

# ConocimientoAsesor

Este boletín forma parte del Servicio Conocimiento Asesor Diario (CAD) | N° 292 JULIO 2022



**Nuevos impuestos medioambientales en la Ley de residuos y suelos contaminados**

**Las medidas cautelares en los procedimientos de responsabilidad tributaria**

**Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO (consulta 1, BOICAC abril 2022)**

**Nuevos avales ICO para empresas y autónomos como consecuencia de la guerra de Ucrania**

**Teletrabajo: control y registro de horas extraordinarias**

**Sobre la compensación de créditos antes de la declaración del concurso. Concepto, excepciones y forma de la compensación**



CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**04** NUEVOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES EN LA LEY DE RESIDUOS Y SUELOS CONTAMINADOS

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (Ley 7/2022) ha creado dos nuevos impuestos medioambientales: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de (...)

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**08** LAS MEDIDAS CAUTELARES EN LOS PROCEDIMIENTOS DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

Breve comentario a las medidas establecidas para evitar el fraude en la recaudación de las deudas tributarias. Una de las máximas de cualquier Hacienda Pública que se precie como tal es asegurar el (...)

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**11** SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE UNA SUBVENCIÓN PARA CANCELAR PARCIALMENTE UN PRÉSTAMO ICO (CONSULTA 1, BOICAC ABRIL 2022)

Como recordaremos, ante el impacto económico y social causado por la COVID-19, el Gobierno español aprobó diversos paquetes de medidas económicas (...)

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**14** NUEVOS AVALES ICO PARA EMPRESAS Y AUTÓNOMOS COMO CONSECUENCIA DE LA GUERRA DE UCRAANIA

Al objeto de paliar los efectos económicos de la guerra de Ucrania sobre las empresas y autónomos se ha aprobado por el Gobierno un primer tramo de una línea de créditos avalados por el ICO por importe de 5 mil (...)

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**16** TELETRABAJO: CONTROL Y REGISTRO DE HORAS EXTRAORDINARIAS

Desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo, Inspección de Trabajo y Seguridad Social ha impuesto un total de 3.713 (...)

CONOCIMIENTO DE LOS EXPERTOS

**19** SOBRE LA COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS ANTES DE LA DECLARACIÓN DEL CONCURSO. CONCEPTO, EXCEPCIONES Y FORMA DE LA COMPENSACIÓN

Una operación que, en sede concursal, posibilita la liquidación de saldos deudores y acreedores (...)

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**23** EL GRADO PREVIO DE PARTICIPACIÓN EN LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**25** HOLDING: PRESENTACIÓN DE CUENTAS ANUALES Y REPARTO DE DIVIDENDOS EN CASO DE SOCIO MINORITARIO

CASO DEL CENTRO DE ESTUDIOS

**24** EXTINCIÓN DEL CONTRATO CON EMPLEADA DEL HOGAR POR TRASLADO DE DOMICILIO DEL EMPLEADOR

DEBATE ENTRE PROFESIONALES

**29** REFLEXIONES SOBRE LEY DE TRANSPOSICIÓN DE LA DIRECTIVA WHISTLEBLOWING: ¿QUÉ IMPLICARÁ PARA LAS EMPRESAS Y PERSONAS TRABAJADORAS?

ADMINISTRACIÓN Y TRIBUNALES

**32** EL TRIBUNAL SUPREMO ESTABLECE QUE LA CESIÓN DE VEHÍCULOS A LOS SOCIOS ES RENDIMIENTO DEL CAPITAL MOBILIARIO EN ESPECIE

NULIDAD DE ALGUNAS DE LAS CLÁUSULAS DEL TRABAJO A DISTANCIA QUE LA EMPRESA PRESENTA A LOS TRABAJADORES

EL TRIBUNAL SUPREMO DESESTIMA LA PRETENSIÓN DE NULIDAD DE LA CLÁUSULA QUE ESTABLECE UNA COMISIÓN POR CANCELACIÓN ANTICIPADA DE UNA HIPOTECA

SI EL SOCIO ÚNICO DE UNA SOCIEDAD ESTÁ DECLARADO EN CONCURSO EN FASE DE LIQUIDACIÓN NO PUEDE ACORDAR LA DISOLUCIÓN DE LA SOCIEDAD

INTERPRETANDO LA ACTUALIDAD JURÍDICA

**34** TODOS LOS EMPRESARIOS Y PROFESIONALES VENDRÁN OBLIGADOS A RELACIONARSE ELECTRÓNICAMENTE CON LA AEAT

RECAPITULANDO. CHECKLIST DEL MES

HEMOS COMENTADO Y ANALIZADO DURANTE ESTE MES

NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS

**40** Entre bastidores PRESENTACIÓN DE LAS SOLUCIONES O SERVICIOS MÁS INNOVADORES DEL 2022 EN EL SECTOR DE LOS DESPACHOS PROFESIONALES

OFICIO DE ASESOR

**41** Habilidades de Asesor ¿QUÉ ÁREAS DEBE DOMINAR EL RESPONSABLE DEL DEPARTAMENTO FISCAL DE UNA EMPRESA?

OPINIONES 10

**42** NOVEDADES EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES 2021

Con el IPC en el 8,7%, la gasolina y el diésel por encima de los 2 euros, la coyuntura económica no presagia buenos augurios al Gobierno. Por todo ello, y antes del periodo vacacional toca sacar la calculadora y calcular hasta el último céntimo de lo que podemos gastarnos en las vacaciones. La ministra de Hacienda defiende que es "de justicia" que las grandes eléctricas "paguen una mayor parte" en impuestos porque han tenido más beneficios. Por su parte, la ministra de Trabajo propone un cheque de 300 euros para las familias más vulnerables. Cualquier recuperación pasa por una buena campaña estival, y los indicios, a priori, son buenos.

En el boletín tratamos diferentes temas de actualidad como: Nuevos impuestos medioambientales; Las medidas cautelares en los procedimientos de responsabilidad tributaria; Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO; Nuevos avales ICO para empresas y autónomos afectados por la guerra en Ucrania; Teletrabajo: Control y registro de horas extraordinarias y Sobre la compensación de créditos antes de la declaración de concurso.

Saludos y que pasen buenas vacaciones.  
**Consejo Editorial**

**AGENDA DE OBLIGACIONES**

## Recuerde

**HASTA EL 20 DE JULIO****RENTA Y SOCIEDADES**

- Junio 2022. Grandes empresas: Mods. 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230
- Segundo trimestre 2022: Mods. 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136, 210, 216

**Pagos fraccionados Renta**

- Segundo trimestre 2022:
  - » Estimación directa: Mod. 130
  - » Estimación objetiva: Mod. 131

**IVA**

- Junio 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: Mod. 349
- Segundo trimestre 2022. Autoliquidación: Mod. 303
- Segundo trimestre 2022. Declaración-liquidación no periódica: Mod. 309
- Segundo trimestre 2022. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias: Mod. 349
- Segundo trimestre 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones: Mod. 380
- Solicitud de devolución del recargo de equivalencia y sujetos pasivos ocasionales: Mod. 308
- Reintegro de compensaciones en el Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca: Mod. 341

**HASTA EL 25 DE JULIO****IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL)**

- Declaración anual 2021. Entidades cuyo periodo impositivo coincida con el año natural: Mods. 200, 206, 220.

- Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del periodo impositivo.

**HASTA EL 1 DE AGOSTO****IVA**

- Junio 2022. Autoliquidación: Mod. 303
- Junio 2022. Grupo de entidades. modelo individual: Mod. 322
- Junio 2022. Grupo de entidades, modelo agregado: Mod. 353
- Junio 2022. Ventanilla única - Régimen de importación: Mod. 369
- Junio 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones: Mod. 380
- Segundo trimestre 2022. Ventanilla única - Regímenes exterior y de la Unión: Mod. 369

**DECLARACIÓN INFORMATIVA TRIMESTRAL DE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS**

- Segundo trimestre 2022: Mod. 179

**HASTA EL 22 DE AGOSTO****RENTA Y SOCIEDADES**

- Julio 2022. Grandes empresas: Mods. 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 216, 230

**HASTA EL 30 DE AGOSTO****IVA**

- Julio 2022. Autoliquidación: Mod. 303
- Julio 2022. Grupo de entidades, modelo individual: Mod. 322
- Julio 2022. Grupo de entidades, modelo agregado: Mod. 353
- Julio 2022. Operaciones asimiladas a las importaciones: Mod. 380.

Este Boletín forma parte de  
Conocimiento Asesor Diario (CAD)

Responsable de contenidos:  
Consejo Editorial

Edita:  
Chequeo, Gestión y Planificación  
Legal, SL  
c/ Trafalgar, 70, 1ª planta  
08010 Barcelona  
Imprime:  
SITER s.a.l. - Terrassa  
Depósito Legal:  
B-7512-96

**COLABORAN EN ESTE NÚMERO:**

CARLOS MARÍN LAMA.  
Abogado  
JOSÉ M. PAÑOS PASCUAL.  
Abogado. Presidente ACAT  
FERRAN RODRÍGUEZ.  
Dr. en Ciencias económicas i  
empresariales. Auditor-censor jurado  
de cuentas no ejercitante. Profesor  
del máster en contabilidad y auditoría  
Universitat Abad Oliba - Colegio de  
Censores Jurados de Cuentas  
ANTONIO VALDIVIA.  
Abogado y Economista  
Mª ALBA SUGRAÑES RIERA.  
Abogada. Socia de Sugrañes &  
Rodríguez abogados  
ELOY RODRÍGUEZ.  
Abogado. Socio de Sugrañes &  
Rodríguez abogados  
ANDRÉS PÉREZ SUBIRANA.  
Abogado, socio director de Despatx  
Casares Advocats Associats. Profesor  
del Máster Acceso a la Abogacía de  
ESADE y de la UOC  
SACRA PICAZO.  
Asesora Fiscal en ESCURA  
VÍCTOR DE CASTRO.  
Abogado fiscalista JDA/SFAI

**PLANIFICACIÓN JURÍDICA**  
c/Trafalgar, 70, 1ª planta  
08010 Barcelona  
Telf. 93 319 58 20  
www.planificacion-juridica.com



# Nuevos impuestos medioambientales en la Ley de residuos y suelos contaminados

La Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (Ley 7/2022) ha creado dos nuevos impuestos medioambientales: el Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y el Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos, que entrarán en vigor el 1 de enero de 2023.

**L**a Ley 7/2022 incorpora a nuestro ordenamiento jurídico la Directiva (UE) 2018/851 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2018, por la que se modifica la Directiva 2008/98/CE sobre residuos, (la "Directiva (UE) 2018/851"), y la Directiva (UE) 2019/904 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de junio de 2019, relativa a la reducción del impacto de determinados productos de plástico en el medio ambiente (la "Directiva sobre plásticos de un solo uso").

El nuevo Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable, tendrá amplia repercusión, ya que afectará no sólo a las empresas dedicadas a la fabricación o distribución de envases, sino a cualquier importador o adquirente intracomunitario de envases plásticos (con o sin contenido). Será preciso un análisis individualizado del impacto material y formal de estas nuevas disposiciones en los negocios y cadenas de distribución.

Hay que señalar que a fecha de redacción de este artículo, el Ministerio de Hacienda ha publicado el Proyecto de Orden que regula la inscripción en el Registro Territorial de obligados tributarios por el Impuesto sobre depósito de residuos en vertederos, y el Proyecto de Orden que aprueba los modelos 592 y A22 sobre envases de plástico no reutilizables.

La aprobación de sendos impuestos requiere la creación de un Registro Territorial donde deberán inscribirse los sujetos pasivos del impuesto, o en el caso del Impuesto sobre depósito de residuos, los sustitutos del sujeto pasivo, en este caso, las entidades gestoras de vertederos o instalaciones de incineración o co-incineración.

Para facilitar el cumplimiento de estas obligaciones las presentes órdenes aprueban un formato electrónico de solicitud de inscripción en el oportuno Registro y del modelo de autoliquidación correspondiente (modelo 592 en el Impuesto sobre envases; y

modelo 593 en el Impuesto sobre depósito de residuos), que se realizará a través de la Sede electrónica de la Agencia. Adicionalmente, la Orden del Impuesto sobre los envases de plástico no reutilizables prevé un modelo de solicitud de devolución, de la contabilidad y del registro de existencias (modelo A22).

## 1. Impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizable

El Impuesto sobre los Envases de Plástico se define como un **impuesto naturaleza indirecta** que recae sobre la utilización, en el territorio de aplicación del Impuesto ("TAI"), de envases no reutilizables que contengan plástico. El citado impuesto resultará de aplicación en todo territorio español, sin perjuicio de los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

### 1.1. Ámbito objetivo y hecho imponible

El nuevo impuesto recae sobre la **fabricación, la importación o la adquisición intracomunitaria de envases no reutilizables que contengan plástico**, tanto si estos se presentan vacíos como si estuvieran conteniendo, protegiendo, manipulando, distribuyendo o presentando mercancías. Aquellos envases que, estando compuestos de más de un material, contengan plástico, se gravarán por la cantidad de plástico que contengan.

Es reutilizable, y, por tanto, no se gravará, aquel envase concebido, diseñado y comercializado para múltiples circuitos o rotaciones o para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado.

El impuesto también grava la **fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los productos plásticos semielaborados destinados a la fabricación de los envases no reutilizables** (por ej.

preformas o las láminas de termoplástico), así como aquellos otros productos que contengan plástico destinados a permitir el cierre, la comercialización o la presentación de envases no reutilizables. Para evitar una doble tributación, la normativa establece que no tendrá la consideración de fabricación la elaboración de envases a partir, exclusivamente, de estos productos.

Además de la fabricación, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias está sujeta la introducción irregular en el TAI de los productos citados, que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, produciéndose dicho hecho imponible cuando quien los posea no pueda acreditar su fabricación, importación o adquisición intracomunitaria o su adquisición previa en el territorio español. Resulta, por tanto, recomendable guardar la documentación necesaria para poder acreditar estos hechos.

## 1.2. Devengo

- En los supuestos de **fabricación**: en el momento en que se realice la primera entrega o puesta a disposición a favor del adquirente. En el caso de pagos anticipados este se adelanta al momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.
- En los supuestos de **importación**: en el momento en que hubiera tenido lugar el devengo de los derechos de importación (admisión de la declaración aduanera).
- En los supuestos de **adquisición intracomunitaria**: día 15 del mes siguiente a aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los productos excepto en los supuestos de expedición previa de factura que en este caso tiene lugar en la fecha de expedición de la misma.

## 1.3. Supuestos de no sujeción y exenciones

La Ley regula varios supuestos de no sujeción y exenciones que implicarán la no tributación. En concreto, se prevé, entre otros supuestos, **que no estarán sujetos al impuesto**, entre otros, la fabricación, importación o adquisición de las **pinturas, las tintas, las lacas y los adhesivos** concebidos para ser incorporados a los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto. Tampoco estará sujeta la fabricación de aquellos **productos destinados a ser enviados fuera del TAI**.

Por su parte, **estarán exentas** de tributación las **pequeñas importaciones o adquisiciones intracomunitarias de envases**, esto es, aquellas cuyo peso total del plástico no reciclado **no exceda de 5 kilogramos en un mes**.

También se establece la exención del impuesto respecto aquellos productos que se destinen a prestar la función de contención, protección, manipulación, distribución y presentación de **medicamentos, productos sanitarios, alimentos para usos médicos especiales, preparados para lactantes de uso hospitalario o residuos peligrosos de origen sanitario**, así como los **rollos de plástico para ensilados de uso agrícola y ganadero**. También se declara, entre otros supuestos, exenta la adquisición intracomunitaria de los productos que, con anterioridad a la finalización del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto correspondiente, se destinen a ser enviados a un territorio distinto al TAI.

## 1.4. Contribuyentes

Las **personas físicas o jurídicas y entidades** del artículo 35.4 de la LGT (comunidades de bienes, herencias yacentes...) que realicen la fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de los envases que, conteniendo plástico, son no reutilizables excepto en los supuestos de introducción irregular que lo será quien posea, comercialice, transporte o utilice dichos productos.

## 1.5. Base imponible y tipo

La base imponible estará constituida por la cantidad de plástico no reciclado, expresada en kilogramos, contenida en los productos objeto del impuesto.

El tipo impositivo será de 0,45 euros por kilogramo.

## 1.6. Deducciones y devoluciones

Fabricantes y adquirentes intracomunitarios podrán, en la autoliquidación correspondiente a cada periodo de liquidación, minorar de las cuotas devengadas el importe del impuesto pagado en determinados supuestos.

La Ley establece para las importaciones, en determinados casos, un sistema de devolución del impuesto pagado.

Asimismo, tendrán derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado los adquirentes de los productos sujetos, en ciertos supuestos.

## 1.7. Normas generales de gestión

**Liquidación**: el periodo de liquidación será mensual o trimestral en función del periodo de liquidación de los contribuyentes en el IVA. En las importaciones liquidarán el impuesto de la forma prevista para la deuda aduanera.

**Registro**: obligación a inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en un Registro territorial. También están obligados los representantes en España de los contribuyentes no establecidos en territorio español.

**Obligaciones contables**: los fabricantes deberán llevar contabilidad mediante un sistema contable en soporte informático, a través de la sede electrónica de la AEAT con el suministro electrónico de los asientos contables de los productos que forman parte del ámbito objetivo del impuesto, y, en su caso, de las materias primas necesarias para su obtención. Sin embargo, quienes realicen adquisiciones intracomunitarias solamente llevarán un libro registro de existencias, que deberán presentar ante la oficina gestora.

**Obligaciones con ocasión de las ventas o entregas (facturación)**:

- En la primera venta o entrega realizada tras la fabricación: los fabricantes deberán repercutir al adquirente el importe de las cuotas del impuesto que se devenguen al realizar dicha venta o entrega, debiendo consignar separadamente en la factura que expidan:

a) El importe de las cuotas devengadas;



- b) La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos, y
  - c) Artículo en virtud del cual la venta o entrega esté exenta, si resulta de aplicación algún supuesto de exención.
- En las demás ventas o entregas, previa solicitud del adquirente, deberán consignar en un certificado, o en las facturas que expidan con ocasión de dichas ventas o entregas:
    - a) El importe del impuesto satisfecho por dichos productos o, si le resultó de aplicación algún supuesto de exención, especificando el artículo en virtud del cual se aplicó dicho beneficio fiscal y
    - b) La cantidad de plástico no reciclado contenido en los productos, expresada en kilogramos. Lo anterior no es aplicable cuando se expidan facturas simplificadas (art. 7.1 Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación).

## 2. Impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos

Es un tributo de carácter indirecto que recae sobre los residuos que se tratan mediante estas operaciones de gestión de residuos.

Se configura como impuesto estatal aplicable en todo el territorio español y se prevé la cesión del mismo a las comunidades autónomas mediante la adopción de los correspondientes acuerdos en los marcos institucionales de cooperación en materia de financiación autonómica establecidos en nuestro ordenamiento, así como mediante la introducción de las modificaciones normativas necesarias. De manera transitoria, en tanto no se adopten estos acuerdos y modificaciones normativas, el rendimiento del impuesto se atribuye a las comunidades autónomas, que también podrán asumir las competencias de gestión de esta figura.

El hecho imponible del impuesto lo constituye la entrega de residuos para su eliminación en vertederos, para su eliminación o valorización energética en instalaciones de incineración o de co-incineración, ya sean de titularidad pública o privada.

Además, se recogen una serie de exenciones como, por ejemplo:

- 1) Cuando la entrega se lleve a cabo ordenada por las autoridades públicas en situaciones de fuerza mayor, extrema necesidad o catástrofe, o cuando se trate de decomisos de bienes a destruir;
- 2) Cuando la entrega proceda de operaciones sujetas que hubiesen tributado efectivamente por este impuesto;

- 3) Cuando la entrega sea de residuos para los que exista la obligación legal de eliminación;
- 4) Cuando la entrega sea de residuos resultantes de operaciones de tratamiento distintos de los rechazos de residuos municipales, procedentes de instalaciones que realizan operaciones de valorización que no sean operaciones de tratamiento intermedio; entre otros.

