MOORE

NEWSLETTER

1ER trimestre de 2021

CONTENIDO

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1.- Consulta 124/Enero 2021 1 de contabilidad Página 3

2.- Consulta 124/Enero 2021 2 de contabilidad Página 4

3.- Consulta 124/Enero 2021 3 de contabilidad Página 4

4.- Consulta del ICAC sobre el tratamiento contable de las reducciones COVID en los arrendamientos Página 5

5.- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad Página 5

6.- Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios Página 9

7.- Resolución de 9 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se publica la NTA sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 Página 14

8.- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Página 16

FISCAL

1.- Medidas Tributarias en el RD-L 35/2020 Página 20

2.- La compraventa de una farmacia debe tributar por Actos Jurídicos Documentados Página 22

3.- ¿Cuál es el lugar de realización de la actividad, a efectos de IAE, cuando los empleados teletrabajan? Página 23

4.- Los autónomos que teletrabajan por causa del COVID no podrán deducir los gastos por suministros Página 24

5.- Medidas fiscales introducidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 Página 24

6.- La fecha de la notificación en papel prevalece sobre la de la notificación electrónica Página 30

7.- Según la Audiencia Nacional el régimen de opciones tributarias no es aplicable a la compensación de BINS Página 31

8.- ¿Cómo determinar el valor del terreno a efectos de Plusvalía Municipal?Página 32

9.- Nuevas medidas tributarias en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19 Página 34

FISCAL

10.- Campaña de Renta 2020. Recomendaciones de la AEAT a los trabajadores afectados por ERTE en 2020 Página 35

11.- Novedades a tener en cuenta en la declaración de la renta correspondiente al ejercicio 2020 Página 36

12.- La exención del artículo 7 p) de la LIRPF se aplica también a los días en los que el trabajador se desplaza Página 42

13.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Deducción de interés de demora Página 43

14.- Precios de transferencia: nota de la AEAT sobre cuestiones relativas al rango de plena competencia Página 45

LEGAL Y COMPLIANCE

1.- Novedades en Compliance para 2021 Página 47

2.- Externalización del canal de denuncias (Whistleblowing System) Página 48

3.-Sanciones por no depositar las cuentas anuales en el registro mercantil. Página 49

4.- Sentencia del TS sobre la pérdida de condición de socio en el proceso de separación Página 50

5.- RD 5/2021 COVID-19 Página 51

6.-Actuaciones recientes de la CNMC Página 53

LABORAL

1.- El Tribunal Supremo declara que procede el pago de los salarios de tramitación devengados desde la fecha del despido hasta la de la sentencia. Página 57

En colaboración:

MOORE LP S.L.

www.mszaragoza.com

CORP ABOGADOS Y ECONOMISTAS (Aragón)

www.corpabogadosyeconomistas.com

ANADE (Navarra)

www.anadeconsultoria.com

CONTENIDO CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1.- Consulta 124/Enero 2021 1 de contabilidad Página 3

2.- Consulta 124/Enero 2021 2 de contabilidad Página 4

3.- Consulta 124/Enero 2021 3 de contabilidad Página 4

4.- Consulta del ICAC sobre el tratamiento contable de las reducciones COVID en los arrendamientos Página 5

5.- Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad Página 5

6.- Resolución de 10 de febrero de 2021, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios Página 9

7.- Resolución de 9 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se publica la NTA sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 Página 15

8.- Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas. Página 16

CONSULTA 1 DE CONTABILIDAD BOICAC 124/2021

Número medio de trabajadores en empresas que han adoptado ERTEs derivados del COVID-19. NECA 12ª.:

La consulta versa sobre la determinación del número medio de trabajadores en las empresas que hayan adoptado ERTES derivados del COVID 19. En primer lugar, vamos a ver la normativa de aplicación en relación con esta consulta:

- *Los artículos 22 y 23 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, de medidas urgentes extraordinarias para hacer frente al impacto económico y social del COVID-19, indican que: Las suspensiones de contrato y reducciones de jornada que tengan su causa directa en pérdidas de actividad como consecuencia del COVID-19 incluida la declaración del estado de alarma, que impliquen suspensión o cancelación de actividades, tendrán la consideración de una situación de fuerza mayor, con las consecuencias que se derivan del artículo 47 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.*
- *El artículo 47 del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, que regula el procedimiento para la suspensión del contrato o reducción de jornada por causas económicas, técnicas, organizativas o de producción o derivadas de fuerza mayor.*
- *La Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 12ª Número medio de trabajadores del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, expresa que: "Para la determinación del número medio de trabajadores se considerarán todas aquellas personas que tengan o hayan tenido alguna relación laboral con la empresa durante el ejercicio, promediadas según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios".*

El ICAC indica, en relación con la norma anterior, que todas las personas que trabajen en una empresa y estén vinculadas a ella por un contrato laboral, incluidos los directivos, se computarán como trabajadores de dicha empresa.

En conclusión, *de acuerdo con la citada normativa, podemos ver que los expedientes de regulación temporal de empleo no dan lugar a la extinción de la relación laboral, sino a una suspensión de los contratos de trabajo de los trabajadores afectados por el expediente. Así pues, el ICAC entiende que deben computarse a efectos del cálculo del número medio de trabajadores, promediados según el tiempo durante el cual hayan prestado sus servicios en la empresa durante el ejercicio. Por ejemplo, si en una empresa de 20 trabajadores se ha incluido en un ERTE al 50% de la plantilla durante un periodo de 6 meses, el número medio de trabajadores del ejercicio será de 15.*

CONSULTA 2 DE CONTABILIDAD BOICAC 124/2021

Adquisición de unos ordenadores para donarlos a una entidad sin fines lucrativos.

La consulta plantea como se debe tratar contablemente la adquisición de unos ordenadores con la finalidad de donarlos a una ONG o asociación.

Se plantean dos escenarios:

1. Calificarlos como inmovilizado, proceder a su amortización y contabilizar la correspondiente pérdida en el momento de la donación.
2. Contabilizarlo como un gasto (por donación).

Para contabilizarlo de una manera u otra, hay que determinar si los ordenadores adquiridos cumplen los requisitos para poder registrarlos como activos teniendo en cuenta la definición y los criterios de registro contable de los elementos de las cuentas anuales contenida en la primera parte Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), ya que, en caso contrario procederá el registro de un gasto.

En concreto, en el MCC se definen los activos como: "Bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro".

Asimismo, los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5° del MCC: "Cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad".

En este caso en concreto, el ICAC entiende que la empresa adquiere los ordenadores con la finalidad exclusiva de donarlos a otra empresa por lo que dicha adquisición deberá ser contabilizada como un gasto (por donación) del ejercicio en el que se realiza la compra.

CONSULTA 3 DE CONTABILIDAD BOICAC 124/2021

Aval concedido por un socio para garantizar un contrato de arrendamiento". NRV 9ª, NRV 21ª y NECA 15ª

La consulta aborda el caso de una sociedad que ha suscrito un contrato de arrendamiento en el que el arrendador requería la constitución de un aval bancario como garantía del contrato y ante la imposibilidad de la sociedad de obtener el aval bancario por falta de solvencia, ha sido el socio mayoritario quién ha suscrito dicho aval.

Se plantea si esta operación debiese tener registro contable en la sociedad puesto que, si el aval fuera ejecutado, el pago correría por cuenta del avalista (socio) y se plantea la idoneidad de recoger como deuda en favor del socio la garantía aportada en favor de la sociedad.

Vamos a ver la normativa de aplicación en relación con esta consulta:

1. La operación de concesión de un aval es un contrato de garantía financiera que está regulada en el apartado 5.5 de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª del PGC.
2. Se trae a coalición la opinión recogida en la consulta número 1 publicada por el ICAC del BOICAC 82 sobre el tratamiento contable de los gastos asociados a la obtención de un aval.

3. En la medida en que se trata de una operación de un socio en favor de la sociedad será de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª Operaciones entre empresas del grupo del PGC.
4. Al tratarse de un socio con participación mayoritaria le resultará también de aplicación la NECA 15ª Partes vinculadas, contenida en la tercera parte del PGC.

El ICA concluye que, solo en caso de incumplimiento por parte de la empresa avalada, la sociedad deberá reclasificar la deuda por arrendamiento en una deuda contraída con el socio por la ejecución del aval, con el reconocimiento en su caso de los gastos de ejecución que le correspondieran y atendiendo a las condiciones de otorgamiento del aval.

CONSULTA DEL ICAC EN RELACIÓN CON LOS ARRENDAMIENTOS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El ICAC se ha pronunciado sobre el tratamiento contable de las reducciones COVID en los arrendamientos.

En su reciente **consulta de 19 de febrero de 2021,** el ICAC despeja las dudas sobre cómo deben tratarse contablemente las reducciones de rentas acordadas en un contrato de arrendamiento operativo de local de negocio por causa de las medidas extraordinarias adoptadas para hacer frente a los efectos de la crisis sanitaria del COVID-19.

De acuerdo a esta consulta, **las empresas propietarias de inmuebles en alquiler no tendrán que tributar por un ingreso no recibido**, en el caso de reducciones pactadas en los contratos de alquiler por la pandemia.

El tratamiento contable de las reducciones /condonaciones de rentas arrendaticias, previo a la publicación de esta consulta de 19 de febrero, - basado en dos consultas publicadas por el ICAC en 2011 y 2013, la primera en relación con un periodo inicial de carencia en un contrato de alquiler y la segunda, referente a un contrato con rentas anuales progresivas - **exigía a los arrendadores distribuir el importe de la reducción/condonación entre los años de duración de los contratos de arrendamiento.**

Este tratamiento contable, en opinión de la AEDAF, produciría efectos no deseables tanto en arrendadores como en arrendatarios. En los primeros, porque se les estaría obligando a tributar por unos ingresos no percibidos y en el caso de los segundos, porque verían como sus cuentas de resultados estarían afectadas negativamente al recoger un gasto por arrendamiento no producido.

Afortunadamente para todos, el ICAC ha acogido, en su consulta de 19 de febrero, el criterio recogido por el IASB en su NIIF 16, criterio compartido por la AEDAF, que proponía una simplificación práctica para arrendadores y arrendatarios permitiendo que las reducciones/condonaciones de rentas en los arrendamientos operativos **tengan un efecto inmediato en los resultados del ejercicio 2020.**

REAL DECRETO 1/2021, DE 12 DE ENERO, POR EL QUE SE MODIFICAN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

Con fecha 30 de enero de 2021 se publicó en el BOE el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Las modificaciones del Plan General de Contabilidad tienen un alcance limitado y no van suponer cambios apreciables para la mayoría de las empresas, dado que se introducen modificaciones que afectan principalmente a la definición de valor razonable y a la norma de registro y valoración de los instrumentos financieros.

Ámbito de la reforma

La reforma afecta:

1) Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad

2) Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas
3) Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre
4) Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos

El motivo de los cambios es la necesidad de adaptación de nuestro Plan a las normas comunitarias (Normas internacionales de información financiera). En concreto, i) las normas de registro y valoración relativas a los Instrumentos financieros (PGC NRV 9ª) se adaptan a la NIIF núm 9 y ii) los Ingresos por ventas y prestación de servicios (PGC NRV 14ª) se adaptan a la NIIF núm 15.

Los efectos de estos cambios son para los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2021

Modificación del Plan General de Contabilidad (Articulo 1)

1) Se modifica la **definición del Valor Razonable** incluida en el Marco Conceptual (tanto del *PGC Normal* como del *PGC PYMES*). Entre otros puntos a destacar, ahora se incluye el hecho de que el valor razonable se estima para una fecha determinada.

2) Se reducen las **categorías de activos financieros**, pasando de las **6 categorías anteriores**, a las **4 actuales**:

   1. Activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias
   2. Activos financieros a coste amortizado
   3. Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.
   4. Activos financieros a coste.

   Ahora, la cartera "Activos financieros disponibles para la venta" pasa a denominarse "Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto".

3) Se reducen las **categorías de pasivos financieros**, pasando de las **3 categorías anteriores**, a las **2 actuales**:

   1. Pasivos a coste amortizado
   2. Pasivos a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias

4) **Respecto los instrumentos financieros híbridos**, se elimina el requerimiento de identificar y separar los derivados implícitos en un contrato principal que sea un activo financiero. A partir de ahora, se valorarán a coste amortizado si sus características económicas son las de un préstamo ordinario o común, o a valor razonable en caso contrario, salvo que dicho valor no pueda estimarse de manera fiable, en cuyo caso se incluirán en la cartera valorada al coste.

5) **Respecto a las coberturas contables,** la reforma internacional ha buscado alinear el resultado contable y la gestión del riesgo en la empresa, introduciendo una mayor flexibilidad en los requisitos a cumplir; para ello, se incrementan los posibles instrumentos de cobertura (incluyendo a los activos y pasivos financieros distintos de los derivados) y partidas cubiertas aptos para la designación, y se suprimen los umbrales del análisis cuantitativo acerca de la eficacia retroactiva de la cobertura, además de permitir que la empresa pueda continuar con una cobertura contable a pesar de que surja un desequilibrio en la compensación de la variación de valor o de los flujos de efectivo del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, siempre que la empresa mantenga su objetivo de gestión del riesgo y reequilibre la ponderación relativa de alguno de los componentes de la cobertura (partida cubierta o instrumento de cobertura) para que en el futuro se restaure la mencionada compensación económica. Dejando al margen estos aspectos, hay que advertir que la tipología (coberturas de valor razonable, flujos de efectivo y cobertura neta de una inversión en el extranjero) y el tratamiento de las coberturas contables, en términos generales, no se modifican.

6) **Respecto a la Norma de Valoración núm. 10 "*Existencias*" se incluye un nuevo apartado 3**, con el objeto de recoger una excepción a la regla general de valoración, para los intermediarios que comercializan materias primas cotizadas. A estos efectos, se entenderá que se comercializan materias primas cotizadas cuando estos activos se adquieren con el propósito de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias por la intermediación o por las fluctuaciones de precio, es decir, cuando se tienen existencias de "*commodities*" destinadas a una actividad de "trading". El cambio tiene por finalidad evitar que se puedan producir "asimetrías contables" cuando, por ejemplo, la empresa posea existencias físicas y haya contratado un derivado financiero que origine el reconocimiento de una pérdida en caso de incremento del valor razonable de las existencias.

7) **Respecto la Norma de Valoración núm. 11 "Moneda extranjera,** se recoge el caso particular de los activos financieros de carácter monetario clasificados en la categoría de valor razonable con cambios en el patrimonio neto, la determinación de las diferencias de cambio producidas por la variación del tipo de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha del cierre del ejercicio, se realizará como si dichos activos se valorasen al coste amortizado en la moneda extranjera, de forma que las diferencias de cambio serán las resultantes de las variaciones en dicho coste amortizado como consecuencia de las variaciones en los tipos de cambio, independientemente de su valor razonable. Las diferencias de cambio así calculadas se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en el que surjan, mientras que los otros cambios en el importe en libros de estos activos financieros se reconocerán directamente en el patrimonio neto.

8) **Respecto a la Norma de Valoración núm. 14 "Ingresos por ventas y prestación de servicios",** el objetivo de la modificación a incorporar en el Plan General de Contabilidad sobre esta materia es introducir el principio básico consistente en reconocer los ingresos cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con el cliente y por el importe que se espera recibir de este último, a partir de un proceso secuencial de etapas, siendo las etapas las siguientes:

- Paso 1: Identificar el contrato con el cliente;
- Paso 2: Identificar las obligaciones separadas del contrato;
- Paso 3: Determinar el precio de la transacción;
- Paso 4: Distribuir el precio de la transacción entre las obligaciones del contrato;
- Paso 5: Contabilizar los ingresos cuando (o a medida que) la entidad satisface las obligaciones.

Este proceso secuencial ha sido objeto de desarrollo en una Resolución del ICAC de 10 de febrero de 2021.

El Real Decreto ha introducido en el PGC la totalidad de requerimientos sobre información a incluir en la memoria, sobre los Ingresos por ventas y prestación de servicios, más extensa que la que se venía exigiendo hasta ahora.

Modificación del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (Articulo 2)

Por su parte, el RD modifica el PGC para PYMEs. Con el fin de llevar a cabo una mejora técnica, se introducen modificaciones relacionadas con:

- La regulación sobre el valor razonable;
- El criterio para la contabilización del resultado en el socio con el adecuado criterio de presentación de las emisiones de capital y;
- La norma de elaboración de la memoria.

