

CONT4BL3

Número LXIII

III Trimestre 2017



El cálculo del derecho de separación de socios

Contrato de *Cash pooling* y responsabilidad de administradores

La compensación de bases imponibles negativas

¿Es posible la devolución de la “plusvalía municipal” pagada tras STC mayo 2017?



Asociación
Profesional
de Expertos
Contables
y Tributarios
de España



~~-677,60 €~~
15%* DESCUENTO
575,96 €

*PROMOCIÓN VÁLIDA
HASTA EL 30/09/2017

CURSO PRÁCTICO **CIERRE FISCAL Y CONTABLE**

Cada año muchos profesionales se enfrentan al cierre del ejercicio y deben considerar todos los aspectos tanto desde el punto de vista contable como fiscal. La normativa es objeto de continua revisión y modificación y por este motivo es necesario mantenerse actualizado.

VENTAJAS



VÍDEOS Y CONTENIDOS
MULTIMEDIA



ANEXO DOCUMENTAL
QUE INCLUYE LA
LEGISLACIÓN Y
JURISPRUDENCIA



DOCUMENTACIÓN EN
FORMATO PROVIEW
IMPRIMIBLE



SERVICIO DE TUTORÍAS



BONIFICABLE POR LA
FUNDACIÓN TRIPARTITA

SOLICITA MÁS INFORMACIÓN SIN COMPROMISO



T. 900 40 40 47

LUNES A JUEVES DE 9-18:30 H VIERNES DE 9-15 H O SI LO PREFIERES

www.thomsonreuters.es/es/tienda.html



the answer company™

THOMSON REUTERS®

La metamorfosis del contable

En enero de 2014 vio la luz un estudio publicado en *The Economist: The Future of Jobs*, del que Bill Gates se hizo eco en una conferencia celebrada en el *American Enterprise Institute* en Washington en marzo de 2014 manifestando que: "... muchos trabajos desaparecerán en 20 años y serán reemplazados por tecnología. Los robots nos van a quitar muchos trabajos". En la lista de las profesiones con más posibilidades de desaparecer, la de contable aparecía en segundo lugar.

Los profesionales de la contabilidad nos resistimos y no aceptamos esta tesis apocalíptica, fundamentados en la complejidad normativa e interpretativa de este sector superespecializado. Pero somos conscientes de la transformación digital que se está operando en muchos campos y, como no, en el de la automatización y mecanización de la contabilidad. Vivimos en una época en la que el cambio es constante, el antiguo contable amanuense que todos los ejercicios escribía en el libro diario dio paso, en las últimas décadas del siglo pasado, con la implantación de la informática, a otra forma de "redactar" los asientos contables.

La AECE, tratando de anticiparnos al futuro de la profesión de contable y con referencia en el marco internacional, creamos en enero de 2016 el Registro y Acreditación de "Experto Contable Acreditado AECE". Con esta figura conseguimos un doble objetivo: la autorregulación desde el derecho privado de la profesión y la metamorfosis del contable al experto contable, mediante una redefinición de las actividades y tareas reservadas al experto contable acreditado.

Recordemos que el tejido empresarial español está predominado por microempresas, que constituyen más del 99% entre pymes y micropymes y que están obligadas a mostrar anualmente su situación real económico-financiera a través de las cuentas anuales, pero que no están obligadas a auditarse. La figura del experto contable, profesional que ha superado una acreditación que lo dota de una alta cualificación, puede garantizar la imagen fiel de las cuentas anuales, otorgando mayor seguridad y garantía a la información en beneficio de los *Stakeholders*, ese término inglés popularizado por Edward Freeman en su obra: *Strategic Management* que recoge a todos los actores sociales que intervienen en las empresas, no solo a quienes mantienen relaciones contractuales de cualquier naturaleza con ellas, como proveedores, clientes, entidades financieras, Administraciones, etc. pero también en su

círculo interno, como puedan ser los propios socios y trabajadores.

Todos sabemos que la acción física o el tiempo que invertimos en pasar la contabilidad no es lo más valioso de nuestro trabajo, ni por supuesto, es suficientemente reconocido por nuestros clientes. Transformarse y adaptarse al cambio que supondrá el fin de "picar asientos" tal y como se ha venido oficiando, tiene otras ventajas, la implantación de herramientas de contabilidad automática, introduce el factor velocidad de procesamiento, permite tener a nuestra disposición y a la de nuestros clientes la información contable necesaria para que redactemos los informes preceptivos a la hora de acceder a la financiación, solicitar ayudas públicas, incentivos o –deducciones y desgravaciones– fiscales, a la interpretación de los resultados contables y su traslación a las distintas figuras impositivas de obligado cumplimiento y, por supuesto, analizar los ratios para medir la calidad de gestión así como la posibilidad de planificación en la empresa, mejorando su capacidad productiva.

Prestigiar la profesión, que se nos valore en su justa medida, es trabajo de todos. Mi visión personal del futuro, influenciada por más de 30 años de ejercicio de la profesión de contable y asesor fiscal es: *valorar más la aplicación práctica del conocimiento adquirido mediante años de estudio y experiencia*. El cliente debe ir asumiendo que una profesión que exige un reciclaje continuo, debido a los numerosos cambios legislativos que se producen en materia fiscal y contable, debe reflejar en sus honorarios la justa compensación al esfuerzo, que se transformará, en definitiva, en mayor valor para la empresa.

Venzamos la resistencia al cambio, aceptemos que la transformación digital ha llegado para quedarse, adaptémonos y, cuanto menos, aspiremos a reflejar en nuestros honorarios aquel dicho: *No cobro por lo que hago, cobro por lo que sé*.

Juan Carlos Berrocal Rangel

Presidente



-  **Editorial**
Juan Carlos Berrocal Rangelpág. 03
-  **Noticias incontables**
Redacción CONTABL3pág. 05
-  **Práctica contable**
El cálculo del derecho de separación de socios
Gregorio Labatut Sererpág. 07
-  **Práctica mercantil**
Contrato de *Cash pooling* y responsabilidad de administradores
Antonio Valmaña Cabanespág. 14
-  **Legal**
Requisitos legales que deben cumplir los requerimientos individualizados de información
Marcos M. Pascual Gonzálezpág. 17
-  **Práctica fiscal**
La compensación de bases imponibles negativas
Julio Bonmatí Martínezpág. 21
- ¿Es posible la devolución de la “plusvalía municipal” pagada tras la STC de mayo 2017?
Antonio Ibarra Lópezpág. 24
-  **Derecho laboral**
Proposición de Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo
Ángel López Atanespág. 28
-  **Opinión**
La economía sumergida
Aurelio Ayala Tomáspág. 32
-  **De interés profesional**
Prevención del delito económico: evolución de los diferentes modelos
Sergio Cámara Arroyopág. 34
-  **Cuentos contables**
El número preferido
Fernando Méndezpág. 40
-  **Webgrafía**
Redacción CONTABL3pág. 45
-  **In English**
Guía de los Derechos Humanos para los usuarios de internetpág. 46
-  **Recensión**
La casa entre los cactus
Redacción CONTABL3pág. 48
-  **Bibliografía**
Redacción CONTABL3pág. 49
-  **Anedotario**
¿Los establecimientos de “compro oro” se regulan por un Reglamento de 1909?
Carlos Pérez Vaqueropág. 50

Director de la publicación:

Julio Bonmatí Martínez

Consejo de redacción:

Juan Carlos Berrocal Rangel

Francisco González Rodríguez

José Gosálvez Coll

Antonio Ibarra López

Edita:

AECE- Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España.

Rosellón, 41 local 3. 08029 Barcelona

Tel. 932 924 948

www.aece.es

Publicidad, edición y coordinación:

nc ediciones

Neus Comas

Pg. Sant Gervasi, 10. 08022 Barcelona

Tel. 609 383 327

ncediciones@ncediciones.net

Redactor Jefe:

Carlos Pérez Vaquero [cpvaquero@gmail.com]

Diseño gráfico:

Take Out Disseny i Comunicació

Tel. 934 519 876

www.takeout.es

Imprime: Litografía Rosés SA Tel. 936 333 737

Tirada: 6.000 ejemplares

Depósito legal: B-12007-2010

Número ISSN: 2013 - 732X

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





Actividad corporativa

AECE participa en el VII Congreso de ACCID

Los días 8 y 9 de junio de 2017 se celebró el VII Congreso de Contabilidad y Dirección en las instalaciones del IESE Business School de Barcelona en torno a los temas más actuales e importantes que afectan a la contabilidad y al control de la gestión empresarial. AECE colaboró impartiendo la ponencia: **Identificación, determinación y valoración de las limitaciones al acceso a las fuentes financieras en la empresa y su solución** desarrollando el tema en sus aspectos estratégico y analítico. Intervinieron nuestro presidente, **Juan Carlos Berrocal Rangel**, y los vocales de la Junta Directiva, **Marta Diez-Rábago de San Juan** y **Julio Bonmatí Martínez**.

Asistencia a la presentación de los datos del Observatorio de la Actividad de la Justicia

El 8 de junio de 2017, en la sede del Colegio de la Abogacía de Barcelona (ICAB), la Fundación Wolters Kluwer presentó el *Informe de la Actividad de la Justicia* elaborado por el Observatorio de la Actividad de la Justicia. El acto estuvo presidido por el ministro de Justicia, Rafael Catalá, acompañado por el entonces decano del ICAB, Oriol Rusca; el director del Observatorio de la Actividad Judicial y magistrado de la Audiencia Nacional, Enrique López; y la presidenta de la Fundación Wolters Kluwer, Rosalina Díaz. Nuestra Asociación, que acudió como invitado institucional, estuvo representada por **Juan Carlos Berrocal** y **Marta Diez-Rábago de San Juan**.

Asamblea General Ordinaria de la AECE

El 23 de junio de 2017, de conformidad con lo preceptuado en los Arts. 24 al 31 de los Estatutos de nuestra Asociación, se llevó a cabo la Asamblea General ordinaria de AECE, en el hotel *NH Collection* de Sevilla, siendo aprobados todos los puntos del orden del día.

Cuarto programa de AECE TV

El pasado mes de julio empezó a emitirse el cuarto programa de AECE TV que, en esta ocasión, trata sobre la **situación de nuestra profesión**. Su contenido se divide en tres partes, abordando la primera la situación actual de la profesión y las posibles coberturas; la segunda, el día a día del ejercicio profesional; y la última, anticipa el futuro. Cada una de las partes tiene una duración inferior a 25 minutos. Os invitamos a verlas y a que nos hagáis llegar vuestros comentarios y opiniones que serán tenidos en cuenta para próximas ediciones.



Homenaje póstumo a Arturo González Pareja

El 27 de junio de 2017, en Santa Cruz de Tenerife, al inicio de la jornada formativa se llevó a cabo un emotivo homenaje póstumo al compañero Arturo



González Pareja, fallecido el pasado mes de abril. Arturo fue durante más de 16 años presidente de AECE en Canarias y vocal de la Junta Directiva. Asistió al acto una representación de la Junta Directiva y de los empleados de AECE, así como numerosos asociados y compañeros que quisieron homenajearlo. Se proyectaron fotografías de diferentes jornadas y momentos en los que intervino Arturo y se le dedicaron unas palabras de agradecimiento al generoso trabajo que desempeñó para nuestra asociación. Finalmente, se le entregó una placa de reconocimiento a su viuda, ante el aplauso de los asistentes.



Eventos formativos

Jornadas Autonómicas

Durante el mes de junio se impartió la jornada *Impuesto sobre Sociedades y Cuentas Anuales*, en 23 ciudades –desde Alicante hasta Zaragoza– con un gran número de asistentes.

Curso *on line*: Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Viviendas Vacacionales

Desde el mes de julio, está a disposición de los asociados el curso *on line*: **Aspectos Prácticos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Viviendas Vacacionales**. Este curso, impartido por Antonio Martínez Alfonso, analiza las peculiaridades de este impuesto abarcando los contenidos teóricos y ejemplos prácticos. Está homologado por AECE con una puntuación de 0,50 puntos para el acceso al Registro y Acreditación de Experto Contable Acreditado AECE. El precio es de 600 € pero está bonificado para los asociados con un 90% de descuento, por lo que solamente tendrán que abonar 60 €.

Fiscalidad y Contabilidad en Andorra

En el mes de noviembre se llevará a cabo en Madrid una **Jornada Nacional sobre Fiscalidad y Contabilidad en Andorra** que analizará la normativa contable andorrana y los principales elementos que la diferencian con respecto a la normativa española. Se verá el sistema tributario del Principado en referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, incidiendo en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, Impuesto General Indirecto y el convenio para evitar la doble imposición. La jornada se llevará a cabo en colaboración con la ACP (*Associació Comptables del Principat*).

Especialización Profesional Universitaria de Experto Contable con ERP

Está abierta la matrícula de la 9ª edición del **Diploma de Especialización Profesional Universitaria de Experto Contable con ERP**, en su modalidad *on line*, a través de la Universidad de Valencia. El título está también homologado para la solicitud de acceso al Registro y Acreditación de Experto Contable Acreditado AECE. Más información sobre el programa, profesorado, objetivos y metodología en: www.aece.es o en <http://cort.as/wvrD>



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

Código Tributario

NUEVA EDICIÓN Septiembre 2017

OFERTA ESPECIAL PARA



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España

~~PVP: 31,00€ (IVA incluido)~~

10% DTO. 27,90€ (IVA incluido)

Descuento para asociados



Todas estas normas podrá consultarlas en SMARTECA, y en su versión actualizada, si alguna de ellas sufriese modificaciones.

CONTACTO: es-clienteslibrerias@wolterskluwer.com

← **Infórmate ahora**



El cálculo del derecho de separación de socios (Art. 348 bis LSC)

Por Gregorio Labatut Serer

Departamento de Contabilidad | Facultad de Economía | Universidad de Valencia

Introducción

El Art. 348 bis de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) sobre el derecho de separación de socios entró en vigor el 1 de enero de 2017, puesto que quedó suspendido hasta el 31 de diciembre de 2016. Por tanto, es una cuestión a tener en cuenta en los estados financieros cerrados en el ejercicio 2016, ya que el acuerdo de reparto del beneficio se realizará en el ejercicio 2017.

Dicho precepto otorga al socio el derecho de separación de la sociedad en el caso de que esta no repartiera dividendos pudiendo haberlo hecho durante los cinco años anteriores. Este derecho favorece principalmente a los socios minoritarios, ya que son estos los que podrían ser objeto de abuso por parte de la mayoría.

En este citado artículo se indica textualmente:

- 1. A partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera votado a favor de la distribución de los beneficios sociales tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.*
- 2. El plazo para el ejercicio del derecho de separación será de un mes a contar desde la fecha en que se hubiera celebrado la junta general ordinaria de socios.*
- 3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las sociedades cotizadas.*

Como hemos dicho, el derecho de separación está pensado para evitar abusos por parte de los socios mayoritarios con respecto a la minoría. Imaginemos que existe un socio mayoritario que posee el 80% de una sociedad no cotizada y, como además es administrador y ejerce funciones de dirección y percibe una remuneración adecuada por esta función, no está interesado en que la sociedad reparta dividendos, quedando la minoría del 20% cautiva de sus decisiones, de modo que pueden pasar años sin que la minoría perciba absolutamente nada por su inversión. El legislador consciente de esta posible situación, le otorga al accionista minoritario el derecho de separación en tales casos.

Este derecho de separación quedó suspendido hasta 31 de diciembre de 2016, dada la importan-

te crisis financiera y económica sufrida, que hacía conveniente que las empresas se autofinanciaran, y dicho derecho podía suponer una traba importante a dicha autofinanciación.

Ante la entrada en vigor de este derecho, podemos llegar a las siguientes conclusiones:

- 1. Los administradores deben informar sobre esta cuestión.** La propuesta de distribución del resultado ha desaparecido de la Memoria abreviada y de la de Pymes, pero se ha incluido en una página especial en el modelo de depósito de cuentas anuales del Registro Mercantil. Orden JUS/471/2017, de 19 de mayo, 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 [datos generales de identificación e información complementaria requerida en la legislación española (aplicación de resultados y período medio de pago a proveedores)].
- 2. El pasivo con el socio que ejerza su derecho, deberá aparecer en el balance en el momento en el que este lo ejerza y nunca antes,** puesto que entonces es cuando la obligación puede ser valorada con fiabilidad y que sea probable que se vaya liquidar en el futuro, cuestiones necesarias para el reconocimiento de pasivos según el Marco Conceptual de la Contabilidad.

El problema que presenta el redactado del Art. 348 bis estriba en los términos en los cuales cuantifica el derecho que tiene el socio a percibir el dividendo mínimo, pues en lugar de calcularlo sobre la base del resultado contable del ejercicio anterior, como hubiera sido lo normal puesto que es la base del resultado repartible, lo expresa sobre el denominado "beneficios propios de la explotación del objeto social" del año anterior.

Esta definición provocará serios problemas cuando se aplique, tal y como vamos a ver a continuación.

En primer lugar, nos podemos preguntar **¿Tiene derecho el socio al dividendo? ¿Cuál es el resultado contable repartible según la legislación mercantil? ¿Cuál es el mínimo valor del dividendo al que tiene derecho el socio?**

Determinar cual es el dividendo mínimo al que tiene derecho el socio para que no ejerza el derecho de separación, no es baladí, pues el Art. 348 bis lo complica en demasía; recordemos que dispone: *(...) en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.*

Se nota que esta redacción no la ha realizado un experto contable porque es bastante complicado su cálculo, no es fácil y, además, puede ser objeto de interpretaciones.

El problema que presenta la redacción del Art. 348 bis LSC radica en los términos en los que se cuantifica el derecho que tiene el socio a percibir el dividendo mínimo

En mi opinión el resultado al que tiene derecho es un tercio de "los beneficios propios de la explotación del objeto social".

En primer lugar, habrá que determinar cuál es el objeto social de la empresa, ¿este debe coincidir con las actividades dadas de alta en el impuesto de Actividades Económicas (modelo 848)? Entiendo que no, ya que tiene que ver con el objeto social establecido en los Estatutos de la Sociedad. Es posible que coincida con las actividades del IAE, pero también es posible que no.

En consecuencia, habrá que estipular, según el modelo de la cuenta de pérdidas y ganancias, dónde puede encontrar estos beneficios propios de la explotación del objeto social que sea legalmente repartible.

Concepto de beneficios propios de la explotación del objeto social

Obviamente el cálculo de este concepto habría que realizarlo sobre la base del contenido de la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que no se ofrece en ningún otro punto de las cuentas anuales, ni en el balance ni en la memoria.

La cuenta de pérdidas y ganancias, se estructura en cinco partes según el modelo normal:

- Resultado de explotación.
- Resultado financiero.
- Resultado antes de impuestos.
- Resultado del ejercicio de actividades continuadas.
- Resultado del ejercicio.

Según el modelo abreviado son cuatro:

- Resultado de explotación.
- Resultado financiero.
- Resultado antes de impuestos.
- Resultado del ejercicio.

Entendemos que lo más próximo al concepto de "beneficios propios de la explotación del objeto social" podría ser el resultado de explotación. Aunque en este se encuentran también los resultados de actividades ordinarias y también otras de tipo extraordinario, como, por ejemplo, resultados por venta de inmovilizado y resultados excepcionales. En mi opinión estos últimos quedarían fuera del concepto de resultado de explotación del objeto social, puesto que no forman parte de él por lo que deberían ser depurados.

Después, el problema se centra en determinar qué se entiende por resultado de explotación del objeto social legalmente repartible; por ello, entiendo que deberían descontarse las obligaciones legales con respecto al resultado del ejercicio, como son reservas legales, estatutarias, etc. Pero este resultado legalmente repartible, se calcula sobre la base del resultado contable último establecido en la cuenta de pérdidas y ganancias, y este no tiene por qué coincidir con el "beneficio propio de la explotación del objeto social".

En consecuencia, nos encontramos con dos conceptos distintos: por un lado, el "beneficio propio de la explotación del objeto social" y, por otro, el "resultado legalmente repartible", que se calcula sobre la base del resultado del ejercicio, y uno y otro no tienen por qué ser coincidentes.