**Régimen transitorio:** durante los años 2023, 2024 y 2025 estará exenta la entrega de residuos industriales no peligrosos realizada por su productor inicial en vertederos ubicados en sus instalaciones, que sean de su titularidad y para su uso exclusivo.

El impuesto se devengará cuando se depositen los residuos en el vertedero o cuando se produzca la incineración o coincineración de los residuos en las instalaciones de incineración de residuos o de coincineración de residuos.

*Serán contribuyentes* las personas físicas o jurídicas y entidades del artículo 35.4 de la LGT que realicen la entrega de residuos para su eliminación en vertederos, para su eliminación o valorización energética en instalaciones de incineración o de coincineración.

Los gestores de los vertederos, o de las instalaciones de incineración, o de coincineración de residuos cuando sean distintas de quienes realicen el hecho imponible serán *sujetos pasivos como sustitutos del contribuyente*. Estos deberán repercutir el importe de las cuotas devengadas sobre los contribuyentes del impuesto en factura separadamente del resto de conceptos comprendidos en ella.

La base imponible estará constituida por el peso, referido en toneladas métricas con expresión de tres decimales, de los residuos depositados en vertederos, incinerados o coincinerados.

La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo que corresponda.

Este varía en función del tipo de instalación de tratamiento: vertederos de residuos no peligrosos, de residuos peligrosos o de residuos inertes; instalaciones de incineración de residuos municipales que realicen operaciones de eliminación codificadas como D10 u operaciones de valorización codificadas como R01; otras instalaciones de incineración de residuos; o instalaciones de coincineración de residuos.

Además, el tipo impositivo varía para cada una de estas instalaciones, en función del tipo de residuo: residuos municipales, rechazos de residuos municipales, residuos eximidos de tratamiento, residuos no sometidos a determinadas operaciones de tratamiento de residuos (en el caso de los incinerados) y otro tipo de residuos.

Las Comunidades Autónomas pueden incrementar estos tipos en sus respectivos territorios.

**Liquidación:** el periodo de liquidación es trimestral y debe presentarse la autoliquidación por vía telemática y efectuar el pago durante los 30 primeros días naturales del mes posterior a cada trimestre natural.

**Registro:** obligación a inscribirse, con anterioridad al inicio de su actividad, en un Registro territorial. Hay que solicitar esta inscripción durante los treinta días naturales siguientes a la entrada en vigor de la Orden que se apruebe para regular el citado Registro. También los sustitutos del contribuyente (gestores de los vertederos o de las instalaciones de incineración o coincineración de residuos) deberán llevar un registro fechado de los residuos depositados, incinerados y coincinerados. No obstante, se entiende cumplida esta obligación con la llevanza de un archivo cronológico.



# Las medidas cautelares en los procedimientos de responsabilidad tributaria

Breve comentario a las medidas establecidas para evitar el fraude en la recaudación de las deudas tributarias.

Una de las máximas de cualquier Hacienda Pública que se precie como tal es asegurar el cobro de las deudas tributarias que sus órganos de gestión o inspección logran aflorar.

Mal consuelo sería descubrir una ingente deuda tributaria si la misma al final deviene incobrable, ya sea por la insolvencia del deudor principal o el uso de figuras fraudulentas para evitar afrontar dicha deuda.

Este hecho conllevó que en España se legislara a través de la Ley General Tributaria (en adelante LGT) la figura de la responsabilidad tributaria y de la derivación de la responsabilidad a ciertos sujetos, personas físicas, causantes o presuntos causantes de la deuda tributaria del obligado principal que ha devenido insolvente.

Así el artículo 41 de la ley general tributaria establece el mecanismo formal de la derivación de la responsabilidad tributaria:

#### *Artículo 41 responsabilidad tributaria*

*Salvo que una norma con rango de ley disponga otra cosa, la derivación de la acción administrativa para exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables requerirá un acto administrativo en el que, previa audiencia al interesado, se declare la responsabilidad y se determine su alcance y extensión, de conformidad con lo previsto en los artículos 174 a 176 de esta ley. Con anterioridad a esta declaración, la Administración competente podrá adoptar medidas cautelares del artículo 81 de esta ley y realizar actuaciones de investigación con las facultades previstas en los artículos 142 y 162 de esta ley.*

*La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios.*

Como podemos observar del redactado del artículo 41, el legislador ha ido un paso más en su afán de asegurar el cobro de las deudas tributarias cuando el deudor principal y el responsab-

le solidario (que está en el mismo nivel que el deudor principal al contrario del responsable subsidiario) devienen insolventes al ser declarados fallidos.

Y este pasito más ha sido configurar la posibilidad de adoptar medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tanto al responsable solidario como al subsidiario con anterioridad del acto administrativo que determine la derivación de responsabilidad.

Así imaginemos una sociedad limitada que ha dejado impagados varios trimestres de IVA. La Administración ha iniciado el procedimiento ejecutivo para su cobro ante el deudor principal (la sociedad) y los responsables solidarios (si los hubiere) con resultado negativo porque ambos son totalmente insolventes.

La LGT le permite a la Administración iniciar actuaciones contra los administradores de hecho o de derecho que han consentido dichas deudas sin tomar las medidas oportunas para evitarlo.

Es un ejemplo de manual de una derivación de responsabilidad subsidiaria.

Pues bien, la Administración Tributaria podrá adoptar, antes de que se declare dicha derivación de responsabilidad, una serie de medidas cautelares contra estos administradores tendentes a asegurar el cobro de la deuda y evitar una insolvencia sobrevenida de estos responsables subsidiarios que frustre las expectativas de cobro de la deuda.

Estas medidas cautelares están especificadas en el artículo 81 de la LGT:

*“1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.*

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.”

Las medidas que prevé la LGT son las siguientes:

- a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.
- b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.
- c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.
- d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.
- e) Cualquier otra legalmente prevista. Es decir, un cajón de sastre para implementar futuras medidas cautelares no previstas ahora.

Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

- a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.
- b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.
- c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medi-

da cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

- d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.
- e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de la LGT o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

También se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

Lo importante de este procedimiento es que la Ley establece que las **medidas cautelares** se podrán adoptar “para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente la Administración”, y por tanto se pueden estar adoptando medidas cautelares tan gravosas como los embargos de cuentas, para el cobro de deudas aún no determinadas, como es el supuesto de las deudas de los **responsables tributarios**.

En efecto, al contrario de lo que ocurre con la deuda del obligado principal, que nace con la realización del hecho imponible, la deuda del **responsable tributario**, sea solidario o subsidiario, no nace hasta que no hay un **acuerdo de declaración de dicha responsabilidad** según hemos visto que se establece en el artículo 41 de la LGT y por eso, resulta criticable que se adopten estas medidas para el cobro de deudas aún inexistentes, pues no otra cosa son las cantidades que se contienen en el alcance de la mera **comunicación de inicio de acuerdo de derivación de responsabilidad tributaria**.

En la **Resolución del TEAC de fecha 20 de diciembre de 2016 (Sala 3ª, Vocalía 11ª, RG 00/3770/2016)** el Tribunal Central examina un supuesto en el que la Administración tributaria adoptó medidas cautelares consistentes en el embargo preventivo de dos fincas, en el marco de un procedimiento de derivación de responsabilidad instruido contra una sociedad, al objeto de trasladarle determinadas deudas tributarias pendientes a cargo de otra sociedad, obligado principal, el cual tenía una deuda con la Hacienda Pública de 169.154,73 euros. Para asegurar el cobro de este importe dictó dos acuerdos de declaración de responsabilidad, y sendos acuerdos de medidas cautelares por importe de 150.000 euros y 170.000 euros, es decir, que, para el cobro de una deuda de 169.164,73 euros, se embargaron bienes por la cifra de 320.000 euros. Ello supone que el valor total de los bienes embargados cautelarmente de las dos mercantiles para asegurar las mismas deudas asciende a 320.000,00 euros (150.000,00 euros de una más 170.000,00 euros de la otra), mientras que las deudas a garantizar ascenderán, como máximo, a 169.164,73 euros, lo que, según el recurrente, podría suponer una vulneración del principio de proporcionalidad.

Según el citado artículo 81 LGT, las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda; en ningún caso se adoptarán aquéllas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. El Tribunal Central sostiene que se debe interpretar el término estrictamente, es decir, si dicho requisito permite que puedan dictarse varios acuerdos de medidas cautelares para asegurar el pago de la misma deuda en sede del deudor principal, siendo que el importe de cada uno de dichos acuerdos abarque individualmente la totalidad de dicha deuda, o bien señalar que los distintos acuerdos de medidas cautelares no pueden superar en su importe total a asegurar la cifra de la deuda del deudor principal. La Administración tributaria debe dirigirse contra los distintos responsables solidarios que han colaborado en la ocultación de los bienes del deudor para el cobro de la deuda, a fin de garantizar el cobro del crédito tributario.

Resulta cierto por tanto que la Administración tributaria no puede cobrar de los distintos responsables solidarios una cifra superior a la deuda del deudor principal, pero hasta entonces dicha Administración debe dirigirse a los distintos responsables solidarios para el cobro de la citada deuda, en este caso, con los límites indicados: el importe total de la deuda del deudor principal o bien el valor de los bienes ocultados. Por tanto, una vez que se ha declarado por la Administración tributaria a una persona responsable solidaria, se convierte en deudor con la Hacienda Pública por el importe del alcance y, si son varios los responsables solidarios habrá tantas deudas tributarias como responsables solidarios, a fin de garantizar el indicado cobro del crédito tributario.

Si bien la Administración tributaria no puede proceder al cobro a los responsables solidarios por una cifra superior a la deuda del deudor principal, por lo que cuando termine su cobro en un responsable, por ejemplo, ya no podrá dirigirse contra el resto de responsables para proceder a su cobro. Esta conclusión ha de extenderse a las medidas cautelares a fin de asegurar el importe de los distintos alcances de los acuerdos de declaración de responsabilidad que se dicten para el cobro de una misma deuda, como en este caso. Medidas cautelares que no podrán superar individualmente el importe de cada uno de los alcances a que se refieren los distintos acuerdos de declaración de responsabilidad, pero que en conjunto puede abarcar un importe superior a la deuda en sede del deudor principal, con el límite del importe total de los distintos alcances de responsabilidad tributaria ya que son deudas distintas.

De conformidad con el artículo 81 de la LGT de 2003, son tres los requisitos necesarios para la adopción de medidas cautelares: la apariencia de buen derecho "fumus bonis iuris", el riesgo de que la deuda no sea pagada en caso de su no adopción "periculum in mora", y que las citadas medidas han de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y sin que aquellas puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación. No se exige la existencia de un previo trámite de audiencia, ya que la finalidad de las medidas cautelares es el aseguramiento inmediato del pago de la deuda, situación que se vería frustrada, si se eliminara el efecto anticipatorio.

En consecuencia, el primer requisito para la adopción de la medida cautelar es la existencia de "fumus bonis iuris" o apariencia de buen derecho, que se podría definir como aquella

situación jurídica dentro de un proceso, en la que, si bien existe la incertidumbre sobre su resolución futura, existen los suficientes indicios y probabilidades de verisimilitud y legalidad que la hacen acreedora de la protección del ordenamiento jurídico a través de la institución cautelar.

En el ámbito de los responsables tributarios, la apariencia de buen derecho de la Hacienda Pública, viene determinado por el inicio de un procedimiento para la declaración y exigencia de la responsabilidad tributaria, constituyendo dicho acto administrativo el título jurídico habilitante para la adopción de la medida, siendo ésta un procedimiento de carácter instrumental y subordinado a dicho procedimiento de declaración de responsabilidad tributaria, habiendo señalado el Tribunal Constitucional en Sentencia 105/1994 de 11 de abril (Fundamento Jurídico Tercero), que la adopción de las medidas cautelares se hace "siempre sin prejuzgar la cuestión controvertida y que incluso cuando utilizan el *fumus boni iuris* consisten en un juicio probabilístico y con alcance limitado".

Finalmente, el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de junio de 2011 Recurso 2799/2008 establece que las medidas cautelares se pueden adoptar con anterioridad a la declaración de responsabilidad, pero nunca antes de que tal procedimiento exista; y éste solo existe cuando se ha notificado la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad puesto que el acuerdo de adopción de la medida cautelar debe sustentarse en un título jurídico válido.

Por tanto y como conclusión a este breve exposición, siempre que se respeten los límites de que las medidas cautelares que no podrán superar individualmente el importe de cada uno de los alcances a que se refieren los distintos acuerdos de declaración de responsabilidad, pero que en conjunto puede abarcar un importe superior a la deuda en sede del deudor principal, con el límite del importe total de los distintos alcances de responsabilidad tributaria ya que son deudas distintas y de que solo se podrán adoptar cuando se ha notificado la comunicación de inicio del procedimiento de declaración de responsabilidad, dichas medidas son plenamente legales.

por FERRAN RODRÍGUEZ

Dr. en Ciencias económicas i empresariales. Auditor-censor jurado de cuentas no ejercitante. Profesor del máster en contabilidad y auditoría Universitat Abad Oliba - Colegio de Censores Jurados de Cuentas



# Sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO (consulta 1, BOICAC abril 2022)

Como recordaremos, ante el impacto económico y social causado por la COVID-19, el Gobierno español aprobó diversos paquetes de medidas económicas urgentes con el objetivo de proteger, entre otros, autónomos y empresas y minimizar el impacto de la pandemia en la economía. Entre las referidas medidas se aprobó una línea de avales del estado para facilitar liquidez a empresas y autónomos que está siendo gestionada por el ICO a través de las entidades financieras, facilitando la financiación del tejido empresarial para cubrir sus necesidades de circulante. La consulta 1 del boicac 129, de marzo de 2022, versa sobre el tratamiento contable de una subvención para cancelar parcialmente un préstamo ICO.

## Planteamiento de la respuesta del ICAC

**L**a consulta en cuestión se cuestiona sobre si se debe llevar a ingresos el importe de la ayuda en el ejercicio en que se percibe o si se podría diferir el ingreso durante los años de duración del préstamo. Para dar respuesta a la consulta, el ICAC, como no puede ser de otro modo, se basa en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 18ª del Plan General Contable y del de PyMES. Dicha norma dispone que:

*“... las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado...”*

El ICAC, siguiendo con la referida NRV, indica que, en estos casos, se debe distinguir si las subvenciones concedidas tendrán la consideración de reintegrables o no, pues el tratamiento contable es, obviamente, distinto. Así, las subvenciones o ayudas reintegrables deberán registrarse como un pasivo hasta que adquieran,

en su caso, la condición de no reintegrables. Las cuentas a utilizar mientras son reintegrables serían:

- 172. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados
- 522. Deudas a largo plazo transformables en subvenciones, donaciones y legados

En tanto que las subvenciones o ayudas no reintegrables deberán registrarse en el patrimonio neto de la empresa, netas de su efecto impositivo. En este caso las cuentas serían:

- 130. Subvenciones oficiales de capital
- 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles
- 746. Subvenciones capital transferidas a resultado del ejercicio

**“ LAS SUBVENCIONES O AYUDAS NO REINTEGRABLES DEBERÁN REGISTRARSE EN EL PATRIMONIO NETO DE LA EMPRESA, NETAS DE SU EFECTO IMPOSITIVO ”**

Siguiendo con el razonamiento del ICAC, una vez que la subvención pasa a ser no reintegrable y, por tanto, a contabilizarse directamente en el patrimonio neto, la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias se realizará en función de la finalidad para la que fue concedida aplicando los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la citada NRV 18ª del PGC y del PGCPyMES, que indica:

*“La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.*

...

*A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:*

...

*c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:*

...

*- Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.”*

La conclusión del ICAC es, pues, en base a la normativa referida y en la medida en que la subvención se reciba para cancelar deudas, en este caso relacionadas con la pandemia, y no se otorgue en relación con la financiación específica de un elemento, circunstancia que deberá valorarse atendiendo a las características de la ayuda concedida, se imputará como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o ejercicios en los que se efectúe la cancelación de la deuda.

## Veamos un ejemplo

Supongamos una subvención en capital no reintegrable otorgada por el estado para cancelar parcialmente un préstamo ICO concedido a una empresa en el marco de las ayudas para paliar los efectos económicos de la Covid19. La devolución del préstamo se ha de realizar en 2021 y 2022 por partes iguales, para simplificar los cálculos, y su importe es de 80.000 euros. El de la subvención es de 50.000 euros. El tipo impositivo del Impuesto sobre sociedades es del 25%. Hemos de considerar que si la entidad aplicase el PGC de PYMES todos los apuntes que realizaremos a cuentas de los grupos 8 y 9 deberían realizarse directamente a la propia cuenta 130 con su consiguiente simplicidad. También para simplificar el proceso contable no consideraremos el preceptivo traspaso anual de reclasificación entre el largo y el corto plazo de la deuda. Con estos datos tendremos:

En el año 2021, de concesión de la subvención:

- Por la concesión de la subvención:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
4708	Hda. Pública deudora por subvenciones concedidas	50.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales en capital		50.000

En el momento de su cobro cancelaríamos el crédito contra Hacienda Pública. En cuanto a su imputación a resultados, además de registrar las correspondientes cancelaciones de la deuda parcialmente financiada que no realizaremos por obvias, reflejaríamos el correspondiente traspaso a resultados del ejercicio más todos los asientos de regularización. Así tendríamos:

- Por el cobro de la subvención:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
572	Bancos c/c	50.000	
4708	Hda. Pública deudora por subvenciones concedidas		50.000

- Imputación a resultados: 50.000/2 años = 25.000€

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	25.000	
746	Subvenciones de capital transferidas a resultado del ejercicio		25.000

- Asientos de regularización:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
130	Subvenciones oficiales de capital		50.000
940	Ingresos de subvenciones oficiales en capital	50.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		25.000
130	Subvenciones oficiales de capital	25.000	

- Por el registro del efecto impositivo:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
8301	Impuesto diferido (50.000 x 0,25)	12.500	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		12.500
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2021)	6.250	
8301	Impuesto diferido (25.000 x 0,25) (2021)		6.250
130	Subvenciones oficiales de capital	12.500	
8301	Impuesto diferido		12.500
8301	Impuesto diferido	6.250	
130	Subvenciones oficiales de capital		6.250

Y en el año 2022:

Nº Cta.	Título	Cargo	Abono
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	25.000	
746	Subvenciones de capital transferidas a resultado del ejercicio		12.500
25.000	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2021)	6.250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles (2022)	6.250	
8301	Impuesto diferido (25.000 x 0,25) (2022)		6.250
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital		25.000
130	Subvenciones oficiales de capital	25.000	
8301	Impuesto diferido	6.250	
130	Subvenciones oficiales de capital		6.250

#### NORMATIVA APLICADA

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, NRV <sup>ª</sup>. 18<sup>ª</sup>.



# Nuevos avales ICO para empresas y autónomos como consecuencia de la guerra de Ucrania

Al objeto de paliar los efectos económicos de la guerra de Ucrania sobre las empresas y autónomos se ha aprobado por el Gobierno un primer tramo de una línea de créditos avalados por el ICO por importe de 5 mil millones de euros. Los términos y condiciones de dicha línea de avales han sido concretada mediante Acuerdo del Consejo de ministros de fecha 10 de mayo de 2022. En el presente artículo se analizarán las características de este nuevo instrumento financiero destinado fundamentalmente a empresas y autónomos.

## Introducción

Como consecuencia de los efectos económicos producidos por la guerra que se inició en Ucrania el pasado 24 de febrero y, al objeto de paliar las tensiones de liquidez generadas por el incremento de los precios de la energía y de otras materias primas, el Gobierno promulgó el Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo (BOE de 30 de marzo de 2022), por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania.