En cuanto al nuevo criterio para contabilizar la aplicación del resultado en el socio, se ha realizado incluyendo un nuevo párrafo en el apartado 3 sobre Intereses y dividendos recibidos de la norma de registro y valoración 8.ª de Activos financieros

Por último, se realizan dos cambios en las normas de elaboración de las cuentas anuales:

En la memoria, se elimina la alusión expresa a la información que se debe incorporar por exigencia de otra normativa.

En el Balance, se enfatiza que las emisiones de capital figurarán en los fondos propios cuando la ejecución del acuerdo de aumento se hubiera inscrito en el Registro Mercantil con anterioridad a la formulación de las cuentas anuales realizada dentro del plazo estipulado para ello en la Ley de Sociedades de Capital, es decir, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social.

Así, aunque se posponga la formulación de las cuentas anuales más allá de este plazo, no se podrá evitar tener que incluir las emisiones de capital en el pasivo corriente si no se han inscrito antes de finalizar el plazo legal para la formulación.

En el Plan de Pymes no se han modificado los criterios de reconocimiento y valoración en materia de instrumentos financieros y reconocimiento de ingresos, que se mantienen igual que estaban hasta ahora.

Modificación de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (Artículo 3)

Se modifica en línea con las modificaciones incluidas en las cuentas individuales; básicamente, para revisar los modelos de cuentas anuales a raíz del cambio de denominación de la cartera de «Activos financieros disponibles para la venta» y con el objetivo de introducir los mismos requerimientos de información que se han establecido a nivel individual en relación con el tratamiento contable de los instrumentos financieros y el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes y prestación de servicios.

Modificación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (Artículo 4)

Con el fin de adaptar los modelos de sus cuentas anuales a los cambios introducidos en las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad.

En cuanto a las 5 Disposiciones transitorias, establecen:

Disposición transitoria primera:

En las primeras cuentas anuales que se formulen aplicando este *RDL,* la empresa deberá incorporar cierta información en la nota de "*Bases de presentación de las cuentas anuales".*

Disposición transitoria segunda:

Las modificaciones en los criterios de clasificación y valoración de instrumentos financieros aprobados por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª, cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, del Plan General de Contabilidad, con las excepciones establecidas en esta disposición transitoria. La diferencia de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas.

Disposición transitoria tercera:

En la fecha de primera aplicación, la empresa puede elegir, como su política contable, seguir aplicando los criterios establecidos en el apartado 6, coberturas contables, de la norma de registro de valoración 9ª, Instrumentos financieros.

Disposición transitoria cuarta:

Las modificaciones en materia de valoración de existencias aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª, cambios en criterios contables. La diferencia de valoración que surja en las existencias en la fecha de primera aplicación se reconocerá en una partida de reservas.

Disposición transitoria quinta:

Las modificaciones en materia de reconocimiento y valoración de ingresos por entregas de bienes y prestación de servicios aprobadas por este real decreto se deberán aplicar de forma retroactiva, de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 22ª "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables.

La diferencia de valoración que surja en los activos y pasivos se reconocerá en una partida de reservas.

Esta aplicación retroactiva **será distinta,** al igual que en instrumentos financieros, según que la empresa decida:

- incorporar información comparativa en las cuentas anuales del primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2021.
- no incorporar información comparativa en las cuentas anuales del primer ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2021

Y finalmente,

Disposición final única:

El presente real decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y será de aplicación para los ejercicios que se **inicien a partir del 1 de enero de 2021.**

RESOLUCIÓN DEL 10 DE FEBRERO DE 2021 DEL ICAC, SOBRE EL RECONOCIMIENTO DE INGRESOS POR LA ENTREGA DE BIENES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El pasado 10 de febrero de 2021, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) publicó una resolución por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, constituyendo tanto la ampliación como el desarrollo de los criterios ya recogidos en la segunda parte del Plan General Contable (PGC).

Si bien esta resolución tiene una naturaleza fundamentalmente aclaratoria y, por tanto, no debería suponer un cambio relevante para la mayoría de las empresas, sí que se han introducido algunas novedades como son las referentes a la contabilización de la cesión de licencias, la concesión de un derecho de devolución del producto vendido con reintegro del precio cobrado o los acuerdos de recompra de activos, entre otros.

ANTECEDENTES DEL MARCO NORMATIVO

La presente Resolución, ha surgido como fruto de la adaptación de la normativa interna a la normativa internacional con el objetivo de conseguir una mayor homogeneización del marco normativo y así obtener una mayor seguridad jurídica. Este hecho ha quedado consolidado con la última modificación del PGC este 12 de enero del 2021, el cual, entre otros aspectos, ha modificado la Norma de Registro y Valoración 14ª (**NRV 14ª**) de **Ingresos por ventas y prestación de servicios** para asemejarla a la Norma Internacional de Información Financiera 15 de **Ingresos de Actividades Ordinarias** (**NIIF-UE 15**).

Partiendo de lo anterior, y considerando que tanto las disposiciones formuladas en los últimos años, como las aclaraciones emitidas por el ICAC han seguido esta línea hacia la norma internacional, la presente resolución no responderá a grandes cambios estructurales, sino que, en esencia, permitirá clarificar y ampliar el estudio de algunas operaciones, sin perjuicio de algunas novedades menores como se ha mencionado anteriormente.

CONTENIDO DE LA RESOLUCIÓN

La resolución se divide en 5 capítulos que suponen un total de 34 artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

Capítulo I.

Artículos 1 a 2. Se regulan las disposiciones generales, entre las que cabe destacar que el **ámbito de aplicación** de la resolución se incluyen también las entidades sin fines lucrativos con actividad mercantil, así como cualquier otro tipo de sociedad cuyo régimen jurídico se remita al Código de Comercio.

Del mismo modo, se aclara que la resolución podrá aplicarse de forma subsidiaria a las Pequeñas y Medianas Empresas en ausencia del desarrollo expreso de la operación en su marco de información financiera.

Por otro lado, se establece el criterio fundamental para el reconocimiento de ingresos, partiendo de la base de que los ingresos se contabilizan cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa. Con objeto de un mayor desarrollo de este principio, se establece un recorrido de 5 etapas sucesivas (de acuerdo a la NIIF-UE 15):

1. Identificar el contrato
2. Identificar la obligación a cumplir en el contrato
3. Determinar el precio de la transacción
4. Asignar el precio a las obligaciones a cumplir
5. Reconocer el ingreso cuando la empresa cumple una obligación comprometida.

A lo largo de la presente resolución se sigue este esquema.

Capítulo II.

Artículos 3 a 11. Este capítulo versa sobre los **criterios de reconocimiento de ingresos,** siendo el primer paso establecer los criterios para identificar el contrato.

Además, este renovado método de reconocimiento de ingresos incluye como punto a destacar la **obligación de la empresa de identificar los diferentes bienes y servicios** incluidos en el objeto del contrato como un paso previo a su correcto tratamiento contable, así como la necesidad de asignar el importe de la contraprestación recibida de forma proporcional a cada uno de los elementos objeto del contrato comercial. El objetivo es lograr reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo a las normas de

registro y valoración respectivamente. Es fundamental entender que para que un elemento se considere distinto a otro en la relación contractual, la norma no solo requiere que sea susceptible de venderse o consumirse de forma individual, sino que el bien o servicio sea distinto en el contexto del contrato, es decir, que no exista un alto grado de interdependencia entre ese y otros elementos sujetos al contrato. Si existiera una vinculación muy estrecha serían considerados como un solo elemento. La presente resolución ahonda en este criterio realizando varias puntualizaciones en el caso de que en una misma transacción deban reconocerse mediante criterios distintos una venta de bienes y los servicios anexos a dicha venta o bien a la inversa, que transacciones diferentes pero ligadas entre sí deban tratarse contablemente de forma conjunta.

Otro punto clave de este capítulo son los requisitos que deben de considerarse para **determinar cuándo se produce el devengo del ingreso**, poniendo especial atención al criterio por el que se establece que el reconocimiento deba realizarse en un único momento o a lo largo del tiempo en base a un porcentaje de realización. Si bien la resolución no introduce nuevo contenido, puede resultar de interés la referencia que se hace a las reglas a la hora de contabilizar una prestación de servicios en los contratos que a priori pudieran llevar a seguir las reglas establecidas para las entregas de bienes como serían los contratos "llave en mano".

Capítulo III.

Artículos 12 a 20. Se determinan las reglas de valoración de ingresos, para lo cual se introduce en primer lugar una definición del **precio de transacción** como el importe que la empresa espera percibir a cambio de transferir los bienes o servicios.

Partiendo de este concepto, lo primero que se analiza en este capítulo son las **entregas de efectivo a clientes**, las cuales deben ser contabilizadas como una reducción del precio de transacción (a modo de rappel) y, por tanto, de los ingresos de las actividades cuando se produzca el devengo. Siguiendo esta línea de análisis, la resolución resalta el registro contable de las entregas de bienes a los clientes, aparentemente a título gratuito, con el compromiso por parte de estos últimos de realizar un determinado volumen de pedidos a la empresa. El objetivo de la empresa, tanto en esta operación como en las entregas de efectivo, es incentivar al cliente para que adquiera otros bienes o servicio, siendo por tanto operaciones accesorias a la principal que se realizará con posterioridad.

Un segundo aspecto a destacar en este capítulo es que la norma ha aunado en un mismo concepto denominado **contraprestación variable** los siguientes elementos que hasta la fecha se trataban por separado:

- Descuentos comerciales
- Descuentos por pronto pago
- Descuentos sobre volumen de compras

En virtud de los principios de prudencia y de devengo, cuando la empresa estime altamente probable la concesión de un **descuento fuera de factura** con posterioridad a la entrega del bien o servicio, esta circunstancia se deberá tener en cuenta a la hora de contabilizar el ingreso y, en su caso, contabilizar un pasivo por el importe que se espera devolver al cliente.

Además, otro aspecto a destacar dentro de los términos de la contraprestación variable es el tratamiento de las cantidades contingentes (importe adicional) incluidas en el acuerdo, a recibir por la empresa en función de la resolución de un evento futuro. Se concretan en particular algunos indicadores de cuándo es preciso realizar estimaciones y valoraciones en condiciones de incertidumbre.

Como tercer pilar del capítulo se clarifica la necesidad de **analizar el componente financiero** del contrato puesto que, en determinados casos, puede llevar a la actualización de los anticipos de clientes y el reconocimiento de un gasto financiero.

En cuarto y último lugar, se establece el criterio a seguir en caso de que la **contraprestación sea distinta al efectivo** y, en particular, sobre el tratamiento de los activos cedidos por los clientes.

Capítulo IV.

Artículos 21 a 32. El presente capítulo se dedica al análisis de una serie de casos particulares que se encuentran en su mayoría en la NIIF-UE 15 bajo la rúbrica Guías de aplicación.

Los primeros puntos a tratar en este capítulo son los costes incrementales de la obtención o adquisición de un contrato y los costes derivados del cumplimiento de un contrato. Estas dos materias no cuentan con una regulación explícita en la normativa internacional, más allá de la citada mención en la NIIF-UE 15.

- **Costes incrementales de la obtención de un contrato:** se trata de aquellos costes en los que la entidad incurre para obtener un contrato y que se hubieran evitado si el contrato con el cliente no se hubiera obtenido (por ejemplo, las comisiones de venta).

De acuerdo a la NIIF-UE 15 estos costes deben de activarse siempre que la entidad espere recuperar dicho importe con los ingresos a obtener del contrato. No obstante, la normativa internacional no deja clara la naturaleza de este activo de forma que estaríamos ante un nuevo tipo de activo sin apariencia física pero susceptible de amortización y corrección por deterioro que se diferencian de los activos recogidos en la NIC-UE 38. La normativa del PGC difiere en este caso de la norma internacional puesto que no se considera el tratamiento de estos costes de forma unívoca, y distingue su naturaleza contable de acuerdo al fondo económico de la operación.

Considerando que el fondo económico de los costes incrementales de adquisición de un contrato regulados por la NIIF-UE 15 parecen coincidir con las comisiones analizadas en la antes mencionada Resolución del 14 de abril de 2015 en la que se tratan las comisiones de venta como un gasto que debe ser imputado al ejercicio en el que se devenguen los ingresos, pudiendo ser éstos periodificadles, se establece que la regulación general considere que tales costes se clasifiquen como un gasto periodificable que se imputará en la partida de Otros Gastos de explotación de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, sin perjuicio de que en los casos en los que la naturaleza de la operación requiera incluir el alcance de otra norma, contabilizando dichos costes como proceda.

- **Costes derivados del cumplimiento de un contrato:** estos costes son definidos por la NIIF-UE 15 como aquellos que no están dentro del alcance de otras normas y se relacionan directamente con un contrato en vigor o un contrato esperado claramente identificable. Es decir, son desembolsos que generan o mejoran un activo que la empresa utilizará para cumplir con la obligación comprometida con el cliente. En este sentido la norma internacional resulta algo ambigua y no ha resultado posible una adaptación semejante a la norma interna. Por ello, se propone contabilizar los costes de cumplimiento de un contrato como existencias o inmovilizado intangible en función del plazo de recuperación o proyección económica futura de estos activos. Partiendo de esto, se clasificarán como existencias cuando constituyan cuando constituyan un factor de producción ligado al ciclo de explotación de la empresa y en caso contrario se tratará como inmovilizado intangible. Sumado a esto, y ante la falta de claridad de la norma internacional, la presente resolución considera oportuno mantener la vigencia de los criterios establecidos en otras disposiciones. En cualquier caso, solo será posible reflejar entre el activo de la empresa estos costes, cuando se consideren recuperables, no pudiendo diferir la imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto de los desembolsos incurridos que no cumplan la definición de activo, ni justificar la activación de gastos en base a un criterio financiero que evite el reconocimiento de las pérdidas que pueden surgir en las primeras etapas de una actividad.

Más allá de la definición de estos dos tipos de costes, el presente capítulo entra a presentar los siguientes casos particulares en los que se puede encontrar una empresa y que pueden dar lugar a dudas en sus criterios de contabilización e imputación de ingresos:

- **Venta con derecho a devolución mediante el reintegro del precio cobrado.**

Antes de la entrada en vigor del nuevo PGC de enero de 2021, el ingreso por esta venta se debería haber contabilizado por la totalidad de los productos transferidos y, al mismo tiempo, si procedía, se reconocería una provisión por operaciones comerciales por la diferencia entre el precio de venta y el valor en libros de los productos que se esperase pudieran retornar a la empresa.

La NIIF-UE 15 sin embargo, establece como criterio el registro de un pasivo por reembolso y un activo que representa el derecho a recibir los productos, de manera que el impacto en el resultado del periodo no varía, pero sí se verá afectada la cifra de negocios y los elementos patrimoniales de la empresa. La diferencia radica en que la norma internacional exige contabilidad un activo y un pasivo que ponga de manifiesto la operación a ejecutar y el PGC no.

Si bien en un primer momento se consideró que el principio de imagen fiel de la empresa se mantenía con la norma interna del PGC que hasta ahora se venía utilizando, se ha optado por adaptar la normativa nacional a la NIIF-UE 15 con propósitos de homogeneización. De esta manera queda un reflejo contable de la operación, algo que hasta ahora no se hacía, y el resultado no se ve afectado.

- **Garantías entregadas por la empresa a sus clientes.**

Siguiendo la NIIF-UE 15 se parte de la distinción entre las garantías en sentido estricto (garantías seguro) o las garantías servicio, contabilizando las primeras de acuerdo a la NRV sobre provisiones y contingencias del PGC y las segundas como una obligación a cumplir que asume la empresa (por ejemplo, un servicio de mantenimiento del bien enajenado).

- **Actuación por cuenta propia y actuación por cuenta ajena.**

La resolución desarrolla el criterio recogido en la NRV 14ª, apartado 1, del PGC en la que se dispone que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no formarán parte de los ingresos. De esta manera la presente resolución establece, en aquellos casos en los que un tercero esté involucrado en proporcionar bienes o servicios al cliente, la necesidad de determinar si la naturaleza de su compromiso es una obligación consistente en proporcionar los distintos bienes o servicios por sí misma o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por un tercero.

Como novedad se aportan una serie de indicadores que identifiquen cuándo una empresa actúa por cuenta propia o bien por cuenta ajena, los cuales parten de los siguientes puntos:

a) Identificar los bienes y servicios a proporcionar al cliente
b) Evaluar el control de cada bien o servicio antes de la transferencia al cliente de los mismos.

- **Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.**

Entendiendo como opciones del cliente las opciones de renovación de contrato u otros descuentos sobre bienes o servicios futuros, el criterio a seguir por la resolución, en línea con la norma internacional, es el que ya se había introducido en la consulta 5 del BOICAC n. °8 de junio de 2014 sobre el tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos de ventas futuras.