Asimismo, es posible que la base de reparto sobre la cual se deba calcular el derecho de separación del socio, no sea solamente el resultado del ejercicio, sino también las reservas de libre disposición, remanente, etc. Quiero decir con esto, que la base de reparto incluya el resultado del ejercicio, las reservas de libre disposición y el remanente (en caso de que exista), con lo cual el tema se puede complicar en demasía, puesto que la base de reparto de los dividendos no coincide, ni mucho menos, con el “beneficio propio de la explotación del objeto social”.

De tal modo que es posible que el resultado de explotación del objeto social fuera positivo, y el resultado del ejercicio negativo, con lo que podría producirse que en una empresa con pérdidas el socio –según la literalidad del Art. 348 bis LSC– pudiera tener un derecho de separación sino se le otorga un dividendo valorado en un tercio sobre

una base de cálculo distinta al resultado contable. Cosa que es totalmente absurda y que se complica aún más si existiesen reservas de libre disposición y remanente.

Todo esto se podría convertir en un auténtico problema, como veremos posteriormente al aplicar la norma que valora dicho derecho sobre una base distinta a la base de reparto.

De este modo, se pueden producir tres casos distintos:

- **Caso 1:** Beneficios propios de la explotación del objeto social positivo y resultado contable negativo.
- **Caso 2:** Beneficios propios de la explotación del objeto social negativo y resultado contable positivo.
- **Caso 3:** Beneficios propios de la explotación del objeto social positivo y resultado contable positivo.

Casos prácticos

Vemos qué puede suceder en cada uno de estos casos, suponiendo que la única obligación legal con respecto al resultado del ejercicio es la dotación de la reserva legal.

Caso práctico 1: Beneficios propios de la explotación del objeto social positivo y resultado contable negativo

Supongamos una sociedad que durante los cinco años anteriores tuvo beneficios repartibles y se optó por no repartirlos y capitalizar la empresa, dada la delicada situación económica sufrida. Este año, la cuenta de Pérdidas y Ganancias es la siguiente:

Importe de la cifra de negocios	1.900.000
(-) Aprovisionamientos	-300.000
Otros ingresos de explotación	100.000
(-) Gastos de personal	-500.000
(-) Otros gastos de explotación	-400.000
(-) Amortización del inmovilizado	-300.000
Imputación de subvenciones de capital	10.000
Excesos de provisiones	20.000
(-) Deterioros y resultados de enajenación de inmovilizado (1)	-400.000
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	130.000
Ingresos financieros	0
(-) Gastos financieros	-590.000
RESULTADO FINANCIERO	-590.000
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	-460.000
(-) Impuesto sobre beneficios	115.000
RESULTADO DEL EJERCICIO	-345.000

1) Se sabe que este resultado se debe totalmente a una venta de elementos de inmovilizado material y a un resultado excepcional por un siniestro.

Supongamos que durante los años anteriores ha habido beneficio de modo que las reservas de voluntarias ascienden a 300.000 euros.



De este modo, en este caso, las preguntas son:

1. **¿Cuál es la base de reparto para el cálculo de los posibles dividendos?** Obviamente serán las reservas de libre disposición y el resultado del ejercicio que es negativo. En nuestro caso: $300.000 - 345.000 = -45.000$. Base de reparto negativa, en cuyo caso no es posible el reparto de dividendos.
2. **¿Tiene obligación la sociedad de repartir dividendos?** La respuesta es obvia: no, porque la

base de reparto es negativa y en consecuencia no sería posible.

3. **¿Tiene derecho el socio a que, en el caso de que en los cinco años anteriores no se hubieran repartido dividendos pudiendo hacerlo, exigir que se le asigne el tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos, que sean legalmente repartibles?** En mi opinión, entiendo que tampoco porque no existen dividendos legalmente repartibles.

Conclusión: según nuestra opinión, a pesar de que según la literalidad del Art. 348 bis se le otorga un derecho de separación en el caso de no reparto de dividendos, como la base de reparto es negativa no se puede exigir el derecho de separación. Pero, podría existir opinión en contra.

Caso práctico 2: Beneficios propios de la explotación del objeto social negativo y resultado contable positivo

Importe de la cifra de negocios	1.900.000
(-) Aprovisionamientos	-300.000
Otros ingresos de explotación	100.000
(-) Gastos de personal	-700.000
(-) Otros gastos de explotación	-600.000
(-) Amortización del inmovilizado	-500.000
Imputación de subvenciones de capital	10.000
Excesos de provisiones	20.000
(-) Deterioros y resultados de enajenación de inmovilizado (1)	-100.000
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	-170.000
Ingresos financieros	700.000
(-) Gastos financieros	-300.000
RESULTADO FINANCIERO	400.000
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	230.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-57.500
RESULTADO DEL EJERCICIO	172.500

(1) Se sabe que este resultado se debe totalmente a una venta de elementos de inmovilizado material y a un resultado excepcional por un siniestro.

Supongamos que durante los años anteriores ha habido beneficio de modo que las reservas de voluntarias ascienden a 300.000 euros.

De tal modo, que las preguntas en este caso, son:

1. **¿Cuál es la base en caso de reparto de dividendos?** Pues obviamente serán las reservas de libre disposición y el resultado del ejercicio después de haber atendido las obligaciones legales, en nuestro caso la reserva legal (10% sobre 172.500 euros). En nuestro caso: $300.000 + 172.500 - 17.250 = 455.250$. La base de reparto es positiva y en consecuencia podría repartirse dividendos.

2. **¿Tiene obligación la sociedad de repartir dividendos?** La base de reparto es positiva, por lo que como la única obligación legal con respecto al mismo es la dotación de la reserva legal por el 10%, podría repartir dividendos si así lo deciden la mayoría de los socios, pero obligación no tendría. La base de reparto ya hemos visto que sería 455.250 euros.

3. **¿Tiene derecho el socio a que, en el caso de que en los cinco años anteriores no se hubieran repartido dividendos pudiendo hacerlo, exigir que se le asigne el tercio de los beneficios propios de**



la explotación del objeto social obtenidos, que sean legalmente repartibles? Aquí nos podemos encontrar con un problema de interpretación, ya que si lo que queremos es el cálculo del dividendo mínimo exigible por el socio minoritario, para que no pueda ejercer su derecho de separación, al indicar la ley que su cuantificación debe realizarse en, (...) *al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obteni-*

dos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles; y resulta que el beneficio propio de la explotación del objeto social obtenido durante el ejercicio es negativo (170.000 – 100.000 = -70.000), el dividendo mínimo exigible sería cero. Pero esto es mi interpretación de la literalidad contenida en el artículo 348 bis –aunque estoy convencido que el espíritu del legislador no sería este– provocando un conflicto litigioso.

Conclusión: según nuestra opinión: aplicando la literalidad del Art. 348 bis se le otorga un derecho de separación en el caso de no reparto de dividendos, valorado en (...) *al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles,* y sí los beneficios propios de la explotación del objeto social son negativos, el dividendo mínimo exigible para evitar el derecho de separación del socio sería cero, mientras que la base de reparto (reservas voluntarias más resultado del ejercicio después de las atenciones legales) podría ser positivo.

Curiosidades de aplicar la norma según su literalidad y cuyo cálculo se realiza sobre una base distinta del resultado repartible. Aunque estoy totalmente convencido que el espíritu de la Ley no era ese, lo que provocaría en estos casos un problema de interpretación litigioso.



LA SOLUCIÓN A LOS NUEVOS
RIESGOS DEL EXPERTO FISCAL

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

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

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

COMPLIANCE - NUEVA RESPONSABILIDAD PENAL DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

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

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

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

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

NUEVO REGLAMENTO EUROPEO DE PROTECCIÓN DE DATOS

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

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

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



Caso práctico 3: Beneficios propios de la explotación del objeto social positivo y resultado contable positivo

Supongamos una sociedad que durante los cinco años anteriores tuvo beneficios repartibles y se optó por no repartirlos y capitalizar la empresa, dada la delicada situación económica sufrida.

Este año, la cuenta de Pérdidas y Ganancias es la siguiente:

Importe de la cifra de negocios	1.900.000
(-) Aprovisionamientos	-300.000
Otros ingresos de explotación	100.000
(-) Gastos de personal	-500.000
(-) Otros gastos de explotación	-400.000
(-) Amortización del inmovilizado	-300.000
Imputación de subvenciones de capital	10.000
Excesos de provisiones	20.000
(-) Deterioros y resultados de enajenación de inmovilizado (1)	-400.000
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	130.000
Ingresos financieros	10.000
(-) Gastos financieros	-110.000
RESULTADO FINANCIERO	-100.000
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	30.000
(-) Impuesto sobre beneficios	-7.500
RESULTADO DEL EJERCICIO	22.500

(1) Se sabe que este resultado se debe totalmente a una venta de elementos de inmovilizado material y a un resultado excepcional por un siniestro.

Supongamos que durante los años anteriores ha habido beneficio de modo que las reservas de voluntarias ascienden a 300.000 euros.





De este modo, las preguntas podrían ser:

1. **¿Cuál es la base en caso de reparto de dividendos?** Pues obviamente serán las reservas de libre disposición y el resultado del ejercicio después de haber atendido las obligaciones legales, en nuestro caso la reserva legal (10% sobre 22.500 euros). Por lo tanto, ascendería a: $300.000 + 22.500 - 2.250 = 320.250$ euros. Base de reparto es positiva y en consecuencia podría repartirse dividendos.
2. **¿Tiene obligación la sociedad de repartir dividendos?** El resultado del ejercicio es positivo, por lo que como la única obligación legal con respecto al mismo es la dotación de la reserva legal por el 10%, podría repartir dividendos, si así lo deciden la mayoría de los socios. De tal modo que la base repartible sería: 320.250 euros. Pero obligación legal, no tendría, debiéndolo decidir los socios en Junta General.
3. **¿Tiene derecho el socio a que, en el caso de que en los cinco años anteriores no se hubieran repartido dividendos pudiendo hacerlo, exigir que**

se le asigne el tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos que sean legalmente repartibles? En mi opinión, entiendo que sí y, en concreto, como bien se indica en el Art. 348 bis LSC, (...) *al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.*

En una primera visión, podemos ver que el valor correspondiente a *un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles*, podría ser los beneficios propios de explotación del objeto social, menos la parte correspondiente a la dotación de la reserva legal. Con

lo cual ascendería a: $(130.000 + 400.000) - 2.250 = 527.750$ euros.

Pero como resulta que el beneficio máximo repartibles es de 320.250

euros, en mi opinión, solamente tendría derecho a percibir la parte correspondiente a su participación en la empresa sobre 1/3 de ese resultado máximo repartible de 320.250 euros.

No es lo mismo el “beneficio propio de la explotación del objeto social” que “la base de reparto contable”

Conclusión: según nuestra opinión, la literalidad del Art. 348 bis le otorga un derecho de separación en el caso de no reparto de dividendos, consistente en *un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles*; interpretamos que el término “legalmente repartibles” se refiere a la base de reparto contable legalmente repartible y si este fuera inferior al beneficio propio de la explotación del objeto social, habría que calcular el dividendo mínimo al cual tiene derecho el socio, sobre esta base contable repartible.

Conclusiones

Como conclusión final, podemos comentar que la valoración del derecho de separación del socio establecido en el Art. 348 bis LSC, en el caso de que durante los cinco años anteriores no se hubieran repartido dividendos, pudiéndolo hacer la sociedad, se realiza sobre *un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles*; esta forma de calcular el dividendo mínimo exigible, sobre una base distinta a la de la base de reparto contable (resultado del ejercicio

repetible más reservas de libre disposición y remanente), hace que su cálculo esté sujeto a interpretaciones distintas, puesto que no es lo mismo el “beneficio propio de la explotación del objeto social” que “la base de reparto contable” y esta última, o en su caso el resultado contable repartible, es el que se utiliza para el cálculo del dividendo repartible, lo que supone un serio problema para realizar la valoración del derecho de socio, tal y como se ha puesto de manifiesto en este trabajo, pudiendo en algunos casos dar lugar a un conflicto de interpretación litigioso.

Contrato de *Cash pooling* y responsabilidad de administradores

Por Antonio Valmaña Cabanes

Doctor en Derecho y abogado | Máster en Derecho Internacional de los Negocios | Máster en Derecho de la Empresa y la Contratación | Máster en Administración y Dirección de Empresas

La asistencia financiera entre las sociedades que integran un mismo grupo es una práctica habitual y ciertamente lógica, porque siempre puede haber la que puntualmente necesite mayor tesorería y la que, en esas mismas circunstancias, disponga de ella. De este modo, prestándose las sociedades vinculadas ese mutuo apoyo cuando sea preciso, el conjunto del grupo se beneficia, al ahorrarse los costes de recabar la financiación por vías externas, generalmente a través del crédito bancario.

Este contrato atípico, sin una regulación expresa en nuestro ordenamiento, se configura como un mecanismo para realizar una gestión centralizada de la tesorería de las sociedades que integran un grupo

Esta dinámica puede institucionalizarse e intensificarse a través del denominado contrato de *cash pooling* (o *Netting Agreement*), que se configura como un mecanismo para realizar una gestión centralizada de la tesorería de las sociedades que integran un grupo. Se trata de un contrato atípico, que no tiene una regulación expresa en nuestro ordenamiento y que ni siquiera ha generado apenas antecedentes jurisprudenciales, pero que resulta interesante para muchos grupos de sociedades. Se puede definir como “*un acuerdo entre todas (o varias) sociedades de un mismo grupo que tiene por objeto la gestión de una cuenta corriente bancaria centralizada (pool o master account) por parte de una de ellas (sociedad pooler) en la cual se “vieren” con carácter periódico –normalmente diario– los saldos activos y pasivos de las cuentas corrientes bancarias (periféricas) de las diversas sociedades que componen ese grupo. Se produce así un conjunto de préstamos automáticos intercompañías que se realizan día a día con el fin de optimizar la posición global del gru-*

po, consiguiendo de esta manera un solo saldo por cada banco con el que se opere”¹. Es decir: todas las sociedades concentran sus saldos en una misma cuenta, desde las que se atienden las obligaciones de cualquiera de ellas.

Lo que se logra con todo ello es mejorar la gestión operativa, al tener un control centralizado de la totalidad de los saldos del grupo, y también optimizar mejor la capacidad crediticia conjunta, por cuanto las posiciones de crédito que en un momento dado tengan unas sociedades se compensarán con las de débito que tengan otras. Lo cierto es que estos préstamos intragrupo son beneficiosos tanto para las sociedades prestamistas como para las prestatarias, así como también para el grupo, que no solo excluye costes financieros, sino que saca mejor rendimiento a sus recursos de los que obtendría por ejemplo mediante depósitos².

Es más: incluso cuando se tiene que acudir al crédito bancario, la existencia de este tipo de acuerdos en el seno del grupo “*permite un mayor poder de negociación con las entidades financieras al producirse economías de escala financieras*”, puesto que se negocia de manera conjunta en nombre de las distintas sociedades integradas³. Y no solo se consigue mejorar la posición negociadora frente a las entidades bancarias sino que, además, se puede llegar incluso a dejar de depender por completo (o casi por completo) de su concesión de crédito para el desarrollo de la actividad, en la medida en que sea posible obtener los recursos en el seno del propio grupo⁴.

Puede parecer, a la vista de todo lo expuesto, que el contrato de *cash pooling* solo ofrece ventajas y, a priori, no se aprecian ciertamente inconvenientes desde el punto de vista del interés conjunto del grupo. Sin embargo, sí debemos advertir de los problemas que

1. FUENTES, M.: “El contrato de *cash pooling*”, en *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 291/2014, pág. 235.

2. VETTER, J./SCHWANDTNER, C.: “Cash pooling under the revised German Private Limited Companies Act (GmbHG)”, en *German Law Journal*, núm. 9/2008, pág. 1.156.

3. SERRANO OLIVARES, R.: “Grupos de empresa a efectos laborales y *cash pooling*”, en *Iuslabor*, núm. 1/2014, pág. 2.

4. VERMEER, J.: “Break the bank link”, en *The Treasurer*, núm. 4/2010, págs. 12-13.

pueden verse cuando se analiza desde el prisma del interés individual de cada una de las sociedades integradas en el mismo y, muy especialmente, cuando se estudian las posibles responsabilidades que del contrato puedan derivar para los administradores de dichas sociedades. En particular, debemos advertir de las siguientes fuentes de riesgos:

1. Los flujos ascendentes de liquidez (*upstream loans*) pueden provocar que alguna de las sociedades participantes vulnere normas imperativas, como pueda ser la prohibición de restitución anticipada del capital a los socios. En la medida en que una sociedad *pooler* unipersonal entrega dinero a su socio único (*master account*) por esta vía, está eludiendo la filosofía del capital social, a la vez que pierde la capacidad operativa que le permitía tener la tesorería de la que ha prescindido.
2. La existencia de un proceso concursal de cualquiera de las sociedades *pooler* generaría dificultades de ejecución práctica del contrato. Debe recordarse que la mera declaración de concurso no supone la resolución de los contratos vigentes con obligaciones recíprocas y, por tanto, los movimientos de fondos con la concursada (movimientos desde y para su cuenta) se seguirían produciendo durante la tramitación del concurso. Sin embargo, el crédito que cualquier otra sociedad del grupo tuviera con la concursada (que consistiría en el exceso no compensado o diferencia entre fondos transmitidos y fondos recibidos)⁵ tendría el carácter de crédito subordinado, por la especial vinculación entre ambas, lo cual dificultaría mucho su cobro.
3. La incidencia del concurso se proyectaría también sobre los *upstream loans* que una concursada hubiera podido conceder a su matriz. Al ser estos créditos un activo de la masa concursal, es evidente que la administración concursal haría cuanto estuviera en su mano para tratar de recuperar sus importes, lo cual podría suponer un problema adicional en caso de insolvencia de la *pooler* o, cuanto menos, de imposibilidad de atender los créditos de forma ágil.
4. La existencia de una estructura de *cash pooling* genera también riesgos en sede laboral, por cuanto la interpretación que de una situación de este tipo puede tener la jurisdicción social no sería la misma que la que pueda tener la mercantil. Y es que para la jurisdicción social, que



suele hablar de este tipo de contrato como “caja única”, se trataría de un indicador de lo que se puede considerar una situación de “promiscuidad en la gestión económica”⁶ que, a la postre, pueda acabar provocando que se aprecie confusión de patrimonios, debiendo en consecuencia responder todas las sociedades integrantes del contrato, solidariamente, por las responsabilidades que cualquiera de ellas pueda tener frente a sus trabajadores.

5. Los posibles conflictos de interés en el seno del grupo y, por ende, del contrato de *cash pooling*. Pueden llegar a coexistir hasta tres tipos distintos de intereses: el de la sociedad dominante, el de cualquiera de las dominadas y el del grupo como tal, entendido en su conjunto, resultando que pueden no solo ser distintos, sino hasta opuestos, lo cual no es en absoluto infrecuente en las estructuras de grupo⁷.

En relación con el último de los problemas apuntados es quizás cuando más se aprecia la difícil situación en que el contrato de *cash pooling* puede situar al administrador de cualquiera de las sociedades participantes, sobre todo en el caso de las sociedades *pooler* y muy especialmente cuando la estructura del grupo sea vertical. Esta difícil situación no será seguramente novedosa para ese administrador, que se verá a menudo sometido al imperio de la unidad de decisión que, en mayor o menor grado, existirá siempre en estas estructuras⁸. Sin embargo, en el caso concreto del contrato de *cash pooling*, parece evidente que su situación se agrava, por cuanto debe tenerse en cuenta que, al finalizar la jornada, sus saldos bancarios quedan a cero.

5. FUENTES, M.: “El contrato de...”, ob. cit., pág. 253.

6. SERRANO OLIVARES, R.: “Grupos de empresa...”, ob. cit., pág. 4.

7. FERNÁNDEZ DE LA GÁNDARA, L.: Derecho de sociedades, vol. II, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, págs. 1.842-1.843.