Dentro del amplio catálogo de medidas contempladas en dicha norma, el artículo 29 del citado Real Decreto-Ley estableció que el Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital otorgará avales a través del Instituto de Crédito Oficial a la financiación concedida por entidades de crédito, establecimientos financieros de crédito, entidades de dinero electrónico, y entidades de pagos a empresas y autónomos para atender necesidades de liquidez o de inversión. Asimismo, se contempla que se podrán destinar los avales a la Compañía Española de Reafianzamiento, Sociedad Anónima (CERSA).

El monto total de los avales que prevé la norma asciende a un importe máximo de 10.000 millones de euros, habiéndose establecido un primer tramo de 5.000 millones de euros.

Adicionalmente, la norma remitía a un Acuerdo de Consejo de ministros posterior para establecer los términos y condiciones de dicha línea de avales, sin que se requiera desarrollo normativo

posterior para su aplicación conforme establece el propio artículo 29 del Real Decreto-Ley 6/2022.

El pasado 11 de mayo de 2022, se ha publicado la Resolución de 10 de mayo de 2022, de la secretaria y Apoyo a la Empresa, por la que se publica el Acuerdo del Consejo de ministros de misma fecha, por el que se establecen los términos y condiciones del primer tramo de avales (por importe de 5.000 millones de euros) destinado a la financiación concedida a empresas y autónomos en desarrollo de lo previsto en el artículo 29 del Real Decreto-Ley 6/2022.

En el apartado siguiente, se exponen los aspectos principales relativos a dicha línea de avales otorgados por el Instituto de Crédito Oficial (ICO).

## Características principales de la línea de avales ICO

La Exposición de motivos del Acuerdo del Consejo de ministros del pasado 10 de mayo señala las premisas básicas de la línea de avales ICO que se pone a disposición fundamentalmente para empresas y autónomos:

- El ámbito subjetivo de potenciales beneficiarios se refiere a las empresas y autónomos de cualquier sector económico (excepto el sector financiero y asegurador), siempre que estuvieran afectados por los efectos de la guerra de Ucrania

- Se contempla la compatibilidad de la ayuda estatal prevista a través de los avales ICO con la regulación comunitaria de ayudas de Estado, establecida en el Marco Temporal para hacer frente a la crisis de Ucrania adoptado por la Comisión Europea el pasado 23 de marzo de 2022
- Por último, la nueva línea de avales persigue aprovechar la experiencia habida previamente en las líneas de avales COVID implantadas al amparo de los Reales Decretos-leyes 8/2020 y 25/2020

En el Anexo del Acuerdo del Consejo de ministros de 10 de mayo de 2022 se detallan las características principales de los avales destinados a operaciones de financiación otorgadas por entidades financieras y gestionados por el ICO.

### Principales características de la Línea de Avales

Las características principales de la Línea de Avales que gestionará el ICO, hasta un importe máximo de 5.000 millones en su primer tramo, son las siguientes:

- La cobertura de la garantía otorgada mediante dicha Línea de Avales se situará en un rango 70%-80%, conforme a lo establecido en el Marco Temporal acordado por la Unión Europea. El porcentaje máximo del 80% será aplicable a pymes <sup>(1)</sup> y autónomos (para el resto de empresas el límite máximo del aval es del 70%).
- La fecha límite para la concesión de avales será 31 de diciembre de 2022. Las operaciones de financiación formalizadas podrán comunicarse por las entidades financieras concedentes hasta el 1 de diciembre de 2022.
- Los avales se otorgarán a los intermediarios financieros <sup>(2)</sup> que concedan financiación las empresas y autónomos. Se excluyen empresas del sector financiero y asegurador. El criterio de asignación del aval a los beneficiarios se efectuará en función del orden de petición.
- Los avales que se concedan garantizaran nuevos préstamos y también renovación de operaciones de financiación existentes concedidas por entidades financieras, siempre que correspondan a operaciones formalizadas con posterioridad al 11 de mayo de 2022.
- Las operaciones elegibles tendrán un importe máximo de 50 millones que sean previamente aprobadas por la entidad financiera conforme a sus políticas de riesgo. El ICO se reserva la facultad de revisar los criterios de elegibilidad de las operaciones financiadas.
- Se excluyen del cómputo anterior las operaciones de financiación procedentes de ayudas de líneas de avales gestionadas por el ICO al amparo del Real Decreto-ley 8/2020 y Real Decreto-ley 25/2020.

Es asimismo relevante señalar que la línea de avales del ICO se ajusta al denominado Marco Temporal relativo a las medidas de ayuda estatal destinadas a respaldar la economía como consecuencia de la guerra de Ucrania al amparo del artículo 107.3.b del Tratado de la Unión Europea, que alude a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro <sup>(3)</sup>.

Las cuantías que pueden otorgarse en función de dichas directrices del citado Marco Temporal son las siguientes:

#### a) Avales sujetos al apartado 2.1 del Marco Temporal

El importe nominal avalado no podrá superar 400.000 euros por beneficiario con carácter general, o bien 35.000 euros en el caso de empresas del sector primario, acuicultura o pesca. En ausencia de otras ayudas al amparo del apartado 2.1 del Marco Temporal de Ucrania, con una cobertura al 80%, el principal del préstamo avalado no podrá superar 500.000 euros por beneficiario o 43.750 euros en el caso de empresas pertenecientes al sector primario

#### b) Avales sujetos al apartado 2.2 del Marco Temporal

Cuando el beneficiario haya superado los umbrales de ayudas permitidos en el apartado 2.1 del nuevo Marco Temporal y desee optar por solicitar el aval sujeto al apartado 2.2 del citado Marco Temporal, el importe nominal no podrá superar el mayor de:

- 1) 15% del volumen de negocios anual medio total del beneficiario durante los 3 últimos ejercicios cerrados
- 2) 50% de los costes de la energía en los 12 meses anteriores al mes en el que se presente la solicitud de ayuda. Dichos costes deberán ser acreditados por un proveedor de energía o servicios técnicos independientes

La remuneración de los avales para pymes y autónomos con cobertura hasta el 80% tendrá un coste mínimo de 20 puntos básicos para avales destinados a financiación con vencimiento hasta 1 año, hasta un máximo de 188 puntos básicos para avales destinados a financiación hasta un vencimiento máximo de 8 años. En el caso del resto de empresas con cobertura hasta el 70%, el coste de los avales estará en el rango de 30 puntos básicos (vencimiento hasta 1 año) y 285 puntos básicos (8 años de vencimiento).

En el caso que lo solicite el beneficiario del aval, la entidad financiera estará obligada a establecer, al menos, una carencia inicial de 12 meses para las cuotas del principal de la operación avalada.

#### NORMATIVA APLICADA

- Real Decreto-ley 6/2022, de 29 de marzo, por el que se adoptan medidas urgentes en el marco del Plan Nacional de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la guerra en Ucrania
- Acuerdo del Consejo de ministros de 10 de mayo de 2022

<sup>(1)</sup> El concepto de pyme se define a nivel comunitario para aquellas empresas que ocupan a menos de 250 personas, volumen de negocio anual que no exceda de 50 millones de euros y el balance general no supere 43 millones de euros..

<sup>(2)</sup> Los intermediarios financieros son: entidades de crédito, establecimientos. financieros de crédito, entidades de dinero electrónico, así como entidades de pago

<sup>(3)</sup> Acuerdo adoptado por la Comisión Europea en fecha 23 de marzo de 2022.



# Teletrabajo: control y registro de horas extraordinarias

Desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 8/2019, de 8 de marzo, de medidas urgentes de protección social y de lucha contra la precariedad laboral en la jornada de trabajo, Inspección de Trabajo y Seguridad Social ha impuesto un total de 3.713 sanciones en materia de registro de jornada. Ello ha supuesto casi cinco millones de euros en sanciones para empresas incumplidoras, según información facilitada por el ministerio de trabajo.

**N**o obstante, a pesar de haber pasado tres años desde su entrada en vigor, la nueva norma aún levanta numerosos interrogantes y en la implantación del teletrabajo no está exento de problemas.

## Control y registro de las horas extraordinarias

La llegada del teletrabajo a marchas forzadas ha supuesto un factor de dificultad ya que es difícil conciliar la mayor flexibilidad que exigen los trabajadores con el control rígido del tiempo de trabajo.

La crisis sanitaria asociada al Covid-19 provocó una extraordinaria multiplicación del número de trabajadores en remoto, apresurando la regulación del trabajo realizado en remoto que no obedeciera a razones sanitarias. Sin embargo, la Ley 10/2021, de 9 de julio, de trabajo a distancia no es prolija en materia de registro horario. El texto se limita a reconocer que el sistema debe reflejar fielmente el tiempo que la persona trabajadora que realiza trabajo a distancia dedica a la actividad.

La proliferación de jornadas flexibles y de "relaciones laborales de carácter especial" son dos de las cuestiones que más dudas levantan.

Otro de los focos de conflicto radica en garantizar la fiabilidad del registro ya que hay herramientas de registro que no cumplen con los requisitos que marca la ley porque pueden ser modificadas con posterioridad al registro de la jornada.

Como norma general carecer de un registro horario –o contar con uno defectuoso– puede implicar la inversión de la carga de la prueba contra la empresa en un posible pleito, lo que deja la puerta abierta a un alud de reclamaciones por horas extras que puede traer consecuencias económicas de mayor calado.

El registro horario se aplica a la totalidad de trabajadores, al margen de su categoría o grupo profesional, a todos los sectores de actividad y a todas las empresas, cualquiera que sea su tamaño u organización del trabajo, siempre y cuando estén incluidas en el ámbito de aplicación que define el artículo 1 ET.

Así, las empresas quedan obligadas al registro diario de jornada también respecto de trabajadores "móviles", comerciales, temporales, trabajadores a distancia o cualesquiera otras situaciones en las que la prestación laboral no se desenvuelve, total o parcialmente, en el centro de trabajo de la empresa. Las únicas peculiaridades o excepciones son las siguientes: - Relaciones laborales de carácter especial, en cuyo caso se habrá de estar a lo establecido en su normativa específica y atender tanto a la forma y extensión con que esté regulada la jornada de trabajo como a las reglas de supletoriedad establecidas en cada caso.

En concreto, queda completamente excepcionada de la aplicación de la norma el personal de alta dirección contemplado en el artículo 2.1.a) ET. Distinto del anterior es el supuesto de trabajadores que, no siendo estrictamente personal de alta dirección (mandos intermedios, cargos de confianza o con ejercicio de especiales responsabilidades) tienen pactado un régimen de libre disponibilidad del tiempo de trabajo o forma parte de sus obligaciones contractuales su plena disposición horaria para el cabal cumplimiento de su actividad profesional.

Con carácter general, bajo la premisa de que tras estas modalidades no se ocultan situaciones de abuso de derecho, la jornada diaria de estos trabajadores deberá ser objeto de registro, sin perjuicio de la acreditación de su tiempo de trabajo mediante el pacto de disponibilidad horaria, interpretándose que la retribución obtenida por el trabajador ya compensa de manera proporcionada esa mayor exigencia de tiempo de trabajo. Por ello, sería recomendable que la capacidad de autorregulación de los sujetos colectivos mediante negociación colectiva o acuerdo de empresa dejara constancia de tal circunstancia para evitar situaciones indiciariamente abusivas o desproporcionadas.

Trabajadores que cuentan con un régimen específico o particular en materia de registro de jornada:

- a) Los trabajadores con contrato a tiempo parcial, para los que ya existe una obligación de registro regulada en el artículo 12.4.c) ET.
- b) Trabajadores que, a día de hoy, ya cuentan con registros específicos regulados en el Real Decreto 1561/1995, de 21 de septiembre, sobre jornadas especiales de trabajo, y que son los llamados en el propio Real Decreto trabajadores móviles (determinados transportes por carretera), trabajadores de la marina mercante y trabajadores que realizan servicios de interoperabilidad transfronteriza en el transporte ferroviario, todos ellos como consecuencia de diversas Directivas comunitarias.

Respecto de aquellas otras relaciones o prestaciones de trabajo excluidas del ámbito de aplicación del Estatuto de los Trabajadores, como socios trabajadores de cooperativas, trabajadores autónomos, etc., no se aplicará el artículo 34.9 ET y, por tanto, no existirá obligación de registro horario.

En relación con modos de organización del trabajo que se basan en fórmulas de flexibilidad del tiempo de trabajo y de distribución irregular de la jornada, incluido el trabajo a distancia o teletrabajo y horarios flexibles del trabajador, dentro siempre de los límites legales y convencionales aplicables, el registro diario de jornada ni obsta su operatividad ni constituye impedimento alguno a su continuidad o ampliación, considerándose un elemento que garantiza la acomodación a las necesidades empresariales y a los intereses de conciliación de los trabajadores, familiares o de otro tipo.

En este sentido, dado que cabe variabilidad de la jornada diaria de trabajo (jornadas diarias superiores compensadas con otras inferiores, por ejemplo), cuyo cómputo a efectos de determinación del tiempo de trabajo realmente realizado por el trabajador requiere períodos o secuencias temporales superiores al día, el registro diario de jornada, exigible en todo caso, deberá ponderarse y globalizarse a efectos de control y contabilización del tiempo de trabajo efectivo en dichas secuencias superiores a la diaria.

Lo que está claro es que la obligación de registro de la jornada también es aplicable al trabajo a distancia. Por lo tanto, deberá quedar reflejado el tiempo que la persona trabajadora que realiza trabajo a distancia dedica a la actividad laboral, sin perjuicio de la flexibilidad horaria, y deberá incluir el momento de inicio y finalización de la jornada. Según la Guía emitida por el Ministerio de Trabajo en fecha 8 de marzo de 2022 queda determinado que, en el caso de trabajo a distancia, incluido el teletrabajo, existen fórmulas asequibles que aseguran el registro de la jornada diaria, incluidas las especificidades o flexibilidad para su cómputo, a través de registros telemáticos o similares.

En todo caso, si existe autorregulación convencional al respecto, mediante la negociación colectiva o el acuerdo de empresa, o si el empresario da por buena la firma por el trabajador de hojas o instrumentos similares de autogestión del tiempo de trabajo del teletrabajador o trabajador a distancia, tales serán instrumentos válidos para dar cumplimiento a la obligación legal. Todo ello

sin perjuicio de la capacidad de control y poder de dirección del empresario para asegurar la veracidad de la declaración unilateral del trabajador.

En consecuencia, el registro de jornada, especialmente si cuenta con la intervención del trabajador porque él mismo registra los datos o porque utiliza un método que plasma su conformidad, es una garantía para la empresa ante posibles reclamaciones salariales de los empleados.

Para centrar del todo la regulación, el art. 35 del Estatuto de los Trabajadores señala que, a efectos del cómputo de horas extraordinarias, la jornada de cada trabajador se registrará día a día y se totalizará en el periodo fijado para el abono de las retribuciones, entregando copia del resumen al trabajador en el recibo correspondiente.

También es importante tener en cuenta otros elementos que puedan acreditar o no la realización de las horas extraordinarias, como la carga de trabajo, las conexiones del trabajador con el sistema remoto de la empresa o las llamadas o e-mails contestados fuera de la jornada ordinaria.

---

## En consecuencia, ¿cómo se debe hacer el registro de la jornada de las horas extraordinarias?

La jornada de cada trabajador se debe registrar día a día y totalizarse en el periodo fijado para el abono de las retribuciones. Asimismo, es necesario entregar copia del resumen al trabajador en el recibo correspondiente.

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

Por tanto, el registro diario de jornada y el registro de horas extraordinarias son obligaciones legales independientes y compatibles. Sin embargo, el registro del artículo 34.9 ET puede utilizarse simultáneamente para el cumplimiento de la obligación de registro del artículo 35.5 ET, además de que, adicionalmente, deba cumplirse el resto de las obligaciones establecidas en este último precepto y en el apartado 2 de la disposición adicional tercera del Real Decreto 1561/1995.

En relación con las horas extraordinarias derivadas de situaciones de fuerza mayor, en los términos previstos en el artículo 35 ET, su obligatoriedad y exigencia empresarial al trabajador permitirá exceder el número de horas que constituye la jornada ordinaria de este último, aun cuando habrán de computarse y retribuirse como horas extraordinarias, con cuantos efectos formales y materiales derivan de su realización. En tales casos, como ha venido siendo aplicable con carácter general, prevalece la necesidad empresarial frente a la voluntariedad del trabajador de su realización, sin perjuicio de su registro en los términos previstos en el referido artículo 35 ET, que no se ve en este aspecto especialmente afectado por la nueva obligación de registro diario de la jornada.

---

## ¿Qué sanciones puede conllevar el incumplimiento del registro de la jornada?

Los incumplimientos relativos al registro de la jornada se consideran infracciones graves, y pueden conllevar una multa de entre 751 y 7.500 euros. Detectar horas extraordinarias no pagadas ni cotizadas puede suponer sanciones por infracción grave o muy grave.

---

## ¿Cómo debería actuar la empresa?

La mejor opción para la empresa en caso de tener empleados teletrabajando es reflejar en el acuerdo de trabajo a distancia o en los acuerdos de política interna de la empresa los siguientes puntos: El horario de trabajo del trabajador; las reglas de disponibilidad; los criterios de desconexión digital; la necesidad de que la realización de horas extras sea autorizada previamente por la empresa y en caso de realizar horas extras se deberá reflejar la correcta compensación por tiempo de descanso.

Por otro lado, con motivo de los ERTEs por COVID-19 la Inspección de Trabajo, a fin de comprobar si había trabajadores en ERTE y, al mismo tiempo, teletrabajando, comenzó a solicitar a las empresas el registro de conexiones VPN/IP de todos los empleados; junto con una certificación del operador de telefonía de la empresa sobre qué trabajadores se han conectado o no en remoto y cuánto tiempo ha durado dicha conexión.

Esta forma de control, que sirvió a la Inspección de Trabajo y Seguridad Social para verificar si las conexiones de los teletrabajadores con los medios informáticos de la empresa coincidieran con la jornada que éstos tenían declarada en el ERTE, se va a seguir utilizando para verificar el obligatorio registro de jornada en casos de teletrabajo.

Y en el mismo sentido, las llamadas o correos electrónicos enviados y contestados fuera de horario, o incluso en días u horas de descanso, pueden ser utilizados para comprobar cuál es la jornada real que realiza el empleado y un eventual exceso en la misma.

Es por ello por lo que, en el caso del teletrabajo, si no existe registro de jornada o se falsea, el trabajador podrá acreditar excesos de jornada si prueba conexiones al sistema fuera de horarios, envío o recepción de correos en días de descanso, etc.". En este sentido, una reciente sentencia declara improcedente un despido por no haber atendido comunicaciones de la empresa durante las vacaciones. Adicionalmente, exigir horas extra a un trabajador a distancia sería contrario a las obligaciones de la empresa de establecer una correcta ordenación del tiempo de teletrabajo en su faceta de garante de riesgos psicosociales.

Ahora bien, una reciente sentencia del Tribunal Supremo de 5 de abril de 2022 declara la validez de un acuerdo sobre registro de jornada que incluía un factor corrector genérico de dos horas al día. El acuerdo en cuestión incluía este factor corrector de dos horas al día (y de 30 minutos al día en jornada continuada), comprendiendo, a título ilustrativo, descansos, pausa para la comida, permisos no retribuidos o cualquier clase de pausa o descanso. Además, incluía una previsión mediante la cual los trabajadores no podían hacer horas extraordinarias, si bien se remuneraría el exceso de horas una vez aplicado el factor corrector, en tiempo de descanso, cotizando como horas extraordinarias.