De esta manera se considerará por un lado, la casuística en la que exista un derecho significativo y la opción de adquirir bienes o servicios adicionales queda recogida en un contrato, sin el cual no existiría dicha opción (en cuyo caso la empresa reconocerá el ingreso cuando los bienes se transfieran al cliente o cuando venza la opción), o bien, la situación en la que no se pueda considerar la existencia de tal derecho significativo y que, por tanto, solo pueda contabilizarse el ingreso cuando el cliente ejerza la opción.

- **Anticipos de clientes y pagos iniciales no reembolsables.**

No se han introducido cambios en esta materia de forma que, cuando el cliente anticipe a la empresa el pago total o parcial de la contraprestación acordada se reconocerá un pasivo por dichos importes, independientemente de que este pago sea no reembolsable puesto que la empresa asume la obligación de transferir un bien o servicio.

- **Cesión de licencias.**

Siguiendo la normativa internacional, se distingue entre licencias que otorgan al cesionario derecho de uso y las licencias que otorgan a la empresa que las recibe un denominado derecho de acceso, siendo su objeto la gestión activa y continua del cedente en apoyo de la licencia con el propósito de mejorar su funcionalidad y valor para el cesionario. Las primeras deberán reconocerse como un ingreso en un momento en el tiempo determinado, como sucedería cuando se enajena un bien, mientras que las segundas se tratarían como un ingreso a lo largo del tiempo como si de la prestación de un servicio se tratase.

No obstante, en caso de que la contraprestación se fije en función de las ventas o del uso de la empresa cesionaria, la presente resolución introduce como novedad una regla de imputación de dichos ingresos excepcional a las generales antes mencionadas. Dada la mayor incertidumbre de estos acuerdos y como excepción a la regla general el ingreso se reconocerá cuando tengan lugar las citadas ventas o el uso posterior del cliente, independientemente de que sea un derecho de uso o un derecho de acceso.

- **Acuerdos de recompra.**

Este tipo de operaciones ya fueron parcialmente analizadas en la consulta 6 del BOICAC n.º 106 de junio de 2016. Como novedad se incluye el tratamiento que se incorpora con el derecho de recompra del activo de tal manera que, si la empresa tiene una obligación o un derecho de recomprar el activo, el cliente no obtiene el control del activo y está limitado en su capacidad plena para determinar el uso del activo. EN estos casos la empresa contabilizará el contrato de una de las siguientes formas:

a) Como un arrendamiento operativo si la empresa puede o debe recomprar el activo por un importe menos que su precio de venta original
b) Como una operación financiera si la entidad puede o debe recomprar el activo por un importe igual o mayor que el precio de venta original

- **Acuerdos de depósito.**

En lo relativo a estas operaciones, la resolución establece que cuando las empresas realicen operaciones de ventas a terceros actuando además como depositarios de las mercancías sin asumir los riesgos de las cosas vendidas deben computar como importe neto de su cifra de negocios la retribución percibida como mediador de la operación.

- **Ventas con entrega posterior a la facturación.**

Siguiendo el criterio de la consulta 1 del BOICAC n.º 101 de marzo de 2015 de manera que cuando la empresa reconozca un ingreso por la venta de un producto con entrega posterior a la facturación considerará si tiene obligaciones pendientes, como serían servicios de custodia o depósito, y les asignará una parte del precio de la transacción.

Capítulo V.

Artículos 33 a 34. El último capítulo de la resolución está dedicado a las **normas de elaboración de las cuentas anuales,** más concretamente al balance y la cuenta de pérdidas y ganancias puesto que los cambios fundamentales de esta resolución, que afectan a la memoria, se han introducido en el Plan General Contable

No hay cambios reseñables de cara al **balance** ya que en la memoria queda expuesto un desglose más que suficiente de los activos y pasivos del contrato. Si bien, cabe aclarar que el activo que se genere por el derecho a la devolución se califica a efectos contables como una existencia y los pasivos que se deriven del reembolso de estas devoluciones se mostrarán en el epígrafe de provisiones, al igual que sucederá con las llamadas contraprestaciones variables.

En lo que se refiere a la **cuenta de pérdidas y ganancias**, el aspecto más destacable hace referencia a la imputación de los costes incrementales de adquirir un contrato en la partida de Otros gastos de explotación.

Por otro lado, se incorporan los criterios para calcular la cifra de negocios, dejando sin vigencia la anterior Resolución del 16 de mayo de 1991 que lo regulaba hasta ahora. Dentro de esta actualización se ha precisado el significado de actividad ordinaria, puntualizando que, en aquellas empresas en las que se desarrolle multiactividad se considerarán en el cómputo de las actividades ordinarias todas las actividades que se realicen de manera simultánea siempre que se obtengan ingresos de forma regular y periódica y se deriven del ciclo económico de producción, comercialización o prestación de servicios propios de la empresa. De esta forma todos los ingresos descritos deberán formar parte de la cifra de ventas o ingresos por prestaciones de servicios. De esta interpretación, por tanto, se desprende que la partida de Otros ingresos de explotación se refiere a ingresos que no se obtienen de manera periódica

Otro aspecto que se incluye en la presente resolución es el concepto de cifra de negocios de una sociedad holding que tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de las participadas. La resolución concluye que los ingresos que obtenga fruto de la actividad financiera formarán parte del concepto importe neto de la cifra de negocios siempre que pueda considerarse como actividad ordinaria.

Un tercer aspecto que se tiene en cuenta son las **subvenciones**, cuyo tratamiento general no permitirá incluirlas entre la cifra de negocios, aunque en el caso excepcional en que las subvenciones se otorguen en función de las unidades vendidas o servicios prestados se deberán tomar en consideración e la cifra de negocios.

Por último, se ha modificado el anterior criterio de la Resolución de 16 de mayo de 1991 en el que se consideraba que, para los ejercicios económicos inferiores al año, el importe neto de la cifra de negocios era el del periodo que correspondía al ejercicio como tal. Con el objetivo de evitar la interrupción a conveniencia de un ejercicio y retrasar así la exigencia de mayores obligaciones de información, si el ejercicio es inferior a doces meses la nueva regla exige elevar al año el importe neto de la cifra de negocios de la empresa.

ENTRADA EN VIGOR

La disposición final única establece que entrará en vigor el 14 de febrero de 2021 y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2021.

RESOLUCIÓN DE 9 DE FEBRERO DE 2021 DEL ICAC

Resolución de 9 de febrero de 2021 del ICAC, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y la modificación de la NIA-ES 700 (revisada) ***"Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros".***

La Directiva 2004/109/CE, de 15 de diciembre de 2004, **sobre la armonización de los requisitos de transparencia relativos a la información sobre los emisores cuyos valores se admiten a negociación en un mercado regulado**, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE, de 22 de octubre de 2013, en su art. 4.7 establece que, **a partir del 1 de enero de 2020, todos los informes financieros anuales se elaborarán en un formato electrónico único para presentar tal información**. El mismo artículo 4.7 delegó en la Comisión los poderes para adoptar las normas técnicas de regulación en las que se especifique el formato electrónico para presentar la mencionada información.

De acuerdo con ello, el Reglamento Delegado (UE) 2019/815, de 17 de diciembre de 2018, **ha especificado el formato electrónico único de presentación de información que han de utilizar los emisores al elaborar los informes financieros anuales**, estableciendo que:

i) deben utilizar el formato XHTML (Extensible Hypertext Markup Language).

ii) Además, cuando los informes financieros anuales incluyan estados financieros consolidados (conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 o a las NIIF contempladas en el artículo 1, párrafo primero, letra a), de la Decisión 2008/961/CE (NIIF-UE),) los emisores procederán al marcado o etiquetado de dichos estados financieros consolidados con la tecnología iXBRL (inline eXtensible Business Reporting Language).

El citado Reglamento Delegado (UE) 2019/815 prevé su aplicación a los informes financieros anuales con estados financieros correspondientes a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2020.

El informe financiero anual comprende las cuentas anuales y el informe de gestión de la entidad y, en su caso, las cuentas anuales consolidadas y el informe de gestión consolidado de su grupo, revisados por el auditor con el alcance previsto por el artículo 268 de la Ley de Sociedades de Capital, así como las declaraciones de responsabilidad sobre su contenido firmadas por los administradores.

La revisión por parte del auditor en relación con el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE) **exige** manifestar su opinión sobre si las cuentas anuales cumplen lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2019/815

Como consecuencia de ello, la Norma Técnica de Auditoría **sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE)** tiene por objeto incorporar a la normativa reguladora de auditoría de cuentas en España, especialidades en: i) el trabajo de auditoría y ii) en la información a incluir en el informe de auditoría, motivadas por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2019/815 a partir de lo dispuesto en el articulo 4.7 de la Directiva 2004/109/CE, en la redacción dada por la Directiva 2013/50/UE.

Por los mismos motivos resulta necesario modificar la NIA-ES 700 (revisada) "Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros", dado que en el informe de auditoría debe incluirse la información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto, así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato FEUE cumplen con lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2019/815

La citada información, debe figurar en apartado separado al de la opinión de auditoría de las cuentas anuales , por lo que se ha considerado conveniente que dicha información figure en la sección del informe de auditoría titulada " Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios", en un apartado separado al resto de información a incluir en esta sección.

En este sentido, se ha modificado la nota aclaratoria del apartado 42 de la citada NIA ES 700 (revisada), incluyendo un nuevo apartado a este respecto, titulado " Formato electrónico único europeo", en el que se hace referencia a que el auditor debe informar sobre esta cuestión de conformidad con la norma técnica de auditoría en la que se regula esta materia.

En coherencia con lo anterior, resulta necesario modificar los ejemplos de informes de auditoría 1 y 2 de dicha Norma para incluir la posibilidad de informar sobre esta cuestión en la sección de " Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios" del informe de auditoría de cuentas anuales.

La Resolución del ICAC incluye dos anexos:

ANEXO 1: con la Norma Técnica de Auditoria sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), y

ANEXO 2, la modificación de la NIA-ES 700 (revisada)

Remitimos a la página web del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas para la lectura de ambos Anexos. https://www.icac.gob.es/

Por otro lado, el Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España ha publicado la Guía de Actuación 51, titulada: *"GUIA DE ACTUACION SOBRE LA ACTUACION DEL AUDITOR EN RELACION CON LOS ESTADOS FINANCIEROS PRESENTADOS EN EL FORMATO ELECTRONICO EUROPEO (FEUE)"*, de febrero de 2021.

En la Guía se dice que durante la elaboración de la Norma Técnica de auditoria sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en FEUE, se han puesto de manifiesto varias cuestiones de índole práctico que han supuesto, entre otras acciones, su discusión informal con personal de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) respecto a la forma de remitir el informe financiero anual en formato FEUE a su registro oficial.

Esta Guía, por otro lado, recoge una relación no exhaustiva de las principales cuestiones que se han suscitado y su respuesta. Por otra parte, la CNMV ha emitido (mediante su incorporación a los canales de trámites de su sede electrónica) unas instrucciones técnicas sobre el trámite para que los emisores carguen el Informe Financiero Anual, en las que, entre otros temas, se incluyen pautas sobre el contenido del certificado del secretario del consejo a enviar a la CNMV.

Puntos que incluye esta Guía:

1. Evidencia de formulación de las cuentas anuales e informe de gestión
2. Formato y firma del Informe Financiero Anual – informes de terceros no obligados a formato FEUE
3. Identificación inequívoca de los ficheros digitales FEUE revisados por el auditor
4. Alcance subjetivo
5. Como actuar ante los problemas que pudieran darse en el traspaso de cierta información al formato xHTML
6. Idioma de la información regulada
7. Modificación del contenido de la Declaración de responsabilidad y potencial impacto en el contenido de las cuentas anuales

8. Informe anual de gobierno corporativo (IAGC)
9. Presentación del informe financiero anual en formato FEUE en caso de que se produzca algún cambio legislativo que permita retrasar el cumplimiento de la obligación un año.

El ICAC en un Comunicado en relación con el aplazamiento adoptado por España en la aplicación de los requerimientos de presentación de los estados financieros conforme al formato electrónico único europeo, informa de lo siguiente:

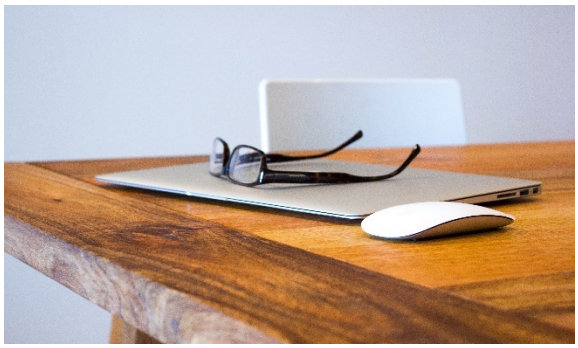
En diciembre de 2020, el Parlamento Europeo y el Consejo acordaron modificar la Directiva de Transparencia para permitir el aplazamiento de la obligación para las entidades cotizadas de elaborar y publicar sus informes financieros anuales de acuerdo con el FEUE por periodo de un año, como una medida suplementaria para ayudar en la recuperación de la pandemia generada por la Covid-19.

Así, el artículo 4.7 de la Directiva de Transparencia se modificará para permitir a los Estados miembros la opción de permitir a los emisores aplicar los requerimientos FEUE a partir del 1 de enero de 2022.

Si bien esta modificación no entrará en vigor antes de marzo de 2021, excepcionalmente se permite a los Estados miembros ejercer la opción de este aplazamiento siempre que se notifique a la Comisión Europea su intención de hacer uso de esta opción.

El Instituto ha sido informado de que España ha ejercido la opción del aplazamiento habiendo sido comunicado en el día de hoy a la Comisión Europea.

Debe señalarse que, sin perjuicio de este aplazamiento, los emisores que elijan presentar sus informes financieros anuales en 2021 en FEUE podrán hacerlo y según la interpretación de la Comisión, si los emisores eligen publicar sus informes financieros anuales en 2021 conforme al FEUE deberán cumplir con todos los requerimientos relevantes de la Directiva de Transparencia, incluyendo la auditoría de los estados financieros.



REGLAMENTO DE DESARROLLO DE LA LEY 22/2015, DE 20 DE JULIO, DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Han pasado más de cinco años desde que se aprobó la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, la cual estaba desarrollada, de forma inaudita, por el Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento que desarrollaba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas de 2011.

Finalmente, este anacronismo ha llegado a su fin con la publicación del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se desarrolla el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

Como antecedente a las actualizaciones en su redacción cabe nombrar la organización que el legislador le ha dado. Es de destacar la existencia de un capítulo único para las auditorías de entidades de interés público en relación con los importantes cambios que suponen con respecto a las auditorías de las entidades no recogidas en dicha categoría, así como que el nuevo reglamento se divide en cinco títulos de forma parecida a la división del anterior reglamento:

1. Auditoría de cuentas
2. Ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas
3. supervisión pública
4. Régimen de infracciones y sanciones
5. Corporaciones de derecho público representativas de auditores de cuentas

Cabe añadir que, tal y como establece la Disposición final segunda, este Real Decreto entró al día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, es decir, el día 13 de enero de 2021. Como excepción a esta regla se encuentran las siguientes:

1. Los preceptos que regulan los honorarios, los cuales se aplicarán a los nuevos contratos que se firmen o prorroguen a partir de la fecha de entrada en vigor
2. La regulación de la organización interna, los deberes de conservación y custodia en lo referente a las medidas de salvaguarda y conservación de la documentación y la estructura organizativa en las auditorías de entidades de interés público entrarán en vigor el 1 de julio de 2022, siendo aplicables a los

trabajos de auditoría sobre cuentas anuales correspondientes a ejercicios económicos cerrados con posterioridad a dicha fecha

3. La cuantía mínima de la garantía financiera entrará en vigor el 1 de julio de 2021

Habiendo dicho todo lo anterior, entre las principales novedades podemos enumerar:

Refuerzo de la independencia:

En lo que respecta a la familiaridad, se ha excluido del concepto de familiares al cónyuge separado cuando se haya producido la separación efectiva y ésta se encuentre inscrita en el Registro Civil. Además, se ha limitado la relación de consanguinidad en el caso de convivencia durante al menos un año a aquellas personas cuyo vínculo de consanguinidad sea en primer grado directo o en segundo grado colateral.