8. EMBID IRUJO, J.M.: “Ante la regulación de los grupos de sociedades en España”, en Revista de Derecho Mercantil, núm. 284/2012, págs. 39-40.

Es cierto que todo ello se hace con una finalidad muy clara y que, en el fondo, la sociedad pooler se puede ver beneficiada de la asistencia financiera que por esta vía reciba de sus vinculadas, pero no hay que perder de vista que, en puridad, la sociedad se coloca en situación de insolvencia diaria. Insolvencia que no acostumbrará a generar problemas de orden práctico pero que, si los genera, irrogarán una evidente responsabilidad a su administrador. Administrador que, además, está en una posición ciertamente complicada, ya que no puede oponerse a las directrices que haya recibido de la matriz, porque ello *“iría no solo en contra de la realidad de las instrucciones impartidas desde la dirección del grupo sino también contra el reconocimiento de su propia legitimidad, es decir, el derecho de la dominante a impartir instrucciones a sus filiales en virtud del interés de grupo que emana de la dirección unitaria”*⁹. Así pues, el administrador no tiene alternativa y, si desde el seno de la dirección unitaria del grupo se decide optar por el contrato de *cash pooling*, deberá hacer lo pertinente para que la sociedad que administra participe correctamente en el mismo, aun cuando ello le suponga situarse en una posición de riesgo.

Entendemos que el riesgo, como decíamos antes, puede ser más conceptual o teórico que práctico, debido a que los movimientos con los saldos se realizan a diario y debido también a que, como resulta evidente por lo expuesto al principio del presente artículo, el contrato será en general beneficioso para todas las sociedades integradas en el grupo, ya que los flujos podrán ir en cualquier dirección: *“los traspasos positivos y/o negativos realizados hacia la sociedad pooler tienen la consideración de préstamos entre sociedades. Si el saldo barrido es positivo, se considera un préstamo de la filial a la matriz (upstream loan), mientras que un traspaso negativo a la pooler se considera un préstamo de la matriz a la filial (downstream loan)”*¹⁰. Por lo tanto, aunque habrá ocasiones en que la filial verá cómo su tesorería se aplica a atender deudas o acometer proyectos de la matriz o de otras sociedades (lo cual es un riesgo), verá también cómo en otros casos el flujo es inverso y es ella la que se beneficia de la tesorería de otras integrantes del grupo (lo cual es una oportunidad).

De todos modos, como lo cierto es que es el administrador quien en este caso –como en tantos otros– es el que justa o injustamente acostumbra a quedar sujeto a responsabilidades, consideramos oportuno efectuar unas pequeñas recomendaciones para que, en la medida de lo posible, se vea protegido al respecto:

1. Exigir siempre instrucciones expresas a la matriz, al socio único, a la junta o a quien le indique que la sociedad debe participar en el contrato. Estas instrucciones no exonerarán sus responsabilidades en el plano externo (ex artículo 161 de la Ley de Sociedades de Capital), frente a terceros, pero sí en el plano interno tanto de la sociedad como del grupo.
2. Maximizar las oportunidades y minimizar los riesgos del contrato: con una adecuada planificación financiera, la sociedad puede tratar de aprovechar al máximo las ventajas del *cash pooling*, tratando de ser receptora de fondos para sus proyectos en lugar de financiadora de los proyectos de las demás integrantes del grupo.
3. Crear un fondo de reserva que sea ajeno al *cash pooling*. Teniendo en cuenta que el contrato generará sus efectos en una determinada entidad bancaria, la sociedad puede disponer de una pequeña reserva en otra entidad para atender puntualmente necesidades de tesorería.
4. Exigir una auditoría de todas las sociedades participantes en el *cash pooling*, puesto que en cualquier momento se pueden ostentar créditos frente a cualquiera de ellas y, por lo tanto, resulta imprescindible conocer su grado de solvencia.

Ciertamente, ninguna de estas medidas excluiría por completo el riesgo de que los administradores de las sociedades participantes se vieran sujetos a riesgo, aunque sí podrían contribuir a minimizar su impacto. Algo que no estaría de más complementar con la contratación de un seguro de responsabilidad civil de administradores y directivos. Con todo, aun cuando sea necesario tener en cuenta todos los riesgos descritos, especialmente por parte de aquellos que pueden verse afectados por los mismos, el contrato de *cash pooling* puede ser una solución muy interesante para la gestión de los recursos propios en el seno de los grupos de sociedades.

9. GIRGADO PERANDONES, P.: La responsabilidad de la sociedad matriz y de los administradores en una empresa de grupo, Marcial Pons, Madrid, 2002, págs. 200-201.

10. ORTEGA VERDUGO, F.J.: “Modelo para implantar una tesorería centralizada en un grupo empresarial, en Estrategia financiera, núm. 219/2005, pág. 26.

Requisitos legales que deben cumplir los requerimientos individualizados de información

Por Marcos M. Pascual González

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario (Universidad de Oviedo)

¿Qué es el deber de información?

El deber de información encuentra su regulación en los Arts. 93 y 94 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) y alcanza a todos los obligados tributarios, que estarán compelidos a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

Según el Art. 93.2 LGT, los obligados tributarios se someten a este deber bien a partir de un **requerimiento de información general o por suministro** que se impone a través de una norma concreta y específica, bien mediante **requerimiento individualizado** a un obligado concreto, potestad para la que existe una genérica autorización a la Administración tributaria en la LGT.

Un requerimiento individualizado nunca puede ser un requerimiento abstracto, genérico e indiscriminado pues, de otra forma, se difuminarían hasta desaparecer las líneas divisorias con respecto a un requerimiento de información general o por suministro

La experiencia que otorga el comportamiento de la Inspección de los Tributos hace necesaria una clara distinción entre ambos procedimientos de exigencia de información, para lo que nos valdremos aquí de la postura del Tribunal Supremo (TS) de entender que el calificativo de «individualizados» implica la exigencia «de ser concretos y singulares, condición que se predica en primer lugar del requerido, pero también del ámbito objetivo de la información reclamada».

En consecuencia, un **requerimiento individualizado nunca puede ser un requerimiento abstracto, genérico e indiscriminado** pues, de otra forma, se

difuminarían hasta desaparecer las líneas divisorias entre ambos tipos de información.

La obligación de suministro de información de carácter general no genera dudas; basta con acudir a los Arts. 30 y siguientes del RGIT para constatar que tal obligación estará contenida en la normativa específica de que se trate o bien en la normativa sobre asistencia mutua y, en todo caso, en lo dispuesto en el RGIT en desarrollo de lo preceptuado por la LGT. Las dudas recaen en lo referente al requerimiento individualizado, por lo que centraremos en él el análisis.

El deber de información individualizado

De la dicción de los Arts. 93 y 94 LGT, la Inspección de los Tributos puede solicitar toda información con trascendencia tributaria; y, en tanto la propia LGT vincula el concepto de trascendencia tributaria con el concepto de la aplicación de los tributos, esto es, con todo lo que encuentre encaje en el Título III de la LGT, llegamos a una relación simplista porque, **¿qué no está o puede estar de algún modo u otro relacionado con la aplicación de los tributos?**

Se hace necesario así delimitar el contenido de los conceptos «trascendencia tributaria» y «aplicación de los tributos», especialmente del primero de ellos, pues en el campo del segundo cabe todo.

El concepto de trascendencia tributaria

Según ha especificado el TS,

La noción de “trascendencia tributaria” constituye (...) un concepto jurídico indeterminado, no definido agotadoramente en el texto de la norma, pero que, al ser aplicado, sólo puede reconducirse a una única solución jurídicamente admisible. En otras palabras, la calificación de unos datos como de “trascendencia tributaria” no entraña la atribución a la Administra-

ción de una potestad discrecional, en cuyo ejercicio disponga de un mayor o menor margen de manobra que le permita optar entre indiferentes jurídicos, quedando, por lo tanto, su elección exenta de control jurisdiccional. Se trata, por el contrario, de una potestad esencialmente reglada, que obliga a la Administración a encontrar la correcta y única aplicación justa de la norma en atención a la naturaleza de los datos que quiere recopilar y de los sujetos a quienes se los reclama, pues no en vano el artículo 93.1 se refiere a datos "con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

Siendo así, la Inspección, cuando efectúa un requerimiento individualizado de información, debe precisar los datos que pide, para conocimiento del requerido, pero también para facilitar el eventual control jurisdiccional ex artículo 106.1 de la Constitución Española. Se trata, en fin, de eliminar todo atisbo de arbitrariedad en el ejercicio de esta intensa potestad por parte de la Administración. Sólo con aquella precisión se podrá concluir cabalmente si los datos recabados alcanzan trascendencia tributaria (...).

A partir de aquí la jurisprudencia del TS distingue entre unos datos que por sí mismos reúnen trascendencia tributaria de otros donde tal relevancia tributaria no es tan evidente. Entre los primeros, por ejemplo, hallamos los saldos de cuentas en entidades financieras o las operaciones de caja en bancos con billetes de 500 euros. Para requerir información individualizada sobre tales operaciones resulta suficiente la mera mención objetiva de los elementos de información que se demandan y de las normas que fundamentan el requerimiento.

Sin embargo, tales simples menciones no serán válidas para aquellos datos donde, como dije, la relevancia tributaria no es tan evidente. Aquí, cuando no hay amparo de una obligación general de suministro, la Administración debe realizar un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable. Por tanto, y aquí encontramos el punto esencial del análisis, los requerimientos de información han de cumplir en estos casos los siguientes requisitos:

1. Han de estar motivados;
2. Cumplir con la previsión de individualización que el tipo de información reclamada exige;
3. Debe concurrir una justificación específica y suficiente que los fundamente; y
4. Se ha de respetar el principio de proporcionalidad, conforme al que solamente han de pedirse aquellos extremos que sirvan al objeto de la norma, para lo que es indispensable que la Inspección motive adecuadamente el contenido y el

alcance del requerimiento para cotejar si su actuación se ajusta a los designios del legislador.

Con tal doctrina del TS, en caso de estar ante un dato económico cuya trascendencia tributaria no es tan evidente, se hace necesario que la Inspección motive suficientemente tal trascendencia tributaria de la información que solicita.

Así, por ejemplo, la **tasación inmobiliaria**, por ser dato económico, es válida como requisito material del requerimiento individualizado de información; sin embargo, **su relevancia tributaria no es evidente, no la tiene per se**, lo que exigiría que un requerimiento individualizado sobre estas operaciones deba estar suficientemente motivado en cada caso por la Inspección de los Tributos.

La equivalencia mimética entre datos económicos y datos con trascendencia tributaria no es avalada en ninguna circunstancia por el Tribunal Supremo.

Por tanto, el requerimiento de información ha de versar sobre un dato económico que revele trascendencia económica por cuanto sea significativo como indicio de capacidad económica; pero si tal trascendencia no resalta de su configuración inherente o *per se*, la motivación de la concurrencia de tal trascendencia deviene en obligación ineludible al caso concreto por parte de la Administración.

Y aquí encontramos otro aspecto esencial en la jurisprudencia del TS: el concepto de trascendencia tributaria lo enlaza con la aplicación de los tributos no por el tenor de los Arts. 83 y siguientes de la LGT, sino por la manifestación de capacidad económica. Así, desde esta doctrina **considero equivocada la postura de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) cuando admite que la comunicación a la Agencia Tributaria del domicilio de una persona está amparada en la trascendencia tributaria**. Si bien es cierto que la notificación debe hacerse en el domicilio del obligado tributario y que la notificación es elemento esencial en la aplicación de los tributos, sin embargo, el conocimiento del domicilio para realizar una notificación no tiene relación con la capacidad económica por lo que la admisibilidad de que se comunique tal dato debería estudiarse en cada caso.

Al **no haber**, como decía antes, **equivalencia mimética entre dato económico y trascendencia tributaria**, no deberían ser válidos requerimiento de información como el realizado a *El Corte Inglés* sobre pagos realizados con la "tarjeta de El Corte Inglés" por sus titulares por importe total anual igual o superior a 30.000,00 euros, si lo que se usa por parte de la Inspección es una fórmula tipo como: «Por orden del Jefe de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, de conformidad con la normativa descrita en el apartado correspondiente, y por su trascendencia para la aplicación de los tributos, se le requiere la siguiente informa-

ción de contenido económico, que resulta necesaria para el desarrollo de las actuaciones que tienen encomendadas los Servicios de Inspección de la AEAT». Son fórmulas genéricas y estereotipadas que vale tanto para *El Corte Inglés* como para una compañía eléctrica o una de telecomunicaciones.

Una interpretación estricta de la doctrina del TS – aunque a veces hasta nuestro Alto Tribunal no hace una interpretación rigurosa de su propia doctrina – lleva a convenir que todo requerimiento individualizado debe, en primer lugar, delimitar claramente la información que se solicita y, en segundo lugar, examinar la suficiente motivación en cada caso y atendiendo a las particularidades y singularidades de cada uno.

La validez de usar una fórmula tipo cuando la información requerida reúne una evidente trascendencia tributaria, no faculta en ningún caso a la Inspección a usarla siempre y en todo caso, pues aquellos supuestos donde la relevancia tributaria es indiciaria exigen a la Administración un mayor esfuerzo de motivación, justificando el requerimiento de forma razonada y razonable.

Cuando la Inspección requiere datos de manera indiscriminada y no selectiva está haciendo uso de un mecanismo de recopilación generalizado de carácter masivo. Esto es, pretende mediante el requerimiento individualizado obtener la información que se obtiene a través del requerimiento por suministro,

pero sin amparo normativo concreto y específico para este tipo de requerimientos generales. Usar los requerimientos individualizados como requerimientos por suministro no está admitido por el TS.

¿Es de aplicación la Ley Orgánica de Protección de Datos?

El Art. 11.1 LOPD exige el previo consentimiento del interesado para la comunicación de sus datos personales; sin embargo, en el Art. 11.2 a) se elimina la necesidad de tal consentimiento cuando una norma con rango de ley legitime tal cesión. En el ámbito tributario esa norma son los Arts. 93 y 94 LGT, pero con la previsión contenida en el Art. 94.5 de que la cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración Tributaria ha de ser conforme a lo dispuesto en los citados preceptos; es decir, que la solicitud de información que no respete la LGT no está amparada en la excepción del Art. 11.2 a) LOPD, por lo que no cabrá tal cesión de datos sin consentimiento del afectado.

En este sentido, si el requerimiento individualizado no reúne los requisitos de individualización, concreción, motivación y proporcionalidad, no puede verse amparado en la limitación al derecho de la protección de datos que brinda el juego de los Arts. 11.2 a) LOPD y 93 y 94 LGT.

glasef
informática

**PRUÉBENOS
¡GRATIS!
HASTA ENERO**

Desarrollo de programas para asesorías desde 1992

Y ahora mediante un acuerdo de colaboración

*Condiciones muy especiales para los
miembros de la asociación*



Infórmate en el 902 885 195 - 982 280 980

www.glasof.es

Son estos motivos los que me llevan a no compartir de modo alguno que la AEPD admita una cesión generalizada de datos sobre suministro eléctrico. **La Agencia vuelve a confundir –o a desconocer– la diferencia entre información por suministro, que es admisible siempre que una norma así lo contemple (los retenedores, por ejemplo), e información por requerimiento individualizado.** Señala así la AEPD que la normativa de protección de datos no impone que la habilitación establecida en una norma con rango de Ley se refiera literalmente al supuesto objeto de cesión, sino que bastará que la Ley imponga obligaciones que exijan la cesión.

Lo anterior es cierto para un requerimiento individualizado de información, donde es suficiente la potestad que la LGT le otorga a la Administración Tributaria; pero requerir una información general a los suministradores de energía eléctrica entra en el campo de la solicitud de información por suministro y ahí no encuentra aval legal la Administración Tributaria.

Para que este requerimiento tuviera la condición de individualizado, bastándole la autorización genérica, debería reunir los requisitos de individualización y concreción y la consiguiente motivación suficiente de la trascendencia tributaria de los datos económicos solicitados. Y ello es así porque **el suministro eléctrico es un dato económico cuya trascendencia tributaria no es evidente per se.** En todo caso sería indiciaria al poner de manifiesto, por ejemplo, que en un piso declarado vacío por el propietario, se hace un uso continuo y diario de energía eléctrica, lo que podría revelar que hay un arrendamiento no declarado. Esto justificaría un requerimiento individualizado de información de ese piso concreto, pero aquí **lo que hace la Inspección es una solicitud de información general para ver qué encuentra en ella.** Y ese proceder, si bien común, no está amparado en nuestro ordenamiento.

Admitir la cesión de datos a partir de requerimientos de información por suministro es conceder vía resolución administrativa un aval a la Administración Tributaria que la Ley no concede. Y, sin embargo, es lo que expresamente permite la AEPD cuando interpreta que la LGT admite requerimientos generales de información siempre que tenga trascendencia tributaria, minusvalorando o negando así la AEPD todo valor al requisito de la individualización de la información. Así afirma que, si los datos son adecuados, pertinentes y no excesivos para el cumplimiento de la finalidad, como es la de informar de datos de trascendencia tributaria, entonces es irrelevante si la información solicitada es general o individual.

De la jurisprudencia del TS se puede colegir el error en el que cae ahora la AEPD. Es posible que se admita una solicitud de datos que puedan tener la condición de generales en cuanto al número de afectados; y, sin embargo, encontrar la concreción en los datos

solicitados, que en concurrencia con la inherente trascendencia tributaria del dato hagan innecesaria más motivación en el requerimiento. Por ejemplo, solicitar a una entidad bancaria los ingresos en caja de billetes de 500 euros. Pero porque es un dato concreto –los billetes de 500 euros– y con trascendencia tributaria *per se*, lo que impide calificar de general el requerimiento de información.

Sin embargo, **requerir de forma generaliza datos a un suministrador de energía, no cumple con el requisito de ser un dato económico investido per se de la condición de tener trascendencia tributaria.** La AEPD hace aquí una interpretación excesiva del concepto jurídico «trascendencia tributaria» que, lamentablemente para el obligado, va más allá de los límites expuestos por el TS. Otro ejemplo más de esa condición de unicidad de la Administración cuando se trata de defender sus intereses frente a los ciudadanos.

A modo de conclusión

Por todo lo dicho hasta aquí, es factible concluir que para que un encargado del tratamiento de datos se vea compelido a entregar a la Administración tributaria datos protegidos por la LOPD, el requerimiento deberá o bien referirse a un dato de evidente y manifiesta trascendencia tributaria o bien concurrir en el requerimiento los requisitos de individualización, concreción, proporcionalidad y motivación suficiente de la trascendencia tributaria. En caso contrario, el encargado violaría la LOPD.

Retomando lo apuntado más arriba en relación con la obligación de comunicar el domicilio fiscal de un obligado tributario, hemos de apuntar que, si se trata del domicilio de una persona física, entraría en juego la LOPD por lo que quien esté autorizado a comunicar al dato o tenga capacidad para hacerlo por ser responsable del dato, estará sujeto a ceder el dato a la Inspección. Pero quien sea encargado del dato y, por tanto, sin autorización para su cesión, no puede verse compelido a entregarlo pues tal deber carece de cobertura legal.

Pero, **¿cuál será la situación a partir del 25 de mayo de 2018 con el comienzo de la aplicación del nuevo Reglamento General de Protección de Datos?** Y planteamos la cuestión por su doble vertiente de importancia: en primer lugar, por la lógica necesidad de saber qué va a ocurrir con el nuevo marco normativo; y, en segundo lugar, porque en ese nuevo Reglamento se establece que el sujeto que ceda datos sin autorización del responsable, se convierte en responsable de los datos, y en tales casos las sanciones serán muy graves, llegando hasta los 20 millones de euros o el 4% del volumen de negocio total anual.



La compensación de bases imponibles negativas

Por Julio Bonmatí Martínez

Director CONT4BL3

Vamos a tratar sobre la consideración de la compensación de bases imponibles negativas como “opción” y los límites sobre la compensabilidad futura que ello conlleva, tomando como referente lo que ha determinado al respecto el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su resolución de 4 de abril de 2017.