El Supremo ratifica la sentencia de la Audiencia Nacional, e indica que el acuerdo no contiene ninguna anomalía, no altera ningún régimen horario ni modifica el convenio colectivo y no supone un perjuicio para los trabajadores.

por ELOY RODRÍGUEZ

Abogado. Socio de Sugrañes &amp; Rodríguez abogados



# Sobre la compensación de créditos antes de la declaración del concurso. Concepto, excepciones y forma de la compensación

Una operación que, en sede concursal, posibilita la liquidación de saldos deudores y acreedores entre sujetos que recíprocamente ocupen tales posiciones.

## La compensación como concepto jurídico

El concepto de compensación de créditos hace referencia a la modalidad de extinción de deudas cuando dos sujetos son deudores y acreedores de manera recíproca entre ellos. En este sentido, la extinción se delimita a la cantidad concreta que pertenezca a cada situación deudora.

El artículo 1156 del Código Civil expone de manera introductoria la compensación como modalidad de extinción de obligaciones, pero no es hasta preceptos legales más adelante donde se prevé su concepto y regulación. Así, en el artículo 1195 se determina que **“tendrá lugar la compensación cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra”**.

En este sentido, para que la compensación sea procedente, será necesario cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 1196 CC:

- **Reciprocidad:** es necesario que cada uno de los obligados sea a la vez acreedor principal y deudor del otro. Es por este motivo que solo ellos podrán ser los beneficiarios de la acción de compensación.
- **Homogeneidad:** Las obligaciones que se deban entre los dos sujetos, deben ser de la misma especie y calidad (siempre que esta se hubiese designado).
- **Deudas vencidas:** no se podrá llevar a cabo la acción de compensación cuando todavía pueda responderse ante las obligaciones.

- **Liquidez y exigibilidad:** Por lo que refiere al primero de ellos, la cuantía de la deuda deberá estar determinada, o en su caso, se deberá poder determinar a través de operaciones que no revistan gran dificultad. En relación con la exigibilidad, los respectivos acreedores podrán reclamar el cumplimiento de la obligación con la correspondiente eficacia jurídica.
- Ninguna de las deudas afectadas por la compensación podrá haber estado afectada por retención o contienda que haya sido promovida por terceros debidamente notificada al deudor.

Dicha enumeración de requisitos ha sido altamente contemplada por la jurisprudencia, tal y como ha quedado acreditado en numerosas ocasiones. Una de ellas, ha sido a través de la reciente **Sentencia 1860/2021, del Tribunal Supremo de 13 de mayo**, quedando redactada del siguiente modo:

*“Los requisitos exigidos por el Código civil para que pudiera existir una compensación legal son los siguientes: i) (Que) las prestaciones debidas en virtud de cada una de las obligaciones sean de la misma naturaleza, homogéneas y fungibles, así se desprende del apartado 2.º del artículo 1196 CC, cuando exige que “ambas deudas consistan en una cantidad de dinero, o, siendo fungibles las cosas debidas, sean de la misma especie y también de la misma calidad, si ésta se hubiese designado”; ii) las deudas sean líquidas (artículo 1196.4º CC), en cuanto que exista una certeza sobre su cuantía o pueda conocerse mediante sencillas operaciones aritméticas; iii) estén vencidas (artículo 1196.3º CC) por haberse cumplido el término pactado en las deudas a plazo (artículo 1125CC) o por haberse purificado la obligación en las obligaciones sujetas a condición ( arts. 1113 y 1114 CC); y iv) resulten exigibles ( artículo 1196.4º CC), esto es, pueda ser rec-*

lamado su cumplimiento con eficacia jurídica, por sus respectivos acreedores”.

## La compensación de créditos en el ámbito concursal

Una vez analizado el concepto jurídico de la acción de compensación, es momento de extrapolarlo al procedimiento concursal, con el fin de determinar en que momento y como debe llevarse a cabo el procedimiento de compensación de créditos.

De acuerdo con el artículo 153 del Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Concursal, se establece que una vez se haya declarado el concurso, no procederá compensación entre los créditos y deudas del concursado, a excepción de los casos en que más adelante profundizaremos, por tratarse de deudas procedentes de una misma relación jurídica, o por alegarse la acción de compensación una vez ya se haya aprobado el convenio concursal.

Aun así, si nos fijamos en el primer apartado del mencionado precepto legal, se determina que, **la compensación procederá, aunque sea alegada con posterioridad a que se haya declarado el concurso, siempre que los requisitos (legales o los fijados a través de convenio) hubieran existido con anterioridad a la declaración.** En este mismo sentido se afirma que el hecho de que el acreedor haya comunicado al administrador concursal la existencia del crédito no impedirá la declaración de la compensación.

Lo que pretende el legislador con la prohibición general de la compensación de créditos una vez declarado el concurso es no atentar contra el principio de igualdad de trato (par conditio creditorum), pues supondría una clara desventaja hacia los demás acreedores.

En este sentido, se prevé la compensación de créditos como modalidad extintiva de deudas a través de la prohibición de que se lleve a cabo con anterioridad de la declaración del concurso. Aun así, no se trata de una prohibición absoluta, pues tal y como hemos mencionado anteriormente, será igualmente posible una vez declarado el concurso si los requisitos ya operaban con anterioridad.

En esta línea se han pronunciado en numerosas ocasiones la jurisprudencia, como fue a través de la **Sentencia 129/2019, del Tribunal Supremo de 5 de marzo**, afirmando lo siguiente:

*“Estos créditos están sujetos al principio de par conditio creditorum. Principio que impide, salvo excepciones, que sean satisfechos al margen del convenio o liquidación. Por ello, añadió la Sala que “el art. 58 LC prohíbe la compensación de los créditos y deudas del concursado, salvo que los requisitos de la compensación hubieran existido con anterioridad a la declaración de concurso. Los efectos de la compensación se producen de forma automática pero solo cuando se hacen valer por uno de los acreedores recíprocos. La ley admite la compensación de créditos y deudas que se hubieran podido realizar antes de la declaración de concurso. Y no a la inversa, cuando antes de la declaración de concurso no se reunían los requisitos legales para la compensación”.*

Se ha llegado a incluso a permitir la acción de compensación de créditos que incluso no aparecían previamente reconocidos en la lista de acreedores del concurso, por considerar que, ante la concurrencia previa de los requisitos a la declaración concurso, su eficacia extintiva se debería retrotraer al momento en que dichas condiciones concurrieron. Concretamente, el **Tribunal Supremo establece en la reciente Sentencia 9/2022 de 10 de enero** que, si los requisitos de la compensación concurren antes de la declaración de concurso, aunque la compensación sea alegada en un momento posterior, producirá efectos como si la extinción de las prestaciones contrapuestas se hubiera verificado al tiempo de nacer la segunda de ellas, esto es, antes de la declaración del concurso.

## Compensación de deudas provenientes de una misma relación jurídica como excepción a la prohibición de compensación

Tal y como anteriormente hemos expuesto, la prohibición de compensar las deudas una vez se haya declarado el concurso no es una prohibición absoluta, pues tal y como se extrae del apartado segundo del mismo precepto legal, sí que será posible cuando se trate de deudas provenientes de una misma relación jurídica. Concretamente, el precepto legal queda redactado del siguiente modo:

*“declarado el concurso, no procederá la compensación de los créditos y deudas del concursado a excepción de aquellos que procedan de la misma relación jurídica. Queda a salvo lo establecido en las normas de derecho internacional privado”.*

Es decir, cuando nos encontremos ante una serie de deudas y créditos recíprocos que nacen de una misma relación jurídica, la prohibición de compensación no afectará, pues esta se producirá como consecuencia de la liquidación de una misma relación contractual de la cual han podido surgir obligaciones para cada una de las partes.

Podemos observar como el Tribunal Supremo se ha pronunciado en dichas ocasiones, a través diferentes resoluciones, de entre las cuales destacan las siguientes:

- *“Esta prohibición de compensación no opera en supuestos, como el presente, de liquidación de una relación contractual. Así, esta sala expresamente ha excluido del régimen de prohibición de compensación del artículo 58 LC los casos en que la compensación se produce como consecuencia de la liquidación de una misma relación contractual, de la cual han podido surgir obligaciones para una y otra parte, aunque la determinación del importe de una de estas obligaciones se declare en un procedimiento judicial posterior a la declaración de concurso de una de las partes (sentencia 428/2014, de 24 de julio). En realidad, más que una compensación es un mecanismo de liquidación de un contrato ya resuelto (sentencia 188/2014, de 15 de abril)”.* **Sentencia 175/2019, del Tribunal Supremo de 21 de marzo.**
- *“Se está ante un supuesto de liquidación de una única relación contractual de la que han surgido obligaciones para una y otra parte. En las sentencias 188/2014, de 15 de abril, y 428/2014, de 24 de julio, hemos declarado que, en estos supuestos, incluso en el caso de que se tratara de una relación contractual de la que surjan créditos de*

carácter concursal, nos encontramos ante un mecanismo de liquidación del contrato y no ante compensaciones, propiamente dichas, a las que le sea aplicable el artículo 58 LC. A mayor abundamiento, además esta liquidación se realiza a través del sistema de compensación de una cuenta corriente establecida por las partes.

En este sentido, la compensación propia del sistema de cuenta corriente de crédito queda excluida de la prohibición legal porque el efecto inherente al sinalagma contractual determina que los ingresos efectuados en la cuenta compensan automáticamente el saldo deudor generado por el crédito dispuesto” (Sentencia 473/2017, del Tribunal Supremo de 20 de julio).

## Compensación de deudas posterior a la aprobación del convenio como excepción a la prohibición de compensación

Otra gran excepción que cabe mencionar en materia de prohibición de compensación de créditos, opera cuando el convenio ya ha sido aprobado. Es decir, a lo que nos referimos con esto es que, al encontrarnos ante una situación en que ya se ha aprobado el convenio concursal, la prohibición de compensación del artículo 153 TRLC ya no es operativa, por lo que sí que procederá la compensación de las deudas.

“Respecto al art. 58 LC, si las disposiciones de la cuenta se hubieran realizado antes de la aprobación del convenio y de la rescisión de las garantías, aprovechando el banco el régimen de funcionamiento en cuenta corriente del contrato de depósito para hacerse cobro de sus propios créditos, si tendría que haber sido el juez del concurso quien conociera de la controversia sobre compensación de créditos, según determina el segundo párrafo del mencionado precepto. Pero como cuando se interpuso la demanda ya se había aprobado el convenio concursal y estaba en fase de cumplimiento, no operaba la prohibición de compensación del mencionado art. 58 LC (sentencia 229/2016, de 8 de abril), por lo que este precepto no resultaba aplicable, sin perjuicio de que las cantidades a compensar se sujetaran al convenio”

(Sentencia 647/2018, del Tribunal Supremo de 20 de noviembre).

Lo que es importante remarcar es que dicha excepción operará mientras no haya declaración de cumplimiento ni incumplimiento respecto de las cantidades novadas, afectadas por la quita, y vencidas. En este sentido aparece redactado en la Sentencia 229/2016, del Tribunal Supremo de 8 de abril:

“Mientras no haya declaración de cumplimiento o incumplimiento del convenio, lo único que puede declararse es la compensación de las cantidades novadas (por aplicación de la quita) y vencidas. Y eso es lo que correctamente ha resuelto la Audiencia Provincial, al aplicar no solo las normas concursales citadas, sino también los artículos 1.156, 1.195, 1.196 y 1.202CC. Sin que ello afecte a la par conditio creditorum, porque cesados los efectos del concurso (artículo 133.2 LC) y, por tanto, no aplicable ya la prohibición general del artículo 58 LC, los créditos compensables estaban comprendidos dentro de las sumas novadas y de los plazos vencidos, conforme a lo previsto en el convenio, y reunían los requisitos para ser extinguidos en la parte concurrente”.

## Forma y modo de alegación de la acción

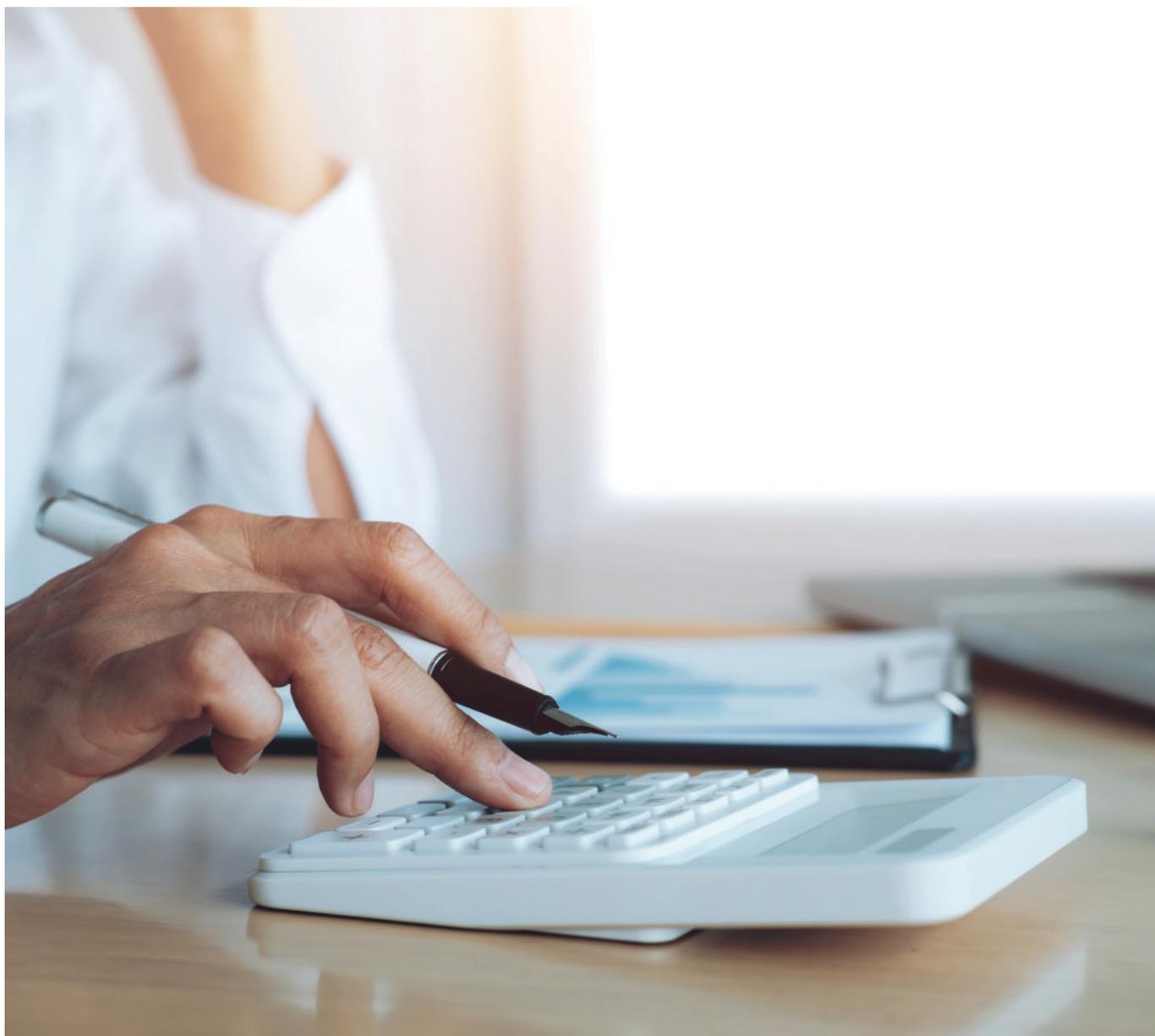
Una vez hemos analizado el concepto de la acción de compensación y las situaciones en que esta puede operar en sede concursal, es necesario hacer hincapié de como y cuando este procedimiento debe iniciarse.

No es de extrañar que de la redacción literal de los preceptos legales que tratan la compensación de créditos, pueda llegar a entenderse que esta opera de manera automática. Aunque la actual ley concursal no haga mención sobre este aspecto, ni determine un momento concreto y forma en que se deba alegar, ha quedado acreditado en numerosas resoluciones que se genera automáticamente, pues requiere de voluntad de las partes para que esta sea eficaz. En este sentido queda reflejado en la Sentencia 527/2012, de la Audiencia provincial de Vizcaya de 10 de julio, que afirma lo siguiente:

**“La compensación es un modo de extinción de la obligación que precisa de una reclamación previa del titular del crédito compensable para su eficacia como medio de extinción de la deuda”.**

Sin embargo lo mencionado, debemos tener claro que no existe una opinión unánime sobre el tema, sino que, al contrario, han existido discrepancias entre resoluciones jurisprudenciales acerca de cuál es el momento concreto en que debe proponerse la acción de compensación. Concretamente, dichas diferencias se han visto reflejadas en distintas Audiencias Provinciales, considerando algunas de ellas que dicha acción debe ser alegada por el acreedor en el trámite de comunicación de créditos, mientras que otras contemplan que puede ser sugerida en cualquier momento en que se esté reclamando el pago al deudor concursal, siempre que los requisitos existieran con anterioridad a la declaración, tal y como hemos mencionado anteriormente:

- **Resolución que contempla la alegación en el trámite de comunicación de créditos:** “Pues bien, parece que la respuesta más acertada a esta cuestión se encuentra en la propia Ley Concursal, la cual regula en el Capítulo III, del Título IV, a partir del artículo 84, en qué forma debe procederse a la determinación de la masa pasiva del concurso y en este particular, no cabe duda de que, habiendo concurrido o no los requisitos de la compensación con carácter previo a la declaración de concurso, en tanto en cuanto el acreedor-deudor no haga valer los efectos de esa compensación, de lo que es titular es de un crédito que en principio, siendo anterior a la declaración de concurso, es susceptible de ser integrado en la masa pasiva del concurso. Por tanto, será en el trámite de la comunicación de créditos regulado en el artículo 85, donde el acreedor deberá procurar el reconocimiento de los efectos de la compensación ante la Administración concursal. En caso de controversia en cuanto a este extremo, ésta se resolverá a través de los cauces del incidente concursal” (Sentencia 89/2015, de la Audiencia Provincial de Barcelona de 4 de marzo).
- **Acción de compensación ante la reclamación del pago:** “Téngase en cuenta que la excepción de compensación puede ser opuesta por el acreedor del concursado en cualquier momento que le sea reclamado el pago por el concursado, con el único condicionante de que sus requisitos existan con anterioridad a la declaración de concurso. Y es que la Ley Concursal no establece límite temporal alguno a la oposición de la excepción de compensación, ni exige que la compen-



*sación sea opuesta por el acreedor al comunicar su crédito” (Sentencia 527/2012, de la Audiencia provincial de Vizcaya de 10 de julio).*

---

## Conclusión

Tal y como hemos venido diciendo a lo largo del presente artículo, del Texto refundido de la Ley Concursal se desprende la prohibición de la compensación de créditos en sede concursal una vez haya procedido la declaración del concurso. Aun así, debemos tener claro que no se trata de una prohibición absoluta, puesto que sí será posible emprender la acción de compensación de deudas después si sus requisitos operaban con anterioridad a la declaración.

Del mismo modo existen dos excepciones a dicha prohibición, y es que sí será posible la compensación de deudas en un mo-

mento posterior cuando estas sean fruto de la misma relación jurídica, o cuando el correspondiente convenio concursal ya haya sido aprobado.

En esta misma línea cabe recordar que la compensación de créditos no opera de manera automática, sino que tendrá que ser alegada por el sujeto que actúe como acreedor en sede concursal. En este sentido, es preciso tener en cuenta que no existe unanimidad jurisprudencial por lo que refiere al momento concreto en que dicha acción debe alegarse, ya que de algunas resoluciones se extrae que deberá ser en el trámite de comunicación de créditos, mientras que otras consideran que podrá ser en cualquier momento en que se esté reclamando el pago al concursado, siempre y cuando los requisitos ya operasen con anterioridad a la declaración del concurso.

ESTOS CASOS ESTÁN BASADOS EN PROBLEMÁTICAS REALES (PREGUNTAS) QUE NUESTROS CLIENTES DEL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR (\*) PLANTEAN A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS.