En relación con las amenazas a la independencia se configura un sistema mixto en el cual se articula tanto un sistema de autodiagnóstico por el cual el auditor debe establecer los procedimientos necesarios para identificar situaciones que amenacen su independencia, evaluarlas y aplicar medidas de salvaguarda, como un conjunto de circunstancias o relaciones específicas que, en caso de concurrir, se considera que no tiene independencia respecto de la entidad.

Se amplía el concepto de participar en la gestión o toma de decisiones para aquellos casos que influya en el ejercicio de funciones que son propias del órgano de administración o cargos directivos, o cuando preste servicios que influyan en las circunstancias que debe verificar el propio auditor.

Se amplían las causas de incompatibilidad, añadiendo la tenencia de interés significativo directo, la posesión de instrumentos financieros y la realización de operaciones con estos instrumentos. También queda regulado el concepto de interés significativo directo, entendido como el interés financiero, comercial o económico en la entidad auditada, derivado de la suscripción de un contrato, de la propiedad de un bien o de la titularidad de un derecho, por el auditor de cuentas. Se establecen circunstancias en las que se entiende que existe este hecho. También se establece el concepto de instrumento financiero a efectos de causa de incompatibilidad y cuándo se considera significativo, siendo el caso cuando suponga más del 10% del patrimonio del auditor de cuentas; cuando alcance un 5% del capital social, derechos de voto o patrimonio de la entidad auditada; o cuando sin alcanzar el 5% se esté en situación de poder influir en la gestión de la entidad auditada o en el resultado de la auditoría.

Se incluye el concepto de importancia relativa e incidencia significativa para valorar la independencia del auditor. A este respecto, se entiende que tiene incidencia significativa cuando supera la importancia relativa establecida por el auditor, o cuando superen el 3% del activo total o el 5% del importe neto de la cifra de negocios.

Ampliación de la red del auditor:

Queda aplicado el concepto de red de del auditor de la Ley 22/2015, estableciendo que el acuerdo de cooperación puede ser en forma verbal. Dicho acuerdo podrá alcanzarse por medio de compartir costes, beneficios relevantes o recursos profesionales significativos, el diseño o implementación de políticas o procedimientos de control de calidad interno, la existencia de una estrategia empresarial común o el uso de un nombre comercial común. En caso de concurrir cualquiera de estas circunstancias, se considera que existe red. Si no existiese ninguna y se considerase que el fin único es la realización conjunta de una auditoría, no se entenderá que existe red.

Comunicación de imposibilidad de emitir el informe en caso de designación por órgano judicial:

En caso de designación del auditor por órgano judicial, el escrito donde se recogen las circunstancias que impiden la emisión del informe o determinen la renuncia debe ser también remitido al juzgado en el plazo de diez días hábiles desde la fecha de remisión del escrito a la entidad auditada (cuyo plazo son quince días naturales desde que se tenga conocimiento de la circunstancia) para remitir el informe al ICAC, Registro Mercantil y, en su caso, al juzgado. Si la auditoría es voluntaria y el nombramiento se ha inscrito en el Registro Mercantil, la comunicación únicamente deberá efectuase a éste.

Percepción de honorarios y garantía de pago en caso de designación por el Registro Mercantil o por órgano judicial:

En caso de ser el auditor nombrado por el Registrador Mercantil o por el órgano judicial, se le permite solicitar que se garantice el pago de sus honorarios en aras de evitar situaciones en las que no tenga seguridad de cobro de los mismos. La garantía debe ser prestada por la entidad en el plazo de diez días naturales desde la notificación de la solicitud por el auditor. Si no se aportase, el auditor puede renunciar al trabajo.

La disposición final 1ª establece un plazo de diez días hábiles para la aceptación del contrato de auditoría en el caso de nombramiento por el Registrador Mercantil desde la fecha de notificación del nombramiento.

Actuación conjunta de auditores:

Con respeto a la actuación conjunta de auditores, en caso de discrepancia en cuanto a la opinión técnica, cada uno presentará su opinión en un párrafo distinto del informe exponiendo los motivos de discrepancia. En caso de amenaza a la independencia, deberán comunicarse entre ellos las circunstancias que puedan afectar.

Registro Oficial de Auditores de Cuentas y formación práctica:

En referencia al Registro Oficial de Auditores de Cuentas se elimina el concepto de persona física no ejerciente que presta servicios por cuenta ajena, así como la modalidad de socio de sociedad de auditoría. Se regula la autorización de auditores de cuentas de otros Estados Miembros de la Unión Europea y también los de terceros países.

La formación práctica realizada antes de la finalización del programa de formación teórica podrá computar hasta un cincuenta por ciento de la formación práctica exigida para poder realizar la prueba de acceso al ROAC.

Honorarios:

Como novedad, se establece que los honorarios deben quedar fijados en función del esfuerzo de auditoría estimado para la realización de cada trabajo, debiendo figurar en el contrato de auditoría los criterios de determinación del precio. El esfuerzo de auditoría estará determinado por el tiempo, medios, recursos y cualificación y especialización suficientes para la realización, el tamaño y complejidad de la actividad u operaciones de la entidad auditada y por el riesgo de auditoría esperado. Se regula que no se pueden cobrar honorarios que supongan dependencia financiera, así como se establecen las causas de abstención por honorarios percibidos y la cuantía que supone dependencia financiera.

Garantía financiera:

En el caso de personas físicas, la garantía financiera se amplía de 300.000 euros a 500.000 euros.

Organización interna:

Se establece un capítulo completo para la organización interna de la sociedad de auditoría, regulando sus principios básicos, políticas y criterios, así como las condiciones que debe tener el sistema de control de calidad interno, los principios de adecuación y proporcionalidad a la dimensión del auditor de cuentas y la complejidad del trabajo, y el contenido mínimo de la documentación de cada trabajo de auditoría. Se establece expresamente que se deberá compilar toda la documentación en formato electrónico.

Deber de secreto:

El deber de secreto se amplía a cualquier persona que simplemente tenga conocimiento de la información relativa a la actividad de auditoría.

Entidades de interés público

Con respecto a la definición de entidades de interés público, se han añadido aquellas entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores sometidas a régimen de supervisión y control, así como las entidades emisoras de valores en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión, quedando la definición de mercado secundario oficial de valores enmarcada en la directiva 2006/43/CE. También se han añadido los establecimientos financieros de crédito.

Se establecen situaciones especiales de independencia, un proceso de selección de nombramiento de auditor, la prórroga del contrato en caso de finalizar el período total de contratación máximo de diez años, así como la autorización excepcional en caso de sociedades de auditoría pequeñas o medianas.

Se establece una organización interna especial para este tipo de trabajos. En caso de actuación conjunta, se exige el cumplimiento de este requisito, al menos, a uno de los auditores.

Supervisión pública

Se regula la información que debe ser remitida al ICAC en el mes de octubre para verificar el cumplimiento de las limitaciones respecto a los honorarios y otra información. Se solicita a los auditores de cuentas de entidades de interés público la remisión de información relativa a esos honorarios en el mes de febrero, así como se faculta al ICAC para que puedan solicitar a esos auditores la información necesaria para preparar los informes de evolución del mercado de auditoría.

Se abandonan los términos control de calidad y control técnico, siendo sustituidos por inspecciones e investigaciones, determinándose la finalidad de estas actuaciones y su alcance.

Se regula el contenido del informe de inspección y el régimen de su publicidad para el caso de entidades de interés público.

Queda delimitado el campo de actuaciones de control en el caso de prestación de servicios transfronterizos en la Unión Europea en dependencia del domicilio de la entidad auditada. La investigación corresponde a la autoridad del domicilio de la entidad auditada, y la investigación al país donde originariamente se inscribió el auditor.

Régimen de infracciones y sanciones

Queda suprimida la comunicación al denunciante de la incoación del procedimiento sancionador y queda regulado el procedimiento abreviado.

En la infracción por resistencia o negativa a la actuación de control o de disciplina quedan incluidas las actuaciones que, por acción u omisión, se dirijan a obstaculizar de forma reiterada la efectividad de las notificaciones realizadas por el ICAC.

Se desarrollan las situaciones en las que se considera que un informe adicional para la Comisión de Auditoría tiene un contenido sustancialmente incorrecto o incompleto cuando esta información impida su comprensión o el adecuado ejercicio por parte de la Comisión; también se desarrollan las circunstancias en las que se considera que la información remitida al ICAC es sustancialmente incorrecta o incompleta.

Se entiende cometida la infracción por incumplimiento de las normas de auditoría en relación con el informe cuando no se haya cumplido la exigencia de tener recursos suficientes y adecuados.

La infracción derivada del incumplimiento de la obligación de comunicación a las entidades supervisoras se reduce el plazo a tres días hábiles.

Se recoge la sanción por infracción muy grave cometida por una sociedad de auditoría, así como se concreta el carácter atenuante o agravante de los criterios de graduación de sanciones.

La sanción adicional de prohibición de realización de la auditoría de cuentas de la entidad auditada en los tres ejercicios siguientes a adquirir la sanción firmeza administrativa, en caso de grave o muy grave, es aplicable tanto para las cuentas anuales como para cualquier otro estado financiero o documento contable.

Conclusión

La nueva redacción va a suponer todo un reto a las firmas de auditoría, las cuales tendrán que adaptarse al nuevo marco normativo que no es más que la trasposición del marco europeo.

Entre las nuevas exigencias son palpables las de independencia y las de incompatibilidad y, en especial, el control interno de las firmas tal y como se puede dilucidar de la inclusión de un apartado exclusivo de organización interna, el cual se encuentra en sintonía con la adaptación de todos los trabajos de auditoría al formato electrónico. Estas medidas conllevarán que sean las propias firmas las que tengan que implementar sus propios sistemas de control de calidad interno, debiendo llevar su propio archivo y documentación.

Sin duda, esto supondrá una minimización de los riesgos de fraude y de la ruptura del principio de empresa en funcionamiento que se están generando dada la situación económica complicada en la que nos encontramos, pero también un problema para aquellas firmas o auditores que no puedan cumplir con la normativa por no poder adoptar la estructura organizativa interna necesaria.

CONTENIDO

FISCAL

1.- Medidas Tributarias en el RD-L 35/2020 Página 20

2.- La compraventa de una farmacia debe tributar por Actos Jurídicos Documentados Página 22

3.- ¿Cuál es el lugar de realización de la actividad, a efectos de IAE, cuando los empleados teletrabajan? Página 23

4.- Los autónomos que teletrabajan por causa del COVID no podrán deducir los gastos por suministros Página 24

5.- Medidas fiscales introducidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 Página 24

6.- La fecha de la notificación en papel prevalece sobre la de la notificación electrónica Página 30

7.- Según la Audiencia Nacional el régimen de opciones tributarias no es aplicable a la compensación de BINS Página 31

8.- ¿Cómo determinar el valor del terreno a efectos de Plusvalía Municipal?Página 32

9.- Nuevas medidas tributarias en el Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19 Página 34

10.- Campaña de Renta 2020. Recomendaciones de la AEAT a los trabajadores afectados por ERTE en 2020 Página 35

11.- Novedades a tener en cuenta en la declaración de la renta correspondiente al ejercicio 2020 Página 36

CONTENIDO

FISCAL

12.- La exención del artículo 7 p) de la LIRPF se aplica también a los días en los que el trabajador se desplaza Página 42

13.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: Deducción de interés de demora Página 43

14.- Precios de transferencia: nota de la AEAT sobre cuestiones relativas al rango de plena competencia Página 45

ÚLTIMAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Aparte de las medidas tributarias aprobadas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021, que se publicó en el BOE el 31 de diciembre de 2020, durante el mes de diciembre se han aprobado otras normas que tienen transcendencia en el ámbito fiscal. La más importante es el Real Decreto-Ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria (BOE 23 de diciembre), que incorpora las siguientes medidas:

1) Aplazamiento de deudas tributarias (art. 8)

Se podrá conceder el aplazamiento del ingreso de la deuda tributaria de declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el día 1 de abril y hasta el 30 de abril de 2021 (ambos inclusive). Para ello, se deben cumplir los requisitos del art. 82.2.a) de la L.G.T. relativos a la dispensa total o parcial de garantías.

Lo anterior se aplicará a los pagos de retenciones o ingresos a cuenta, IVA y pagos fraccionados del IS (letras b),f) y g) del art. 65.2 de la L.G.T.

Podrán solicitar el aplazamiento las personas o entidades con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2020.

El aplazamiento será por un período de seis meses y no se devengarán intereses en los primeros tres meses de este.

2) Reducción en 2020 del rendimiento neto en el régimen de estimación objetiva del IRPF y de la cuota devengada por operaciones corrientes en el régimen simplificado del IVA. (art. 9)

Se prevén unas reducciones del 20 o del 35 % en función del tipo de actividad.

3) Reducción del número de períodos impositivos afectados por la renuncia al método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los ejercicios 2020 y 2021. (art. 10)

Los contribuyentes que determinen su rendimiento neto por estimación directa por haber renunciado en 2020 al método de estimación objetiva del IRPF, podrán volver a determinar su rendimiento neto por estimación objetiva en 2021 y 2022, si cumplen los requisitos para su aplicación y revocan su renuncia en el plazo previsto o el pago fraccionado del primer trimestre de los ejercicios 2021 o 2022.

Los contribuyentes del IRPF que calculen su rendimiento neto mediante estimación objetiva y renuncien a su aplicación para 2021, podrá volver a aplicarlo en el ejercicio 2022 si cumplen los requisitos para su aplicación y revocan su renuncia en los plazos establecido o en primer pago fraccionado del primer trimestre de 2022.

Las renuncias y revocaciones anteriores también tendrán efectos en los respectivos regímenes especiales del IVA y del IGIC.

4) Se fijan medidas para paliar la incidencia de los estados de alarma decretados en 2020 en la determinación del rendimiento anual con arreglo al método de estimación objetiva del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el cálculo de la cuota devengada por operaciones corrientes del régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho período. (art. 11)

No se computará, en ningún caso, como período en el que se hubiera ejercido la actividad, los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020, así como los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no el estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

Para la cuantificación de los módulos «personal asalariado», «personal no asalariado» y «personal empleado», en su caso, no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el párrafo anterior y para la cuantificación de los módulos «distancia recorrida» y «consumo de energía eléctrica» no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a esos días.

En el caso de actividades en el Anexo II de la Orden reguladora, para el cálculo de la cantidad a ingresar del pago fraccionado en función de los datos-correspondiente al cuarto trimestre de 2020 del IRPF, no computarán como días de ejercicio de la actividad, en ningún caso, los días naturales en los que el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

5) Renuncias y revocaciones de la estimación objetiva y regímenes especiales simplificado, agricultura, ganadería y pesca del IVA. (art. 11)

El plazo de renuncias y su revocación que tienen que producir efectos en 2021 será desde el día 24 de diciembre de 2020 al 31 de enero de 2021. Las ya realizadas durante el mes de diciembre de 2020 antes del plazo anterior se considerarán realizadas en plazo, aunque se podrá modificar la opción en el plazo indicado en primer lugar.

6) Incentivo fiscal para fomentar la rebaja de la renta arrendaticia (art. 13)

Se añade una disposición adicional cuadragésima novena en la Ley del IRPF sobre gastos deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario correspondientes a alquileres de locales a determinados empresarios durante el período impositivo 2021.

Con determinados requisitos establecidos podrán computar en 2021 para el cálculo del rendimiento del capital inmobiliario como gasto deducible la cuantía de la rebaja en la renta arrendaticia que voluntariamente hubieran acordado a partir de 14 de marzo de 2020 correspondientes a las mensualidades devengadas en los meses de enero, febrero y marzo de 2021. Lo anterior no se aplicará cuando la rebaja en la renta arrendaticia se compense con posterioridad por el arrendatario mediante incrementos en las rentas posteriores u otras prestaciones o cuando los arrendatarios sean una persona o entidad vinculada con el arrendador.

7) **Deducibilidad de pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores en empresas de reducida dimensión en los períodos impositivos que se inicien en 2020 y 2021 (art. 14)**

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No residentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español podrán en los períodos impositivos que se inicien en el año 2020 y en el año 2021 deducir, en dichos períodos, las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores cuando en el momento del devengo del impuesto el plazo que haya transcurrido desde el vencimiento de la obligación a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo 13 de dicha ley sea de tres meses.

8) **Reducción del plazo para que las cantidades adeudadas por los arrendatarios tengan la consideración de saldo de dudoso cobro (art. 15)**

Este plazo fijado en el art. 13.e). 2° del RIRPF serán durante los ejercicios 2020 y 2021 de tres meses.