Imaginemos un supuesto en el que una sociedad mercantil a la que le coincide el ejercicio económico con el año natural, presenta el 2 de septiembre de 2017 la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades modelo 200, correspondiente al ejercicio 2016, siendo la finalización del plazo voluntario de presentación el 25 de julio de 2017; con cuota cero como consecuencia de haberse aplicado la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación. **¿Sería admitida la compensación de tales bases imponibles negativas?**

El Art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) –que regula las declaraciones tributarias– establece lo siguiente: *Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período reglamentario de declaración.*

Respecto al período de declaración, el Art. 124 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) dispone que los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

Señalando el Art. 120 de la LGT, al regular las autoliquidaciones, que las autoliquidaciones son declaraciones en las que los obligados tributarios, ade-

más de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar e ingresar el importe de la deuda tributaria o, en su caso, determinar la cantidad que resulte a devolver o a compensar.

Asimismo, este precepto también establece que cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente.

Por último, el Art. 26 de la LIS señala que las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el Art. 25 de esta Ley y a su compensación.

Estableciendo también que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases imponibles negativas compensadas o pendientes de compensación prescribirá a los 10 años, a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo

establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las bases imponibles negativas cuya

No existe ninguna regulación expresa en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que determine la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas como una opción aplicable por el contribuyente



compensación pretenda mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Recordemos que la compensación de bases imponibles negativas no conlleva el cumplimiento de requisitos adicionales para el sujeto pasivo sino que es causa de configurar el Impuesto sobre Sociedades como un tributo que grava una renta plurianual al objeto de gravar correctamente la capacidad económica del contribuyente.

Por otro lado no existe ninguna regulación expresa en la normativa del Impuesto sobre Sociedades que determine la aplicación de la compensación de bases imponibles negativas como una opción aplicable por el contribuyente. A este respecto, el Tribunal Económico-Administrativo Central ha resuelto que para la aplicación de las opciones tributarias habrá que acudir a la regulación expresa de cada una de ellas.

La cuestión a dilucidar se centra en determinar si, en lo que se refiere a la compensación de bases imponibles negativas, puede afirmarse que estamos o no ante una opción en los términos del Art. 119.3 de la LGT.

De acuerdo con el Art. 12.2 de la LGT: *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.*

Siendo definido el término "opción" por el Diccionario de la Lengua Española de la RAE como *Libertad o facultad de elegir o Derecho a elegir entre dos o más cosas, fundado en precepto legal o en negocio jurídico*, y por el Diccionario del Español Jurídico de la RAE como *derecho a elegir entre dos o más alternativas*. A su vez, la RAE define "optar" como *escoger algo entre varias cosas*.

A juicio del TEAC, el hecho de que la ley permita al contribuyente elegir entre compensar o no las bases imponibles negativas y, en el primer caso, el importe a compensar dentro de los límites posibles, entra plenamente dentro del concepto de "opción" antes definido.

Y así, la compensación de bases imponibles negativas de ejerci-

cios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios que se practica reduciendo la base imponible de los ejercicios posteriores; es decir, que opera sobre la base.

La Ley reconoce a los sujetos pasivos el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores; **el ejercicio de dicho derecho es potestativo y no imperativo**, debiendo ser el sujeto pasivo el que decida, dentro de los límites legales establecidos para ello, si ejercita o no su derecho a la compensación, así como su importe.

Además, se trata de una opción que se ejercita "con la presentación de una declaración", que es la declaración del Impuesto sobre Sociedades, por lo que la elección respecto de la compensación o no y, en caso afirmativo, de su cuantía, debe considerarse una opción tributaria que se ejercita mediante la presentación de una declaración y, en consecuencia, que cumple todas las condiciones para que le resulte aplicable el Art. 119.3 de la LGT anteriormente mencionado.

Recordemos que la calificación de la compensación de bases imponibles negativas como "opción tributaria" ha sido reiteradamente argumentada por parte de la Administración al considerar que si en un procedimiento inspector se incrementan las bases imponibles previas declaradas por el contribuyente, el ajuste positivo practicado por la Inspección no puede ser compensado con bases imponibles negativas. Considera que el importe compensado en la declaración originaria al responder al concepto de opción tributaria no puede ser alterado posteriormente.

La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores es una excepción al principio de independencia de ejercicios





Pero no debemos olvidar que esta argumentación ha sido rechazada por parte de distintos tribunales de Justicia no dando validez al régimen de opción tributaria en este caso y solicitando la modificación de las liquidaciones practicadas por la Inspección con incremento de la cuantía de bases imponibles negativas aplicada por el contribuyente en la declaración originaria.

En concreto, las **posibilidades** que se pueden dar son las siguientes:

- 1. Que el contribuyente hubiere autoliquidado una base imponible previa a la compensación de cero o negativa, teniendo bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar:** en este caso debe entenderse que el contribuyente no ejercitó opción alguna, dado que, según los datos autoliquidados, ninguna base imponible de ejercicios anteriores pudo compensar en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada. Y por tanto podrá optar posteriormente, sea vía rectificación de autoliquidación o declaración complementaria, sea en el seno de un procedimiento de comprobación.
- 2. Que el contribuyente decida deducirse hasta el límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada:** debe entenderse, no que el contribuyente haya optado por compensarse el concreto importe compensado, sino que implícitamente optó por deducirse el importe máximo que se podía deducir, por lo que, de incrementarse (por el propio contribuyente o por una comprobación administrativa) la base imponible previa a la compensación, mantendrá el interesado su derecho a compensar en el propio ejercicio el importe compensable no compensado en su autoliquidación.
- 3. Que, aun autoliquidando una base imponible previa a la compensación positiva, el contribuyente decida no compensar importe alguno o compensar un importe inferior al límite máximo compensable en el ejercicio en función de la base imponible positiva previa a la compensación autoliquidada:** está claro que el contribuyente optó por no aprovechar en todo o en parte las bases imponibles negativas compensables, lo que tendrá una determinada repercusión sobre la cantidad que finalmente resulte a ingresar o a devolver en su autoliquidación. Así las cosas, a juicio del TEAC, el sujeto pasivo que pudiendo obtener como resultado de su autoliquidación una cantidad a ingresar inferior a la resultante o una cantidad a devolver superior a la resultante, ha optado por consignar los importes consigna-

dos en su autoliquidación, no podrá posteriormente, y fuera ya del plazo de autoliquidación voluntaria, sea vía de rectificación de autoliquidación o en el seno de un procedimiento de comprobación, por el citado Art. 119.3 de la LGT, modificar la opción ya ejercitada en el sentido de que le resulte a ingresar una cantidad inferior o a devolver una cantidad superior.

- 4. La última sería que el contribuyente no hubiere presentado autoliquidación estando obligado a ello:** en estos casos, a juicio del TEAC, es evidente que, con el incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias, no ejercitó el interesado el derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento, por lo que, transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción solicitando, ya sea mediante la presentación de declaración extemporánea ya sea en el seno de un procedimiento de comprobación, la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. El propio tribunal es el que establece como fundamento que tratar de manera contraria esta última situación haría de mejor condición y trato al no declarante que al declarante según los criterios anteriormente expuestos.

En nuestro ejemplo del principio de este artículo, estamos ante la situación expuesta en la cuarta y última posibilidad de las enunciadas y, por tanto, como el contribuyente ha incurrido en el incumplimiento de la más básica de sus obligaciones tributarias –la de no presentar la declaración dentro del periodo reglamentario– y, obviamente, al no ejercitar el interesado el derecho a compensar cantidad alguna dentro del periodo reglamentario de declaración, optando por su total diferimiento; una vez transcurrido dicho periodo reglamentario de declaración, no podrá rectificar su opción y pretender la admisión de la compensación de la base imponible negativa mediante la presentación de una declaración extemporánea.

Dicho de otra manera **si se presenta la declaración del Impuesto sobre Sociedades mediante una autoliquidación voluntaria extemporánea o fuera de plazo en ella no se admite la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores de conformidad con la resolución del TEAC.**

Para terminar lo que regula el Art. 119 de la LGT, en relación con estas opciones que se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración, es el rígido régimen de su rectificabilidad; es decir, la rectificación solo es posible dentro del periodo reglamentario de declaración y no una vez transcurrido este.

¿Es posible la devolución de la “plusvalía municipal” pagada tras la STC de mayo 2017?

Por Antonio Ibarra López

Presidente AECE Murcia | Abogado | Asesor fiscal

En el número 61 de la revista CONT4BL3 (I Trimestre de 2017, págs. 30 a 32) ya tuvimos ocasión de tratar la plusvalía municipal tras la sentencia del Tribunal Constitucional (STC) de 17 de febrero de 2017; artículo al que nos remitimos como punto de partida.

Mucho ha llovido en tan poco tiempo, así la STC 59/2017, de 11 de mayo, declaró nulos los Arts. 107.1, 107.2 a) y 110.4 de la Ley Reguladora de Haciendas Locales (LRHL) al vulnerar dichos preceptos el principio de capacidad económica en la medida en que la tributación no está vinculada a la existencia de beneficio, sino a la mera titularidad del terreno durante un periodo de tiempo y en la medida en que no permiten acreditar la existencia de una situación inexpressiva de capacidad económica. Al margen de la nulidad de estos preceptos así como su repercusión a nivel nacional, la STC no es novedosa en el sentido de que ya existían pronunciamientos de varios Tribunales Superiores de Justicia (TSJ) autonómicos estimando recursos de obligados tributarios que habían probado la pérdida o minusvalía.

La cuestión a analizar es si tras esta resolución de nuestro órgano de garantías constitucionales será posible obtener la devolución de las plusvalías municipales pagadas y qué medios tenemos a nuestro alcance.

He leído en varios artículos de prensa económica que se debe presentar en el consistorio una solicitud de rectificación y devolución de ingresos indebidos; sin embargo, hay que analizar esta cuestión con un poco más de profundidad, tal y como avanzamos en el artículo anterior.

1. En primer lugar, en el caso de que en su momento se iniciara un proceso judicial, el TC no se pronuncia en su sentencia sobre sus efectos temporales; siendo esto así, acudimos al Art. 40 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC)

(2/1979) y no es posible revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las leyes; por lo que si la sentencia es firme, en principio, no podrá revisarse.

2. En segundo lugar, cuando la gestión del impuesto sea por liquidación municipal; en este caso nos encontramos con la existencia de actos administrativos ¿qué sucede si los actos administrativos son firmes y no fueron recurridos en su día en los tribunales? En este caso la STC tampoco contiene un pronunciamiento expreso; pero sí podemos acudir a la reciente STC 140/2016, de 21 de julio, sobre las tasas judiciales, que señala

que no hay irretroactividad. Por lo que los actos administrativos firmes anteriores a la STC de mayo inicialmente no sufrirían alteración. Dice la STC citada:

Ahora bien, la modulación del alcance de nuestra declaración de inconstitucionalidad no se limita a preservar la cosa juzgada. Más allá de ese mínimo impuesto por el Art. 40.1 LOTIC debemos declarar que el principio constitucional de seguridad jurídica (Art. 9.3 CE) también reclama que esta declaración de inconstitucionalidad solo sea eficaz pro futuro, esto es, en relación con nuevos supuestos o con los procedimientos administrativos y procesos judiciales donde aún no haya recaído una resolución firme.

¿Cabría alguna opción adicional? Quizás acudir a los procedimientos especiales de revisión del Art. 216 de la Ley General Tributaria (LGT). Entre ellos, habría que probar la vía del procedimiento especial de revisión de actos nulos de pleno derecho del Art. 217.1 de dicha ley. Y decimos “quizás” porque en dicho precepto los motivos de nulidad están tasados y el contenido de la STC esto es la inconstitucionalidad de un precepto no coincide con ninguno de los

La cuestión a analizar es si tras esta sentencia del Tribunal Constitucional será posible obtener la devolución de las plusvalías municipales pagadas y qué medios tenemos a nuestro alcance



motivos de este artículo. En nuestra opinión, habría que intentar esta vía, asesorando a nuestros clientes sobre lo dicho y siendo conscientes de que se “puede” estar vulnerando el principio constitucional de seguridad jurídica, y lo normal es que esta revisión de actos nulos del 217 LGT no prospere. Pero “sentencias y jueces tienen nuestro sistema judicial” y de un modo u otro habrá que hacer justicia y eso sí, intentar buscar una justificación forzada al tiempo que razonada de los motivos de nulidad.

Por el contrario, si el acto administrativo todavía no ha devenido firme, ora porque estemos dentro del plazo de mes desde que se dictó, ora porque esté recurrido ya sea ante la Administración o ante los Tribunales, habrá que efectuar las correspondientes alegaciones y aportación de prueba correspondiente.

3. En tercer lugar, **cuando la gestión del impuesto sea por autoliquidación**: en este caso el plazo y el método es mucho más ventajoso, ya que el obligado tributario por aplicación del Art. 120.3 LGT puede, en este caso sí, presentar una solicitud de rectificación primero (y simultánea o posterior solicitud de devolución de ingresos indebidos) dentro del plazo de prescripción de cuatro años desde que se presentó la autoliquidación y siempre y cuando el Ayuntamiento no hubiera efectuado una liquidación definitiva. Si el Ayuntamiento o la Administración que gestione el impuesto ha efectuado una liquidación, nos

remitimos al punto segundo, puesto que estaríamos en presencia de un acto administrativo.

Cabe señalar que la mera solicitud de devolución de ingresos indebidos por sí sola no prosperaría, porque para que haya devolución de un ingreso indebido primero tiene que existir el reconocimiento del derecho ya sea por anulación del acto administrativo, ya sea por rectificación de la autoliquidación, ya sea por reconocimiento o por sentencia, etc. por lo que si estando dentro de plazo en cualquiera de las opciones, solo planteamos la devolución de ingresos indebidos basado en la STC, la Administración la desestimaré y si nos distraemos en recurrirla, es posible que pasen los plazos para interponer los recursos vistos, que son los que tienen que otorgar el derecho a la devolución, y entonces sí, solicitar la devolución de ingresos indebidos para los que tendremos cuatro años a contar desde el nacimiento de nuestro derecho.

Prueba para justificar que no se ha producido el incremento de valor

A la hora de interponer el correspondiente recurso, revisión o continuar con los que estén en marcha se deberá justificar que no se ha producido el incremento de valor y, por lo tanto, que no se ha producido el hecho imponible. Habrá que probar. Quién

Soluciones aseguradoras para Asociaciones Profesionales

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

Aon y AECE han desarrollado de forma conjunta un Programa de Seguros a la medida de las distintas necesidades de sus asociados.

Protege ahora tu ejercicio profesional con un límite de hasta 800.000€ y benefíciate de otras condiciones económicas especiales.

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

AON

Empower Results® 902 157 874 | colegios@aon.es



debe probar en las transmisiones nuevas que se produzcan a partir de la STC es una cuestión que trataremos más adelante.

En las nuevas transmisiones a partir de la STC en las que no haya incremento de valor, no se habrá producido el hecho imponible y, por lo tanto, el negocio jurídico realizado no estará sujeto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) y al no estar sujeto ni siquiera debe presentarse la autoliquidación por parte del sujeto pasivo. Dicho esto y hasta que se modifique el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL) y se establezca la forma para justificar y probar la existencia o no del incremento, deberíamos, en nuestra opinión, proceder de la siguiente manera:

- **En el sistema de autoliquidación:** es el contribuyente el que presenta la liquidación y efectúa el ingreso. Si bien en puridad, si no hay incremento no se produce el hecho imponible y por lo tanto no hay sujeción al impuesto, pero sería recomendable presentar un escrito diciendo que no se presenta la autoliquidación e indicando que no hay incremento. En este caso, cuando la Administración inicie los procedimientos de gestión o inspección correspondientes, deberemos probar nosotros que no ha existido incremento de valor del terreno, en definitiva que no se ha producido el hecho imponible. Pero si el Ayuntamiento practicara liquidación, nos remitimos al punto siguiente.
- **En el sistema de liquidación administrativa:** la Administración no puede en este caso girar ya sin más una liquidación, sino que tiene que comprobar que se ha realizado el hecho imponible, esto es, que existe un incremento. En este sistema

por tanto la carga de la prueba corresponde a la Administración por aplicación del Art. 105.1 LGT. Ahora bien, no olvidemos que en este sistema el obligado tributario tiene que comunicar a la Administración que ha realizado la transmisión, por lo que sería recomendable proceder como en el punto anterior: comunicar indicando que no hay incremento y que sea la Administración la que pruebe lo contrario.

Tanto en un sistema como en el otro nos encontramos con un problema de valoración de la prueba y por lo tanto, la litigiosidad se trasladará ahora a un problema de comprobación de valores de la base imponible. Y hablando de la prueba, la pregunta es **¿qué pruebas podemos aportar?**

- 1. Escritura (título) de adquisición y de transmisión:** una prueba muy básica y que los tribunales no consideran suficiente –a pesar de que de su comparación resulte un decremento de valor– sino que requieren pruebas complementarias, debido a que los valores consignados en ellas no suelen coincidir con el importe satisfecho; no obstante, para impuestos de plusvalía de escaso impacto fiscal posiblemente sea la única prueba “posible”, porque en el caso de recurrir a peritaciones, tasaciones, y otros gastos el importe de estas pruebas puede ser superior al impuesto a pagar y es muy difícil la condena en costas a la Administración por la que se nos resarzan estos gastos. En muchos casos estaremos ante un problema de injusticia económica.
- 2. Tasaciones de inmuebles** siempre y cuando desglosen el importe de la construcción y del terreno; y, si no lo hacen, habrá que ver el método de poder desglosarlo.





**LOPD
Team**

IDEADO POR
ASESORES Y
PARA ASESORES

3. Informe pericial de parte.
4. Pericial por perito insaculado.
5. Documentos sobre la evolución del mercado: como una prueba indiciaria de las bajadas de precios en la zona.
6. Valoración por otros organismos oficiales: sobre todo comprobaciones de valores.
7. La contabilidad en caso de empresas en las que consten los costes de construcción, etc.

En última instancia será el legislador el que en breve establecerá el mecanismo probatorio que habrá que aplicar, y mientras tanto ¿qué?

¿Qué pasará en un futuro? El TC dice: *corresponde al legislador, en su libertad de configuración normativa, llevar a cabo las modificaciones o adaptaciones pertinentes en el régimen legal del impuesto que permitan arbitrar el modo de no someter a tributación las situaciones de inexistencia de incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana.*

Así pues, desde que se produzcan las nuevas transmisiones y hasta que el legislador establezca el mecanismo legal, si hemos tenido una minusvalía y el sistema es el de liquidación municipal, nos veremos abocados necesariamente a recurrir a la liquidación en reposición para evitar que devenga firme en el breve plazo de un mes y, además, si queremos evitar los recargos y sanciones se deberá pagar (ya sea la totalidad de la deuda en plazo voluntario y solicitando aplazamiento, o suspender el cobro con garantías para evitar recargos y sanciones en el caso de que nuestro recurso fuera desestimado en un futuro, ya que la pérdida/minusvalía habrá que probarla).

Y si a pesar de existir incremento de valor del terreno ¿el impuesto resultase confiscatorio? Esto es, por ejemplo, que haya un incremento de valor de 5.000 euros y la cantidad a pagar por el IIVTNU sea de 4.000 euros (situación bastante frecuente debido a la diferencia de los valores del catastro con los que se liquida el impuesto y los valores reales de transmisión). Pues en nuestra opinión estaríamos también ante un supuesto que daría lugar a plantear una cuestión de inconstitucionalidad, que debemos estudiar y recurrir ante los tribunales para que estos la planteen al TC y sea resuelta, avanzando así en hacer un sistema tributario más justo y equilibrado.

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

“Si quieres que las cosas se hagan bien...”