# EL GRADO PREVIO DE PARTICIPACIÓN EN LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES



» Bajo determinadas condiciones existe una exclusión total a la compensación de las bases imponibles negativas en el IS si con posterioridad a su generación se manifiesta en la entidad una modificación sustancial en la composición de sus accionistas.

## PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Una S.L. "X", cuyo objeto social es la hostelería, está participada por los siguientes socios:

- Persona física 1: 50 %
- Persona física 2: 25 %
- Persona física 3: 15 %
- Persona física 4: 10 %

Ha generado unas Bases imponibles negativas (BINS) de 100.000,00 € distribuidas en los siguientes ejercicios:

- 2019: 10.000,00 €
- 2020: 50.000,00 €
- 2021: 40.000,00 €

Asimismo, se realiza la baja censal en la Agencia Tributaria (Modelo 036) el 31-12-2021.

El 01-07-2022, la Persona física "1" (actualmente con el 50 % del accionariado), adquiere el resto de participaciones a los demás partícipes, obteniendo el 100 % del accionariado, para comenzar la actividad de fisioterapia con la misma S.L. "X".

¿Es posible compensar dichas BINS en los ejercicios 2022 y siguientes?

## RESPUESTA

El tratamiento fiscal de la compensación de las Bases imponibles negativas está regulado en el artículo 26 de la Ley 27/2014 del impuesto sobre Sociedades, así como en su disposición adicional 15ª.

El derecho a la compensación solo puede ejercerse por la sociedad que lo generó, siendo intransmisible a terceros (DGT 24-10-97; TEAC Resolución para unificación de criterio 25-9-08). Esta regla general presenta una excepción en el caso de disolución de entidades como consecuencia de una operación de fusión, escisión total o parcial y aportación de rama de actividad, acogida al régimen especial que tenga bases imponibles negativas pendientes de compensar, en donde el derecho a su compensación se transmite a la entidad adquirente.

Desde hace unos años, la norma contempla, además del criterio general del límite del 70% de la base imponible positiva previa a esta compensación (25% o 50% para grandes empresas, que no supone una pérdida del derecho, sino una limitación temporal), bajo determinadas condiciones existe una exclusión total a la compensación de esas bases imponibles negativas si con posterioridad a su generación se manifiesta en la entidad una **modificación sustancial en la composición de sus accionistas**, cuando se den los siguientes requisitos relativos a:

- **la participación adquirida** (26.4.a LIS). Es necesario que se adquiriera una participación en la entidad con bases imponibles negativas **que otorgue la mayoría** de su capital social o de los derechos a participar en sus resultados. La adquisición de la participación ha de realizarse con posterioridad a la conclusión del período impositivo en el que se generaron las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

Sin embargo, si la participación se tuviese previamente de forma indirecta, la interpretación administrativa se ha decantado por entender que no se aplica la limitación al derecho de la compensación de bases imponibles negativas (V3527-16; V0416-18).

- **el grado previo de participación** (26.4.b LIS). También es necesario que con anterioridad a la conclusión del período impositivo en el que se han generado las pérdidas se tenga una participación inferior al 25% del capital de la entidad o de los derechos a participar en los resultados de la misma.
- **la vinculación** (26.4.a LIS). Las condiciones tanto de adquisición como de tenencia de las participaciones se deben manifestar en una misma persona o entidad o bien en un grupo de personas o entidades vinculadas. La vinculación del grupo de personas o entidades debe valorarse en el momento de las adquisiciones que determinan la toma de la mayoría del capital o de los derechos a participar en los resultados de la entidad, con independencia de que esta vinculación exista o no en períodos impositivos posteriores.
- **la situación de la entidad adquirida** (26.4.c). La última condición es que la entidad adquirida se encuentre en algunas de las siguientes circunstancias:
  - » *inactividad*. La entidad participada no debe haber realizado actividad económica alguna dentro de los tres

meses anteriores a la adquisición de la participación.

» *realización de actividades diferentes.* Se entiende por actividad económica diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, según la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (RD 475/2007). Esta clasificación se desglosa en Divisiones, Grupos y Clases. Es necesario que la actividad diferente sea por pertenecer a un grupo diferente. Este requisito se cumple tanto en el caso en que se cese en el desarrollo de una actividad para realizar posteriormente otra diferente, como cuando se continúe desarrollando la anterior actividad y se inicie una actividad diferente.

» *entidad patrimonial.* No aplica al caso de la consulta.

» *dada de baja en el índice de entidades.* No aplica al caso de la consulta.

Los anteriores requisitos deben darse de forma conjunta, es decir, que, si se dan todos ellos, opera la citada modificación sustancial en la composición de los accionistas, y deviene la imposibilidad de que a sociedad se deduzca las bases imponibles negativas.

De la lectura de lo anterior, deducimos que al menos no se cumple el requisito del grado previo de participación, ya que el socio PF1 que adquiere el esto de participaciones al resto de socios, ya disponía del 50%, que es superior al 25% del capital de la entidad o de los derechos a participar en los resultados de la misma.

Por lo tanto, entendemos que **sí que podrá compensar en el futuro las BINS negativas** con las limitaciones generales del artículo 26.1.

#### NORMATIVA APLICADA

- Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, artículo 26.

#### CONCLUSIÓN

En el caso expuesto en la consulta no se cumple el requisito del grado previo de participación, por lo que **sí que podrá aprovechar las BINS negativas en el ejercicio 2022 y siguientes, con las limitaciones propias del IS.**

## EXTINCIÓN DEL CONTRATO CON EMPLEADA DEL HOGAR POR TRASLADO DE DOMICILIO DEL EMPLEADOR



» Esta relación laboral especial, al igual que la de los Altos Directivos, basadas ambas en la confianza depositada en el empleado/alto directivo, prevé una causa de extinción como la del desistimiento, que no requiere causa y sólo cumplir una serie de requisitos, como serían una comunicación escrita con un preaviso de 20 días (7 días, si el contrato es inferior al año) y la puesta a disposición de una indemnización, íntegramente en metálico, de doce días naturales por año de servicio, con el límite de seis mensualidades (menor que la de la extinción objetiva para los trabajadores ordinarios).

### PROBLEMÁTICA PLANTEADA

La persona A es una empleada de hogar que trabaja en una casa como empleada del hogar desde el 03-03-2006, y está contratada en el régimen especial de empleados del hogar desde esa fecha.

Los dueños de esa casa van a trasladarse de ciudad, dejarán esa casa, y le quieren rescindir el contrato el 30 de junio de 2022.

La pregunta es qué es lo que se le ha de pagar a la empleada por esta finalización de contrato; como se ha explicado, la extinción de este contrato se debe a cau-

sas que no son voluntarias por parte del trabajador, pero por parte del cabeza de familia es una causa objetiva, ya que se trasladan y dejarán esa casa, por lo que ya no necesitarán de los servicios de esta empleada de hogar.

### RESPUESTA

El traslado del hogar familiar a localidad distinta comporta la presunción de mantenimiento o conservación del contrato de trabajo si el empleado del hogar continúa prestando servicios durante un mínimo de siete días en el nuevo domicilio (artículo 10.2 Real Decreto 1620/2011).

Por tanto, ya de la letra de la ley se desprende que el traslado no es una causa objetiva que lleva sí o sí a la extinción. A ello hay que añadir los siguientes argumentos:

- El párrafo segundo del ya citado artículo 10.2 estipula que "en el supuesto a que se refiere este apartado, si el empleador optase por el desistimiento de la relación laboral, deberá comunicárselo por escrito al trabajador, resultando de aplicación en lo demás lo dispuesto en el artículo 11.3. Si fuera el trabajador el que optase por la no continuidad de la relación laboral, deberá comunicar su decisión al empleador y tendrá derecho

a la indemnización prevista en el párrafo tercero del artículo 11.3.". Por tanto, en caso de que no se esté a la conservación del contrato, el empresario podrá optar por la figura del desistimiento empresarial.

- Además, el artículo 11, relativo a la extinción del contrato, establece expresamente que no será aplicable a la extinción de las empleadas del hogar, las causas contenidas en los apartados h), i) y l) del artículo 49 del Estatuto de los Trabajadores, por no ser compatible con la naturaleza de la misma. La contenida en el artículo 49.1.l), precisamente, es la extinción por causas objetivas. Por

tanto, el despido objetivo no se aplica a las Empleadas del Hogar.

Todo ello, además, tiene cierta lógica desde el momento en que esta relación laboral especial, al igual que la de los Altos Directivos, basadas ambas en la confianza depositada en el empleado/alto directivo, prevé una causa de extinción como la del desistimiento, que no requiere causa y sólo cumplir una serie de requisitos. En el caso de las Empleadas del Hogar, y conforme al artículo 11.3 Real Decreto 1620/2011, serían una comunicación escrita con un preaviso de 20 días (7 días, si el contrato es inferior al año) y la puesta a disposición de una indemnización, íntegramente en metálico, de doce días

naturales por año de servicio, con el límite de seis mensualidades (menor que la de la extinción objetiva para los trabajadores ordinarios).

#### NORMATIVA APLICADA

- Real Decreto 1620/2011, de 14 de noviembre, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del servicio del hogar familiar. Artículos 10 y 11.

#### CONCLUSIÓN

Se desprende de las respuestas dadas.

# HOLDING: PRESENTACIÓN DE CUENTAS ANUALES Y REPARTO DE DIVIDENDOS EN CASO DE SOCIO MINORITARIO



» La regla general será que toda sociedad dominante de un grupo de sociedades está obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, pero esta obligación no exige a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales individuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico. Si no han existido beneficios en los tres últimos ejercicios no ha lugar al reparto de beneficios. Es importante recalcar que esta situación liga la obligatoriedad del reparto a una continuidad de crecimiento y que esta no puede afectarse por artificios contables o ayudas financieras a otras empresas del grupo.

## PROBLEMÁTICA PLANTEADA

Se trata de un holding de empresas formado por:

- Empresa A dominante, que es propiedad de dos socios (90% socio Z y 10% socio X)
- Empresa B, que es propiedad 100% de la empresa A. Esta sociedad está obligada a auditarse.
- Empresa C, que es propiedad 100% de la empresa A
- El socio X minoritario siempre vota en desacuerdo en todos los temas de las Juntas.

La convocatoria de la Junta al socio minoritario se hace formalmente con quince días de antelación, detallando el orden del día y adjuntando las cuentas anuales y memoria de la empresa A, además se celebra con presencia notarial.

¿Estamos obligados a entregarle las cuentas anuales de la empresa B y C?

En cuanto a la obligación de repartir dividendos, la empresa A viene de una escisión del año 2018 y al ser una sociedad con NIF y estatutos nuevos, hemos considerado que como empresa nueva no repartiese dividendos durante 3 años, ¿es correcto y dónde está regulado?

A partir del 2021 para no tener problemas con el socio minoritario y que este no pueda ejercer el derecho de separación, entendemos que tenemos que cumplir con la nueva redacción del artículo 348 bis. LSC, por tanto, o cada año repartimos el 25% del beneficio que legalmente se pueda distribuir o que los dividendos repartidos durante los últimos 5 años sean como mínimo del 25% de los beneficios que legalmente se podrían distribuir. ¿Podemos esperar al año 2025 a repartir dividendos del 25% del beneficio acumulado de los últimos 5 años?

## RESPUESTA

La primera cuestión es la relativa a la presentación de cuentas anuales de las empresas que son unipersonales, ya que realmente pertenecen a la cabecera del holding. No existe ninguna norma que exima a una sociedad de la obligación de presentación de cuentas anuales por el hecho de que sea unipersonal, siendo que la titular de la integridad de su capital social tendrá una actividad diferenciada de ella y no reflejará en sus cuentas los entresijos de ésta.

Cuestión muy distinta es que esas cuentas se deban o no integrar en las de la sociedad dominante. Así, la regla general será que toda sociedad dominante de un grupo de sociedades está obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, pero esta obligación no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales individuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico. La única diferencia será que esas cuentas se integrarán en las de la dominante, pero las cuentas deben formularse de todos modos e integrarse de modo que sea posible la determinación de las partidas de la dominada. Es más, la sociedad dominante, obligada a presentar cuentas anuales consolidadas, no sólo tiene que incluir a las sociedades directamente dependientes de ella, sino también a las sociedades sucesivamente dominadas por las dependientes directas.

Dicha obligación se establece en el artículo 42.1 del Código de Comercio, que ordena que:

*“Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, en la forma prevista en este Código y en la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas cuando, siendo socio de otra sociedad, se encuentre con relación a ésta en alguno de los casos siguientes:*

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya nombrado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros

*del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en los dos primeros números de este artículo.”*

Ahora bien, dada la complejidad de la elaboración de cuentas anuales consolidadas, además de la general alergia que suelen mostrar los empresarios a mostrar ese nivel de detalle en las relaciones internas de sus sociedades, suele buscarse la dispensa del artículo 43 del Código de Comercio.

Se contemplan en dicho precepto las siguientes causas para la dispensa a la obligación de efectuar la consolidación por parte de las sociedades dominantes:

- a) Por tamaño, no es obligatorio formular cuentas anuales consolidadas cuando el conjunto de las sociedades del grupo o subgrupo no sobrepasa dos de los límites fijados por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada. Es decir, cuando
  - 1) El total de las partidas del activo del balance no superior a 11.400.000 euros;
  - 2) El importe neto de su cifra anual de negocios no superior a 22.800.000 euros; y
  - 3) El número medio de trabajadores no sea superior a 250.

La mayoría de sociedades del tipo de esquema que se nos plantea suele entrar en esta excepción.

- b) Por ser dependiente de otra sociedad residente en otro país de la Unión.
- c) Cuando la sociedad obligada a consolidar participe exclusivamente en sociedades dependientes sin interés significativo, individualmente y en conjunto, para la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las sociedades del grupo.

d) Si todas las sociedades dependientes estén incursas en alguna de las circunstancias siguientes (ejercicios que comiencen a partir del 1-1-2016):

- a) En caso de la información necesaria para elaborar los estados financieros consolidados no pueda obtenerse por razones debidamente justificadas.
- b) Si la tenencia de las acciones o participaciones de la sociedad dependiente tiene exclusivamente por objetivo su cesión posterior.
- c) Cuando restricciones severas y duraderas obstaculicen el ejercicio del control de la sociedad dominante sobre la dependiente.

La aplicación de estos límites se ha de efectuar de la siguiente forma:

- a) Si las cuentas anuales consolidadas se refieren a un período inferior al año, el importe neto de la cifra anual de negocios será el obtenido durante el período que abarque dicho ejercicio.
- b) Cuando se produzcan modificaciones en el grupo de tal manera que en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad dominante pase a cumplir dos de estas circunstancias o bien deje de cumplirlas, la situación únicamente produce efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos. Esto es, si un grupo de sociedades excede los límites exigidos en el ejercicio (X), y los excedía también en el ejercicio precedente (X-1), la sociedad dominante está obligada a presentar cuentas anuales consolidadas; si no los excedía en el ejercicio precedente, no está obligada a presentar cuentas consolidadas.

Por otro lado, si un grupo que ha formulado cuentas anuales consolidadas en el ejercicio (X), dejara de sobrepasar los límites en el ejercicio (X+1), a pesar de ello, la sociedad dominante está obligada a formular cuentas consolidadas. En caso de seguir por debajo de los límites establecidos, es el ejercicio (X+2) el primero en el que está dispensada de la obligación de consolidar.

- c) Para el cómputo de los límites se agregan a los datos de la sociedad dominante, en la fecha de cierre de su ejercicio, los correspondientes al resto de las sociedades dependientes. A estos

efectos, por tanto, no se incluyen los importes correspondientes a las sociedades multigrupo y asociadas.

- d) Para el primer ejercicio en que existía un nuevo grupo, se puede acoger a la dispensa por tamaño, si el conjunto de las sociedades del grupo cumple, al menos, dos de los tres límites. Por el contrario, si en el primer año que existe un nuevo grupo se sobrepasan dos de los tres límites, la sociedad dominante está obligada a formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados en ese primer ejercicio y en el posterior.

Este mismo criterio es de aplicación en el caso de un grupo preexistente que toma el control de otra sociedad. Así, si esta operación por sí sola lleva a superar los límites de dispensa por razón de tamaño, la sociedad dominante está obligada a consolidar en el ejercicio en que se produce la citada adquisición.

- e) Para el cómputo de los límites en relación con el total de las partidas del activo del balance y al importe neto de la cifra de negocios se pueden utilizar dos procedimientos distintos. Uno de ellos consiste en cuantificar esos límites después de haber tomado en consideración los ajustes y las eliminaciones que procedería realizar, si se efectuara la consolidación, de acuerdo con lo establecido en el método de integración global. Alternativamente, puede no aplicarse lo anterior, y considerar exclusivamente la suma de los valores nominales que integren el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo, aunque, en este caso, se toman como cifras límite las anteriormente previstas incrementadas en un 20%, con excepción del límite por número de trabajadores, que se mantiene.

De elegir esta alternativa, los nuevos límites son:

- A') Que el total de las partidas de activo no sea superior a 13.680.000 euros;
- B') Que el importe neto de su cifra anual de negocios no sea superior a 27.360.000 euros; y
- C') Que el número de trabajadores no sea superior a 250.

Respecto a la determinación del número medio de trabajadores, el límite no sufre

modificación por el hecho de optar por uno u otro procedimiento, y se computa teniendo en cuenta todas aquellas personas que tengan o hayan tenido una relación laboral con las sociedades del grupo durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios. El concepto de relación laboral no incluye a los administradores que perciban remuneración si no tienen una verdadera relación laboral.

La dispensa de la obligación de consolidar no es aplicable si alguna sociedad del grupo ha emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, y desde el 1 de enero de 2016, tampoco aplica cuando algunas de las sociedades del grupo tenga la consideración de entidad de interés público, que además de a las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores de acuerdo con la Ley 22/2015, de 20 de Julio, de Auditoría de Cuentas son:

- 1) Las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la CNMV, a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras;
- 2) Las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión;
- 3) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

Asimismo, aunque desconocemos si es el caso, cuando la adquisición del control de una sociedad se haya producido por etapas, la sociedad dominante está obligada a consolidar en el ejercicio en el que se produce la adquisición que otorgue el control y no puede aplicar la dispensa por razón de tamaño, por similitud con lo establecido para los nuevos grupos.

Los grupos de sociedades deben someter sus cuentas anuales consolidadas a la revisión y verificación por parte de audi-

tores independientes para que estos emitan una opinión cualificada acerca de si las mismas expresan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del sujeto consolidable, conforme a los principios y normas de contabilidad y de consolidación generalmente aceptados. Para ello, la Junta General de la sociedad dominante designa a los auditores de cuentas que han de controlar las cuentas anuales y el informe de gestión del grupo, además de verificar la concordancia del informe de gestión con las cuentas anuales consolidadas.

En suma, lo habitual es que se excepcione la obligación por la vía del tamaño y que de ese modo el socio X no tenga acceso a las cuentas de las otras sociedades porque no irán en las consolidadas.

Ahora bien, es obvio que la gestión de la sociedad A supone la de las otras dos sociedades, por lo que si reclama formalmente las cuentas habrá que dárselas, ya que forma parte de su derecho de información – artículo 93, letra d) del TRLSC -. Cabría la denegación si la publicidad de la información que solicita el socio que dispone de menos del 25% del capital social es considerada por el órgano de administración como perjudicial para el interés social – artículo 196.2 y 3 -, pero el caso es que debemos fundamentar muy bien el perjuicio y la ponderación de intereses dificulta mucho que por esta vía se deniegue información. Dicho de otro modo, el perjuicio de la publicidad debe ser muy claro y mayor que el derecho del socio a información.

De hecho, la falta de información es causa de impugnación de acuerdos – artículo 204.3, letra b) TRLSC – cuando esa ausencia es capital para el ejercicio válido del derecho de voto. Es decir, si la ausencia de información lleva al socio a votar a ciegas – por ejemplo, aprobar unas cuentas sin saber si está conforme o no – el acuerdo será impugnabile y potencialmente nulo.