9) **Modificación la letra a) en el apartado 3 del artículo 42 de la Ley del IRPF (disposición final primera)**

Modificación relativa a la exención de determinados rendimientos de trabajo en especie en relación con las fórmulas indirectas de entregas a los trabajadores en cantinas comedores de empresa y economatos de carácter social.

Se realiza una adaptación a la situación provocada por la pandemia del COVID-19 añadiendo a este apartado lo siguiente, (...) con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.(...)

10) **Tipo impositivo aplicable del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes y prestaciones de servicios necesarios para combatir los efectos del SARSCoV-2 así como a efectos del régimen especial del recargo de equivalencia. (Disposición final séptima).**

Se estable la aplicación del tipo 0 en el IVA y en el recargo de equivalencia de las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de determinados bienes, con entrada en vigor desde el 24 de diciembre y hasta el 31 de diciembre de 2022., sobre productos sanitarios para diagnóstico in vitro, vacunas contra el SARS-CoV2 autorizadas por la Comisión Europea, los servicios de transporte, almacenamiento y distribución de los anteriores.

Este tipo de operaciones se documentarán en factura como operaciones exentas.

LA COMPRAVENTA DE UNA FARMACIA DEBE TRIBUTAR POR ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El Tribunal Supremo se ha pronunciado en dos recientes sentencias de 26 de noviembre -rec. 3873/2019 y rec. 3631/2019- sobre la sujeción o no al ITPyAJD, en la modalidad AJD, de las **primeras copias de escrituras que documenten la compraventa de una oficina de farmacia.** La segunda sentencia reproduce, en esencia, la primera, por lo que nos referiremos a esta última.

En el supuesto planteado en la sentencia la Dirección General de Tributos de la Comunidad de Madrid considera que, en los casos en los que se enajena una oficina de farmacia documentada en escritura pública, se cumplen los requisitos exigidos por el artículo 31.2 del TRLITPAJD para que la operación quede sujeta a AJD.

Es decir, se trata de una primera copia de escritura pública, tiene por objeto cantidad o cosa valuable, contiene un acto o contrato inscribible en el Registro de Bienes Muebles y el acto no está sujeto a ISD o a las modalidades TPO u OS del ITPyAJD.

Por el contrario, el TSJ de la Comunidad de Madrid, consideró que la transmisión de la oficina de farmacia no está sujeta al AJD al entender que, aunque se trate de una escritura que tiene por objeto cosa evaluable económicamente, dicha operación no es inscribible en el Registro de Bienes Muebles, al menos de manera preceptiva, constitutiva o con efectos frente a terceros, por lo que no se cumple con el requisito establecido en el art- 31.2 del TRLITPyAJD.

Pues bien, el **TS estima el recurso de casación interpuesto por la Comunidad de Madrid y considera que dicha operación queda sujeta a la modalidad AJD del Impuesto al tratarse de una operación inscribible en el Registro de Bienes Muebles**. Así, se fija el siguiente criterio interpretativo en relación con el artículo 31.2 del TRLITPAJD:

"La primera copia de una escritura notarial en la que se documenta la cesión o transmisión de una oficina de farmacia es un acto sujeto, conforme a lo dispuesto en el artículo 31.2 TRLITPAJD, al impuesto sobre actos jurídicos documentados, al ser inscribible tal título en el Registro de Bienes Muebles creado en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Condiciones Generales de la Contratación. En particular, la cesión o transmisión de la oficina de farmacia puede encajar en la disposición adicional única del Real Decreto 1828/1999, concretamente, en su núm. 1, Sección 5ª ("Sección de otros bienes muebles registrables"); y no hay ninguna otra norma que impida la inscripción de dicha operación en el Registro de Bienes Muebles, con independencia de cuál sea la eficacia o efectos que se otorgue a la misma."

A esta conclusión llega el TS partiendo de la doctrina fijada anteriormente en las sentencias de 25 de abril de 2013 (rec. 5699/2010) y de 13 de septiembre de 2013 (rec. 4600/2012), que puede sintetizarse en lo siguiente:

- A efectos del hecho imponible del AJD, cuota variable, documentos notariales, **no es necesario que el acto o negocio se inscriba, basta con que sea inscribible.**
- La **inscribilidad debe interpretarse como acceso a los Registros,** siendo suficiente con que el documento sea susceptible de inscripción, con independencia de que se lleve a efecto o no o que sea obligatoria o voluntaria.

¿CUÁL ES EL LUGAR DE REALIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD, A EFECTOS DE IAE, CUANDO LOS EMPLEADOS TELETRABAJAN?

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Dirección General de Tributos (en adelante DGT), en una reciente **Consulta Vinculante de 6 de noviembre de 2020**, V3293-20.

La entidad consultante se dedica principalmente, a la realización de actividades jurídicas, contables, de auditoria y asesoría fiscal, etc., estando sus empleados teletrabajando en sus lugares de residencia.

Según la DGT con carácter general, el lugar de realización de las actividades empresariales será el término municipal en el que el local esté situado, entendiéndose que se ejercen en local las actividades de prestación de servicios, siempre que los mismos se presten efectivamente desde un establecimiento.

Se parte de la base de que la consultante ejerza actividades clasificadas en la sección 84 (servicios prestados a las empresas) entre las que se encuentran las prestaciones de "Servicios jurídicos" en el grupo 841 y las de "Servicios financieros y contables" en el grupo 842, los cuales tienen asignados cuotas mínimas municipales.

Pues bien, bajo esa premisa, el punto de conexión para determinar el lugar de realización de la actividad es el municipio en el que radique el establecimiento desde donde se presta el servicio. Por tanto, el lugar de realización de la actividad será el término municipal en el que se sitúe el establecimiento desde el cual se prestan los servicios. En consecuencia, la entidad deberá figurar de alta y satisfacer la cuota correspondiente en ese domicilio, no estando obligada a estar de alta y satisfacer cuota en los municipios en los que no desponga de local.

En definitiva, considera la DGT que l**os domicilios de los empleados que están teletrabajando no pueden tener la consideración de "local o establecimiento desde el que se presta el servicio"** por lo que la entidad no está obligada a matricularse y tributar en los municipios en los que se encuentren dichos domicilios.

Por otro lado, en lo que respecta a la **tasa por recogida de residuos sólidos urbanos**, cabe señalar que la sociedad consultante no está obligada a satisfacer el tributo en cuestión en aquellos municipios en los que no disponga de establecimiento, aunque en ellos se hallen los domicilios de sus empleados desde los cuales estos trabajan en modo de teletrabajo.

LOS AUTÓNOMOS QUE TELETRABAJAN POR CAUSA DEL COVID NO PODRÁN DEDUCIR LOS GASTOS POR SUMINISTROS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

La Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo, introdujo ventajas fiscales para los autónomos permitiendo, a partir del 1 de enero de 2018, la deducibilidad de nuevos gastos en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Concretamente, estas medidas se refieren a los gastos por suministros –para empresarios o profesionales que trabajen desde casa- y a los gastos de manutención.

Así, en lo referente a los gastos por suministros, el artículo 30.2.5º b) de la Ley del IRPF establece, tratándose de contribuyentes que afecten parcialmente su vivienda habitual al desarrollo de la actividad económica, la posibilidad de deducir los gastos por suministros (tales como agua, gas, electricidad, telefónica e internet) en la cuantía que resulte de aplicar el 30 por ciento de la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado la Dirección General de Tributos recientemente, en la consulta vinculante V3461-20, de 30 de noviembre, concluyendo que los autónomos que estén teletrabajando a causa del COVID no podrán deducirse los gastos por suministros. Entiende dicho Centro Directivo que, para que determinados suministros de la vivienda habitual del contribuyente puedan tener la consideración de gastos deducibles de una actividad económica desarrollada por él, es necesario que **la vivienda habitual se encuentre parcialmente afecta a la actividad.**

Este requisito de la afectación parcial, según la DGT, no concurre cuando el autónomo se encuentre desarrollando el trabajo desde casa por causa del COVID-19, ya que se debe a una circunstancia ocasional y excepcional.

MEDIDAS FISCALES INTRODUCIDAS EN LA LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2021

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El pasado 31 de diciembre se publicó en el BOE la Ley 11/2020, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021.

Conforme a lo dispuesto en la Disposición final cuadragésima sexta de la Ley, la Ley entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, esto es a partir del 1 de enero de 2021.

En el ámbito tributario la Ley de Presupuestos incorpora diversas medidas, de entre las que cabe destacar las siguientes:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

Artículo 58. Escala general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se modifica el artículo 63 de la Ley 35/2006, de 29 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante LIRPF) produciéndose un incremento en tributación a las rentas más elevadas mediante la creación de un

nuevo tramo, suponiendo un aumento de dos puntos porcentuales en la escala estatal (24.50%) para las rentas que excedan de 300.000 euros.

Base para calcular el tipo de retenciónHasta euros	Cuota de retención Euros	Resto base para calcular el tipo de retención Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	19,00
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24,00
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30,00
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37,00
60.000,00	17.901,50	240.000,00	45,00
300.000,00	125.901,50	En adelante	47,00

Artículo 59. Tipos de gravamen del ahorro en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Se modifican los artículos 66 y 76 de la LIRPF produciéndose también un incremento de hasta tres puntos porcentuales en la escala del ahorro, tanto en la parte estatal como autonómica, ascendiendo a un 26% para las rentas superiores a 200.000 euros.

Tipos aplicables Base del Ahorro				
Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje	Tipo agregado
0,00	0,00	6.000,00	9,50	19
6.000,00	570	44.000	10,5	21
50.000,00	5.190	150.000	11,5	23
200.000,00	22.440	En adelante	13,00	26

Artículo 60. Escala de retenciones e ingresos a cuenta aplicable a los perceptores de rentas del trabajo.

Se modifica el artículo 101 de la LIRPF produciéndose un aumento en la tarifa de retenciones para los rendimientos del trabajo que excedan de 300.000 euros alcanzando la retención el 47%.

Base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	240.000,00	22,50
300.000,00	62.950,75	En adelante	24,50

Artículo 61. Escalas aplicables a los trabajadores desplazados a territorio español.

En la línea del artículo anterior, se produce una modificación del artículo 101 de la LIRPF para modificar las retenciones de los trabajadores desplazados a España con rentas superiores a 600.000,01 euros, siendo la retención del 47%.

Los que puedan aplicar el régimen del Impuesto de la Renta de no Residentes (en adelante IRNR) también ven incrementada su retención a 26% a partir de los 200.000 euros.

Artículo 62. Límites de reducción en la base imponible de las aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social.

Se produce la modificación del artículo 51 de la LIRPF de tal forma que se reduce el límite general aplicable para la reducción en la base imponible por aportaciones y contribuciones a planes de pensiones u otros sistemas de previsión social. Así, la cantidad máxima que se puede reducir pasa de 8.000 euros a 2.000 euros anuales y de 2.500 a 1.000 euros para el cónyuge.

También se modifica el artículo 52 de la misma norma, produciéndose una ampliación del límite de la reducción por contribuciones empresariales hasta los 8.000 euros, lo que permite con las aportaciones del partícipe se llegue hasta los 10.000 euros.

También se añade a la reducción 5.000 euros anuales para las primas a seguros colectivos de dependencia satisfechas por la empresa.

Artículo 63. Prórroga de los límites excluyentes del método de estimación objetiva en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Se produce una modificación de la disposición transitoria trigésimo-segunda de la LIRPF por la cual se produce una prorroga para el período impositivo 2021 de los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva, con excepción de las actividades agrícolas, ganaderas y forestales, que tienen su propio límite cuantitativo por volumen de ingresos.

Por lo tanto, los límites se mantienen en las siguientes cuantías:

- 250.000 euros (en lugar de 150.000 euros que prevé la norma) para el volumen de ingresos por conjunto de actividades, excepto las agrícolas ganaderas y forestales.
- 125.000 euros (en lugar de 75.000 euros) para operaciones por las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea un empresario o profesional.
- 250.000 euros (en lugar de 125.000 euros) para el límite por volumen de compras en bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley y vigencia indefinida se establecen las siguientes modificaciones:

Artículo 65. Limitación de la exención sobre dividendos y rentas positivas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Se modifica el artículo 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), precepto que suprimiendo la adicción al beneficio operativo de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondas con dividendos cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a 20 millones de euros.

Se modifica el artículo 21 de la LIS que regula la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español para prever que los gastos de gestión referidos a tales participaciones no sean deducibles del beneficio imponible del contribuyente, fijándose que su cuantía sea del 5 por ciento del dividendo o renta positiva obtenida, de forma que el importe que resultará exento será del 95 por ciento de dicho dividendo o renta.

Con la misma finalidad y la adaptación técnica necesaria, se modifica el artículo 32 de la LIS que regula la eliminación de la doble imposición económica internacional en los dividendos procedentes de entidades no residentes en territorio español.

Por razones de sistemática, esta medida debe proyectarse sobre aquellos otros preceptos de la Ley del Impuesto que, asimismo, eliminan la doble imposición en la percepción de dividendos o participaciones en beneficios y de rentas derivadas de la transmisión.

Con la finalidad de permitir el crecimiento de las empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, tales contribuyentes no aplicarán la reducción en la exención de los dividendos antes señalada, durante un período limitado a tres años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Con la finalidad de permitir el crecimiento de las empresas que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 40 millones de euros y que no formen parte de un grupo mercantil, tales contribuyentes no aplicarán la reducción en la exención de los dividendos antes señalada, durante un período limitado a tres años, cuando procedan de una filial, residente o no en territorio español, constituida con posterioridad al 1 de enero de 2021.

Por otra parte, se suprime la exención y eliminación de la doble imposición internacional en los dividendos o participaciones en beneficios y en las rentas derivadas de la transmisión de las participaciones en el capital o en los fondos propios de una entidad cuyo valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros, con la finalidad de ceñir la aplicación de esas medidas a las situaciones en las que existe un porcentaje de participación significativo del 5 por ciento, regulándose un régimen transitorio por un periodo de cinco años.

Se añade la disposición transitoria cuadragésima que produce la modificación en la regulación de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros suprimiendo la adición al beneficio operativo de los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio que se correspondan con dividendos cuando el valor de adquisición de dichas participaciones sea superior a 20 millones de euros.

IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO.

La Ley de Presupuestos, en su artículo 66 únicamente incluye una modificación en el Impuesto sobre Patrimonio, mediante el cual se modifica el artículo 30 de la ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre Patrimonio (en adelante LIP) produciéndose un aumento, con carácter indefinido, en la escala del impuesto elevándose del 2.5 al 3.5 por 100 el tipo aplicable a los patrimonios superiores a 10.695.996,06 euros.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS.

En el artículo 67 de la LGPE y con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2021, se introducen las siguientes modificaciones en las Tarifas del impuesto aprobadas por el Real Decreto legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre

- Se crean nuevos epígrafes para las actividades de comercialización de los suministros de carácter general -electricidad y gas-.
- Se crea un epígrafe para las grandes superficies comerciales que no se dedican principalmente a la ropa o a la alimentación: se les da un tratamiento similar a los demás centros comerciales, dentro del Grupo 661, "Comercio mixto integrado en grandes superficies".
- Se crea un epígrafe para la nueva actividad de suministro de energía a vehículos eléctricos a través de puntos de recarga instalados en cualquier lugar, ya sea en la vía pública, gasolineras, garajes públicos y privados o en cualquier otro emplazamiento.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

La LPGE introduce los siguientes cambios en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante LIVA):

Artículo 68 Lugar de realización de determinadas prestaciones de servicios.

Se produce la modificación del artículo 70 de la LIVA en dos aspectos:

Vuelve a hacerse referencia de nuevo a las Islas Canarias, Ceuta y Melilla, de forma que a estos territorios se les da el mismo tratamiento que al de la Unión a efectos de IVA, volviendo a la situación existente antes de 2014.

Se incluyen los servicios sanitarios del artículo 20.Uno.Dos de la Ley del IVA, cuando no estén exentos, dentro del catálogo de prestaciones a las que se aplica esta regla de utilización o explotación efectivas, cualquiera que sea el destinatario. Por tanto, tenga o no la condición de empresario o profesional el destinatario, si la utilización o explotación efectivas de estos servicios se localiza en el territorio de aplicación del impuesto, tributará por IVA español.

Artículo 69. Tipos impositivos reducidos.

Con efectos desde 1 de enero de 2021, se modifica el artículo 91 de la LIVA y se eleva el tipo de gravamen aplicable a las bebidas refrescantes, zumos y gaseosas con azúcares o edulcorantes añadido del 10% al 21%.

Artículo 70. Límites para la aplicación del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el ejercicio 2021.