Asegúrate de que tus clientes cumplan la LOPD y obtén beneficios

✓ **PONEMOS A TU DISPOSICIÓN:**



UNA **PLATAFORMA ONLINE**, DESDE LA QUE GESTIONAR, LAS ALTAS DE TUS CLIENTES, SUS SERVICIOS, FIJAR TU PROPIA TARIFA O DESCARGAR CUALQUIER DOCUMENTACIÓN QUE NECESITES.

UNA **WEB PERSONALIZADA** PARA QUE TUS CLIENTES ACCEDAN A SU ZONA LOPD.

✓ **ADEMÁS TUS CLIENTES DISPONDRÁN DE:**



UN **ÁREA DE CLIENTE PROPIO**, CON ACCESO AUTENTICADO, DESDE EL QUE APORTAR TODA LA INFORMACIÓN NECESARIA PARA REALIZAR EL SERVICIO Y A TRAVÉS DEL QUE TENDRÁ CONTACTO DIRECTO CON SU CONSULTOR.

**TODO
LO DEMÁS
ES COSA
NUESTRA**

**SOLICÍTANOS
el folleto informativo**

(lopdteam@grupoiwi.com)

GrupoIWI[®]
protección de datos

958 415 736

www.grupoiwi.com



Proposición de Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo

Por Ángel López Atanes

Abogado-Economista | Socio Director Grupo Atelier

Tal y como recoge la exposición de motivos de la Proposición de Ley de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo (LRUTA), **el trabajador autónomo tiene un protagonismo destacado en la generación de riqueza y actividad productiva en nuestro país.**

Dentro de este contexto, se introduce la LRUTA como una de las grandes propuestas de la vigente legislatura; así, el pasado mes de julio, el Congreso de los Diputados dio luz verde a la propuesta de ley, que actualmente se encuentra en tramitación en el Senado y que tiene por objeto avanzar en una serie de reformas cuyo objetivo final consiste en apoyar el desarrollo de la actividad emprendedora de este peculiar y necesario colectivo.

La LRUTA se estructura en ocho títulos, siete disposiciones adicionales, una disposición derogatoria y tres finales. En este novedoso articulado se introducen las siguientes herramientas:

Gastos deducibles del autónomo

- Los autónomos podrán deducirse en el IRPF hasta 26,67 euros en concepto de dietas y manutención. Si dichos gastos se desarrollasen fuera del territorio nacional, la cuantía de deducción por estos conceptos ascendería a 48,08 euros. En cualquiera de los dos casos se exige que el pago se realice a través de medios telemáticos.

Gastos de suministro

- En aquellos casos en los que el trabajador autónomo desarrollara su actividad desde su domicilio y afectara este, de forma parcial, podrá deducir el 30% (en relación a la proporción de metros cuadrados de la vivienda afectada a la actividad) de los gastos de suministro relativos a agua, gas, teléfono, internet, electricidad u otros de análoga naturaleza.

Tarifa plana maternidad

- Tras la reincorporación de la maternidad, las trabajadoras autónomas contarán con una bonificación a modo de tarifa plana en cuota de 50 euros.
- Esta bonificación será para un período de 12 meses a contar desde la fecha de su reincorporación, siempre y cuando opten por cotizar por la base mínima establecida con carácter general en el régimen especial que corresponda por razón de la actividad por cuenta propia.
- Si se optara por una base de cotización superior a la mínima la bonificación será del 80%.

Bonificación de cuota por el cuidado de menores o dependientes

- Cuando el trabajador autónomo tuviere que cuidar de menores o dependientes contará con una bonificación en cuota del 100% durante un período de 12 meses. La LRUTA introduce una serie de modificaciones en el Art. 30 de la Ley 20/2007 relativa al Estatuto del Trabajador Autónomo en donde se recoge dicha bonificación en alguno de los siguientes escenarios:
 1. Por cuidado de menores de 12 años.
 2. Por tener a su cargo un familiar, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive, en situación de dependencia, debidamente acreditada.
 3. Por tener a su cargo un familiar, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive, con parálisis cerebral, enfermedad mental o discapacidad física o sensorial.



Cambios en la base de cotización

- Con objeto de poder adecuar la base de cotización a los ingresos generados, el autónomo podrá cambiar la base de cotización hasta en cuatro ocasiones a lo largo del período anual.
 - La LRUTA añade un nuevo Art. 43.bis en el Real Decreto 2064/1995 sobre cotización y liquidación, cuya rúbrica es “cambios posteriores de base”.
 - En este sentido, los trabajadores autónomos podrán cambiar hasta cuatro veces al año la base por la que viniesen obligados a cotizar, eligiendo otra dentro de los límites mínimo y máximo que les resulten aplicables en cada ejercicio.
- El cambio surtirá efectos en las siguientes fechas:
 1. 1 de abril, si la solicitud se formula entre el 1 de enero y el 31 de marzo
 2. 1 de julio, si la solicitud se formula entre el 1 de abril y el 30 de junio
 3. 1 de octubre, si la solicitud se formula entre el 1 de julio y el 30 de septiembre
 4. 1 de enero, si la solicitud se formula entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre

Altas y bajas en actividades estacionales

- Cuando el trabajador autónomo tuviere actividad solo en determinadas épocas del año, podrá darse de alta y baja hasta 3 veces anuales con objeto de adecuar su actividad a los períodos de cotización

Compatibilización de la pensión de jubilación

- El trabajador autónomo podrá compatibilizar el 100% de la pensión de la jubilación con la prolongación de la vida laboral. Así la LRUTA introduce una serie de modificaciones en los apartados 2 y 5 del Art. 214 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social.
- De este modo, cuando el autónomo realice una actividad por cuenta propia y siempre y cuando tuviere acreditado tener contratado al menos un trabajador por cuenta ajena, la cuantía de la pensión compatibilizada con el trabajo alcanzará el 100%.

Accidente “in itinere”

- Si se produjera un accidente del autónomo en su desplazamiento a su puesto de trabajo, este podría ser calificado de accidente “in itinere”.
- La LRUTA introduce una serie de modificaciones en el apartado 2 del Art. 316 del Texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social de modo que se entenderá como accidente de trabajo del trabajador autónomo el ocurrido como consecuencia directa e inmediata del trabajo que realiza por su propia cuenta.
- También se entenderá, tal como se exponía al principio de este apartado, por accidente “in itinere” aquel que se produzca al ir o volver del lugar de la prestación de la actividad económica. A este respecto, se entenderá como lugar de la prestación el establecimiento en donde el trabajador autónomo ejerza habitualmente su actividad, siempre y cuando no coincida con su domicilio.

Recargos por retrasos en el pago de la cuota de autónomos

- Se ha introducido con la LRUTA una modificación en el Art. 30 de Ley de la Seguridad Social. De este modo, los recargos por retrasos en el pago de la cuota de autónomos se ven reducidos durante el primer mes del retraso. Así, la penalización se reduce en 10 puntos porcentuales pasando del 20 al 10%.
- Fuera de este plazo del primer mes de retraso se recoge un recargo del 20% de la deuda si se abonasen las cuotas debidas antes de la terminación del plazo de ingreso establecido en la reclamación de la deuda o acta de liquidación, y de un 35% si se abonasen las cuotas debidas a partir de la terminación de dicho plazo de ingreso.



Cuota del autónomo societario

- La cuantía de la cuota del autónomo societario quedará determinada con los Presupuestos Ge-

nerales del Estado, desvinculándose así su subida referenciada al salario mínimo interprofesional.

Excesos de cuota en situaciones de pluractividad

- En los casos de trabajadores autónomos que realicen varios trabajos por cuenta ajena desarrollados de forma simultánea, la Seguridad Social de oficio devolverá el 50% de los excesos de cotización, sin que tuviere que producirse, por tanto, una solicitud de devolución previa por parte del autónomo.
- En estos casos, el abono se producirá antes del 1 de mayo del ejercicio siguiente, salvo que concurriesen especialidades en la cotización que impidan efectuarlo en ese plazo, o en su caso resultara necesaria la aportación de datos por parte del interesado.

Formación trabajadores autónomos

- La LRUTA recoge de forma expresa que las organizaciones intersectoriales representativas de autónomos y de la economía social participarán en la detección de necesidades, diseño, programación y difusión de la oferta formativa para trabajadores autónomos con el objetivo de mejorar la formación profesional para el empleo de este colectivo.

Contratación de trabajadores

- El autónomo podrá contratar como trabajadores por cuenta ajena a su cónyuge, ascendientes, descendientes y demás parientes con un límite por consanguinidad o afinidad hasta un segundo grado.
- En estos casos, el autónomo empleador tendrá derecho a una bonificación en la cuota empresarial por contingencias comunes del 100% durante un período de 12 meses siempre y cuando concurren las siguientes condiciones:
 1. Que el autónomo empleador no hubiere extinguido en el plazo de 12 meses anteriores a la contratación que da derecho a la bonificación, contratos de trabajo bien por causas objetivas, bien por despidos colectivos que hubieren sido declarados no ajustados a derecho; y
 2. Que el autónomo empleador mantenga el nivel de empleo en los seis meses posteriores a la celebración del contrato que de derecho a la bonificación.
- En cuanto al encuadramiento de los hijos contratados por parte del trabajador autónomo, se recoge que cuando estos tuvieran menos de 30 años y convivieran con el autónomo empleador quedará excluida la cobertura por desempleo.





Conclusiones

Como hemos visto, la LRUTA introduce numerosas modificaciones en diferentes aspectos de la vida económica del trabajador autónomo.

Así, por un lado, se incorporan numerosas herramientas que tienen como objetivo facilitar la cotización del autónomo a la Seguridad Social y reducir las cargas administrativas de los trabajadores. Dentro de estas herramientas destacamos la modulación de los recargos por el ingreso de cuotas fuera de plazo y la nueva regulación de la cotización de los trabajadores autónomos en los supuestos de pluriactividad.

Por otro lado, con objeto de impulsar la actividad económica de este colectivo, la norma introduce una ampliación de la denominada tarifa plana del autónomo y así mismo se introducen una serie de medidas para facilitar la conciliación de la vida laboral y familiar del trabajador autónomo.

Según lo analizado, la reforma no solo aborda aspectos de contenido exclusivamente laboral sino que también se introducen modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con objeto de clarificar determinadas cuestiones controvertidas como la deducibilidad de los gastos en los que incurren los autónomos en el ejercicio de su actividad.

En definitiva, como señala la exposición de motivos en su apartado final, la proposición de ley implica un conjunto de herramientas y medidas encaminadas a mejorar las condiciones en las que desarrollan su actividad los trabajadores autónomos y con ello la generación de riqueza productiva de nuestro país, dada la importancia de este colectivo.

Ya veremos, pues como dice el famoso refrán castellano, **no por mucho legislar se reforma más temprano.**

Enviar, recibir, comunicar. Lo hacemos bien.



MAIL BOXES ETC.

15% DTO.
ENVÍO
NACIONAL

20% DTO.
ENVÍO
INTERNACIONAL

ENVÍOS
NACIONALES &
INTERNACIONALES

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

OFERTA &
PACK ASOCIADOS
AECE

POR SOLO
699€

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

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

DISEÑO &
IMPRESIÓN

15%
DESCUENTO

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

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

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

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

La economía sumergida

Por Aurelio Ayala Tomás

Sociólogo

Introducción

Existen amplios espacios sociales en los que los valores dominantes en una cultura tienen una lectura muy diferente a la del núcleo de la mayoría social. No es que no estén vigentes sino que su vigencia se ejerce de otra manera. La Sociología funcionalista despachó este incómodo asunto con los apartados de “conducta desviada” y “grupos marginales”; pero en un país donde el 20 por ciento del PIB, según consenso de muchos estudiosos, se genera en la economía sumergida, el fenómeno requiere un lugar en la mesa del hacendista.

En estas zonas en penumbra la vigencia del Derecho es problemática, si existe acaso y se ejerce de

**El término “economía sumergida”
contiene dos sumandos principales:
la economía informal y la economía
de lo ilícito penal**

manera incidental por la policía, los fiscales y los jueces. Tenemos más información de ellas a través de la novela negra o el cine que por la acción de los cuerpos inspectores de Hacienda o de Trabajo. Los encuestadores que trabajan para las entidades demoscópicas evitan su frecuentación.



1. Op. cit. Alianza Editorial: Madrid, 1995.

2. Financial Analysts Journal, 33, enero-febrero págs. 24-27.

3. A. J. Ávila Cano et al. “Economía Irregular y Evasión Fiscal” Analistas Económicos de Andalucía. Málaga 1997.

La economía sumergida

El primer problema que plantea la economía sumergida es su nombre: cómo debe ser llamado un conjunto de actividades que no se ajustan a todos los requisitos legales existentes para ejercer una determinada actividad, se orientan *mayoritariamente* a la ocultación de esta o a la elusión fiscal o están directamente tipificadas como delictivas.

Frank A. Cowell, en su clásica obra *Engañar al Estado: un análisis económico de la evasión*¹, prefiere la expresión más neutra de economía sumergida. Resulta clara su motivación: la preocupación por maximizar el ingreso fiscal y obtener la visión más completa de las actividades económicas. Eso lleva a Cowell a interesarse por los métodos más eficaces para estimar su entidad:

1) **Métodos directos de estimación**, solo aplicables en Estados que tienen un sistema fiscal y una fuerza inspectora bien desarrollada;

2) **Métodos deductivos o indirectos** entre los que se encuentran las discrepancias entre gasto y renta; el llamado “censo de empleo”, es decir la estimación del empleo oculto a la Seguridad Social o en el caso americano al TCMP (*Taxpayer Compliance Measurement Program*); el método de los “agregados monetarios” basados en un análisis de series temporales de las características y velocidad de circulación de la masa monetaria o de los “modelos blandos” de naturaleza econométrica en donde se busca la congruencia ensayando aquellas variables relacionadas con la economía informal, de las que por definición no hay base estadística, hasta encontrar el ajuste más plausible del modelo.

Peter M. Guttmann (1977) se refirió en un breve como famoso artículo a la *Subterranean Economy*² mientras que **Ávila Cano** escoge el nombre de *Economía irregular*³.

En un artículo de Eurostat, de 28 de julio de 2015, *Formulación del sistema de cuentas nacionales- la economía no observada*; el citado organismo de la Unión Europea muestra un enfoque similar al del Cowell (1995) al referirse a que: (...) *el principal objetivo de las cuentas nacionales es ofrecer una descripción exhaustiva de la economía*, cuya ausencia produce molestias a los usuarios y a los propios expertos en contabilidad nacional.

Eurostat incluye en la economía no observada las actividades sumergidas –es decir, no ilícitas–, las actividades ilícitas, la producción de los hogares para su consumo propio y una categoría especial de *actividades informales no observadas que es un auténtico cajón de sastre*⁴.

El término de economía sumergida contiene, como acabamos de exponer, **os sumandos principales: la economía informal y la economía de lo ilícito penal**. No se trata de dos conjuntos disjuntos sino secantes. Las infracciones de normas fiscales o laborales que alcancen unas determinadas intensidades están contempladas también en el Código Penal vigente. Los Arts. 311 a 317 CP contemplan diversos supuestos de delitos relacionados con la relación laboral, la Seguridad Social o las normas sobre inmigración. El mismo Código, en sus Arts. 305 y siguientes, se refiere a los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social. En ninguno de estos aspectos podemos extendernos.

La economía informal abarca el conjunto de actividades que se desarrollan con infracción a su marco regulador: normas fiscales, laborales, medioambientales etc. La etiología del proceso de sumergimiento de una empresa, de una categoría de empresas o de todo un sector es variada. Dichos procesos van de lo doloso a lo puramente defensivo, de la picaresca a la desgracia.

En ocasiones son la complejidad administrativa o la competencia en los mercados las que causan el sumergimiento. Está muy relacionado con el tamaño de la empresa y la historia laboral del empresario que en muchas ocasiones es un antiguo asalariado que, para sobrevivir, se transforma en autónomo con o sin trabajadores a su cargo, en no pocas ocasiones miembros de su propia familia.

Un cambio tecnológico o un convenio de comercio internacional pueden sumergir desde una empresa o una comarca agrícola o industrial hasta toda una rama de la industria. En España ha sucedido

y sucede con la actividad textil, la del calzado o la propia actividad agroalimentaria por citar solo unos pocos ejemplos.

En muchas ocasiones las autoridades tienen que transar entre la vigencia del Derecho y delicadas coyunturas de emergencia social.

Cuantificación de la economía sumergida

Por definición la economía sumergida –o, si se prefiere, la economía no observada– es inconmensurable: depende no solo de las fuentes utilizadas sino de la propia definición que se escoja. El objetivo de “ofrecer una visión exhaustiva de la economía”, por muy plausible que sea, tampoco aclara el asunto, puesto que la dificultad de base estriba en qué se consideran actividades económicas, cuáles de ellas se incluyen en la contabilidad nacional y cuáles no merecen ese tratamiento. Este asunto es de naturaleza cultural y depende de los valores sociales existentes en cada formación histórica concreta. Un ejemplo evidente: la consideración del trabajo en el hogar familiar⁵.

Hay una cifra fetiche que está en el entorno del 20 por ciento del PIB. El Círculo de Empresarios, a partir de los trabajos de Friedrich Schneider presentó en noviembre de 2016 una estimación del 18,2 por ciento de dicho PIB, para el año 2015, que se comparaba con el 22,4 de Grecia, 20,6 de Italia, el 12,3 por ciento de Francia y el 12,2 de Alemania. La precisión del primer decimal en un terreno tan resbaladizo no deja de ser llamativa⁶.

Josep Piqué al presentar estos datos animaba al gobierno a luchar contra la economía sumergida y a aumentar la eficacia recaudatoria de los grandes impuestos.

Recientemente el INE ha publicado el nuevo cálculo del PIB en el que se adapta al sistema de cuentas europeo SEC 2010. Se incluye en él, junto a otros procedimientos de consolidación, la novedad de la agregación de actividades tales como la prostitución y las drogas que según nuestro Instituto Nacional de Estadística aportaron al PIB de 2010 5.413 millones de euros y 3.789 millones respectivamente.

En el blog del profesor del IESE, **Eduardo Martínez Abascal**, auspiciado por dicha Escuela de Negocios, se ironizaba sobre la precisión de dichos cálculos⁷.

4. El citado artículo amplía y actualiza los métodos referidos por Cowell, al tiempo de reconocer la diversidad estadística de los países miembros de la UE.

5. Vd. Durán, M.A. (Dir.) “El trabajo no remunerado en la economía global”. Fundación BBVA. 2012.

6. Viana, Daniel “La economía sumergida en España aún supera el 18 por ciento del PIB”. El Mundo, 29 de noviembre de 2016.

7. “El nuevo PIB: colar un mosquito y tragarse un camello”, 1 de octubre de 2014. <http://blog.iese.edu/martinezabascal/>.



Prevención del delito económico: evolución de los diferentes modelos

Por Sergio Cámara Arroyo

Prof. Derecho Penal y Criminología | UNIR

Como indica Silva Sánchez (2000: 81 y ss.), la delincuencia de la globalización es económica, en sentido amplio. Los fenómenos económicos de la globalización y de la integración económica interestatal dan lugar a la conformación de modalidades nuevas de delitos clásicos, así como a la aparición de nuevas formas delictivas. Asimismo, genera la aparición de una nueva concepción de lo delictivo, centrada en elementos tradicionalmente ajenos a la idea de delincuencia como fenómeno marginal; en particular, los elementos de organización, transnacionalidad y poder económico. El paradigma del derecho penal de la globalización es el delito económico organizado, tanto en su modalidad empresarial convencional, como en las modalidades de perteneciente al ámbito de la clásicamente denominada legislación penal «excepcional», a la que se tiende a asignar menos garantías por el enorme potencial peligroso que contiene.

Informa Rodríguez Puerta (2014: 369 y 370) que dos son las dificultades principales con las que se encuentra el criminólogo a la hora de estudiar los medios de prevención de la delincuencia de cuello blanco: por un lado, la difusa definición del propio término “delincuencia económica y de cuello blanco” y su alcance, en el que se pueden contener múltiples y muy distintas conductas criminosas; por otra parte, la ausencia de datos (elevada cifra negra) que pueda valorar la eficacia de la respuesta penal o administrativa y determinar la manera en la que puede entrar, de forma útil, en el campo de la actividad económica. En realidad, apenas existen estudios criminológicos empíricos sobre la eficacia de la respuesta de los dos principales sistemas de prevención y sanción de la delincuencia económica: penales o administrativo-sancionadores.

