta el pan sin gluten, el periodista y escritor Óscar Caballero nos propone un menú transversal por una apetitosa historia como nunca se había probado; con gran sentido del humor y cierto sarcasmo para seguir la evolución del ser humano, comiendo y bebiendo.

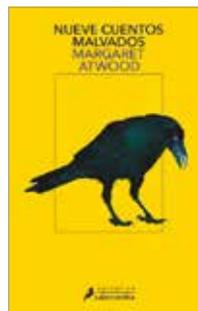


### ***El último barco***

**Domingo Villar**  
Siruela

Una de las novelas de suspense de mayor éxito reciente en España. Una mañana de otoño, mientras la costa gallega se recupera de los estragos de

un temporal, el inspector Caldas recibe la visita de un hombre alarmado por la ausencia de su hija, que no se presentó a una comida familiar el fin de semana ni acudió el lunes a impartir su clase de cerámica en la Escuela de Artes y Oficios. Y aunque nada parezca haber alterado la casa ni la vida de Mónica Andrade, Leo Caldas pronto comprobará que, en la vida como en el mar, la más apacible de las superficies puede ocultar un fondo oscuro de devastadoras corrientes.



### ***Nueve cuentos malvados***

**Margaret Atwood**  
Salamandra

Consagrada gracias a la enorme difusión de su novela *El cuento de la criada* –convertida en una serie de culto–, la autora can-

nadiense despliega toda su inteligencia y humor en estos nueve cuentos sobre las facetas más absurdas y deliciosamente malvadas del ser humano. Su mirada cáustica, lúcida y de una gran humanidad es el componente sustancial de una prosa implacable, un faro que no deja de iluminarnos entre tanta incertidumbre y confusión. Una vuelta de tuerca que ofrece originalísimas variantes sobre la inagotable materia de la enfermedad, la vejez y la muerte.

# ¿Cuándo se creó el ITPAJD?

Por Carlos Pérez Vaquero

Redactor-jefe de CONT4BL3

Hoy en día, el Art. 1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) lo define como: *1. (...) un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará: 1º Las transmisiones patrimoniales onerosas. 2º Las operaciones societarias. 3º Los actos jurídicos documentados. 2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.*

## El Art. 241 de la reforma tributaria llevada a cabo por la Ley 41/1964, de 11 de junio, dispuso la creación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Como sabemos, en cuanto al **hecho imponible de las transmisiones patrimoniales**, están sujetas: A) *Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas; y B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos* (Art. 7 LITPAJD); y, por lo que se refiere a los **actos jurídicos documentados, se sujetan a gravamen**: a) *Los documentos notariales; b) Los documentos mercantiles; y c) Los documentos administrativos* (Art. 27.1 LITPAJD).

En su actual marco normativo, también debemos reseñar el contenido del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprobó su Reglamento; y el Art. 25.1.d) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, que reguló el sistema de financiación de las Comunidades



Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, al incluir el ITPAJD en la lista de los tributos cedidos; así como el Art.33 de esa misma norma porque precisó el alcance de la cesión de su rendimiento. Posteriormente, las CC.AA. han establecido sus propios –y diferentes– tipos de gravámenes (general, incrementado o reducido).

La actual denominación de “Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” se remonta a la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, al establecer un Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que refundió *todos los actualmente existentes sobre transmisiones de bienes y derechos, sin más excepción que las que se produzcan dentro de la actividad ordinaria del tráfico de las Empresas mercantiles.*

En concreto, el Art. 241 de aquella reforma tributaria de 1964 dispuso que: *Se crea el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, que se regirá por los preceptos de esta Ley y se exigirá a partir de uno de julio de mil novecientos sesenta y cuatro, según la tarifa adjunta, que forma parte integrante de ella.* A continuación, el Art. 242 estableció que: *El impuesto gravará las transmisiones patrimoniales «inter vivos», el aumento real de valor de las fincas rústicas y urbanas y los actos jurídicos documentados.*

El primer desarrollo normativo de aquel originario ITPAJD se adoptó tres años más tarde mediante el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

# 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](http://www.aece.es)



tirant  
compliancers®

# Tirant Compliancers

identifica las actividades  
y conductas que pueden  
constituir un riesgo penal



Configuración intuitiva.



Basada en la norma ISO -UNE 19600- 19601.



Plan de Comunicación incorporado.



Proceso de supervisión, vigilancia y control.

Solicite una clave demo gratuita: [solicitudinfo@tirant.com](mailto:solicitudinfo@tirant.com)

Más información: 914 45 47 85



tirant  
lo blanch  
GRUPO EDITORIAL

[www.compliancers.tirant.com](http://www.compliancers.tirant.com)