Se prorrogan para el ejercicio 2021 los límites excluyentes del régimen simplificado y del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.

Al igual que se prevé para el régimen de estimación objetiva en IRPF, se prorroga para 2021 el régimen transitorio inicialmente previsto para los ejercicios 2016 y 2017 en la LPGE para 2016 y que se ha ido prorrogando para los ejercicios 2018, 2019 y 2020.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Con efectos desde la entrada en vigor de la Ley, el artículo 71 de la Ley actualiza la escala a que hace referencia el párrafo primero del artículo 43 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que grava la transmisión y rehabilitación de grandezas y títulos nobiliarios será la siguiente:

Escala	Transmisiones Directas Euros	Transmisiones Transversales Euros	Rehabilitación y reconocimiento de títulos extranjeros Euros
1º Por cada título con grandeza	2.837	7.110	17.047
2ª Por cada grandeza sin título	2.028	5.083	12.171
3 ª Por cada título sin grandeza	809	2.028	4.879

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE LA ELECTRICIDAD

El artículo 72 de la LGPE modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, incorporando las dos nuevas exenciones, a energía eléctrica consumida en las embarcaciones por haber sido generada a bordo de las mismas (Con efectos desde 1 de enero de 2015) y a la energía eléctrica suministrada que sea objeto de compensación con la energía horaria excedentaria, en la modalidad de autoconsumo con excedentes acogida a compensación, conforme a lo establecido en el Real Decreto 244/2019, de 5 de abril, por el que se regulan las condiciones administrativas, técnicas y económicas del autoconsumo de energía eléctrica (Con efectos desde 1 de enero de 2021).

También se establece, con efectos desde 1 de enero de 2021, una reducción del 100% en la base imponible que será aplicable sobre la cantidad de energía suministrada o consumida en el transporte por ferrocarril.

Y por último se establece, con efectos desde 1 de enero de 2021, para el transporte por ferrocarril que el tipo impositivo no puede ser inferior a 0.5€.

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

Mediante el artículo 73 de la LGPE se modifica el tipo de gravamen del Impuesto sobre las Primas de Seguros, ascendiendo de un 6% a un 8%.

TASAS

Los artículos 74 a 84 de la Ley regulan las disposiciones aplicables a las diferentes tasas. Las principales novedades son las siguientes:

- Se eleva, en un 1%, el importe a exigir por las de cuantía fija, excepto las que se hayan creado o actualizado específicamente por normas dictadas desde el 1 de enero de 2019. No obstante, se mantienen los importes de las tasas sobre el juego, recogidas en el Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas.
- Las tasas exigibles por la Jefatura Central de Tráfico se ajustarán, una vez aplicado el coeficiente establecido, al céntimo de euro inmediato superior o inferior según resulte más próximo, cuando el importe originado de la aplicación conste de tres decimales.
- Se mantiene con carácter general la cuantificación de los parámetros necesarios para determinar el importe de la tasa por reserva del dominio público radioeléctrico.
- En el ámbito de las tasas ferroviarias, se actualizan las tasas por licencia de empresa ferroviaria, por otorgamiento de autorización de seguridad y certificado de seguridad, por homologación de centros, certificación de entidades y material rodante, otorgamiento de títulos y autorizaciones de entrada en servicio y por la prestación de servicios y realización de actividades en materia de seguridad ferroviaria.
- Se mantienen las cuantías básicas de las tasas portuarias. Se establecen las bonificaciones y los coeficientes correctores aplicables en los puertos de interés general a las tasas de ocupación, del buque, del pasaje y de la mercancía, así como los coeficientes correctores de aplicación a la tarifa fija de recepción de desechos generados por buques, de acuerdo con lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley de Puertos del Estado y de la Marina Mercante.

OTRAS MEDIDAS

Interés legal del dinero e interés de demora.

La Disposición adicional cuadragésima novena de la Ley establece durante la vigencia de la Ley que:

i. El tipo de interés legal del dinero será del 3,00 %,

ii. El interés de demora tributario será el 3,75%,

Por lo tanto, no supone ninguna modificación con respecto a años anteriores.

Indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM)

El indicador público de renta de efectos múltiples (IPREM), según la Disposición adicional centésima séptima de la Ley, tendrá las siguientes cuantías:

i. IPREM diario: 18,83 euros.

ii. IPREM mensual: 564,90 euros.

iii. IPREM anual: 6.778,80 euros.

En los supuestos en que la referencia al salario mínimo interprofesional ha sido sustituida por la referencia al IPREM, la cuantía anual será de 7.908,60 euros cuando las correspondientes normas se refieran al salario mínimo interprofesional en cómputo anual, salvo que expresamente excluyeran las pagas extraordinarias, en cuyo caso caso, la cuantía será de 6.778,80 euros.

Actividades prioritarias de mecenazgo y acontecimientos de excepcional interés público

La Disposición adicional sexagésima sexta de la Ley establece las actividades y programas prioritarios de mecenazgo establecen y regulan los beneficios fiscales aplicables a los siguientes acontecimientos que se califican como de excepcional interés público:

- Las llevadas a cabo por el Instituto Cervantes para la promoción y difusión de la lengua española y de la cultura mediante redes telemáticas, nuevas tecnologías y otros medios.
- Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la lucha contra la pobreza y la consecución de un desarrollo humano sostenible en los países en desarrollo.
- Las llevadas a cabo por la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo para la promoción y el desarrollo de las relaciones culturales y científicas con otros países, así como para la promoción de la cultura española en el exterior.
- Las de promoción educativa en el exterior recogidas en el Real Decreto 1027/1993, de 25 de junio, por el que se regula la acción educativa en el exterior.
- Las llevadas a cabo por el Museo Nacional del Prado para la consecución de sus fines establecidos en la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado y en el Real Decreto 433/2004, de 12 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional del Prado.
- Las llevadas a cabo por el Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía en cumplimiento de los fines establecidos por la Ley 34/2011, de 4 de octubre, reguladora del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía y por el Real Decreto 188/2013, de 15 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del Museo Nacional Centro de Arte Reina Sofía.
- Las llevadas a cabo por la Biblioteca Nacional de España en cumplimiento de los fines y funciones de carácter cultural y de investigación científica establecidos por la Ley 1/2015, de 24 de marzo, reguladora de la Biblioteca Nacional de España y por el Real Decreto 640/2016, de 9 de diciembre, por el que se aprueba el Estatuto de la Biblioteca Nacional de España.
- Las llevadas a cabo por la Fundación Deporte Joven en colaboración con el Consejo Superior de Deportes en el marco del proyecto «España Compite: en la Empresa como en el Deporte» con la finalidad de contribuir al impulso y proyección de las PYMES españolas en el ámbito interno e internacional, la potenciación del deporte y la promoción del empresario como motor de crecimiento asociado a los valores del deporte.

Los donativos, donaciones y aportaciones a las actividades señaladas en el párrafo anterior que, de conformidad con el apartado Dos de esta disposición adicional, pueden beneficiarse de la elevación en cinco puntos porcentuales de los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002 tendrán el límite de 50.000 euros anuales para cada aportante.

- La conservación, restauración o rehabilitación de los bienes del Patrimonio Histórico Español que se relacionan en el anexo XIII de esta ley.
- Las de fomento, promoción y difusión de las artes escénicas y musicales llevadas a cabo por las Administraciones públicas o con el apoyo de estas.
- Las llevadas a cabo por el Instituto de la Cinematografía y las Artes Audiovisuales para el fomento, promoción, difusión y exhibición de la actividad cinematográfica y audiovisual así como todas aquellas medidas orientadas a la recuperación, restauración, conservación y difusión del patrimonio cinematográfico y audiovisual, todo ello en un contexto de defensa y promoción de la identidad y la diversidad culturales.

La investigación, desarrollo e innovación en las infraestructuras que forman parte del Mapa nacional de Infraestructuras Científicas y Técnicas Singulares (ICTS) en vigor y que, a este efecto, se relacionan en el anexo XIV de esta Ley.

- La investigación, el desarrollo y la innovación orientados a resolver los retos de la sociedad identificados en la Estrategia Española de Ciencia y Tecnología y de Innovación vigente y financiados o realizados por las entidades que, a estos efectos, se reconozcan por el Ministerio de Hacienda, a propuesta del Ministerio de Ciencia e Innovación.

El fomento de la difusión, divulgación y comunicación de la cultura científica y de la innovación llevadas a cabo por la Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología.

- Las llevadas a cabo por la Agencia Estatal de Investigación para el fomento y financiación de las actuaciones que derivan de las políticas de I+D de la Administración General del Estado.
- La I+D+I en Biomedicina y Ciencias de la Salud de la Acción Estratégica en Salud llevadas a cabo por el CÍBER y CIBERNED.
- Los programas de formación y promoción del voluntariado que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones públicas.
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE del Perro Guía en el marco del Proyecto 2021-2022 «Avances para la movilidad de las personas ciegas asistidas por perros guía».
- Las llevadas a cabo por la Fundación ONCE en el marco del Programa de Becas «Oportunidad al Talento», así como las actividades culturales desarrolladas por esta entidad en el marco de la Bienal de Arte Contemporáneo, el Espacio Cultural
- «Cambio de Sentido» y la Exposición itinerante «El Mundo Fluye».
- Las llevadas a cabo por la ONCE en el marco de la organización del «World Blindness Summit Madrid 2021» que se celebrará los días 21 al 26 de mayo del 2021.
- Los programas dirigidos a la erradicación de la violencia de género que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.
- Las llevadas a cabo por el Fondo de Becas Soledad Cazorla para Huérfanos de la violencia de género «Fundación Mujeres»
- Los programas dirigidos a la erradicación de la discriminación por razón de género y la consecución de las condiciones que posibiliten la igualdad real y efectiva entre ambos sexos, así como el fomento de la participación de la mujer en todos los ámbitos de la vida política, económica, cultural y social, que hayan sido objeto de subvención por parte de las Administraciones Públicas o se realicen en colaboración con estas.

LA FECHA DE LA NOTIFICACIÓN EN PAPEL PREVALECE SOBRE LA DE LA NOTIFICACIÓN ELECTRÓNICA

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El TSJ de Valencia acaba de dictar una sentencia de 4 de noviembre de 2020, rec. 61/20, en la que se resuelve un conflicto que, en la práctica, no es poco habitual. Se trata de determinar, en aquellos supuestos en los que la AEAT notifica un mismo acto por medios electrónicos y no electrónicos, en qué fecha se debe entender efectuada dicha notificación.

En el supuesto analizado en la sentencia, el TEAR inadmitió por extemporánea la reclamación presentada por el contribuyente al considerar que había transcurrido el plazo máximo para interponerla. El contribuyente -persona física- había accedido al contenido de la notificación en el buzón de la sede electrónica de la AEAT y, posteriormente, el mismo acto le fue notificado por correo certificado. Alega el recurrente la inexistencia de extemporaneidad, puesto que la notificación debe surtir efectos desde la fecha de la notificación por correo certificado.

Por el contrario, según el criterio de la AEAT -respaldado por el TEAR- el computo del plazo para interponer reclamación debe comenzar desde que se accedió al buzón electrónico de la AEAT. A estos efectos, considera la Administración que, aunque se trate de un **sujeto no obligado a relacionarse con la Administración por medios electrónicos,** en el momento del acceso al buzón electrónico el contribuyente se adhirió voluntariamente al sistema de notificaciones electrónicas. El recurrente sin embargo alega que, en ningún momento ha consentido que se le notificasen por los actos administrativos por medios electrónicos; no ha recibido comunicación por parte de la AEAT sobre la obligatoriedad de comunicarse con ella mediante el correo electrónico; tampoco se le comunicó su inclusión en el sistema de dirección electrofónica habilitada.

Pues bien, **el Tribunal estima el recurso planteado por el contribuyente y considera que la notificación practicada por la AEAT no ha cumplido los requisitos y formalidades exigidas por la regulación.**

En efecto, el Real Decreto que regula las notificaciones electrónicas en el ámbito de la AEAT establece, en su artículo 5, que **la AEAT deberá comunicar a los sujetos su inclusión en el sistema de dirección electrónica habilitada, teniendo que realizarse dicha comunicación por medios no electrónicos** y en los lugares y formas previstos en los artículos 109 a 112 de la LGT.

Al no producirse dicha notificación no se han cumplido las formalidades exigidas, no siendo bastante la mera comunicación por medios electrónicos y por tanto se considera al recurrente no ha sido incluido legalmente en el sistema de notificación electrónica, como además se evidencia en que la propia Administración independientemente de remitir al buzón electrónico las notificaciones, también las notificaba mediante correos certificados y además en las resoluciones practicadas por la misma tenía en cuenta que la notificación se había producido desde la recepción de estos últimos. Por ello, no se considera que se cumplan los presupuestos legales para que la notificación electrónica pueda considerarse válida.

A modo de resumen, de la sentencia comentada podemos extraer las siguientes conclusiones:

- Los supuestos de notificaciones por distintos medios generan, por lo general, situaciones conflictivas que, a juicio de la solución adoptada por el Tribunal, deben resolverse teniendo en cuenta ciertos principios generales -como el principio pro actione-, máxime si, como en el presente caso, está en juego el derecho a la tutela judicial efectiva.
- Tratándose de sujetos no obligados a relacionarse por medios electrónicos con la Administración, el simple acceso a la notificación electrónica no puede suponer la manifestación por parte del contribuyente de adherirse voluntariamente al sistema de notificación electrónica.
- La AEAT debe comunicar por medios no electrónicos al sujeto que ha quedado incluido en el sistema de dirección electrónica habilitada.

EL RÉGIMEN DE OPCIONES TRIBUTARIAS NO ES APLICABLE A LA COMPENSACIÓN DE BINS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Una importante sentencia de la Audiencia de Nacional de 11 de diciembre de 2020, rec. 439/2017, acaba de anular la resolución del TEAC de 4 de abril de 2017, RG. 1510/2013, que, si hacemos memoria, fue la primera resolución en la que el Tribunal se pronunció de forma clara considerando la compensación de BINs como el ejercicio de una "opción tributaria" de las definidas en el art. 119.3 de la Ley General Tributaria. En dicha resolución se distinguieron cuatro posibles escenarios, así como sus efectos y consecuencias y esta doctrina -aunque con alguna matización- es la que ha venido aplicando la Administración Tributaria desde entonces y reiterando el propio TEAC.

Pues bien, la Audiencia Nacional da ahora un giro copernicano a esta doctrina y considera que la limitación establecida en el artículo 119.3 de la LGT -que implica que, una vez ejercitada la opción por el contribuyente, éste no podrá modificarla si ya ha transcurrido el periodo voluntario o reglamentario de declaración- no resulta aplicable a la compensación de BINs.

Recordemos que, en el supuesto analizado, el contribuyente solicitó la rectificación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2011, dado que había consignado BINS de los ejercicios 2001 y 2002 inferiores a las que tenía derecho a aplicar.

Aunque la sentencia de la Audiencia Nacional no es muy generosa en sus razonamientos jurídicos, estima el recurso planteado por el contribuyente y se manifiesta conforme con los argumentos por éste esgrimidos que los sintetiza en los siguientes:

- rechazo a que la compensación de BINS constituya una opción tributaria.
- la compensación constituye un derecho o una facultad del contribuyente, que no es susceptible de ser limitada temporalmente, porque no existe cobertura legal.
- la limitación impuesta por las resoluciones recurridas es contraria al principio constitucional de capacidad contributiva, al que se refiere el artículo 31 de la Constitución de 1978.

De este modo, la Audiencia Nacional distingue entre el régimen jurídico aplicable a las declaraciones y a las autoliquidaciones. A las primeras les resultará aplicable lo dispuesto en el artículo 119, y, por ende, la limitación prevista en el artículo 119.3 LGT y a las autoliquidaciones no les resulta aplicable la limitación del artículo 119.3, porque tiene otro régimen jurídico, contemplado en el artículo 120 LGT, en el que se posibilita la rectificación de una autoliquidación cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente, en el que no se contempla la limitación temporal prevista en el artículo 119.3 (mencionada).

Por lo anterior, concluye la Sala que *"resulta indiferente si la compensación de BINs es o no una opción tributaria, en los términos previstos en el artículo 119.3 de la LGT, porque dicho precepto no se aplica en supuestos, como el analizado, de rectificación de autoliquidaciones".*

En definitiva, no se puede decir que la Audiencia Nacional haya rechazado de plano y en todo caso que la compensación de BINs constituya el ejercicio de una opción tributaria, pero sí considera improcedente aplicar la limitación del articulo 119.3 de la LGT a supuestos en los que el contribuyente solicita la rectificación de su autoliquidación modificando las BINs a compensar.