Al margen de esta problemática de fuentes, también es preciso indicar que los medios de prevención de la delincuencia de cuello blanco son tan contemporáneos como el propio concepto de delincuencia económica. En este sentido, las líneas de estrategia y sanción de esta clase de criminalidad surgen con el auge de los modernos sistemas económicos que mantienen un cierto grado de complejidad y, por tanto, representan un mayor peligro de contagio delictivo. Un claro ejemplo de la evolución paralela de los sistemas de sanción y desarrollo económico de un Estado es la progresiva asunción e implementación de la denominada responsabilidad penal de las personas jurídicas.

Para Nieto Martín (2007: 121 y ss.) “que el derecho penal económico de los países desarrollados es cada día más homogéneo es algo fácil de comprobar. Sin embargo, por qué esto es así no es nada obvio, antes al contrario”. De hecho, el autor indica que más que una armonización de las estrategias de lucha contra el delito económico se ha producido un proceso de *americanización* del derecho penal económico que comenzaría hacia mediados del siglo XX, cuando tras la aguda crisis del *Crack del 29* el Estado toma una posición más intervencionista y comienza la escalada de normativización de los

El paradigma del derecho penal de la globalización es el delito económico organizado, tanto en su modalidad empresarial convencional, como en las modalidades de la llamada macrocriminalidad

sectores socio-económicos y financieros (Rodríguez Puerta, 2014: 371). Para el autor citado, el primer conjunto normativo que experimentó la influencia del derecho norteamericano

fue el derecho de la competencia (*Sherman Act*); en lo concerniente a nuestro tema, EEUU fue el primer país en regular la tutela de la competencia a través de sanciones penales o administrativas. La segunda de las fases de esta influencia del derecho penal económico norteamericano fue la preocupación por perseguir aquellos acuerdos competitivos realiza-



dos fuera de las fronteras de un país que tuvieran efectos distorsionadores en el mercado. Para conseguir el control de esta clase de acuerdos y evitar posibles fulleras en la economía del Estado se han seguido fundamentalmente dos estrategias:

- Acuerdos de colaboración con otros Estados.
- Colaboración de las empresas en la investigación de los acuerdos restrictivos a través de los denominados *Leniency Programme*, basados en la misma filosofía que el *Corporate Guidelines Sentencing (carrots and sticks)* ofrecen una considerable rebaja en las sanciones a aquellas empresas que colaboren voluntariamente con la justicia.

El siguiente paso en este proceso de americanización de las estrategias de control y sanción de los delitos económicos y de cuello blanco se produjo durante la década de los 90 con el auge del modelo denominado *Securities Law*, que introdujo la tipificación como delito de conductas abusivas sobre la información privilegiada (*insider trading*) con el fin de mejorar la cooperación internacional. Así, resultado de esta fase es la implementación en el derecho europeo de la Directiva 2003/124 sobre las operaciones con información privilegiada y la manipulación del mercado (abuso del mercado) (DOCE L 96/16, 12-4-2003), que tiene su origen en el Plan de Acción de Servicios Financieros (FSAP) publicado en 1999. La normativa obedece a la necesidad de buscar un modelo legislativo eficiente, que propicie el crecimiento de los mercados financieros, en un momento en que en Europa se persigue un cambio en el modelo de financiación empresarial.

Más aún, siguiendo al autor anteriormente citado, la americanización en estos sectores no afecta únicamente al ordenamiento penal, sino que implica la aparición de nuevas instituciones y nuevos mecanismos de control social desconocidos hasta la fecha:

- Importancia del concepto de transparencia, así como afianzamiento de los deberes de comunicación de las empresas que participan en el mercado y que deben comunicar cada vez un mayor número de datos tanto al propio mercado, como a la autoridad que está en su vértice.
- Creación de autoridades administrativas con amplios poderes normativos y de investigación e incluso, algunas de ellas, de sancionar determinadas conductas. Los órganos de control de la actividad económica son bastante habituales en la tradición anglosajona de lucha

contra la delincuencia de cuello blanco (Huynh, 2010: 105 y ss.).

- Introducción de un modelo de control interno empresarial para evitar que en seno de las empresas se cometan delitos: el *corporate compliance*, *self compliance* o autorregulación regulada. Se trata de una herramienta o “forma de controlar el comportamiento empresarial desviado” que “consiste en incitar a las empresas, a través de sanciones positivas o negativas, a que establezcan sistemas de organización internos con el fin de prevenir o descubrir determinadas infracciones”. Esta clase de autorregulaciones suponen, en palabras de Nieto Martín, un compromiso entre el intervencionismo, consistente en crear normas detalladas acerca de cómo debe organizarse una entidad, y la autorregulación, cuyo referente más conocido son los códigos éticos, y que consiste en confiar en el autocontrol empresarial y en su capacidad de innovación, sin intervención del derecho. En España, por ejemplo, se ha asumido esta estrategia de control y puede decirse que la actual regulación penal es sumamente intervencionista en materia de responsabilidad penal de personas jurídicas, de modo que establece un brevísimo código de buenas prácticas empresariales obligatorio si se desea adecuar la organización interna de la persona jurídica para la evitación de hechos delictivos. De este modo, se incorpora en nuestro Código Penal una definición bastante exhaustiva de los *corporate compliances* o *corporate programmes*. Así, una persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si su órgano de administración ha adoptado y ejecutado con eficacia, antes de la comisión del delito, modelos de organización y gestión que incluyen las medidas de vigilancia y control idóneas para prevenir delitos de la mis-





ma naturaleza o para reducir de forma significativa el riesgo de su comisión. Se trata de los denominados *corporate compliance*, o protocolos de actuación y prevención de determinados delitos económicos.

Si las primeras estrategias para la protección de los sistemas económicos importadas de EEUU se centraron en el mantenimiento de los mercados y la libre competencia, la segunda fase de esta americanización tendría como objetivo la lucha contra la corrupción. En este sentido, sin embargo, advierte Nieto Martín que **“la americanización del derecho penal anticorrupción está estrechamente ligada a la protección del mercado (...) las relaciones entre corrupción y protección de un determinado modelo de mercado se muestran igualmente cuando se comprueba que las recetas anticorrupción de los organismos internacionales consisten siempre en la implantación de recetas liberalizadoras de la economía, al considerarse el intervencionismo y la regulación estatal una de las principales causas de la corrupción”**.

En cuanto a los principales medios de control en materia de corrupción que hemos recibido desde el salto trasatlántico pueden destacarse los denominados Códigos éticos, los programas de mejores prácticas y buen gobierno y administración, las *hot lines* que permitan a los empleados la denuncia de los hechos de corrupción, auditorías internas, implantación de sistemas disciplinarios, etc.

Indica Nieto Martín (2007: 128) que la segunda estrategia político-criminal que igualmente se está incentivando a través de la corrupción en las transacciones económicas internacionales es la

gatekeeper responsibility o responsabilidad de los vigilantes: si el objetivo de la *compliance* es que las empresas colaboren con el Estado en la prevención y detección de hechos delictivos, la responsabilidad de los vigilantes se orienta a que auditores, contables o incluso abogados que prestan sus servicios a una corporación se comprometan también en la prevención y denuncia de hechos delictivos. En definitiva, **se trata de reforzar la norma para que las condiciones de control interno sean las idóneas sin que pueda achacarse a la propia empresa culpa in vigilando en materia de detección de actividades criminosas**.

Finalmente, otro de los lineamientos principales que supone un medio de control importado del escenario americano es el llamado *corporate governance* o gobierno corporativo, que tiene por objetivo asegurar que las empresas que participan en el mercado internacional están correctamente gestionadas y controladas, y que no es fácil el abuso de poder por parte de sus directivos. Según explica el autor precitado, esta clase de programa normativo mantiene influencia en dos dimensiones: en primer lugar, es el que informa los códigos éticos o de buen gobierno, que poseen ya la mayoría de las grandes empresas; y, por otra parte, en la propia regulación del derecho de los mercados financieros.

El proceso de gestación y traslado al ámbito continental europeo de estas principales estrategias de prevención y control de la delincuencia económica ha dado como resultado la aprobación de una abundante legislación administrativa y penal que ha supuesto un mayor intervencionismo normativo en el derecho económico de los Estados. Como



puede apreciarse, las principales estrategias de prevención lucha contra la delincuencia económica de cuello blanco se bifurca en dos principales vías normativas, construyéndose una suerte de modelo dual:

- Regulación y sanción administrativa o civil, de la que el derecho mercantil es una especialización remarcable.
- Regulación y sanción penal de comportamientos individuales y supraindividuales (responsabilidad penal de las personas jurídicas) para los atentados más graves contra el derecho económico. Este conjunto normativo, como sabemos, suele denominarse habitualmente como derecho penal económico.

A este modelo dual podría añadirse, en nuestra opinión, una tercera vía que quedaría conformada por el **derecho fiscal sancionador**, como medio de control social intermedio de la fiscalidad empresarial en aquellos supuestos en los que no se supere la barrera de la defraudación de impuestos considerada delictiva. Básicamente, estos tres medios de estrategia normativa pueden encontrarse en la mayor parte de los países del bloque occidental y anglosajón, al margen de determinadas apuestas foráneas como el llamado derecho penal administrativo alemán.

Toda estrategia de prevención en materia de delincuencia económica y, por extensión, a otras ramas de la denominada criminalidad de cuello blanco pasa por un modelo mixto o heterogéneo, en el que tendrán cabida modelos administrativos, penales, laborales, procesales, civiles y mercantiles. Ello implica una dificultad primigenia a la hora de abordar la tutela normativa concreta de este sector de la delincuencia: las difíciles relaciones y delimitación entre el derecho administrativo sancionador y el derecho penal.

Desde una perspectiva comparada, **existen modelos estratégicos de distinto signo y naturaleza normativa para afrontar la problemática de la delincuencia económica:**

- **Modelo de contravenciones del derecho (Alemania, Portugal e Italia):** ilícitos penales más livianos, sometidos a los principios propios del derecho penal, tanto en su sustantivo como en lo procesal. Sin embargo, las sanciones son impuestas por la autoridad administrativa y revisadas por un Juez de lo Penal. Configuran, por tanto, una suerte de derecho penal administrativo. La principal ventaja de este modelo es la descarga de la jurisdicción penal en materia de delincuencia económica, puesto que la intervención punitiva se limita simplemente a una mera revisión de garantías

y la unificación del modelo de prevención en un solo orden normativo. Por otra parte, la principal desventaja de este sistema es que flexibiliza los principios limitadores del derecho penal clásico y difumina los límites del *Ius Puniendi* administrativo y penal. Se trata, en suma, de un modelo cuasi-penal, en el que las sanciones administrativas y penales se contienen de manera coordinada en un mismo cuerpo jurídico.

- **Modelo de doble vía administrativa y penal (España, Francia y Grecia):** el derecho administrativo ejerce una función inicial de “policía” sancionando las conductas menos graves en el orden socioeconómico. Las sanciones en esta primera instancia son administrativas y el control jurisdiccional también. Los atentados más graves contra el orden socioeconómico serán objeto de atención y castigo penales. De este modo, se dibujan dos vías de actuación muy diferentes en cuanto a garantías materiales y procesales: el modelo administrativo se utilizaría como primer

Los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en el ejercicio de su función deben ser independientes de las entidades auditadas (...) las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio...

dique de contención o control social, de manera que el procedimiento quedaría contenido en las reglamentaciones administrativas, con unas garantías materiales y formales (procesales) menos rigurosas; el modelo penal se encontraría regulado en el Código Penal, con unas garantías más férreas a nivel de definición de las conductas punibles y de procedimiento para administrar las pertinentes sanciones o penas. La diferenciación y coordinación entre ambos modelos se basa, en definitiva, en una distribución cuantitativa, por cuanto el derecho penal solamente se ocuparía de aquellas conductas más graves, reservándose el resto a la intervención administrativa. La principal desventaja de este modelo se encuentra en el reparto coordinado entre ambas ramas del ordenamiento jurídico, lo que puede llegar a provocar indeseados solapamientos.

- **Modelo anglosajón (Inglaterra, Gales, tradición norteamericana):** en una primera instancia el control de los comportamientos lesivos y desviados cometidos dentro de la rama económica se lleva a cabo desde órganos administrativos



independientes a los que se atribuyen tareas de detección, investigación y enjuiciamiento de delitos corporativos y de cuello blanco (Huynh, 2010: 105 y ss.; Rodríguez Puerta, M.J., 2014: 376). A partir de la primera intervención de los órganos administrativos y en estrecha colaboración con la fiscalía se decidirá si es necesario abrir un procedimiento administrativo o penal (Zabala López-Gómez, 2008). Además de esta posibilidad, existe la opción de adoptar órdenes de prevención de naturaleza civil. Se trata de un modelo unificado o tridimensional de administración de las distintas vías de control social y prevención ante la delincuencia económica: una primera dimensión preventiva que actúa ante los posibles indicios de comportamientos o actividades sospechosas (naturaleza civil); una segunda dimensión normativa una vez constatado el comportamiento desviado que se basa en la investigación por parte de organismos administrativos; y, por último, una tercera dimensión en la que se decide si debe seguirse un proceso administrativo o un proceso penal para sancionar esta clase de conductas. La principal ventaja de este modelo es la actuación temprana ante una posible amenaza delictiva, pero como principal inconveniente podríamos indicar el elevado coste que supone el establecimiento de esta clase de medidas y las dificultades de distribución entre el orden penal y administrativo las distintas vulneraciones contra el orden socioeconómico.

- **Otros modelos y estrategias de prevención en el ámbito de la Criminología:** la prevención situacional aplicada a la delincuencia de cuello blanco. Algunos autores, dentro del ámbito de la Criminología han postulado la posibilidad de instituir estructuras organizativas y procesos que reduzcan la posibilidad de crímenes en las organizaciones y en los reglamentos. Este modelo preventivo se basa en la reducción de oportunidades criminales en las organizaciones a través de medios de control situacional, pero no se conceptualiza como el aumento de la vigilancia. Para los defensores de los modelos de prevención situacional lo ideal sería establecer una rotación entre los auditores y las empresas, evitando el establecimiento de “sistemas de clientelas” (*stakeholders*). Otras de las opciones que barajan estos modelos es que ciertos servicios de consultoría estén prohibidos para auditorías que sean afines o socias de empresas, lo que reduce aún más la posibilidad de una presión indebida sobre el auditor. El modelo de prevención situacional en el ámbito corporativo está basado en la estricta separación de funciones entre los empleados que autorizan, registran, y que

tienen la custodia de dinero en efectivo y de las transacciones financieras (Neil & Trani, 2008).

Esta clase de modelos puede ser útil en aquellos supuestos en los que existe un “conflicto de intereses” en materia de *corporate compliance*. En España, el conflicto de interés y sus posibles implicaciones han sido tenidos en cuenta expresamente por el legislador al regular los aspectos de cumplimiento legal de las empresas. Así, en cuanto a los **auditores de cuentas**, el Real Decreto legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, en su Art. 12 dice que “los auditores de cuentas y las sociedades de auditoría en el ejercicio de su función deben ser independientes de las entidades auditadas (...) las amenazas a la independencia podrán proceder de factores como la autorrevisión, interés propio...”. En la **prevención de riesgos laborales**, el Real Decreto 39/1997, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de los servicios de prevención, en la regulación de las preceptivas auditorías del sistema, dispone en su Art. 32.2: “Las personas físicas o jurídicas que realicen la auditoría del sistema de prevención de una empresa no podrán mantener con la misma vinculaciones comerciales, financieras o de cualquier otro tipo, distintas a las propias de su actuación como auditoras, que puedan afectar a su independencia o influir en el resultado de sus actividades”.

Finalmente, en el Art. 28.2 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de **prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo**, dispone que “los sujetos obligados no podrán encomendar la práctica del examen externo a aquellas personas físicas que les hayan prestado o presten cualquier otra clase de servicios retribuidos durante los tres años anteriores o posteriores a la emisión del informe”.

Al respecto, Martínez-Carande Corral (2014) ha advertido la necesidad de preguntarse cómo aparece regulada la figura del conflicto de intereses en el marco de la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Así, se presentan dos apartados en donde la cuestión va a hacerse patente con toda su importancia:

1. En la elaboración del modelo o plan de prevención de dicha responsabilidad, que tendrá su manifestación en la necesaria independencia de quienes diseñan el mapa de riesgos respecto de quienes previamente han tenido responsabilidades en la gestión o fiscalización de dichos riesgos.
2. Otro, posterior, que se manifiesta en la independencia del órgano encargado de controlar el eficaz desenvolvimiento del modelo respecto al órgano de administración de la persona jurídica a la que se aplica.



Desde el marco de la prevención situacional, será necesaria, por tanto, la adopción de las medidas que eviten la existencia de conflictos de interés, que pongan en peligro la necesaria objetividad e

independencia de los encargados, tanto de diseñar e implementar el plan de medidas, como de velar por su cumplimiento.

Referencias bibliográficas:

- **Huynh, D.:** "Prevention versus punishment: a comparative study of White collar crime prosecution in the United States and the United Kingdom", en *Journal of International Business & Law*, Spring, 2010.
- **Martínez-Carande Corral, J.L.:** "El conflicto de intereses: implicaciones en el ámbito de los modelos de prevención de la responsabilidad penal de las personas jurídicas", en *Diario La Ley*, núm. 8312, 16 de Mayo de 2014.
- **Neil, V. & TRANI, B.:** "Situational Prevention and the Reduction of White Collar Crime", 2008.
- **Nieto Martín, A.:** "¿Americanización o europeización del Derecho Penal económico?", en *Revista Penal*, núm. 208, 2007.
- **Rodríguez Puerta, M.J.:** "Modelos de prevención y sanción de la delincuencia económica", en García Arán, M. (Dir.): *La delincuencia económica. Prevenir y sancionar*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2014.
- **Silva Sánchez, J.M.:** *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la política criminal en las sociedades post-industriales*. 2ª Ed., Civitas, Madrid, 2000.
- **Zabala López-Gómez, C.:** "La responsabilidad penal de las sociedades cotizadas en los Estados Unidos de América en la época post-Enron: Los pactos de «no acusar» y de «retraso de la acusación»", en *Diario La Ley*, núm. 7065, 27 noviembre 2008.



TÚ AMAS TU PROFESIÓN. NOSOTROS TE PROTEGEMOS.

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

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

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

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



ZURICH[®]

El número preferido

Por Fernando Méndez

Periodista y escritor

En cierta ocasión un experto contable y tributario, dueño de una gran empresa, dijo:

- ¿Qué ocurriría si les diésemos a los niños la posibilidad de gobernar el mundo?

Sus asesores, que siempre destacaron por sus aciertos e ideas brillantes, respondieron:

- Como estrategia política es maravillosa: nos acercaríamos más a la sociedad, daríamos una imagen más humana. Pero bien sabe, señor, que eso es imposible.
- Sí, lo sé –repuso el jefe– pero imaginemos por un momento que no se trata de una metáfora ni de una maniobra electoral. ¿Qué creéis que ocurriría?

Los asesores se miraron desconcertados. El gesto serio del contable no invitaba a pensar en una broma.

- ¡Adelante, vamos! –los animó–; podéis decir lo primero que os venga a la cabeza.

Y lo primero que dijeron fue que si en algún mundo imaginario eso llegase a acontecer habría rebeliones, guerras y tiranías porque los niños son los seres más crueles que existen.

- Bien pensado –les respondió el contable–.

Caminó unos pasos en su lujoso despacho con la mano en la barbilla. Fueron unos inquietantes y eternos segundos.

- Pero supongamos que no son crueles –prosiguió– y que en lugar de haberse ejercitado con las envidias y rivalidades de los mayores, resulta que hemos logrado mantenerlos al margen de las imperfecciones adultas para que vivan su niñez en total inmunidad. ¿Qué ocurriría entonces?