Nuestro consejo es que se excepcione la obligación de cuentas consolidadas y se facilite la información sólo a requerimiento, pero que no se deniegue si este se produce porque el resultado puede ser peor que el que se pretende evitar.

En cuanto a la negativa a repartir dividendos por tratarse de una empresa nueva, no conocemos ningún precepto que así

lo establezca. Si existe una prevención en el artículo 348 Bis.1 que indica que *“Salvo disposición contraria de los estatutos, transcurrido el quinto ejercicio contado desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera hecho constar en el acta su protesta por la insuficiencia de los dividendos reconocidos tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, el veinticinco por ciento de los beneficios obtenidos durante el ejercicio anterior que sean legalmente distribuibles siempre que se hayan obtenido beneficios durante los tres ejercicios anteriores. Sin embargo, aun cuando se produzca la anterior circunstancia, el derecho de separación no surgirá si el total de los dividendos distribuidos durante los últimos cinco años equivale, por lo menos, al veinticinco por ciento de los beneficios legalmente distribuibles registrados en dicho periodo”*.

De dicha previsión podemos concluir que, si no han existido beneficios en los tres últimos ejercicios, lo que sería muy lógico al tratarse de una empresa de nueva creación – así la hemos valorado – no ha lugar al reparto de beneficios. Es importante recalcar que esta situación liga la obligatoriedad del reparto a una continuidad de crecimiento y que esta no puede afectarse por artificios contables o ayudas financieras a otras empresas del grupo. Es decir, que los tres años sin repartir hallan su sostén jurídico en el precepto indicado, pero no porque se trate de una empresa de nueva creación, sino

porque no arroja beneficios continuados en los últimos tres años. Si esta condición no se da, aunque sea nueva, deberá sujetarse al régimen de reparto de beneficios.

Finalmente, y de acuerdo con el propio artículo 348 Bis antes citado, debemos indicar que el derecho de separación alternativa al reparto de dividendos surge transcurridos cinco ejercicios desde la inscripción en el Registro Mercantil. Si la sociedad nace en 2018, ese derecho no existe hasta 2023. Ahora bien, que el derecho se sujete a una limitación temporal con la finalidad de permitir el crecimiento de las reservas legales y voluntarias de la sociedad no significa que podamos retener hasta 2025 el abono de dividendos, sino que siempre que hayamos tenido beneficio en los tres ejercicios anteriores tendremos que repartir una cantidad equivalente como mínimo al 25% de los beneficios de los cinco últimos años. Lo que se nos plantea tiene como inconvenientes que, de un lado, si se produce una pérdida en un año tendremos que abonar ese importe de todos modos, es decir, que nos deja menos margen de maniobra. De otro, que si actuamos de ese modo nos podemos encontrar de todos modos con que nos los reclame incluso judicialmente. El socio minoritario no puede ser obligado a no recibir dividendos, siendo que el precepto pretende dar una salida a la empresa en la medida en que haya dejado de tener beneficios, no para que retrase el momento del abono. Si esa fuera la finalidad, no habría establecido el plazo de tres años.

Supongamos una empresa que en los dos primeros años tiene pequeñas pérdidas. Es una empresa nueva y ha invertido mucho al inicio, por lo que tiene importantes tensiones de tesorería. En el tercer año empieza a despegar y en los dos siguientes tiene beneficios importantes. El socio minoritario pide distribución de beneficios equivalentes al 25% del neto del año anterior, pero los mayoritarios opinan que es mejor dejar una parte importante en caja o aplicarlo a reservas. Quieren contar con mayor margen de maniobra para el futuro inmediato y aprovechar el crecimiento que han experimentado, de modo que distribuyen el 25% de los beneficios netos de los últimos cinco años, salvando así el ejercicio del derecho de separación.

Se trata, por tanto, de un precepto pensado fundamentalmente para evitar un desequilibrio generado por un abuso en el ejercicio del derecho del minoritario quien verá como se le ha tratado igual que a todos ya que a todos se les ha repartido sobre ese 25% de los beneficios de los últimos cinco ejercicios, no cabiendo la interpretación propuesta.

#### NORMATIVA APLICADA

- Artículos 42 y 43 de nuestro Código de Comercio.
- Artículos 93, 196, 204 y 348 Bis del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

## CONCLUSIÓN

- a) Lo más razonable es que se excepcione la obligación de cuentas consolidadas y se facilite la información sólo a requerimiento, pero que no se deniegue si este se produce porque el resultado puede ser peor que el que se pretende evitar.
- b) No existe precepto que ampare tres años sin reparto de dividendos porque la empresa sea nueva, sino porque no tenga beneficios en ese periodo.
- c) No cabe la interpretación propuesta de atrasar al 2025 el reparto de dividendos, ya que no esa la función de la norma, sino que actúa como un sistema de garantía frente a abusos de minoristas.



# Reflexiones sobre Ley de transposición de la Directiva Whistleblowing: ¿qué implicará para las empresas y personas trabajadoras?



Andrés Pérez Subirana  
Abogado, socio director de Despatx Casares Advocats Associats. Profesor del Máster Acceso a la Abogacía de ESADE y de la UOC

“ Se encuentra en trámite, aprobado por el Consejo de Ministros el pasado 04/03/2022, el Anteproyecto de Ley reguladora de la protección de las personas que informen sobre infracciones normativas y de lucha contra la corrupción, lo cual no es más que la norma que pretende transponer al derecho español, la directiva (UE) 2019/1937 del parlamento europeo y del consejo, de 23 de octubre de 2019, relativa a la protección de las personas que informen sobre infracciones del derecho de la Unión Europea, conocida como Directiva “Whistleblowing”

La Directiva UE de 23 de octubre de 2019, conocida como Directiva Whistleblowing, nombre que deriva del inglés “soplando el silbato”, tenía un primer plazo de transposición al derecho interno de los estados de la Unión Europea que finalizó el 17 de diciembre de 2021, y es por ello que en España, con cierto retraso, se ha aprobado ya por el Consejo de Ministros (04/03/2022), el Anteproyecto de Ley para permitir dicha transposición, lo que inicia una tramitación, que no es breve, y que pasando por las Cortes y por previsibles modificaciones y enmiendas, ha de acabar con la aprobación de una Ley, que ciertamente va a afectar tanto a empresas como a trabajadores. La primera cuestión es señalar que, como todo Anteproyecto de Ley, su tramitación no garantiza su definitiva aprobación (aunque en este caso sí existe el deber de transposición de la Directiva), y lo que también es relevante es que, en la fase actual, tampoco podemos conocer aun cuál será el contenido final o definitivo de la norma. No obstante, sí podemos apuntar algunos aspectos que resultan tanto de la Directiva como del concreto contenido del Anteproyecto de Ley.

Como es sabido, la referida Directiva pretende imponer a los estados miembros de la UE una regulación de nivel mínimo y común, que debe fijarse a través de las respectivas normas de trasposición, y todo ello con la pretensión de establecer, en el seno de las empresas pero también de las Administraciones Públicas, de concretos canales de denuncia de incumplimientos normativos, que sean efectivos, confidenciales y seguros para quien pretenda utilizarlos, pero al mismo tiempo, dicho sistema de denuncia se completa con el establecimiento de una serie de medidas y previsiones de protección para quienes actúen como denunciantes, para que los mismos queden protegidos de posibles represalias, especialmente de las propias empresas o directivos de las mismas. El ámbito de la denuncia al que se refiere la Directiva es genéricamente el de las infracciones del derecho de la Unión, pero se concretan las siguientes materias: contratación pública, servicios financieros, seguridad de los productos, de los alimentos y del transporte, medio ambiente, sanidad animal, seguridad nuclear, salud pública, protección de consumidores, privacidad, protección de datos, competencia, mercado interior o intereses financieros de la Unión, si bien, el Anteproyecto de Ley amplía el ámbito también a aquellas infracciones “que afecten o menoscaben directamente al interés general” y se llega incluso a definir como integrante de dicho interés general el que afecta a la Hacienda Pública.

El sistema puede tener sentido, y se mueve dentro de un complejo de normativa de “compliance” que, no podemos olvidar que cuadra más con concepciones anglosajonas del derecho y del mundo empresarial, pero que sin duda puede servir y revitalizar, en nuestro ámbito jurídico y cultural, una materia que hasta ahora no tenía desarrollo normativo en nuestro país, y que se había venido introduciendo por la vía de lo que se conoce como el “softlaw”.

El hecho de que el Anteproyecto sea de marzo de 2022, nos lleva a un escenario en el que, en el mejor de los casos, la aprobación de la norma se producirá, no antes de finales de tercer trimestre del año 2022. Debe

señalarse que, si bien la Directiva preveía un calendario de aplicación progresivo en función de la dimensión de las empresas, el Anteproyecto pretende anticipar casi un año los plazos de la Directiva, con una previsión de aplicación en el plazo de 3 meses desde la vigencia de la norma para empresas de a partir de 250 trabajadores, pero ya a partir del 01/01/2023, se prevé también su aplicación a empresas de entre 50 y 249 trabajadores. Además, la implantación de dicho sistema deberá hacerse previa consulta con la representación de las personas trabajadoras, debiendo designarse en cada empresa un "Responsable del Sistema", así como también, una adecuada información de todos los afectados al respecto.

Todo el sistema gira en torno al establecimiento de un marco de protección efectivo y real frente a las posibles represalias de la empresa, actuación que de producirse se considera infracción muy grave, sancionable con hasta 600.000.- euros de multa. También son infracciones sancionables, las infracciones del deber de confidencialidad. Se entiende como represalia cualquier trato desfavorable que sufra un informante por su actuación informadora, y que le sitúe en desventaja particular con respecto a otra persona en el contexto laboral. Se definen también expresamente como represalias en el ámbito laboral, actuaciones como la suspensión o extinción del contrato de trabajo, la degradación o denegación de ascensos, cualquier modificación sustancial de las condiciones de trabajo, todo ello salvo que se acredite que la actuación empresarial es totalmente ajena a la denuncia formulada.

Es muy relevante la regulación procesal de la cuestión, en la medida en que el informante o denunciante cuenta a su favor con una inversión de la carga probatoria respecto de que determinadas actuaciones empresariales realizadas con posterioridad a una denuncia, presumiéndose que se han producido como represalia empresarial, y siendo la empresa quien deberá acreditar que ello no es así, con la consiguiente dificultad de prueba de un hecho negativo.

Veremos cuándo y cómo se produce la transposición definitiva al Derecho español, pero las empresas de al menos 50 trabajadores/as, se encuentran ya en punto de mira de la nueva regulación, y por ello han de mantenerse atentas al proceso de aprobación.



Mª Alba Sugrañes Riera  
Abogada. Socia de  
Sugrañes & Rodríguez  
abogados

“ No ha sido hasta el 4 de marzo de 2022 cuando el Consejo de Ministros aprobó el Anteproyecto de Ley para proteger a las personas que informen sobre infracciones del ordenamiento. El punto de inicial es la Directiva (UE) 2019/1937 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2019 y que impone a los Estados Miembros el establecimiento, en el seno de las empresas (y de las administraciones públicas), de canales de denuncia efectivos, confidenciales y seguros, así como la adopción de medidas de protección de los denunciantes que utilicen esos canales internos o, inclusive, externos, frente a posibles represalias de su empresa o de sus superiores

La Directiva "whistleblowing" se traduce como soplar el silbato, es decir, aquellos ciudadanos/trabajadores que alertan de que se han producido determinadas irregularidades en el ámbito empresarial en cuestión. Es una alerta interna, para que la empresa donde ocurren esas irregularidades pueda investigar y actuar en consecuencia. El ámbito de aplicación subjetivo es amplio, puede ser denunciante no sólo el personal asalariado, sino cualquier persona que haya obtenido la información que denuncia como consecuencia de su actividad, accionistas, contratistas e incluso aspirantes a un puesto de trabajo, también una vez haya concluido su relación con la entidad. La protección se extenderá a personas del entorno del denunciante, como sus familiares o personas jurídicas con las que tenga relación. Para ello será necesaria una reforma transversal de nuestro ordenamiento jurídico, entrando en juego normas penales, procesales, laborales, civiles y administrativas.

Por ejemplo, todo parece indicar que en el ámbito laboral se invertirá la carga de la prueba ya que se presumirá que los perjuicios sufridos por los informantes, que hayan demostrado que han hecho una comunicación o revelación pública protegidas, son consecuencia de una represalia, debiendo demostrar la empresa/empresario que haya tomado la medida disciplinaria que esta se debe motivos justificados ajenos a la información o revelación públicas.

El Anteproyecto de Ley, además de pretender ser un arma para combatir la corrupción, también se entiende y abarca al resto de tipologías de infracciones del ordenamiento español. El objetivo es que sea una herramienta para combatir cualquier quebranto económico contra la Agencia Tributaria, así como otras infracciones que vulneran otros ámbitos, especialmente la protección del medio ambiente, la seguridad nuclear, la seguridad de los alimentos, protección de los consumidores, prevención del blanqueo de capitales, entre otros. Ya veremos si los mecanismos serán fáciles para poderlos aplicar.

Asimismo, si observemos la Directiva, ésta establece una regulación dirigida tanto al sector privado como público y dota de un sistema de protección a las personas que informan sobre irregularidades y corrupción. Con esta norma, cualquier ciudadano y cualquier funcionario público podrá denunciar las operaciones, subvenciones y adjudicaciones sospechosas que conozca en su ámbito laboral o profesional, y la legislación tendrá la obligación de ofrecerle una protección real y efectiva ante cualquier represalia en dicho ámbito, incluido su entorno si fuera necesario.

Aunque esta trasposición, su objetivo, es ayudar a concienciar y aumentar denuncias de prácticas irregulares, ya que se quiere crear un clima de confianza entre el informante y la administración; no sustituye las vías de denuncia existentes y viene a sumarse a todas las medidas antifraude de lucha contra la corrupción, que a fecha de hoy parecen funcionar -a veces-.

Por último, considerando que el inicio de la tramitación ha tenido lugar en marzo de 2022, es probable que la transposición definitiva no tenga lugar hasta, aproximadamente, el tercer trimestre del año 2022. Cabe plantearse qué obligaciones tienen las empresas en tanto en cuanto no finalice esta tramitación y, por ahora, la normativa no lo deja claro. Sin perjuicio de ello, atendiendo a que se otorga un plazo de tres meses para la implantación del sistema de información desde la fecha en que entre en vigor la norma, no estaría de más empezar con su implementación a la mayor brevedad, para cumplir correctamente con las obligaciones.

CADA MES NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS SELECCIONA SENTENCIAS Y DOCTRINA QUE PUEDE SER RELEVANTE PARA NUESTROS CLIENTES. SI DESEA DISPONER DEL TEXTO INTEGRO DE ESTAS SENTENCIAS O NECESITA LOCALIZAR ALGUNA SENTENCIA ESPECÍFICA, PUEDE DIRIGIRSE A NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS Y SOLICITARLA POR CORREO ELECTRÓNICO (CONSULTAS@PLANIFICACION-JURIDICA.COM). ES UN SERVICIO EXCLUSIVO PARA NUESTROS CLIENTES

TRIBUNAL SUPREMO (TS)

### El Tribunal Supremo establece que la cesión de vehículos a los socios es rendimiento del capital mobiliario en especie

(Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de abril de 2022. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Recurso de casación 4793/2020)

Del caso enjuiciado en donde una entidad llevaba a cabo la cesión de uso de varios vehículos, de los que era propietaria, en favor del socio y administrador único de la sociedad, el TS en esta sentencia establece el criterio de que la cesión de uso o puesta a disposición de los vehículos automóviles de los que es titular una sociedad en favor de sus socios debe tributar como rendimiento del capital mobiliario en el IRPF de los cesionarios y, en la medida que constituyan una operación vinculada, resultan aplicables para su valoración las reglas establecidas en el artículo 41 LIRPF.

Por tanto, la valoración de los rendimientos obtenidos por los socios como rendimientos del capital mobiliario debe calificarse a través de la regla de valoración específica de las operaciones vinculadas (artículo 41 de la LIRPF), no siendo aplicables las reglas de valoración especiales de las rentas en especie que sólo operan respecto de los rendimientos del trabajo y ganancias patrimoniales (artículo 43 de la LIRPF).

AUDICENCIA NACIONAL

### Nulidad de algunas de las cláusulas del trabajo a distancia que la empresa presenta a los trabajadores

(Sentencia de la Audiencia Nacional de 22 de marzo de 2022. Sala de lo Social. Recurso de casación 33/2022)

En esta sentencia, la Audiencia Nacional señala que el de trabajo a distancia es un genuino y específico contrato de trabajo, que va más allá del simple establecimiento de determinadas condiciones para la prestación del servicio retribuido por cuenta ajena, vinculado ineludiblemente al requisito de la voluntariedad (consentimiento) de las partes -trabajador individual y empresario- tanto para suscribirlo, como para modificarlo, como para resolverlo.

La Audiencia Nacional ha efectuado las siguientes declaraciones, que han servido para clarificar cuestiones controvertidas sobre la validez de algunas cláusulas contenidas en los acuerdos de teletrabajo:

- **Equipos.** El contrato-tipo no indica ni los equipos que se ponen a disposición del trabajador ni su vida útil, pero esta carencia queda convalidada en los contratos individuales, en los que sí se indica. También es válida la cláusula que obliga al trabajador a asumir la reparación en caso de uso inadecuado.
- **Riesgos.** Es válido que el trabajador deba informar a la empresa sobre las características del lugar de trabajo: ello no exonera a la empresa de realizar la evaluación y es respetuoso con la intimidad del trabajador.
- **Vigilancia.** Es válido que la empresa se reserve la potestad de vigilar y controlar la actividad por medios telemáticos. Son los trabajadores los que deben probar que las herramientas empleadas atentan a su dignidad o comprometen sus datos personales.

En cambio, algunas de las cláusulas del contrato-tipo son rechazadas por la Audiencia Nacional:

- **Gastos.** No es válida la remisión al convenio colectivo en materia de compensación de gastos si éste no dice nada al respecto.
- **Datos personales.** No es válido obligar al trabajador a proporcionar su e-mail y teléfono personales.
- **Visitas.** Tampoco es válido establecer que el servicio de prevención podrá acudir al domicilio para evaluar los riesgos preavisando con siete días de antelación. El trabajador puede negarse a dicha entrada en todo momento.
- **Desconexión digital.** La empresa no puede establecer de forma unilateral excepciones al derecho a la desconexión digital del trabajador, ni siquiera en casos urgentes.
- **Reversibilidad.** La empresa no puede poner condiciones si el empleado quiere volver al trabajo presencial. Tampoco es válido que, en caso de que la reversibilidad sea ejercida por la empresa, el trabajador renuncie a ejercer los derechos que le correspondan.

## El Tribunal Supremo desestima la pretensión de nulidad de la cláusula que establece una comisión por cancelación anticipada de una hipoteca

(Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de mayo de 2022. Sala de lo Civil. Recurso de casación 7/2019)

El TS señala que la Audiencia Provincial ha basado su decisión de considerar abusiva la cláusula que establece una comisión del 1% del capital reembolsado para el caso de cancelación anticipada total del préstamo hipotecario, en que la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario, debía interpretarse conforme exigía la Directiva 2014/17/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 4 de febrero de 2014, sobre los contratos de crédito celebrados con los consumidores para bienes inmuebles de uso, cuyo plazo de trasposición había vencido el 21 de marzo de 2016 sin haber sido traspuesta. El TJUE ha declarado recientemente que «el principio de interpretación conforme del Derecho nacional tiene determinados límites. Así, la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el contenido de una directiva cuando interpreta y aplica las normas pertinentes del Derecho interno está limitada por los principios generales del Derecho y no puede servir de base para una interpretación contra legem del Derecho nacional». El razonamiento de la Audiencia Provincial también es incorrecto porque lo que debe servir para realizar la «interpretación conforme» de la norma nacional es la propia directiva, no un anteproyecto de ley destinado a trasponerla.