En otras palabras, resulta válido solicitar la rectificación de la autoliquidación del IS para modificar la compensación de BINs inicialmente llevada a cabo, incluso cuando tal rectificación se lleve a cabo transcurrido el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación.

¿CÓMO DETERMINAR EL VALOR DEL TERRENO A EFECTOS DE PLUSVALÍA MUNICIPAL?

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Desde que el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana -comúnmente conocido como "plusvalía municipal"- fuese declarado inconstitucional por gravar situaciones en las que no existe incremento de valor, muchas han sido las cuestiones conflictivas que se han ido suscitando en relación con este impuesto, entre ellas, las relativas a la prueba. Y es que acreditar que se ha producido un decremento del valor del terreno no siempre es tarea fácil.

Como sabemos, la plusvalía municipal es un impuesto que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos -no la construcción- y que se pone de manifiesto como consecuencia de su transmisión o de la constitución o transmisión de derechos reales limitativos del dominio sobre los mismos. Ahora bien, numerosos son los casos en los que, al transmitir un inmueble, resulta difícil individualizar el valor del terreno y el valor de la construcción del precio total de la transmisión, sobre todo, en aquellos casos en los que en las escrituras no se diferencian dichos valores.

Sobre esta cuestión se ha pronunciado, recientemente, el Tribunal Supremo, en sentencia de 4 de febrero de 2021, que resuelve el recurso de casación número 4847/2019.

La cuestión admitida a casación se enuncia así:

"En aquellos casos en que sea necesario **individualizar el valor del terreno respecto del precio total de transmisión** para comprobar si el mismo ha experimentado o no un aumento de valor (de lo que dependerá que se halle sujeto a tributación por el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana), determinar lo siguiente:

Si el método consistente en calcular la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble es válido pese a que la escritura de adquisición del solar reflejaba el precio de compra del solar (magnitud que pudiera diferir del valor catastral que tuviera asignado en el momento en que se produjo dicha adquisición).

Si, en el caso de que se dé una respuesta afirmativa a la primera cuestión, tal método debe prevalecer sobre otros medios de prueba admisibles en derecho".

En resumen, se trata de determinar si es válido, para fijar el valor del terreno en el momento de la transmisión, acudir a la proporción existente entre el valor catastral del suelo y el valor catastral total y, en caso afirmativo, si dicha forma de proceder (o método) debe prevalecer sobre cualquier otro, a la hora de individualizar el valor del terreno del valor total de la transmisión.

En el caso planteado en la sentencia, no existían dudas sobre el precio de compra del suelo, ya que se reflejaba en escrituras – se adquirió un solar en el que posteriormente se construyó una promoción de 37 viviendas-. En la escritura de transmisión figura el precio total de venta, sin diferencial la parte que corresponde al suelo y a la construcción.

El contribuyente obtiene el precio de venta del terreno mediante la aplicación al precio de venta fijado en las escrituras de la proporción real existente entre el coste de compra del suelo y el coste total de la promoción, asignando al suelo un porcentaje del **19,92 por 100**. Aplicando dicho porcentaje y teniendo en cuenta dicho valor del suelo en el momento de la transmisión, no existiría incremento de valor del terreno, sino decremento, por lo que no procedía liquidar el IIVTNU.

Como material probatorio aporta lo siguiente:

i. treinta y siete informes generales de inventario y treinta y siete anexos en los que constata esa proporción;

ii. un dictamen pericial y un escrito del director de la sociedad de valoración VALTECSA que constatan ese porcentaje y que, a tenor del mismo, "no ha existido plusvalía" al compararlo con el precio del solar;

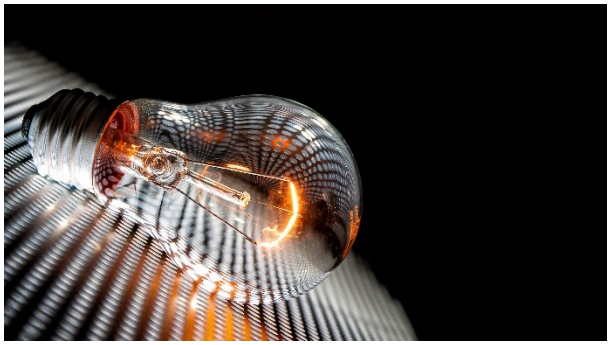
iii. la declaración del Impuesto sobre Sociedades de la promotora y las cuentas anuales en las que se consignan esos valores.

Sin embargo, el ayuntamiento calcula el precio de venta del suelo aplicando al precio de venta total fijado en la escritura (suelo y vuelo) la proporción existente entre el valor catastral del suelo y el valor catastral total en el momento de la transmisión, lo que arroja un porcentaje del 32,28 por 100. Así, la diferencia entre el valor de adquisición del solar y el valor de transmisión (así determinado) pone de manifiesto la existencia de incremento de valor y, por tanto, la realización del hecho imponible del impuesto, por lo que procedería liquidar el impuesto.

Como puede observarse, la relevancia de este tema es patente ya que, dependiendo de qué método se utilice para calcular el valor del suelo, se obtendrá un incremento o decremento de valor. Circunstancia que no resulta indiferente a efectos de liquidación de la plusvalía municipal.

Pues bien, ante esta tesitura, el Tribunal Supremo resuelve en los siguientes términos:

- **En los casos en los que se desconoce el valor del suelo, puede ser válido para obtenerlo el método consistente en la proporción que represente en la fecha de la transmisión el valor catastral del terreno respecto del valor catastral total del bien inmueble.**
- **Ahora bien, dicho método no puede ser exclusivo o único ni imponerse a cualesquiera otros medios de prueba admitidos en derecho.**
- **El "método" o "sistema" para determinar el valor del suelo dependerá de las circunstancias del caso en concreto, pues no es lo mismo que el contribuyente guarde completo silencio al respecto que -como aquí ha sucedido- despliegue todo un esfuerzo argumentativo y probatorio para intentar demostrar que -pese a la falta de especificación en las escrituras de enajenación de las viviendas- el porcentaje del suelo en la transmisión que efectuó fue uno determinado y no el que se sigue, objetivamente, de aquel método.**



NUEVAS MEDIDAS TRIBUTARIAS EN EL REAL DECRETO-LEY 5/2021

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El sábado, 13 de marzo, se publicó en el BOE el **Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19**, que viene a complementar las ayudas puestas en marcha durante el año pasado para hacer frente a las consecuencias sociales y económicas de la COVID-19. Así, se establecen ayudas directas a las empresas, mediante subvenciones, reducción de costes y refuerzo de su capital.

El objetivo de esta norma es múltiple:

- proteger el tejido productivo hasta que se logre un porcentaje de vacunación que permita recuperar la confianza y la actividad económica en los sectores que todavía tienen restricciones;
- evitar un impacto negativo estructural que lastre la recuperación de la economía española; proteger el empleo en los sectores más afectados por la pandemia;
- y actuar de forma preventiva para evitar un impacto negativo superior sobre las finanzas públicas y los balances del sistema financiero.

La norma establece diversos instrumentos para que empresas y autónomos puedan hacer frente al pago de facturas con proveedores, costes fijos y otras deudas, financieras y no financieras, mejorando así sus balances y garantizando el mantenimiento de sus negocios.

Entre estas medidas, queremos destacar las siguientes medidas que afectan al ámbito tributario.

MEDIDAS TRIBUTARIAS

1.- Aplazamiento de deudas tributarias para pymes y autónomos: se extiende a 4 meses el periodo sin devengo de intereses de demora.

La disposición adicional tercera establece la extensión a cuatro meses del período en el que no se devengarán intereses de demora por los aplazamientos en el pago de tributos que ya se había establecido en el Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, de medidas urgentes de apoyo al sector turístico, la hostelería y el comercio y en materia tributaria.

A estos efectos, cabe recordar que el RDL 35/2020, en su artículo 8, reguló la posibilidad de conceder el aplazamiento de deudas tributarias derivadas de liquidaciones y autoliquidaciones cuyo plazo de presentación e ingreso finalice desde el día 1 de abril y hasta el 30 de abril de 2021 en los siguientes términos:

- Se deben cumplir los requisitos del art. 82.2.a) de la L.G.T. relativos a la dispensa total o parcial de garantías -deudas de cuantía inferior a 30.000 euros-.
- Se aplicará a los pagos de retenciones o ingresos a cuenta, IVA y pagos fraccionados del IS (letras b), f) y g) del art. 65.2 de la L.G.T.
- Podrán solicitar el aplazamiento las personas o entidades con un volumen de operaciones no superior a 6.010.121,04 euros en el año 2020.
- Condiciones del aplazamiento:

i. El aplazamiento será por un período de seis meses.

ii. No se devengarán intereses en los primeros tres meses de este.

Pues bien, la medida que ahora se ha aprobado consiste en extender el periodo de no devengo de intereses de 3 a 4 meses.

En consonancia con lo anterior, mediante de la Disposición Derogatoria Única queda derogado el mencionado artículo 8 del Real Decreto-ley 35/2020, de 22 de diciembre, que regulaba el aplazamiento de deudas tributarias.

2.- Exención en AJD de las escrituras públicas que formalicen la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público.

La disposición final primera del RDL 5/2021, de 12 de marzo, modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre) al objeto de añadir un nuevo supuesto de exención de la cuata gradual del AJD en su artículo 45.I.B) con la siguiente redacción:

"31. Cuando exista garantía real inscribible, las escrituras de formalización de la extensión de los plazos de vencimiento de las operaciones de financiación que han recibido aval público previstos en el artículo 7 del Real Decreto-ley 5/2021, de 12 de marzo, de medidas extraordinarias de apoyo a la

solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19, quedarán exentas de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados de este impuesto."

3.- Otras exenciones vinculadas a la creación del fondo de recapitalización de empresas afectadas por COVID-19

El artículo 17 de este RDL regula la Creación del Fondo de recapitalización de empresas afectadas por Covid. En el apartado 9 de dicho precepto se establece que todas las transmisiones patrimoniales, operaciones societarias y actos derivados, directa o indirectamente de la aplicación de esta disposición e, incluso, las aportaciones de fondos o ampliaciones de capital, que eventualmente se ejecuten para la capitalización o reestructuración financiera y patrimonial de las empresas participadas con cargo al Fondo, estarán exentos de cualquier tributo estatal, autonómico o local, sin que proceda, en este último caso, la compensación a que se refiere el artículo 9.2 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

OTRAS MEDIDAS

Al margen de las anteriores medidas, en la disposición final octava del RDL se regula la posibilidad de que las sociedades anónimas que no hayan podido modificar sus estatutos puedan seguir celebrando la junta general o asamblea de socios por medios telemáticos durante el ejercicio 2021, siempre que se garantice la identidad del accionista que ejerce su derecho de voto y se ofrezca la posibilidad de participar en la reunión por distintas vías.

CAMPAÑA DE RENTA 2020. RECOMENDACIONES DE LA AEAT A LOS TRABAJADORES AFECTADOS POR ERTE EN 2020

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El próximo 7 de abril arranca la Campaña de Renta 2020 y la AEAT ha comenzado a publicar determinada información de ayuda en su página web, en aras a facilitar la confección de la declaración.

Entre las cuestiones conflictivas que se vienen comentando en las últimas semanas, nos encontramos con la problemática relacionada con los trabajadores que en el ejercicio 2020 se vieron afectados por un expediente de regulación temporal de empleo (ERTE) como consecuencia de la crisis sanitaria originada por el COVID-19.

Para este colectivo -formado por cerca de 3.500.000 contribuyentes- que el año pasado percibieron prestaciones del SEPE, se recuerda que las prestaciones por ERTE son rendimientos del trabajo sujetos a IRPF y no exentos y se centra la problemática en dos cuestiones, fundamentalmente:

posibilidad de resultar obligados a presentar declaración al contar con dos pagadores, su empleador y el propio SEPE y/o haber recibido abonos del SEPE no procedentes.

1.- Efecto de un segundo pagador en la declaración de Renta (empleador + SEPE)

Con carácter general, los contribuyentes tienen que presentar declaración por IRPF cuando sus rendimientos del trabajo superan los 22.000 euros. Ahora bien, cuando cuentan con dos o más pagadores –sería el caso de un empleador y del SEPE–, ese límite se reduce a 14.000 euros si el importe percibido por el segundo y restantes pagadores supera los 1.500 euros.

El SEPE no tiene obligación de retener cuando las cuantías que ha abonado durante el año no superan los 14.000 euros, aunque el contribuyente puede solicitar en su momento que se le retenga o se le aplique un porcentaje mayor de retención, más ajustado a la tributación efectiva que debe soportar en función del global de sus ingresos en el ejercicio.

2.- Percepción de abonos no procedentes

La situación del contribuyente en el caso de que el SEPE haya realizado un abono superior al que corresponde, a efectos de declaración en la Campaña de Renta, será diferente en función de si el SEPE ha iniciado/completado ya el expediente de reintegro de ese exceso en el momento en que el contribuyente presente su declaración, o si todavía el expediente de reintegro no se ha iniciado.

La AEAT recomienda que si el contribuyente desconoce la cantidad que debe devolver, consulte al SEPE la cuantía exacta o aproximada de esa devolución que debe realizar. Alternativamente, puede esperar que avance la Campaña de Renta, aumentando así la posibilidad de recibir la notificación del SEPE con la cantidad a devolver.

También se informa de que la AEAT está en contacto permanente con el SEPE y se irán recibiendo ficheros periódicamente, por lo que se irá actualizando la información disponible en Renta Web durante el periodo de Campaña.

Los supuestos que pueden producirse son los siguientes:

A. Que el reintegro de lo pagado en exceso por el SEPE ya se haya producido en 2020. En tal caso, a la Agencia Tributaria ya le constará la cantidad correcta, ese importe correcto aparecerá reflejado en los datos fiscales y el contribuyente presentará su declaración normalmente a partir de esos datos, sin tener que solicitar rectificaciones posteriores.

B. Que el reintegro de lo pagado en exceso por el SEPE no se haya producido en 2020. En este caso es necesario distinguir dos alternativas:

- **Que el SEPE ya haya iniciado el procedimiento de regularización:**

  El SEPE lo comunicará a la Agencia Tributaria y en los datos fiscales la Agencia informará al contribuyente de los dos importes, el inicialmente abonado por el SEPE y el de la devolución ya practicada, o pendiente de realizar por el contribuyente al SEPE. Si el contribuyente está de acuerdo con las cuantías a reintegrar al SEPE, podrá trasladar esa información a Renta Web y presentará su declaración normalmente, sin tener que solicitar rectificaciones posteriores. En todo caso, el contenido de la casilla es modificable por el contribuyente si no está de acuerdo con el importe.

- **Que el SEPE no haya iniciado el procedimiento de regularización:**

En este otro supuesto, si el SEPE ha comunicado a la Agencia Tributaria que ha detectado cuantías indebidamente percibidas, la Agencia informará al contribuyente en datos fiscales de que existe una cantidad pendiente de devolución al SEPE, pero no podrá concretar su cuantía al no conocerla. Figurará en Renta Web el apartado correspondiente a cuantías indebidamente percibidas pagadas por el SEPE por ERTE, pero sin importe.

NOVEDADES A TENER EN CUENTA EN LA DECLARACIÓN DE LA RENTA CORRESPONDIENTE AL EJERCICIO 2020

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

A continuación, reseñamos las novedades normativas y criterios jurisprudenciales y doctrinales novedosos a tener en cuenta a la hora de hacer la declaración de la Renta correspondiente al ejercicio 2020.

1. Exenciones

1.1. Ingreso mínimo vital

El RDL 39/2020 de 29 de diciembre declaró la exención del ingreso mínimo vital en la declaración de la renta, sin embargo, estas ayudas solo se encuentran exentas hasta un importe máximo anual conjunto de 1,5 veces el indicador público de rentas de efectos múltiples. Actualmente este importe exento es el de 11.279,39, no obstante, este límite se aplica también a las "demás ayudas establecidas por estas o por entidades locales para atender, con arreglo a su normativa, a colectivos en riesgo de exclusión social, situaciones de emergencia social, necesidades habitacionales de personas sin recursos o necesidades de alimentación, escolarización y demás necesidades básicas de menores o personas con discapacidad" conforme a lo dispuesto en el artículo 7 y) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), por lo tanto, en el caso de que se reciba el importe máximo de la prestación, que es de 12.183,6, reciban el escalón inferior a este que asciende a 11.740,56 euros en el ejercicio 2020, o se reciba algún otro tipo de prestación análoga, habrá que tributar por el exceso.