El acertijo empezaba a resultar interesante. Los asesores se acomodaron las corbatas y se recostaron cómodamente en los sillones mientras el contable seguía paseando. Uno de ellos levantó la mano, como solicitando permiso para interrumpir los sabios pensamientos del jefe, y dijo:

- En ese caso, la gente acabaría muriendo de hambre porque no habría quien trabajase. ¡El mundo sería un caos! Los niños odian madrugar, no quieren deberes, no piensan más que en jugar y, además, los números y las cuentas les importan poco...

- Pero disponen del más preciado bien, ese que nadie puede conservar más allá de diez o doce años: la inocencia –respondió tranquilamente el jefe–. Pensad por un instante cuál sería la primera decisión de los niños si dirigieran el mundo desde la inocencia.

Y comenzó a relatar su parecer. de entrada, favorecerían el desarrollo del pequeño comercio. Las



tiendas de golosinas –citó como ejemplo– experimentarían un auge sin precedentes y, al aumentar la oferta, los precios se reducirían a la mitad. Con ello, los fabricantes de gominolas, frutos secos, chicles y palomitas se verían desbordados por la demanda y obligados a exigir a los proveedores mayor producción. Lo mismo cabría con los fabricantes de pasteles: tendríamos seis o siete pastelerías en cada barrio y cada cual más surtida de dulces, y así, la cadena comercial continuaría hasta el agricultor que siembra el trigo.

Plenamente convencido de su argumento, el contable dijo que con las agencias de viajes pasaría lo mismo y, de esta forma, la industria aeronáutica, los trenes, los coches y cualquier medio de transporte lograrían unos estándares de modernidad jamás pensados. Y dado que los niños estarían toda la semana viajando, sería necesario mejorar también la logística de aeropuertos, estaciones, hoteles, reduciendo con ello distancias y proporciones,



«pues los niños –dijo– enseguida se cansan de caminar y ocupan menos espacio que los mayores. Esto, lejos de ser un freno para el desarrollo empresarial, sería una nueva oportunidad de mercado para arquitectos, decoradores, constructoras y fabricantes de muebles».

Solo dos cosas habrían de respetar del reino de los adultos: las fechas de Navidad y de los Reyes Magos. Aun imaginando un duro debate, al final, la lógica acabaría imponiéndose a la inocencia, pues lo contrario sería acelerar inconscientemente su proceso de madurez.

Los asesores no comprendieron.

- Veréis: si no os he hablado de las jugueterías es porque opino que deberían seguir como están. Si los juguetes entraran en esta espiral de bonanza económica los niños instaurarían cada sábado el «Día de Papá Noel» y cada domingo el «Día de los Reyes Magos»; o peor aún: no satisfechos con recibir semanalmente juguetes, acordarían reducir el tiempo de espera para celebrar los días mágicos cada tarde al salir de clase. ¡Y eso sería terrible! En pocos días los Reyes y Papá Noel exhibirían muestras de cansancio y los niños descubrirían sus risas forzadas; no tendrían tiempo de engalanar sus atuendos y, sin darse cuenta, comenzarían a perder las piedras preciosas de sus capas dejándolas huérfanas de esplendor; su trote por las calles las mancharía, las arrugaría, en fin... Y aunque son seres que están en todas partes, dados sus poderes mágicos, no conviene abusar del don de la ubicuidad, que luego pasan cosas muy raras.

Os digo esto porque aquí es donde se nutre el manantial de la inocencia: en la ilusión. Pero no creáis; nos ocurre lo mismo a los mayores. Y uno de vosotros podría decirme: «Si me tocase la lotería todos los días, seguro que no me importaría». Bueno, importar posiblemente no, pero llegaría un momento en que tal cúmulo de riqueza acabaría por deformar tus creencias, tus amistades, tus hábitos cotidianos, tu vida en definitiva; y el verbo «poseer» se volvería áspero y prepotente, tanto que no te importaría ya poseer pensamientos ajenos, e incluso, la felicidad de los que te rodean. El cúmulo infinito de riqueza que podrías atesorar te convertiría en *El Poseedor*, y eso es grave. Nadie querría contarte un chiste porque como posees el sentido del humor de los demás, solo tú decidirías cómo y cuándo debe reírse la gente. Tampoco nadie te invitaría a cenar, pues tus cenas serían mejores y harías

que se sintieran mal por ofrecerte alimentos de inferior calidad... Perdonad que me extienda –se disculpó el contable–, pero creo que vale la pena destacar este aspecto.

A pesar de los asuntos pendientes, los asesores optaron por dejar sus carpetas y seguirle la corriente al jefe. No en vano era «el poseedor» de sus sueldos.

Uno que había permanecido en silencio todo el rato dijo:

- Pero hay un problema, señor: ¿Cómo lucharían los niños contra la delincuencia de los mayores, si, en su infinita inocencia, pueden ser fácilmente engañados? ¿En ese mundo perfecto también los niños habrían heredado las cárceles, los violadores, los asesinos, los ladrones...?
- Sí, por supuesto –interrumpió con una sonrisa el jefe–, pero procura pensar como un niño: ya no serían necesarias las cárceles porque cada delincuente podría reconducir su vida al frente de una tienda de golosinas o un hotel, o una agencia de ocio y tiempo libre, por ponerte un ejemplo. Habría para todos.

**El acertijo empezaba a resultar interesante.
Los asesores se acomodaron las corbatas y se
recostaron cómodamente en los sillones mientras
el contable seguía paseando**

- ¿Y si no quieren trabajar? –insistió el asesor–.
- Eso también ocurre en el mundo de los adultos –aseguró el jefe–. En ese caso habrían de ocuparse de tareas menos exigentes como salir a pasear mascotas o leer cuentos en los parques. Los niños sabrían encontrarles su sitio. Tan solo para aquellos adultos a quienes la enfermedad impidiese valorar la inocencia habría hospitales para paliar las carencias de buena fe; pero solo en esos casos.

Más impaciente y menos crédulo, el tercero de los asesores no paraba de mirar el reloj. El jefe le dijo:

- ¿Tienes alguna reunión importante?
- La verdad es que sí, señor. He citado a unos empresarios en mi despacho... Pero puedo decirles que vengan mañana –se disculpó–.
- No, de ninguna manera. Ve y cumple con tu tarea –concedió el contable–.

De esta manera, solo quedaron dos asesores en el despacho. Al salir aquel el jefe señaló hacia la puerta.

- ¿Lo veis? Él piensa que esta conversación es una pérdida de tiempo –asintió sonriendo–. Pero no lo culpo.

Los otros, en actitud sumisa, negaron con la cabeza.

- No lo culpo –repitió– porque sus responsabilidades han podido con su sentido común. Vosotros, en cambio, seguís cómodamente instalados en vuestra paciencia hipócrita, escuchando una fábula que se os antoja, como mínimo, una iluminada fantasía de alguien a quien debéis respeto profesional. Pero habréis de saber que no por ocultar un sentimiento somos más íntegros. Quien oculta lo que piensa marchita su belleza interior y acaba por no disimular la podredumbre que lo habita. Vosotros sois mis mejores asesores –volvió a señalar la puerta–; a él le queda todavía un trecho para alcanzar vuestra sapiencia. Pero tiene algo que vosotros no tenéis: sinceridad. ¿Cuántas veces habéis pensando en este rato que lo que os estoy contando es una tontería?

Los asesores se movieron incómodos en sus sillones y estaban a punto de intervenir cuando el jefe los detuvo alzando una mano.

- Si viviéramos en el mundo de los niños –prosiguió– posiblemente os habría dejado esta tarde sin caramelos y sin película de dibujos animados. Pero, ¿sabéis? No lo haré. No lo haré porque en vuestras carencias veo mis propios defectos: confiáis poco en la gente, como yo; no os queda ni un gramo de inocencia, tampoco a mí; y debido a la vorágine social que nos obliga a maquillar la dignidad, ninguno de nosotros sabe ya si va o viene o si acierta o falla, por estar permanentemente instalados en el discurso del conformismo. Pero, eso sí, yo soy honesto. Si algo existe en el mundo de los niños es la honestidad, íntima amiga de la inocencia; y de hecho, si os paráis un momento a pensar comprobaréis que la virtud es el motor de la felicidad. Y nadie hay más virtuoso y feliz que quien exhibe por igual sus logros y fracasos.



Los asesores no sabían qué decir. Tensos y expectantes, eran incapaces de ocultar su desasosiego.

- Una última cuestión –dijo el jefe retornando a su mesa de despacho–: quiero comunicaros que dejo el cargo. A vuestro compañero ya se lo he dicho esta mañana y le pedí que no dijese nada hasta tener esta conversación con vosotros.

Los hombres se incorporaron como un resorte.

- No os alarméis –dijo con calma–. Es una feliz decisión.
- Pero, señor, si tiene usted los mayores índices de popularidad, la gente lo quiere, la empresa aumenta beneficios...
- Sí, todo eso es verdad; pero he cometido un error.

Los asesores preguntaron a la vez:

- ¿Cuál?
- No dejarme asesorar por el niño que llevo dentro...

Los hombres se miraron.

- ... Los números son mi vida, y la vuestra –aseguró el jefe–, pero ha llegado el momento de contar algo más que facturas, ¿por qué no atardeceres, cumpleaños, sonrisas...? Los números también saben de sentimientos –por un instante su rostro se ensombreció–. Aunque, desde que falleció mi mujer solo sé contar hasta dos.

El despacho se llenó de un respetuoso silencio.

- Ah, por cierto, –añadió– daré a conocer la noticia esta tarde, y me gustaría que estuvieseis presentes en la rueda de prensa.

Los asesores asintieron con gravedad.

Y así fue. El gran empresario convocó a los medios de comunicación y en una multitudinaria comparecencia explicó que las razones de su dimisión eran «meramente personales».

Ante una montaña de micrófonos, focos y grabadoras un periodista le preguntó:

- ¿Podría ser más explícito, por favor?

El contable miró un instante a sus asesores, en una imagen que fue congelada por decenas de flashes, y luego se dirigió al periodista:

- Comprenderá que por ser algo personal me reserve los detalles.
- Ya, señor... pero la gente querrá saber –insistió el periodista–.
- Verá. En cierta ocasión, un anciano apostó a los jóvenes de su pueblo que sería capaz de visitar más lugares de la comarca que todos ellos juntos



y en menos tiempo. Los chicos sopesaron la propuesta y comentaron que, aunque el anciano conocía bien los caminos, nunca podría correr como ellos, y aceptaron. Por la tarde todos se reunieron en la plaza del pueblo y cada uno de los jóvenes relató los lugares en los que había estado, las personas a las que había conocido y, en fin, las sensaciones vividas al descubrir sitios desconocidos hasta ese momento. El anciano escuchó pacientemente a cada uno y cuando le preguntaron por los lugares que había visitado, sonrió y les dijo: «Sabed que no conoce más quien más anda sino quien más ve, ni tampoco quien más lejos llega sino quien, aun estando quieto, no pierde el más mínimo detalle de lo que acontece a su alrededor. Os puedo asegurar que no me he movido de esta plaza en todo el día y, sin embargo, con ayuda de mi experiencia y mi imaginación he descubierto tantas cosas nuevas que necesitaría varias vidas para enumerarlas»; y les habló de la tenacidad de las hormigas, de los girasoles orientándose al sol, del esfuerzo de los campesinos al cargar sus fardos... Uno de los chicos, con la osadía que da la juventud, le dijo que eso ya lo sabían y, por supuesto, que no era necesario moverse de allí para comprobar todo aquello. El anciano le respondió que nunca se conocen bien las cosas hasta que nos fijamos de verdad en ellas. «Vosotros habéis visto paisajes –les dijo–, pero no los habéis mirado; habéis oído a la gente, pero no la habéis escuchado, y habéis notado frío o calor, pero no lo habéis sentido. Probad a sentaros aquí cinco minutos y comprobaréis cuánta razón tengo». Y así lo hicieron. Después de ese día, el anciano observó que los jóvenes pasaban más horas que de costumbre en la plaza del pueblo, porque habían aprendido a viajar sin salir de la plaza, apreciando algo que nunca antes habían valorado: la importancia de compartir.

Los periodistas se quedaron igual de confusos que los asesores por la mañana.

- ¿Saben por qué los niños nunca dudan? –preguntó el contable a la concurrencia alzando algo la voz– Porque siempre están preguntando. No es un contrasentido: ellos preguntan y obtienen respuestas, y si no les convencen vuelven a preguntar.

Al día siguiente, cuando el contable se hallaba recogiendo sus pertenencias junto a su hijo de seis años, el niño le preguntó:

- ¿Por qué te vas de aquí, papá? ¿No te gusta tu despacho?

- Claro que me gusta: es grande, tiene plantas y flores, bonitos muebles y una vista espléndida sobre la ciudad.
 - ¿Y entonces?
 - ¿Tú no quieres que me vaya?
 - No – respondió, sincero, el niño.
 - ¿Por qué?
 - Porque se está muy bien aquí.
 - ¿Y si te dijera que voy a montar una tienda de golosinas? –preguntó el padre–. ¿Te gustaría que tuviésemos una tienda de golosinas?
 - ¡Claro! –se alegró el niño abriendo los ojos como platos.
 - Pues eso haremos. Pero antes pensemos en todas las chuches que pondremos en ella.
- El niño cerró los ojos, ilusionado, y se imaginó apresuradamente una montaña de dulces.

El gran empresario convocó a los medios de comunicación y en una multitudinaria comparecencia explicó que las razones de su dimisión eran «meramente personales»

- Pero ahora no, hijo. Antes vamos a comer algo. ¿Qué te apetece?
- El pequeño se encogió de hombros y meditó un instante, el tiempo justo para que el contable echarse un último vistazo al gran despacho:
- ¿Qué tal una hamburguesa, papá? –respondió al fin el niño, rescatando a su padre del tropel de pensamientos que lo invadía al recordar tantos años de trabajo.
 - Mejor dos, cariño –lo corrigió él–. Es nuestro número preferido.



VII Premio AECE Antonio Lázaro Cané

En cierta ocasión, Simone de Beauvoir afirmó que **“Escribir es un oficio que se aprende escribiendo”**; así de sencillo: solo hay que practicar con un folio en blanco; y cuando no sepas qué tema tratar, recuerda las palabras de Camilo José Cela: **“Para escribir solo hay que tener algo que decir”**.



Con esas dos premisas, estamos convencidos de que tienes muchas historias que contar y, en la AECE, queremos leerlas todas; por ese motivo, nos gustaría contar con tu participación en la **VII edición de nuestro premio Antonio Lázaro Cané**, con arreglo a las siguientes:

BASES

1. Se convoca la séptima edición del Premio AECE Antonio Lázaro Cané **al mejor artículo original e inédito**, realizado de forma individual o en equipo.
2. La dotación del premio será de **tres mil euros** (3.000 €), estará sujeta a la preceptiva retención y será única e indivisible. El premio podrá ser declarado desierto.
3. El **tema** del artículo deberá versar sobre **cualquier materia relacionada**, directa o indirectamente, **con la profesión de experto contable y tributario**, no teniendo que ser, obligatoriamente, de contenido técnico.
4. Podrán optar al premio **todas las personas mayores de edad**, de cualquier nacionalidad, sean o no socios de AECE. Se excluye, únicamente, a los miembros de la Junta Directiva de AECE y del jurado del premio.
5. La extensión máxima del artículo será de **16.000 caracteres**, incluyendo espacios, y deberá presentarse en lengua castellana, en un archivo escrito en Word u otro programa de tratamiento de textos compatible, en el que **no deberá constar ningún dato personal**.
6. Los artículos se enviarán por correo electrónico a la dirección: ncediciones@ncediciones.net indicando en el asunto **Premio AECE Antonio Lázaro Cané**. Desde esa misma dirección se recibirá un correo confirmando la recepción.
7. En el **cuerpo del correo electrónico** deberán figurar:
 - Título del artículo;
 - Nombre, dirección y DNI o NIE del autor;
 - Teléfono de contacto;
 - Si lo desea, puede indicar el pseudónimo con el que quiere que se publique el artículo, en caso de ser seleccionado para su edición.
8. **El plazo máximo** para presentar los artículos finalizará el **7 de octubre de 2017**.
9. El participante **garantiza** que su trabajo es **inédito**, es decir, que no se ha publicado ni en papel ni en soporte digital y que no ha estado nunca ni está disponible en internet. Además, **certifica** la autoría íntegra y exclusiva y que no es copia ni completa ni parcial de otro trabajo, así como que no está concursando en ningún otro premio.
10. El jurado estará compuesto por seis personas: el presidente de la Asociación, tres miembros de su junta directiva, el director de la revista CONT4BL3 y su editora.
11. El fallo del jurado se dará a conocer, como fecha límite, el 7 de noviembre de 2017.
12. En todos los casos, el autor cede la totalidad de sus derechos de autoría sobre el artículo remitido a favor de la revista CONT4BL3.
13. Se admite un solo manuscrito por autor.
14. El trabajo premiado será publicado en la página web de la Asociación y en la revista CONT4BL3 dentro del año natural a la concesión del premio.
15. Los artículos seleccionados que no hayan resultado premiados quedarán a disposición del consejo de redacción de la revista CONT4BL3 para su discrecional publicación, no pudiendo publicarse en otros medios sin la expresa autorización de la AECE.
16. La participación en el concurso supone la aceptación de las presentes bases.



Asociación Profesional de Expertos
Contables y Tributarios de España

Las presentes bases también están publicitadas en la web www.aece.es

Los derechos humanos para los usuarios de internet

Por Redacción CONT4BL3

La **Recomendación CM/Rec (2014) 6** –adoptada por el Comité de Ministros del **Consejo de Europa**, el **16 de abril de 2014**, tal como comentamos en la sección In English de este mismo ejemplar de CONT4BL3– se articula en torno a seis grandes apartados:

Acceso y no discriminación

Aunque el acceso a Internet aún no está reconocido de manera formal como un derecho humano (...), sí se considera como una condición y un medio para facilitar la libertad de expresión y otros derechos y libertades; porque, hoy en día, Internet se ha convertido en uno de los medios principales para que las personas ejerzan el derecho a la libertad de expresión e información (§32).

Libertad de expresión e información

Comprende el derecho a expresar libremente opiniones, ideas y puntos de vista, y a buscar, recibir y comunicar informaciones sin consideración de fronteras. Los usuarios de Internet deberían ser libres de expresar sus convicciones políticas, así como sus opiniones religiosas o no religiosas. Una libertad que resulta aplicable no solo para las “informaciones” o “ideas” que son recibidas favorablemente o consideradas como inofensivas o indiferentes, sino también para aquellas que chocan, inquietan u ofenden (§40).

Reunión, asociación y participación

Como Internet se ha convertido en una herramienta que permite a los ciudadanos participar activamente en la construcción y el fortalecimiento de sociedades democráticas, sus usuarios tienen derecho a reunirse y asociarse pacíficamente con otras personas usando Internet. En particular, tienen derecho a constituir, unirse a, movilizar y participar en grupos sociales, asociaciones o sindicatos usando las herramientas de Internet. Esto incluye, por ejemplo, firmar peticiones para participar en campañas u otras formas de acción cívica (§§61 y 63). Todo ello también abarca la libertad para participar en los debates de política pública, las iniciativas legislativas y la observación de los procesos de toma de decisiones a nivel local, nacional y global, incluido el derecho a firmar peticiones mediante las TIC, cuando las haya (§64).



Protección de la vida privada y de los datos personales

Muchas de las actividades de los usuarios implican algún tipo de tratamiento automático de los datos personales, por ejemplo, el uso de navegadores, buzones de correo electrónico, mensajes instantáneos, protocolos de transmisión de voz por Internet, redes sociales, motores de búsqueda y servicios de almacenamiento de datos en la nube (§67); la Guía pone un especial énfasis en dos principios específicos del tratamiento de los datos personales: la legitimidad del tratamiento y el consentimiento del usuario (§§69 y 70).