En conclusión, la interpretación hecha por la Audiencia Provincial no solo no es conforme con la Directiva 2014/17/UE, sino que es abiertamente contraria a la misma, ya que también la directiva, al regular su ámbito temporal, establece expresamente su no retroactividad, regulando en su art. 43 que la directiva «no se aplicará a los contratos de crédito en curso antes del 21 de marzo de 2016». En consecuencia, se estima el recurso de casación de la entidad bancaria y con ello, se desestima la pretensión de que se declare nula, por abusiva, la cláusula que establece una comisión de un 1%. No es procedente declarar la nulidad de la comisión de cancelación anticipada de un préstamo hipotecario concertado en 2003 invocando la interpretación de la Ley 41/2007, de 7 de diciembre, conforme a la Directiva 2014/17/UE, de 4 de febrero.

DIRECCIÓN GENERAL DE SEGURIDAD JURÍDICA Y FE PÚBLICA (DGSJFP)

## Si el socio único de una sociedad está declarado en concurso en fase de liquidación no puede acordar la disolución de la sociedad

(Resolución de 13 de mayo de 2022 de la DGSJFP)

Se trata de una escritura que documenta decisiones de un socio único relativas a la disolución de la compañía, su cese como administrador único y subsiguiente nombramiento como liquidador único. El registrador suspende la inscripción pues el socio único que toma la decisión, tiene suspendidas las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio por estar declarado en concurso en fase de liquidación. Añade que, en este caso, la administración concursal sustituye al deudor en la administración y disposición de su patrimonio. (Artículos 106 y 413 Texto Refundido de la Ley Concursal 1/2020, 5 de mayo).

El socio único recurre. Dice que la disolución es obligada por pérdidas y que por ello se trata de una decisión no patrimonial sino social y política. De todas formas, apunta la posibilidad de que el defecto sea subsanado conforme al art. 109.4 del TRLC, mediante la convalidación por parte del administrador concursal.

Se confirma la nota de calificación. La DFG señala que aunque no corresponde al registrador entrar en cuestiones acerca de la legitimación de los socios para el ejercicio de los derechos sociales, existe la salvedad de que se trate de un socio único que figure como tal en el registro; en ese caso tras la consulta obligada del registrador al Registro Público Concursal, si resulta que ese socio único tiene limitadas o suspendidas las facultades de administración o disposición sobre los bienes que integran su patrimonio, no podrá por sí solo tomar decisión alguna.

Pues bien, una vez comprobada la situación concursal del deudor y que los bienes sobre los que se actúa forman parte de la masa activa del concurso (art. 413.1 y 107.1 del TRLC), los actos realizados por el concursado “no podrán ser inscritos en los registros públicos, mientras no sean confirmados o convalidados, alcance firmeza la resolución judicial por la que se desestime la pretensión de anulación o se acredite la caducidad de la acción”. Y dado que la disolución de la sociedad produce “una alteración relevante en este componente de la masa activa del concurso” sería necesaria esa convalidación, sobre todo si tenemos en cuenta que “la decisión de disolver la compañía, cuando concurren las circunstancias descritas en el artículo 363.1.e) de la Ley de Sociedades de Capital (pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social), no constituye el único acto debido, sino una de las alternativas que la norma brinda para solventar la situación de desbalance”.

# Todos los empresarios y profesionales vendrán obligados a relacionarse electrónicamente con la AEAT

*El Ministerio de Hacienda ha publicado un Real Decreto sometido a información pública hasta el 30 de junio que regulará los supuestos de notificaciones y comunicaciones obligatorias por medios electrónicos para determinados procedimientos y ciertos colectivos en el ámbito de la AEAT.*



**E**l Ministerio de Hacienda ha publicado un Real Decreto sometido a información pública hasta el 30 de junio que regulará los supuestos de notificaciones y comunicaciones obligatorias por medios electrónicos para determinados procedimientos y ciertos colectivos en el ámbito de la AEAT.

De esta manera, Hacienda va a extender la obligación de relacionarse electrónicamente con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) a todos los profesionales, autónomos y personas físicas que realicen algún tipo de actividad económica, entre los que incluye a los autónomos en módulos. Así lo quiere establecer el Real Decreto por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones por medios electrónicos para determinados procedimientos y ciertos colectivos en el ámbito de la AEAT.

Estaban obligados por esta relación, que requiere una comprobación constante del buzón de notificaciones y darse por enterado a los 10 días naturales de que la AEAT cuelgue una notificación, los profesionales colegiados, en general amparados por sociedades y despachos con medios, pero ahora la AEAT plantea ampliarla a las personas físicas con actividades económicas, por pequeñas que sean. En este grupo se incluye a los autónomos en módulos.

## Relación electrónica obligatoria

Conforme al citado Real Decreto, estarán obligadas a recibir por medios electrónicos las comunicaciones y notificaciones administrativas que en el ejercicio de sus competencias les dirija la AEAT, las siguientes personas físicas:

- a) Las que estén inscritas en el Registro de grandes empresas regulado por el artículo 3.5 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RPGI).
- b) Las que estén inscritas en el Registro de devolución mensual, regulado en el artículo 30 del Reglamento del IVA (RIVA.)
- c) Las que estén inscritas en el Registro de Representantes Aduaneros previsto en el artículo 4.1.c) del Real Decreto 335/2010.
- d) Las que estén inscritas en el Registro de apoderamientos de la AEAT como apoderados para la recepción de comunicaciones y notificaciones y en el Registro Electrónico de la Administración General del Estado.
- e) **Las que, no estando incluidas en las letras anteriores, estén incluidas en el censo de profesionales, empresarios y retenedores regulado en el artículo 5 del (RPGI).**
- f) Los administradores concursales.

### Exclusión de la relación electrónica obligatoria

Si las personas obligadas a relacionarse electrónicamente con la AEAT, dejaran de cumplir las condiciones de relación electrónica obligatoria, serán excluidos del sistema de relación electrónica obligatoria si lo solicitan expresamente a través de modelo normalizado presentado por medios electrónicos en la Sede de la AEAT.

La AEAT resolverá en un mes sobre la solicitud y, en caso de estimarla, indicará la fecha de efectividad de la exclusión que no podrá exceder de un mes desde la fecha de resolución.

Si no resuelve expresamente en el plazo de un mes, el obligado deja de estar incluido en el sistema de relaciones electrónicas obligatorias.

### Sistema de notificación electrónica de la AEAT

La AEAT practicará notificaciones electrónicas a las personas y entidades comprendidas en este Real Decreto en la forma prevista en el artículo 42.5 RD 203/2021 como norma general.

Se regulan unas especialidades para la práctica de notificaciones y comunicaciones electrónicas por la AEAT en los artículos 4 y 5 del nuevo RD, en los siguientes supuestos:

- El destinatario sea un determinado obligado tributario, pero se trate de procedimientos tramitados colectivamente al afectar a una pluralidad de obligados tributarios.
- Necesidades de inmediatez o celeridad del procedimiento.
- En el caso de otorgamiento de poder.
- Casos en los que las comunicaciones y notificaciones se dirigirán al titular de la autorización.

La AEAT certificará la notificación de un acto a través del sistema de notificación electrónica.

### 30 días sin notificaciones electrónicas

El artículo 6 del RD recoge la posibilidad de señalar máximo de 30 días en cada año natural en los que no se pondrán notificaciones en el sistema de notificación electrónica y su posible y residual excepcionalidad.

#### NOTICIAS DE PRENSA

- Hacienda impone la relación electrónica con el Fisco a todos los empresarios y profesionales (Expansión, 07-06-2022)
- Hacienda ultima el reglamento que obligará a todos los profesionales y empresarios a recibir las notificaciones en un buzón electrónico (El economista, 06-06-2022)
- Hacienda enviará a los autónomos en módulos sólo notificaciones electrónicas (Vozpópuli, 06-06-2022)



# El check-list del mes.

## Las preguntas que debe saber resolver

**1** ¿Sabes que se han introducido novedades en las deducciones en IRPF por obras de mejora de la eficiencia energética de viviendas?

Esta Ley 10/2022, de 14 de junio, en vigor desde el 16 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (Ley 10/2022), que es el resultado del paso por el Parlamento del Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre (RDL 19/2021), introduce novedades en las deducciones en IRPF por obras de mejora de la eficiencia energética en viviendas. En concreto:

- Se determina que cuando se llevan a cabo obras por una comunidad de propietarios (viviendas propiedad del contribuyente -ubicadas en edificios de uso predominante residencial- y plazas de garaje y trasteros adquiridos con estas), la cuantía susceptible de formar la base de la deducción de cada contribuyente viene determinada por el resultado de aplicar a las cantidades satisfechas por la comunidad de propietarios el coeficiente de participación que tuviese en la misma.
- Se matiza que se admiten como válidos, a efectos de acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la práctica de las deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética en viviendas, los certificados expedidos antes del inicio de las obras siempre que no hubiera transcurrido un plazo de 2 años entre la fecha de su expedición y el inicio de estas.

**2** ¿Sabes que se ha modificado el plazo de ingreso en período voluntario de los recibos del IAE 2022 para cuotas nacionales y provinciales?

Al igual que en años anteriores, mediante la Resolución de 8 de junio de 2022 se modifica el plazo de ingreso en período voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) del ejercicio 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales, quedando fijado desde el 15 de septiembre hasta el 21 de noviembre de 2021, ambos inclusive..

**3** ¿Sabes que la exención por transmisión de vivienda habitual por mayores de 65 años no incluye el usufructo?

El criterio de la DGT sobre la exención contenida en el artículo 33.4.b) de la LIRPF es que, tal y como se recoge de una lectura literal del precepto, la exención alcanza cualquier tipo de transmisión siempre que se cumplan los requisitos en sede del contribuyente que transmite su vivienda habitual, es decir, deberá cumplirse que:

- El inmueble transmitido tenga la consideración de vivienda habitual.
- El transmitente tenga 65 o más años.

Además, hay que tener en cuenta que cuando se habla de **transmisión** se habla desde la óptica de la propiedad, es decir, no puede pretender transmitirse lo que no se posee. De este modo, la exención por transmisión de vivienda habitual para mayores de 65 años queda limitada a aquella parte de la vivienda de la que se disponga el pleno dominio —o nuda propiedad teniendo claro que debe respetarse siempre el derecho a usufructo—, no pudiendo aplicarse dichos beneficios a la parte de la vivienda sobre la que está constituido el usufructo. Así ha quedado plasmado en la reciente consulta vinculante (V0792-22), de 11 de abril de 2022.



# El check-list del mes.

## Las preguntas que debe saber resolver

**1** ¿Sabes que se ha presentado la Guía práctica y herramienta sobre la obligación empresarial de información sobre el uso de algoritmos en el ámbito laboral?

El Ministerio de Trabajo ha publicado una guía sin naturaleza normativa, titulada **Información algorítmica en el ámbito laboral**, que recoge las obligaciones y derechos en materia de información algorítmica que los empresarios deben facilitar a la representación legal de los trabajadores y a los propios trabajadores, al amparo del artículo 64.4.d) del Estatuto de los Trabajadores (ET) y del artículo 22 del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD).

Asimismo, la guía contiene una herramienta para concretar y sistematizar estas obligaciones.

Conforme a la guía, las obligaciones de información tienen una doble dimensión:

- **Derechos individuales.** El artículo 22 del RGPD incluye una obligación de información en favor de los trabajadores sujetos a decisiones íntegramente automatizadas, incluyendo la elaboración de perfiles, sin intervención humana.

Para que se entienda que existe intervención humana esta debe ser significativa, realizada por una persona con competencia y autoridad sobre la decisión y que valore toda la información disponible. La intervención humana se debe apreciar en cada una de las decisiones y no solamente en alguna parte del proceso. Cuando la intervención humana se limita a replicar la decisión adoptada por el algoritmo no se puede entender como una intervención significativa, entendiéndose como un proceso de decisión íntegramente automatizado.

- **Derecho colectivo de información.** Desde la entrada en vigor de la denominada Ley Rider, el artículo 64.4.d) del ET incorpora obligaciones de información en favor de la representación legal los

trabajadores acerca del uso de algoritmos o sistemas de inteligencia artificial que afectan a la toma de decisiones que pueden incidir en las condiciones de trabajo, el acceso y el mantenimiento del empleo, incluida la elaboración de perfiles. En este caso no se exige que la decisión sea íntegramente automatizada para que exista el deber de información.

**2** ¿Sabes que se ha activado para 2022 el plan de actuación de la Inspección de Trabajo y Seguridad Social (ITSS) prestando especial atención a la prevención de los golpes de calor?

El pasado 17 de junio de 2022, Yolanda Díaz, vicepresidenta segunda del Gobierno y ministra de Trabajo y Economía Social, ha anunciado la puesta en marcha del plan de Inspección de Trabajo para combatir riesgos por golpes de calor. El Plan presta una atención especial a aquellos casos en los que se ponga en peligro la salud de las personas trabajadoras, que pueden estar viéndose sometidas a trabajos inasumibles, fundamentalmente si se dan las condiciones de economía irregular o en situaciones especialmente precarias. Estas situaciones se dan con mayor frecuencia en el sector agrario y de la construcción.

Además, se están atendiendo como urgentes las denuncias y comunicaciones recibidas en el buzón de la ITSS, de cualquier sector de actividad y de cualquier zona del país, que esté relacionada con los riesgos de estrés térmico.

Es en estas condiciones de riesgo por las elevadas temperaturas, como lo es el trabajo al aire libre con exposición directa y prolongada al sol; la lejanía de lugares con agua corriente o climatizados o la carga física en la realización del trabajo, entre otros, que se necesita garantizar la seguridad y salud de las personas trabajadoras.

La Inspección de Trabajo realizará una labor de difusión y sensibilización sobre los riesgos laborales con un envío masivo

de más de 115.000 cartas a empresas de hostelería, recogida de residuos o labores al aire libre en las que se incluirá información y documentación técnica con medidas para evitar el golpe de calor.

**3** ¿Sabes que los trabajadores puestos a disposición por la ETT deben percibir la prima COVID-19 abonada a la plantilla de la empresa usuaria?

La Sentencia de la Audiencia Nacional (AN) de 18 de mayo de 2022, reconoce a las personas trabajadoras pertenecientes a una ETT la «prima COVID-19» en iguales condiciones que la percibieron las personas trabajadoras de la empresa (siempre y cuando se cumplan los requisitos exigidos a los trabajadores de plantilla). La sala pretende determinar «si un concepto retributivo reconocido por una empresa en una decisión unilateral de efectos colectivos a los trabajadores por ella contratados, como es la prima COVID-19, debe ser reconocido a los trabajadores en misión» conforme al art. 11.1 de la LETT, relativo a los derechos de los trabajadores de una ETT.

La AN resuelve que la LETT, por un lado, equipara «la aplicación de las condiciones esenciales de trabajo y empleo» a los empleados contratados directamente por la empresa usuaria y a los trabajadores en misión y, a mayor abundamiento, el art. 2.1 de la Directiva, cuando se refiere al concepto de «disposiciones vinculantes», engloba también la remuneración que ha fijado el empresario de manera unilateral de efectos colectivos y, por tanto, debe reconocerse a los trabajadores:

«(...) trabajadores en misión contratados por la ETT y puestos a disposición de las diferentes empresas usuarias codemandadas a percibir la prima COVID 19 en las mismas condiciones que fue percibida por los trabajadores directamente contratados por ellas»..



# El check-list del mes.

## Las preguntas que debe saber resolver

1

**¿Sabes que se han producido cambios en la Ley de Propiedad Horizontal desde el 16 de junio de 2022?**

El pasado jueves 16 de junio, entró en vigor la Ley 10/2022, de 14 de junio, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y resiliencia. Esta Ley (que es el resultado del paso por el Parlamento del Real Decreto-Ley 19/2021, de 5 de octubre) introduce una serie de modificaciones en la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal (LPH).

El principal cambio que ha introducido la mencionada Ley 14/2022 ha sido la inclusión de modificaciones en el régimen de propietarios con relación a las obras de rehabilitación que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética del edificio, o a la implantación de fuentes de energía renovable de uso común. En este sentido, se prevé un régimen de mayoría simple para la adopción de acuerdos que tengan como objeto la realización de tales obras, así como para la solicitud de ayudas y financiación que sean necesarias para su desarrollo.

En relación con lo mencionado, se establece que el coste de dichas obras o actuaciones, o incluso el pago de las cuantías que precisen para cubrir los préstamos o financiación que se hayan concedido, serán considerados gastos generales de la comunidad. En este sentido, se refuerzan todavía más las facultades con las que cuentan las comunidades para disponer de capacidad jurídica a la hora de llevar a cabo tales operaciones.

Por otro lado, se impone la obligación a los propietarios de no alterar los elementos arquitectónicos comunes del edificio, así como a conservar el buen estado de la vivienda. De tal aspecto se desprende que deberán contribuir a los gastos de la comunidad, así como la prohibición de llevar a cabo actividades peligrosas o que resulten molestas para los otros vecinos.

Finalmente, el texto legal también incluye modificaciones en el tratamiento de los recibos pendientes de pago por parte de los propietarios (morosos). Concretamente, se establecen tanto medidas preventivas de carácter convencional, como soluciones ante una posible situación de impago. En tal caso, se determina que dichos conflictos podrán resolverse tanto en sede extrajudicial a través de un procedimiento de mediación o arbitraje, o judicialmente mediante el procedimiento monitorio especial de reclamación de deudas comunitarias.

barbacoa (zona deportiva) exclusivamente entre las viviendas, excluyendo a los propietarios de los garajes (a la que únicamente se opuso el ahora demandante), y habida cuenta que en el recurso de casación, la comunidad de propietarios mantiene la exoneración de gastos comunitarios (piscina) con respecto a los garajes, la Sala desestima la acción subsidiaria, en cuanto resulta pacífico que la comunidad de propietarios negó desde el principio el uso de la piscina, por los propietarios de garajes que no lo fuesen de viviendas, al tiempo que intentó exonerar de los gastos de zonas deportivas.

2

**¿Sabes que es válido el acuerdo que prohíbe el uso de la piscina comunitaria a los dueños de garajes que no poseen vivienda?**

La Sala de lo Civil del Tribunal Supremo en su sentencia de 23 de mayo de 2022, ha considerado válido el acuerdo de una comunidad de propietarios que prohíbe el uso de la piscina y la barbacoa a los propietarios de garajes que no dispongan de vivienda en el complejo.

El Supremo destaca que no consta autorización para ello ni en los estatutos ni en el título constitutivo de la comunidad, por lo que el acuerdo impugnado no constituye una restricción de los derechos de los titulares de los garajes sino una mera constatación o reproducción de lo que ya podía deducirse de los actos constitutivos de la comunidad, y agrega que los dueños de las plazas de garaje estarán exentos de los gastos que generen esas zonas.

La sentencia parte de la consideración de que una piscina, por su propia naturaleza, está al servicio de los propietarios que tengan en el edificio su residencia y que los titulares de los garajes son propietarios de los mismos, "pero no por ello son residentes, sino usuarios de una plaza de estacionamiento".

A la vista del acuerdo impugnado, según el tribunal, en el que la comunidad de propietarios aceptaba la propuesta de distribución de los gastos de la piscina y

LE RECORDAMOS QUE ESTAS NORMAS YA HAN SIDO COMENTADAS Y ANALIZADAS EN EL SERVICIO CONOCIMIENTO ASESOR DIARIO (CAD) NO OBSTANTE, TAMBIÉN LAS PODRÁ ENCONTRAR EN EL RESUMEN FINAL DEL MES "CA CIERRE DEL MES", Y POR ÚLTIMO SI LE RESULTA MÁS FÁCIL TAMBIÉN LAS ENCONTRARÁ EN NUESTRA PLATAFORMA WEB WWW.PLANIFICACION-JURIDICA.COM

**FISCAL**

- » Convenio multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (BOE, 21-06-2022)
- » Organización, funciones y atribución de competencias en el área de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (BOE, 21-06-2022)
- » Modificado el plazo de ingreso en periodo voluntario de los recibos del Impuesto sobre Actividades Económicas del ejercicio 2022 relativos a las cuotas nacionales y provinciales (BOE, 15-06-2022)
- » Modelo 369 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales " (BOE, 02-06-2022)
- » Modelo 490 de "Autoliquidación del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales" y se determina la forma y procedimiento para su presentación (BOE, 31-05-2022)

**LABORAL**

- » Términos para la aplicación a las mutuas colaboradoras con la Seguridad Social de los coeficientes para la gestión de la prestación económica de incapacidad temporal derivada de contingencias comunes de los trabajadores por cuenta ajena (BOE, 21-06-2022)
- » Instrumento de adhesión al Convenio sobre la eliminación de la violencia y el acoso en el mundo del trabajo (BOE, 16-06-2022)
- » Determinación del hecho causante y los efectos económicos de la pensión de jubilación en su modalidad contributiva y de la prestación económica de ingreso mínimo vital (BOE, 15-06-2022)

- » Instrumento de adhesión al Convenio sobre el trabajo a domicilio (BOE, 14-06-2022)
- » Procedimiento para la liquidación y el pago por vía telemática de la tasa con código 038, «Expedición de autorizaciones de trabajo y autorizaciones a ciudadanos extranjeros» (BOE, 02-06-2022)
- » Aprobada la oferta de empleo público para el año 2022 (BOE, 25-05-2022)
- » Aprobada la oferta de empleo público para la estabilización de empleo temporal en la Administración General del Estado (BOE, 25-05-2022)

**MERCANTIL, CIVIL Y ADMINISTRATIVO**

- » Liberación de existencias mínimas de seguridad de productos petrolíferos en el marco de una acción coordinada de la Agencia Internacional de la Energía (BOE, 20-06-2022)
- » Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 10/2022 por el que se establece con carácter temporal un mecanismo de ajuste de costes de producción para la reducción del precio de la electricidad (BOE, 17-06-2022)
- » Ley de Calidad de la Arquitectura (BOE, 15-06-2022)
- » Medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia (BOE, 15-06-2022)
- » Modificación del Reglamento del Sector Ferroviario (BOE, 15-06-2022)
- » Modificación del Código Técnico de la Edificación (BOE, 15-06-2022)
- » Fecha de entrada en funcionamiento del mecanismo de ajuste de costes de producción para la reducción del

- precio de la electricidad en el mercado mayorista regulado (BOE, 09-06-2022)
- » Modelos de notificación de participaciones significativas, de operaciones del emisor sobre acciones propias, y creadores de mercado (BOE, 08-06-2022)
- » Plan de medidas de ahorro y eficiencia energética de la Administración General del Estado y las entidades del sector público institucional estatal (BOE, 26-05-2022)
- » Acuerdo de convalidación del Real Decreto-ley 9/2022, por el de medidas hipotecarias y de gestión de pagos en el exterior como respuesta a la invasión de Ucrania (BOE, 19-05-2022)

**CONTABLE**

- » Control económico y financiero (BOE, 09-06-2022)

EN ESTA SECCIÓN QUEREMOS INFORMARLE DE LA ACTIVIDAD DIARIA DE NUESTRO CENTRO DE ESTUDIOS, PUES MUCHAS VECES SE TIENE UNA VISIÓN MUY FRÍA Y SESGADA DE CÓMO SE "FABRICAN" UNOS SERVICIOS TAN ESPECIALIZADOS COMO LOS QUE OFRECEMOS, TALES COMO CONOCIMIENTO ASESOR, MIS CLIENTES PARA SIEMPRE, INFORMES RESÚMENES, MARKETS DESPACHOS O PUBLICACIONES O ESTUDIOS MONOGRÁFICOS A MEDIDA, ENTRE OTROS PROYECTOS

# Entre **Bastidores**

**JORNADA PRESENCIAL - Madrid, 26 de octubre**

## **Presentación de las soluciones o servicios más innovadores del 2022 en el sector de los despachos profesionales**

Por segundo año consecutivo, ProDespachos y la Revista Emprendedores unen sus caminos para otorgar el Premio a la innovación en el sector de los despachos profesionales del año 2022.

Con esta iniciativa intentamos apoyar, fomentar e identificar a las firmas que destaquen en la búsqueda de la innovación y la excelencia en la gestión y dirección de sus organizaciones a través de alguna solución, herramienta o servicio diferente.

En esta jornada conoceremos a través de las experiencias reales de los despachos finalistas que optan al premio de la Innovación 2022, qué soluciones, herramientas o iniciativas han creado que faciliten la gestión de su organización.

Cada despacho finalista tendrá la oportunidad de exponer públicamente su solución o proyecto innovador ante un selecto y amplio foro de profesionales y empresarios antes de la decisión final del jurado.

Te invitamos a que te inscribas al premio: [www.prodespachos.com/premios](http://www.prodespachos.com/premios)

Si no puedes asistir presencialmente a la jornada, ¡no dudes en inscribirte de forma virtual para no perdértela!

DESPACHOS FINALISTAS QUE OPTARON AL PREMIO FINAL I EDICIÓN 2021



El origen de L A V E R se remonta al año 1976, como resultado de la creación de un despacho profesional orientado a ofrecer servicios de asesoría jurídica, laboral, fiscal y contable.

[www.laverconsultores.com](http://www.laverconsultores.com)



CONTASULT es un despacho fundado en 1997 enfocado al asesoramiento laboral, fiscal y contable, al que se ha unido el asesoramiento jurídico con el fin de prestar un asesoramiento global, completo e integral a sus clientes.

[contasult.com](http://contasult.com)



GM Integra RRHH es una consultoría con más de 30 años de experiencia, especialista en outsourcing laboral y consultoría de RRHH. Ofrece Asesoramiento Jurídico-Laboral, Gestión de administración de personal y Formación entre muchos otros.

[gmintegrarrhh.com](http://gmintegrarrhh.com)



Querol Assessors es un despacho profesional dedicado al asesoramiento y gestión integral de empresas, particulares y administraciones públicas. Su objetivo es responder a las necesidades en cada momento.

[www.querolassessors.com](http://www.querolassessors.com)

**26 de OCTUBRE | 11:45 - 14:00 horas | Presencial**

# Habilidades de Asesor

## ¿Qué áreas debe dominar el responsable del departamento fiscal de una empresa?

Nosotros recomendamos ver la fiscalidad de una empresa como una parte esencial de su estrategia económico-financiera, al igual que ocurre con el marketing, los recursos humanos o la logística, por citar algunas áreas de gestión.

**Q**uemos transmitir la conveniencia de incluir la estrategia fiscal dentro de lo que es la estrategia general de una empresa. Hay que evitar a todas luces (como todavía sigue ocurriendo) reducir la fiscalidad a la cumplimentación de obligaciones formales. Pues es mucho más. Si no lo vemos así, estamos perdiendo muchas oportunidades.

Porque la fiscalidad no ha de ser una fatalidad, sino una realidad que hay que conocer para dirigir nuestra empresa de la mejor forma posible.

### ¿Qué áreas o materias incluye la planificación fiscal en una empresa?

1º) En primer lugar se debe dominar la Planificación Fiscal al inicio de una actividad empresarial. Básicamente responde al siguiente interrogante: ¿qué ropaje jurídico me conviene adoptar en mi nueva empresa (o en la de mi cliente) para que, tanto a corto como a largo plazo, tenga un mayor beneficio fiscal? Evidentemente, también podemos incluir los supuestos de cambio de ropaje. ¿Interesa crear una sociedad?

Para ayudar a tomar una decisión con fundamento, es importante tener en cuenta una serie de parámetros, tales como los costes iniciales, el volumen de operaciones previsibles, el régimen de responsabilidad, la limitación en la toma de decisiones, las obligaciones registrales, o la tributación por rentas obtenidas.

2º) Lógicamente la base y punto de partida de toda planificación fiscal, es conocer y dominar todos los impuestos, los directos e indirectos. En resumen, los impuestos es la información mínima que se necesita conocer para poder poner en práctica la planificación fiscal operacional.

3º) A continuación debemos profundizar en los parámetros de intervención en la planificación fiscal operacional, que son herramientas que permiten, dentro de la legalidad vigente y de las posibilidades de actuación de la empresa, reducir la presión fiscal de ésta. Podríamos decir que suponen una visión más optimista y constructiva de lo que es la regulación de un impuesto. En lugar de decir, "hecha la Ley, hecha la trampa", podríamos decir, "hecha la Ley, hecho el parámetro", que jamás supondrá una trampa.

De todos ellos, destacamos, la imputación temporal de ingresos y gastos, los gastos fiscalmente deducibles, las provisiones admitidas fiscalmente, deducciones ..etc.

4º) Cobra también una especial relevancia la planificación fiscal en determinadas operaciones corporativas o de reestructuración empresarial. Entre ellas incluimos: las adquisiciones y

fusiones de empresas, las operaciones de financiación de la empresa o las puntas de tesorería.

5º) Otro ámbito que a veces es difícil de dominar es la planificación fiscal en el escenario internacional. En concreto, se deben conocer también las cuestiones fiscales que va a afrontar la empresa en sus relaciones internacionales con terceros "no-residentes" o al tomar la decisión de salir al exterior y competir.

6º) Saber evaluar y cuantificar el riesgo fiscal que corre una empresa, antes de ser sancionada es fundamental. Es decir, el empresario ha de saber en todo momento qué riesgo fiscal corre ante una posible inspección y, por tanto, sopesar hasta qué punto le conviene correrlo.

En este sentido, se hace obligado conocer las infracciones, sanciones y responsabilidades.

Pero detectar el grado de riesgo fiscal contraído es tarea que exige del empresario utilizar un sistema de seguimiento en su negocio que le permita de forma eficaz conocer las contingencias que existen en una fecha determinada.

Como paso previo a la realización propiamente dicha de la auditoría fiscal, se establece como requisito básico la coherencia fiscal. Es decir, el logro de una total armonía entre su circuito administrativo, sus declaraciones tributarias y los libros oficiales de contabilidad.

7º) Por último se debe dominar la defensa jurídica de a la empresa ante una sanción o una inspección. Fundamental estar formado y dominar los recursos y reclamaciones en el ámbito tributario que están al alcance del contribuyente.

Pues bien, a partir de estos siete apartados podemos entender perfectamente lo que hemos dicho en un inicio: es que la Planificación Fiscal de una empresa abarca muchos ámbitos o áreas de conocimiento; desde la planificación, en todos sus aspectos y variantes, pasando por la auditoría fiscal, la inspección y la posibilidad de reclamar una posible decisión de la Administración Tributaria. Esta visión nos sirve para ver que todo está interrelacionado, y en ningún caso podemos hablar de compartimentos estancos. Por otra parte, con esta forma de entender la planificación fiscal convertimos al empresario o profesional, o contribuyente, en un sujeto activo, que tiene a su alcance unas herramientas que evitan que se convierta en sujeto pasivo, víctima del ordenamiento, o incluso en un defraudador. La gestión fiscal ha de convertirse en una auténtica estrategia. Y si se entiende esta idea, objetivamente el riesgo fiscal o una inspección fiscal no deberían suponer ningún problema, se reducen drásticamente.

EN ESTA SECCIÓN INCLUIREMOS ENTREVISTAS, ASÍ COMO LAS OPINIONES DE GRANDES PROFESIONALES DE LA ASESORÍA, QUE NOS AYUDEN A CRECER Y A MEJORAR EN LA PROFESIÓN DE ASESORES

# Novedades en la declaración del Impuesto sobre Sociedades 2021

*El plazo para la presentación de las declaraciones del IS vía internet (modelos 200, 220) para entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural es hasta el 25 de julio de 2022 (20 de julio para el supuesto de domiciliación bancaria), y para el resto de entidades en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.*

Entre otras novedades introducidas en los modelos 200 y 220 del IS, destacan el cuadro detalle de la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos, con información sobre el importe de la misma que aplica el porcentaje del 35 o el 40%, así como información sobre los donativos a actividades prioritarias de mecenazgo. También se han desglosado con mayor detalle las casillas relacionadas con la regularización mediante autoliquidación complementaria.

## Principales novedades legislativas

Se modifica la exención y la deducción para evitar la doble imposición sobre dividendos o sobre las rentas generadas en las transmisiones de participaciones que, de ser plena, pasa a ser del 95%. No obstante, se regula un régimen transitorio. Además, deja de aplicarse tanto la exención como la deducción por doble imposición internacional cuando, teniendo un porcentaje

inferior al 5%, el precio de adquisición es superior a 20.000.000€. En este supuesto se regula un régimen transitorio por un periodo de 5 años.

Otras novedades también se refieren a la deducción por inversiones en producciones españolas de largometrajes y cortometrajes cinematográficos y de series, la deducibilidad de pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores en empresas de reducida dimensión. A la modificación de la regulación del llamado impuesto de salida o «exit tax» o la tributación de las SOCIMI. Sin olvidar la imputación de rentas que se produce por aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional, y la deducción prevista en art. 35.2.c) LIS, innovación en procesos de producción en la cadena de valor en la automoción, o la libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada.



Sacra Picazo  
Asesora Fiscal en ESCURA

Durante el ejercicio 2021 entraron en vigor diferentes novedades legislativas que afectan al Impuesto sobre Sociedades 2021.

Entre las novedades cabe destacar la modificación de la regulación del límite del beneficio operativo de la deducibilidad de los gastos financieros (art. 16 LIS).

Así mismo se establece una limitación en la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores de fondos propios del 95%, por lo que las empresas deberán tributar por el 5% de dichas rentas, en concepto de gastos de gestión de la participación, que tendrán la consideración de no deducibles. Se elimina el requisito que el valor de la participación sea superior a 20 millones de euros y sólo se deja que el porcentaje de participaciones, directa o indirecta en el capital o en los fondos propios sea al menos del 5%. La Ley permite que las sociedades que cumplan con una serie de requisitos simultáneamente podrán aplicar la exención del 100% en la distribución de dividendos.

En relación con la deducción para evitar la doble imposición económica internacional, se establece que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad residente sea, al menos del 5%. La deducción no podrá exceder de la cuota íntegra que corresponda pagar en España por estas rentas y para realizar el cálculo de la cuota íntegra de los dividendos o participaciones en los beneficios se reducirán en un 5%.

Por último, hay que destacar que los contribuyentes que participen en la financiación de la producción de largometrajes y cortometrajes cinematográficos tienen derecho a aplicar las deducciones que se reflejan en los 36.1 y 36.3 de la LIS.



Víctor de Castro  
Abogado fiscalista JDA/SFAI

La campaña de Sociedades 2021 va a ser la primera sin la exención plena de dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades del artículo 21 de la Ley. La exención parcial pasa a ser del 95%, por lo que existirá tributación sobre el 5%. Además, cabe recordar que se eliminó la posibilidad de dejar exentos dividendos y rentas cuando, a pesar de no alcanzar el 5% de participación, las participaciones hubieran sido adquiridas por un valor de adquisición superior a 20 millones de euros. Si bien en este caso se estableció un régimen transitorio de 5 años para las participaciones adquiridas en los períodos impositivos iniciados antes de 1 de enero de 2021.

A partir de 2021, en los casos de cambio de residencia a un Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, desaparece la opción de aplazar la imposición de salida (exit tax) hasta que los elementos sean transmitidos a terceros. Esta opción ha sido substituida por la posibilidad de fraccionamiento del pago en quintas partes anuales.

Los modelos de autoliquidación 200 y 220 se han modificado para recabar más información sobre la deducción por donativos a entidades sin fines lucrativos. Ahora, se solicita el desglose, en cada ejercicio, de la cantidad que da derecho a la deducción incrementada por reiteración de donaciones a la misma entidad. También se requiere mayor detalle en las regularizaciones mediante autoliquidación complementaria, debiendo desglosar en diferentes casillas los resultados a ingresar y las devoluciones acordadas de autoliquidaciones anteriores.

CURSO ONLINE

# Asistente a la dirección ejecutiva de un despacho profesional

Para personal administrativo o profesionales de una firma que quieran convertirse en la "mano derecha" del titular o socios en la gerencia o dirección de un despacho profesional

Formar o encontrar a una persona de este perfil es la solución para que los socios y titulares de pequeños y medianos despachos profesionales puedan delegar parte de sus funciones de dirección en personas de confianza y preparadas para cumplir objetivos y metas de crecimiento.

## ¿Qué es un asistente del titular o socios de un despacho profesional?

Un asistente de dirección, también conocido como asistente directivo o asistente ejecutivo, es el profesional que se encarga de asistir al gerente, socios o titular de una firma profesional (Asesorías o Firmas de Abogados), para ello se requiere que este cuente con conocimientos en áreas de **finanzas, marketing y de organización**.

Sus conocimientos se necesitan con la finalidad de **gestionar** y facilitar las tareas del titular o socios de la firma, en la mayoría de ocasiones colapsados llevando y atendiendo a clientes, y quedando en un segundo orden de prioridades las decisiones en temas de gestión y organización de la firma. Muchas veces también se encarga de trabajar en conjunto con todos los **responsables de área** de la firma con la finalidad de garantizar el crecimiento y la rentabilidad de la firma.

El asistente de dirección es sin duda alguna un **recurso humano** que toda firma profesional debería tener, pues independientemente de los **objetivos** de la firma, el asistente será quien ayude al titular o socios a tener mayor tranquilidad y tiempo para ejecutar un trabajo óptimo y organizado.

## TEMARIO

- Conocer el día a día de un socio, gerente o titular de un despacho profesional. Su orden de prioridades y que parámetros mide.
- El área de Finanzas y parámetros clave
- El área de clientes y parámetros clave
- El área de RRHH y parámetros clave
- El área de prestación de servicios y parámetros clave
- La política de calidad de la firma. Algunos consejos para su aplicación y gestión.
- Los planes de acción de marketing y su seguimiento.
- La importancia de la comunicación interna y externa (Redes Sociales, blog ..)
- Una visión global sobre las diferentes soluciones de software y tecnología que pueden facilitar la gestión y la organización
- La propuesta de valor de un asistente a la dirección y sus retos para crecer y evolucionar como profesional

## PONENTES

Todos los ponentes son profesionales especializados con un gran conocimiento en el día a día de los despachos profesionales.



**Jordi Amado**  
Director general amado  
Consultores



**Antonio Jiménez**  
Consultor y formador en  
diseño y mejora de procesos  
y tecnología



**Natalia Montoliu**  
Consultora  
Transformación  
digital



**José Alberto  
Alonso**  
Consultor en  
gestión  
documental.



**Nuria Correig**  
Fundadora y CEO  
de Eina b2b

## Duración y metodología del curso

- Las sesiones serán online.
- Los asistentes dispondrán de videos, material de lectura, casos y ejemplos para poder trabajarlo y estudiarlo fuera del horario de trabajo.
- Existirá un tutor permanente para hacer un seguimiento para atender cualquier consulta o dudas que tengan los usuarios.
- El curso tendrá una duración de cuatro meses (junio, julio, septiembre y octubre).
  - » Inicio 28 de junio
  - » Sesiones y subida de material cada 15 días
- Durante dicho periodo el material se irá subiendo a un área privada y los asistentes podrán trabajar con este material fuera de horario laboral.

## Inscripción

Tarifa: 200 € + IVA

(\*) Los clientes de Amado Consultores tendrán precios especiales

**¡La mejor inversión del titular de un despacho profesional para ganar tiempo y poder delegar!**

Contactar con María Gámez al 93 319 58 20 o al email [formacion@amadoconsultores.com](mailto:formacion@amadoconsultores.com)