Educación y conocimientos básicos

Los usuarios de Internet deberían poder acceder libremente a las obras culturales y de investigación presentes en Internet que hayan sido financiadas con fondos públicos, así como –dentro de los límites razonables– a los materiales del patrimonio digital que sean de dominio público (§86).

Recursos efectivos

Para concluir, la Guía recuerda a los Estados miembro del Consejo de Europa su obligación positiva de investigar de manera diligente, exhaustiva y eficaz las alegaciones por violación de los derechos humanos (§100) y que las vías de recurso efectivo deberían estar disponibles, ser conocidas, accesibles y asequibles, y ser aptas para brindar una reparación adecuada (§103); de modo que a los usuarios de Internet se les brinde información clara y transparente sobre los medios de reparación con los que pueden contar (§105).

Guía de los Derechos Humanos para los usuarios de internet

Recomendación CM/Rec (2014) 6 adoptada por el Consejo de Ministros del Consejo de Europa el 16 de abril de 2014

Internet desempeña un papel importante en la vida diaria de las personas y en todos los aspectos de la sociedad humana. Continuamente evoluciona y brinda a los ciudadanos posibilidades de acceder a información y servicios, de conectarse y comunicarse, y de compartir ideas y conocimientos en todo el mundo. El impacto de Internet sobre las actividades sociales, económicas y culturales va creciendo igualmente.

El Tribunal Europeo de Derechos Humanos atiende un número cada vez mayor de casos relacionados con Internet. Es así como ha llegado a afirmar que “Internet es en la actualidad el principal medio de la gente para ejercer su derecho a la libertad de expresión y de información: se encuentran herramientas esenciales de participación en actividades y debates relativos a cuestiones políticas o de interés público” [Yıldırım c. Turquía, nº 3111/10, §54].

La Estrategia de gobernanza de Internet 2012-2015 del Consejo de Europa otorga importancia a los derechos de los usuarios de Internet. El capítulo relativo a reforzar los derechos y las libertades de los usuarios de Internet, que apunta a promover el acceso a Internet y el mejor uso de esta herramienta, incluye como línea de acción: “elaborar un compendio de los derechos humanos reconocidos para los usuarios de Internet a fin de ayudarles en la comunicación y en la búsqueda de recursos efectivos con actores clave de Internet y agencias gubernamentales cuando consideren que sus derechos y libertades se han visto afectados negativamente: denunciar un incidente, formular una queja o ejercer un derecho de respuesta, reparación u otro tipo de recurso”.

El objetivo de esta recomendación es fomentar el ejercicio y la protección de los derechos humanos y las libertades fundamentales en Internet en todos los Estados miembros del Consejo de Europa. El acceso de las personas y comunidades a Internet, y el propósito de que utilicen de la mejor manera esta herramienta, exigen esfuerzos destinados a informarlas y habilitarlas para que ejerzan sus derechos y libertades en los entornos en línea. Así lo había afirmado el Consejo de Ministros en su declaración sobre principios de gobernanza de Internet, de 2011, en la que puso de relieve su visión de un enfoque de Internet centrado en las personas y basado en los derechos humanos, que

(...) El principio clave de las normas del Consejo de Europa en relación con Internet es que los derechos y libertades fundamentales se aplican por igual a entornos dentro y fuera de la red

—como un principio de gobernanza de Internet— habilite a los usuarios para ejercer sus derechos y libertades en la red.

La Guía, anexa a esta recomendación, ofrece información básica sobre determinados derechos humanos consagrados en el CEDH y otras normas relevantes del Consejo de Europa. Se centra en derechos y libertades específicos y en normas relacionadas de derecho internacional, en particular con respecto al derecho a la libertad de expresión, la libertad de reunión y de asociación, el derecho al respeto a la vida privada y la protección de los datos personales, los derechos de los niños y el derecho a un recurso efectivo. Además, ha sido redactada en un lenguaje fácil de entender para los usuarios.

Más información en: *Webgrafía*.

Fuente: La Guía se encuentra disponible en: https://www.coe.int/en/web/freedom-expression/committee-of-ministers-adopted-texts/-/asset_publisher/aDXmrol0vvsU/content/recommendation-cm-rec-2014-6-of-the-committee-of-ministers-to-member-states-on-a-guide-to-human-rights-for-internet-users-adopted-by-the-committee-of-101_INSTANCE_aDXmrol0vvsU_viewMode=view/

Guide to Human Rights for internet users

Council of Europe | Recommendation CM/Rec (2014) 6 adopted by the Committee of Ministers on 16 April 2014

The Internet plays an important role in people's daily life and in all aspects of human society. It is continually evolving and providing citizens with possibilities to access information and services, to connect and to communicate, as well as to share ideas and knowledge globally. The impact of the Internet on social, economic and cultural activities is also growing.

There is an increasing number of cases which relate to the Internet before the European Court of Human Rights. The Court has affirmed that "[t]he Internet has now become one of the principal means by which individuals exercise their right to freedom of expression and information, providing as it does essential tools for participation in activities and discussions concerning political issues and issues of general interest" [Yildirim v. Turkey, no 3111/10 § 54].

The Council of Europe's Internet Governance Strategy 2012-2015 attaches importance to the rights of Internet users. The chapter 'Maximising Rights and Freedoms for Internet Users', which aims at promoting access to and best use of the Internet includes as a line of action: "drawing up a compendium of existing human rights for Internet users to help them in communicating with and seeking effective recourse to key Internet actors and government agencies when they consider their rights and freedoms have been adversely affected: to report an incident, lodge a complaint or seek a right to reply, redress or other form of recourse".

The aim of this recommendation is to foster the exercise and protection of human rights and fundamental freedoms on the Internet in all Council of Europe member States. Individuals' and communities' access to the Internet and best use of it necessitate efforts to inform and empower them to exercise their rights and freedoms in online environments. This approach had been affirmed by the Committee of Ministers in its Declaration on Internet Governance Principles, of 2011, in which it underlined its vision of a people-centred and human rights based approach to the Internet which empowered Internet users to exercise their rights and freedoms on the Internet as a principle of Internet governance.

(...) A key principle of the Council of Europe's Internet-related standards, that is fundamental rights and freedoms apply equally to online and offline environments

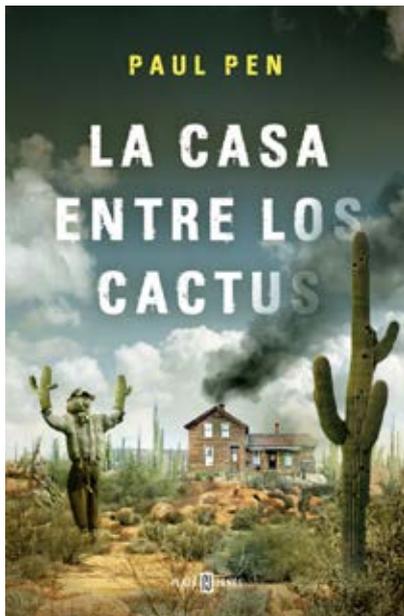
The Guide, which is annexed to this recommendation, offers some basic information on selected human rights in the ECHR and from other relevant Council of Europe standards. It focuses on particular rights and freedoms and related international law standards, in particular regarding the right to freedom of expression, freedom of assembly and association, the right to privacy and protection of personal data, children's rights, and the right to an effective remedy. It has been drafted in a language that is easy for users to understand.

For more information, see: Webgrafía

Source: The Guide is available in: https://www.coe.int/en/web/freedom-expression/committee-of-ministers-adopted-texts/-/asset_publisher/aDXmrol0vvsU/content/recommendation-cm-rec-2014-6-of-the-committee-of-ministers-to-member-states-on-a-guide-to-human-rights-for-internet-users-adopted-by-the-committee-of-?_101_INSTANCE_aDXmrol0vvsU_viewMode=view/

La casa entre los cactus

Por Redacción CONT4BL3



En 2011, el periodista, escritor y guionista, Paul Pen (Madrid, 1979; de padre holandés y madre mexicana, de ahí que su nombre no “suene” español) sorprendió al público y a la crítica con su primera novela –El aviso– que ese mismo año recibió el premio Nuevo Talento que concede FNAC. Su argumento dosifica con muy buen ritmo las historias del personaje de Leo, un niño de ocho años, introvertido y solitario, que recibe una carta avisándole de la fecha de su muerte; con el drama de Aarón, amargado porque mandó a una tienda a su amigo David y este recibió un disparo que lo dejó en coma.

Dos años más tarde, su segunda novela se tituló El brillo de las luciérnagas y, de nuevo, un niño protagoniza un inquietante thriller ambientado en un sótano donde convive en la oscuridad con sus padres, dos hermanos y la abuela; todos ellos desfigurados por el fuegow. Su versión en inglés, The Light of the Fireflies, ocupó la tercera posición de los libros más vendidos en Amazon USA, con más de 150.000 ejemplares. Algo muy poco habitual para un autor español.

A continuación publicó una recopilación de relatos breves, Trece historias (2015), que el autor madrileño puso a disposición de sus lectores, semanalmente y solo en formato digital: La noria, Sirena de dos colas, Hermano invisible, Especímenes, Canela, etc. marcadas, de nuevo, por el suspense y cierta dosis de terror porque –como él mismo ha reconocido en su web [paulpen.com]– en términos literarios, se considera hijo de Roald Dahl, desde que leyó Las Brujas, y de aquella Carrie cubierta de sangre que inmortalizó el maestro del terror, Stephen King.

Ahora, Pen regresa a las librerías con su tercera novela –La casa entre los cactus– ambientada en el desierto de Baja California (México), donde todo pincha, todo quema y todo ataca, como en la vida misma, en algún momento de los años 60. Allí vive el matrimonio formado por Elmer y Rose y sus cinco hijas (Edelweiss, Iris, Melissa, Dahlia y Daisy). Tras superar el fallecimiento de la hermana mayor, parece que van recuperando la normalidad... hasta que llega a casa Rick, un inesperado excursionista que busca refugio:

Rose abrió los ojos con la certeza de que había ocurrido algo malo. Deslizó la mano sobre el colchón para avisar a su marido. –Elmer– susurró. Él se giró hacia el otro lado. –Despierta – le pellizcó la espalda. –Ha entrado alguien en casa–. Elmer respondió con un ronquido, se apropió de la sábana. Rose bajó de la cama. Caminó hacia la puerta de puntillas, pisando el suelo donde no crujía. Pegó la oreja a la madera. Se oyó a sí misma tragando saliva...

Como él mismo se define: su escritura es una potente experiencia para la mente, el corazón y los nervios. Es igualmente capaz de impactar y emocionar, de horrorizar y conmover, combinando a la perfección la luz y la oscuridad, el amor y el terror. Su estilo certero, sencillo pero profundo, (...) atrae tanto a seguidores casuales amantes de los superventas, como a los más oscuros y sofisticados lectores.

Es probable que lo más destacado de sus obras sea la habilidad del autor para dosificar con acierto los tiempos e inspirarse en las emociones humanas; algo que, probablemente, tenga su origen en su labor profesional como guionista del reality de televisión “Supervivientes”.



La contabilidad privada de Christie Malry

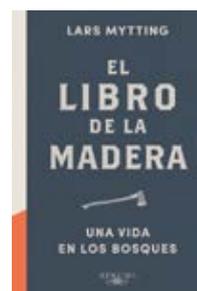
B. S. Johnson | Libros del silencio

El hiperactivo novelista inglés Brian Stanley Johnson se suicidó en 1973 y, aunque nunca obtuvo un gran reconocimiento en vida por sus obras, muy satíricas, con el paso del tiempo ha terminado convirtiéndose en un verdadero autor de culto; especialmente por esta que fue su última novela inspirada en su propia biografía, cuando trabajó como contable de un banco. Cuenta la historia de un joven de origen humilde pero con muchas ambiciones, Christie Malry, que logrará sacar un gran partido a la partida doble.

El libro de la madera: una vida en los bosques

Lars Mytting | Alfaguara

El aroma de la leña fresca pervivirá entre tus recuerdos últimos cuando caiga el velo. Así comienza una de las últimas revelaciones literarias europeas a medio camino entre un ensayo sobre la vida de los leñadores y una obra que nos enseña a disfrutar de la naturaleza y, por extensión, de otro ritmo de vida, más tranquilo y sosegado. El resultado es un libro muy original, sobre todo para quienes somos urbanitas porque nos ayudará a valorar que algo tan sencillo como la forma de apilar la leña puede decir mucho de quién la cortó.



El precio del paraíso

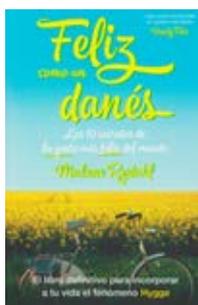
Manuel Leguineche | Zeta

Este ensayo reúne las crónicas del periodista vizcaíno en las que cuestiona las bases del supuesto «estado de bienestar» occidental, adentrándose en la apasionante historia de Antonio García, un aragonés perdedor de la Guerra Civil y de la lucha contra la ocupación alemana en Francia, que sobrevivió cinco años en el campo de concentración de Mauthausen y que, tras pensar cómo seguir con su vida, acabó sus días en lo más recóndito de la Amazonia boliviana, donde pudo entrevistarlos en su retiro selvático.

Los nativos digitales no existen

Wicho Javier Pedreira y Susana Lluna | Deusto

La expresión “nativo digital” suele utilizarse para denominar a aquellos nacidos a partir de mediados de los años 90 que, por estar acostumbrados a la presencia de ordenadores y otros dispositivos digitales en sus vidas, supuestamente, no necesitan que nadie les enseñe a usarlos, lo que en opinión de los autores de este libro, y de muchas otras personas, es un error de bulto: Muchos de ellos si los sacas de Instagram, Snapchat, YouTube o de los programas que utilizan para descargarse música y películas, son tan patosos como el que más. Tampoco tienen ni idea de sus derechos y deberes en esta era digital.



Feliz como un danés

Malene Rydahl | Espasa

¿Cómo se explica que un país donde llueve casi todo el año, se hace de noche a las tres de la tarde y se pagan unos impuestos que llegan a superar el 50% se considere, año tras año, el más feliz del mundo? La autora –danesa– ha indagado en qué hace felices a sus compatriotas y ha descubierto sus diez secretos: la confianza, la educación, la libertad e independencia, la igualdad de oportunidades, las expectativas realistas, la solidaridad y el respeto al prójimo, el equilibrio entre el trabajo y la vida, su relación con el dinero, la modestia y la igualdad de género.

¿Los establecimientos de “Compro oro” se regulan por un Reglamento de 1909?

Por Carlos Pérez Vaquero

Redactor jefe de CONT4BL3

Uno de los efectos colaterales de la crisis económica que estalló en 2008 fue la proliferación de los negocios de compra de oro en las calles de casi todas las ciudades. Estos locales llamaban poderosamente la atención de los viandantes con enormes carteles, escritos en grandes letras negras – además, en mayúsculas– sobre fondo amarillo que anunciaban: *COMPRO ORO, DINERO AL INSTANTE, INMEDIATO, HASTA 38 EUROS POR GRAMO SEGÚN PESO Y KILATES, JOYAS Y RELOJES, PAGO AL CONTADO...* Dejando aparte que este nicho de mercado parece que ha entrado en un lento declive, lo más singular de esta actividad económica es el hecho de que la doctrina se esté planteando si este negocio aún se rige –o no– por el **Real decreto aprobatorio del Reglamento por que en lo sucesivo han de regirse las casas de préstamos** que se publicó en el nº 166 de la Gaceta de Madrid –precedente histórico del actual BOE– de 15 de junio de 1909.

Tres días antes, en San Ildefonso (Segovia), el rey Alfonso XIII aprobó esta disposición –a propuesta del Ministro de la Gobernación, Juan de la Cierva y Peñafiel– para someter *á las prescripciones del presente Reglamento todos los establecimientos dedicados á contratar préstamos sobre alhajas, ropas, muebles, etc., y cualesquiera otros que se dediquen á operaciones que, con distintos nombres, tales como el de compraventa con pacto de retro, aunque se hubiere llamado mercantil, equivalgan substancialmente al préstamo sobre prenda* (Art. 1). A continuación, la reglamentación disponía que *Ningún establecimiento de los comprendidos en el artículo anterior podrá funcionar sin la previa autorización del Gobernador Civil de las capitales de provincia y el de la Autoridad superior gubernativa en las demás poblaciones* (Art. 2); y, entre otros aspectos, estableció un tipo máximo de interés del 12 por 100 *que habrá de cobrar el prestamista en las diversas operaciones que en su establecimiento se efectúen* (Art. 4).



A día de hoy, ninguna disposición del ordenamiento jurídico español ha derogado de forma expresa aquel Reglamento de 1909; de modo que cabe preguntarse si puede continuar vigente una norma que ha cumplido 108 años, con las evidentes diferencias que existen entre la sociedad española actual y la de hace más de un siglo. No es lo habitual pero tampoco es excepcional; recordemos que algunos textos tan significativos como la vigente Ley de Enjuiciamiento Criminal (Real Decreto de 14 de septiembre de 1882) o el Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889).

Para el profesor **Pascual Martínez Espín**¹, de la Universidad de Castilla-la Mancha, (...) *el Real Decreto del Ministerio de Gobernación de 12 de junio de 1909, Reglamento de Casas de Préstamos y Establecimientos similares, está vigente y, por tanto, es de aplicación a las casas de compraventa de oro, con las consecuencias que de ello se deriven*. En cambio, la abogada e investigadora del CESCO (Centro de Estudios de Consumo), la Dra. **Karolina Lyczkowska**², sostiene la postura contraria: *aquel Reglamento debe considerarse derogado aunque nunca haya sido formalmente derogado*. En su opinión, *esta normativa preconstitucional que se inmiscuye en el ámbito del Derecho de consumo ha quedado sobrevenidamente obsoleta y por tanto, tácitamente derogada*.

Con opiniones doctrinales tan encontradas, esta reglamentación de 1909 continúa siendo una de las disposiciones más singulares del ordenamiento jurídico español.

1. “Normativa vigente sobre establecimientos de compraventa de oro”. Disponible en: https://previa.uclm.es/centro/cesco/pdf/trabajos/28/2012/CONSULTA_NORMATIVA_VIGENTE_COMPRA_DE_ORO.pdf

2. “nueve razones por las que el Reglamento de casas de empeño de 1909 no está vigente”. Disponible en: <http://blog.uclm.es/cesco/files/2014/10/Nueve-razones-por-las-que-el-Reglamento-de-Casas-de-Empe%C3%B1o-de-1909-no-est%C3%A1-vigente.pdf>



Convocatoria VII Premio AECE Antonio Lázaro Cané al mejor artículo relacionado con la profesión de Experto Contable y Tributario

Plazo hasta el 7 de octubre. Premio **3.000 €**.



Las bases en la página 44 de esta revista
+ info: **932 924 948** o **info@aece.es**



Asociación Profesional de Expertos
Contables y Tributarios de España



35 años de Compromiso vocación y servicio

El 24 de noviembre en sesión de tarde se celebrará un acto conmemorativo del 35 aniversario de la fundación de AECE, en el Aula Magna de la *Casa de la Convalescència*, ubicada en el histórico recinto modernista del Hospital de Sant Pau de Barcelona

Programa

Juan Carlos Berrocal Rangel

Presidente de AECE

Marta Diez-Rábago de San Juan

Vocal de la Junta Directiva de la AECE

Presentación: AECE, 35 años de compromiso, vocación y servicio

Antonio Durán-Sindreu Buxadé

Doctor en Derecho y Economista

Profesor en la Universidad Pompeu Fabra

Ponencia: Reflexiones y alternativas ante un modelo fiscal agotado

José María Gay de Liébana y Saludas

Doctor en Ciencias Económicas y en Derecho

Profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Barcelona

Ponencia: Cuestiones candentes para los Contables y Asesores Fiscales

Posteriormente se celebrará la **cena de clausura** en el comedor del mismo recinto



Más información e inscripciones en www.aece.es



Asociación Profesional de Expertos Contables y Tributarios de España