1.2. Exención por reinversión en vivienda habitual.

A efectos del cómputo del plazo de los dos años previsto para llevar a cabo la reinversión en una nueva vivienda del importe obtenido en la venta de la vivienda antigua, la DGT ha interpretado que se paraliza el cómputo de dicho plazo desde el 14 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 por el que se declaró el estado de alarma) hasta el 30 de mayo de 2020.

V1115-20, de 28 de abril

1.3 Exención por reinversión en vivienda habitual en construcción.

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 17 de febrero de 2021, resuelve la cuestión planteada en el recurso de casación contenida en el ATS de 13 de marzo de 2020, recurso n.º 6309/2019 relativa al plazo de que dispone el obligado tributario para reinvertir el importe obtenido con ocasión de la transmisión de su vivienda habitual para tener derecho a la exención en el IRPF, cuando la reinversión se materializa en una vivienda que se halla en fase de construcción, es el de dos años contados desde la transmisión de su vivienda, bastando con que en dicho plazo reinvierta el importe correspondiente, sin necesidad de que adquiera el dominio de la nueva vivienda o de que la construcción de ésta haya ya concluido, pues esta exigencia no está establecida en la ley del Impuesto.

A efectos del impuesto se considera construcción si las obras concluyen en el plazo de cuatro años desde el inicio de las obras adquiriéndose la propiedad de la nueva vivienda.

Sentencia T.S. , de 23 de julio de 2020 . 2698/2020

1.4. Exención por reinversión en vivienda habitual. Importe reinvertido. Adquisición de nueva vivienda con préstamos hipotecario.

La Sentencia del Tribunal Supremo 3049/2020, de 1 de octubre de 2020 establece que para aplicar la exención por reinversión no es necesario que se produzca una reinversión material efectiva de los fondos obtenidos en la transmisión de la vivienda habitual -lo que conllevaría que sólo se podrían considerar reinvertidas las cantidades desembolsadas de forma efectiva en la nueva vivienda pero no el importe financiado- sino que la reinversión ha de entenderse en sentido económico considerando la totalidad del valor de adquisición de la nueva vivienda con independencia de si su importe ha sido satisfecho o financiado.

Por tanto, en caso de adquisición de la nueva vivienda pidiendo un préstamo hipotecario, se podrá aplicar la exención por reinversión total si el importe de la nueva vivienda es igual o superior al valor de transmisión de la anterior, aunque se financie con el préstamo.

Sentencia T.S. , de 01 de octubre de 2020 . 3049/2020

1.5 Exención por reinversión en renta vitalicia por contribuyentes mayores de 65 años.

En relación con el cómputo del plazo de 6 meses que establece la norma, en el cual se debe llevar a cabo la reinversión en renta vitalicia de la ganancia patrimonial obtenida por la transmisión de cualquier elemento patrimonial, la DGT también ha establecido que se entenderá paralizado el computo desde el 14 de marzo de 2020 (fecha de entrada en vigor del Real Decreto 463/2020 por el que se declaró el estado de alarma) hasta el 30 de mayo de 2020.

Recordemos que dicha exención únicamente es aplicable a contribuyentes mayores de 65 años V1324-20, de 8 de mayo de 2020

1.6. Indemnización por despido: Contratos de alta dirección

En los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo con el límite de seis mensualidades -según lo dispuesto en el artículo 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección-, y, por tanto, esa cuantía está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de septiembre de 2020 (Nº Recurso: 3278/2019)

1.7. Rendimiento del trabajo en especie exento - vales comida. Recogida en el establecimiento o entrega a domicilio.

Están exentas las entregas a empleados de productos a precios rebajados que se realicen en cantinas o comedores de empresas o economatos de carácter social. Tendrán la consideración de entrega de productos a precios rebajados que se realicen en comedores de empresa las fórmulas indirectas de prestación del servicio (vales-comida).

Con efectos desde 1 de enero de 2020, esta exención será aplicable con independencia de que el servicio se preste en el propio local del establecimiento de hostelería o fuera de éste, previa recogida por el

empleado o mediante su entrega en su centro de trabajo o en el lugar elegido por aquel para desarrollar su trabajo en los días en que este se realice a distancia o mediante teletrabajo.

Real Decreto-ley 35/2020.

2. Rendimientos del trabajo

2.1. ERTE

Si un contribuyente ha obtenido durante el ejercicio 2020 rendimientos de trabajo de dos pagadores distintos, no tendrá la obligación de realizar la declaración del IRPF, solo si se da alguna de las siguientes circunstancias:

Si el importe percibido del segundo y restantes pagadores no supera los 1.500 euros, y la suma total de rendimientos del trabajo no supera los 22.000 euros.

Si el importe percibido del segundo y restantes pagadores supera los 1.500 euros, pero la suma total de rendimientos del trabajo percibidos en el ejercicio no supera los 14.000 euros.

2.2. ERTE y deducción por maternidad

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 208 del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, en el caso de expedientes de regulación temporal de empleo en los que se suspenda el contrato de trabajo, el contribuyente se encuentra en situación de desempleo total.

Por tanto, en los casos de suspensión del contrato de trabajo durante todo el mes, como consecuencia de la aprobación de un expediente de regulación temporal de empleo, deja de realizarse una actividad por cuenta ajena y de cumplirse los requisitos para disfrutar de la deducción por maternidad y el correspondiente abono anticipado.

Solo sería posible realizar un trabajo por cuenta ajena, cuando éste se realizase a tiempo parcial en supuestos temporales de regulación de empleo. En estos casos sí se tendría derecho por esos meses a la deducción por maternidad.

2.3. ERTE y deducciones por familias numerosas, por ascendiente con dos hijos y por discapacidad de descendientes, ascendientes o cónyuge (DAFAS)

Tienen derecho a estas deducciones tanto los contribuyentes que realicen una actividad por cuenta propia o ajena por la que se esté dado de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad social o Mutualidad, como aquellos que perciban prestaciones contributivas y asistenciales del sistema de protección del desempleo, o pensiones abonadas por la Seguridad Social, Clases Pasivas o Mutualidades de Previsión Social alternativas.

Por lo tanto, en estos casos, si como consecuencia del ERTE se percibe del SEPE la prestación por desempleo de nivel contributivo o el subsidio por desempleo se tendrá derecho a estas deducciones familiares durante los meses en que se perciba la prestación o el subsidio.

3. Rendimientos de capital inmobiliario

3.1 Rentas procedentes del alquiler COVID 19

Con motivo del estado de alarma por la crisis del Covid-19, los arrendamientos se han podido ver afectados, bien por impago, por acuerdo de reducción del precio, o por pacto de moratoria. Las consecuencias en el IRPF serán diferente según la situación a la que se encuentre el contribuyente.

En cualquier caso, nos referimos a los ingresos por alquileres que tributan como rendimientos del capital inmobiliario.

Impago del precio del alquiler: Caso diferente es aquél en que la renta no ha sido aplazada ni reducida, sino simplemente no se haya pagado en el momento de vencimiento. En este supuesto, hay que acudir al artículo 13 del reglamento del IRPF que establece la deducibilidad de los "saldos de dudoso cobro".

Cuando un saldo dudoso fuese cobrado con posteriormente a su deducción, se computará como ingreso en el ejercicio en que se produzca dicho cobro". De todo lo anterior cabe concluir lo siguiente en caso de impago del alquiler:

1º. Se deberá imputar en el año 2020, como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, las cantidades correspondientes al arrendamiento del local, incluso aunque no hayan sido percibidas.

2º. Del rendimiento íntegro computado se podrá deducir como gasto los saldos de dudoso cobro una vez transcurrido de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de tres meses desde la primera gestión de cobro hasta la finalización del periodo impositivo, o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso. Cabe puntualizar que, con carácter general, el plazo para que los saldos de dudoso cobro sean deducibles es de 6 meses pero, para los ejercicios 2020 y 2021, se ha reducido a tres meses (Artículo 15 del Real Decreto-ley 35/2020).

En el caso de que la deuda fuera cobrada posteriormente a su deducción como gasto, deberá computar el ingreso en el año en que se produzca dicho cobro.

También serán deducible los gastos en los que se haya incurrido en dicho periodo.

En el caso de impago, como en los dos restantes casos (modificación del importe del alquiler y diferimiento de su exigibilidad) no procede la imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la LIRPF, resultando de aplicación la reducción establecida en el citado artículo 23.2 de la LIRPF cuando se trate de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda.

(V1553-2020, V1375-20)

4. Rendimiento de actividades económicas

4.1. Importar datos consignados en los libros registros

Como novedad muy destacable en este ejercicio 2020, en el apartado de rendimientos de actividades económicas en estimación directa, se permitirá por primera vez que los contribuyentes puedan importar los datos consignados en los libros registro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

De esta forma, los contribuyentes que realicen actividades económicas y estén obligados a llevar libros registro de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 68 del Reglamento del impuesto, podrán trasladar el contenido del Libro registro de ventas e ingresos y del Libro registro de compras y gastos a su declaración, facilitando la cumplimentación de este apartado.

Este traslado o importación queda supeditado técnicamente a que el formato de los libros sea el formato tipo de libros registros publicados por la Agencia Tributaria en la página web.

4.2. Reglas especiales aplicables para el ejercicio 2020 para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas por el método de estimación objetiva del IRPF.

A los efectos previstos en las Instrucciones para la aplicación de los signos, índices o módulos en el IRPF, se establecen para el ejercicio 2020 las siguientes reglas:

No se computará, en ningún caso, como período en el que se hubiera ejercido la actividad: Los días en que estuvo declarado el estado de alarma en el primer semestre de 2020.

Los días del segundo semestre de 2020 en los que, estando declarado o no estado de alarma, el ejercicio efectivo de la actividad económica se hubiera visto suspendido como consecuencia de las medidas adoptadas por la autoridad competente para corregir la evolución de la situación epidemiológica derivada del SARS-CoV-2.

Para la cuantificación de los módulos de "personal asalariado", "personal no asalariado" y "personal empleado" no se computarán como horas trabajadas las correspondientes a los días a los que se refiere el punto anterior.

Para la cuantificación de los módulos "distancia recorrida" y "consumo de energía eléctrica" no se computarán los kilómetros recorridos ni los kilovatios/hora que proporcionalmente correspondan a los días a que se refiere el primer punto.

(Artículo 11.1 del Real Decreto-ley 35/2020)

5. Imputación de rentas.

5.1 Imputación de rentas inmobiliarias segunda vivienda.

En relación con las segundas viviendas que no se encuentren alquiladas ni afectas a una actividad económica, la DGT entiende que la norma que regula dicha renta no tiene en cuenta la utilización efectiva de la vivienda, sino que la misma se encuentre a disposición de su titular, por lo que procede imputar la renta inmobiliaria sin excluir el periodo de tiempo que ha durado el estado de alarma.

(V1375-20)

5.2. Inmueble ocupado de forma ilegal (okupas)

En el caso de inmuebles vacíos que en principio podían estar a disposición de sus titulares (como segundas viviendas, por ejemplo) pero que son ocupados ilegalmente por terceros en contra de la voluntad del propietario, siempre que se hubiera iniciado el correspondiente procedimiento judicial de desahucio, cuestión que deberá quedar acreditada, ha de considerarse que operaría la exclusión del régimen de imputación de rentas inmobiliarias previsto en el artículo 85.1 de la LIRPF desde el momento en que inició dicho procedimiento y sin necesidad de esperar a su resolución.

La citada acreditación habrá de efectuarse por cualquiera de los medios de prueba generalmente admitidos en derecho (conforme disponen los artículos 105 y 106 de la Ley General Tributaria).

Consulta Vinculante de la D.G.T. V 1197 - 2020 , de 04 de mayo de 2020

6. Ganancias y pérdidas patrimoniales.

6.1 Ayudas para el pago de alquileres

Las subvenciones otorgadas para el pago del alquiler constituyen una ganancia patrimonial imputable en el IRPF del período impositivo en que se cobran (DGT 30-11-2020).

6.2. Pago de las costas judiciales a la parte vencedora en un juicio

La condena en costas en juicio a favor de la parte vencedora, dado su carácter restitutorio de los gastos de defensa, representación y peritación realizados, supone la incorporación a su patrimonio de un crédito a su favor o de dinero lo que constituirá una ganancia patrimonial, conforme a lo dispuesto en artículo 33.1 de la LIRPF.

Para la determinación de la ganancia patrimonial el litigante vencedor podrá deducir del importe que reciba en concepto de costas los gastos en que haya incurrido con motivo del pleito, importe deducible que podrá alcanzar como máximo el importe que reciba, sin superarlo; con lo que, si se le resarcen todos los gastos calificables de costas, en puridad no habrá tenido ganancia patrimonial alguna.

RTEAC 6582/2019, de 1 de junio de 2020

7. Otras cuestiones.

7.1 Residencia fiscal.

Los días de duración del estado de alarma no se excluyen del cómputo para determinar la residencia fiscal, por lo que, si una persona que en principio es residente en otro país, permanece más de 183 días en territorio español en el año 2020, será considerado contribuyente del IRPF.

Lo cierto es que con esta problemática pueden encontrase residentes en otros países que se encontraban en España en el momento en que se declaró el estado de alarma y que no pudieron volverse a sus países de residencia debido a las limitaciones de movilidad, cancelaciones de vuelos, u otras restricciones.

7.2 Deducción por donativos.

El Real Decreto-ley 11/2020 establece el incremento en 5 puntos porcentuales la deducción por donativos aplicable en IRPF, siempre que se trate de donaciones realizadas para apoyo frente al COVID-19. En estos casos, los donativos a entidades previstas en la Ley 49/2002, podrán aplicar la siguiente deducción:

IMPORTE DONACIÓN	DEDUCCIÓN
Hasta 150 euros	Importe donativo x 80%
Superiores a 150 euros	150 € x 80% + (Importe donativo – 150 €) x 35%

7.3. Deducción por vivienda habitual. Extinción del condominio

En caso de contribuyentes que tuvieran derecho a aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual, cuando se disuelve el condominio de una vivienda (por ejemplo, en casos de separación matrimonial y adquisición de uno de los cónyuges del 100% de la vivienda), la AEAT venía entendiendo que el régimen transitorio de dicha deducción no se aplicaba por la parte correspondiente adquirida con posterioridad al 1 de enero de 2013 al considerar que no se cumplían los requisitos.

Sin embargo, el TEAC ha cambiado el criterio, recientemente. La Resolución del TEAC de 1 de octubre de 2020, a efectos de la deducción por adquisición de vivienda habitual, dispone que en caso de extinción de un condominio sobre la vivienda habitual a partir del 1 de enero de 2013, si una de las partes obtiene el 100% de la vivienda, tendrá derecho a aplicarse el 100% de la deducción por adquisición de vivienda habitual, hasta un total de 9.040 euros de base, siempre que se hubiera aplicado en un ejercicio anterior a 2013 dicha deducción en el porcentaje correspondiente a su participación en el condominio.

La aplicación de la deducción por la parte adquirida hasta completar el 100% del pleno dominio del inmueble tendrá como límite el importe que habría tenido derecho a deducirse desde la fecha de extinción del condominio el comunero que deja de ser titular del inmueble si dicha extinción no hubiera tenido lugar. La deducción estará condicionada también a que al comunero que deja de ser propietario no se le hubiera agotado a la fecha de extinción del condominio la posibilidad de seguir practicando la deducción por adquisición de vivienda habitual.

Resolución TEAC , de 01 de octubre de 2020 . en recurso extraord. de alzada para unificación de criterio.

Plazos de declarar y fechas clave Fechas clave de la campaña.

24 de marzo: consulta de datos fiscales y obtención del número de referencia desde la página web de la AEAT

Obtención del número de referencia, mediante RENO, certificado o cl@ve PIN. También comenzó el periodo para la suscripción a la app Agencia Tributaria

7 de abril: inicio de la presentación de declaraciones

Presentación por internet de las declaraciones de IRPF e Impuesto sobre el Patrimonio.

4 de mayo: inicio del plazo de solicitud de cita previa para atención telefónica

Plan "Le Llamamos", la AEAT llama al contribuyente previa cita que se puede concertar a partir del 4 de mayo, por internet y en los siguientes números de teléfono: 901 12 12 24 / 91 535 73 26 (automático) o 901 22 33 44 / 91 553 00 71 (atención personal de lunes a viernes de 9 a 19 horas).

27 de mayo: inicio de la solicitud de cita previa para atención presencial en las oficinas.

En entidades colaboradoras, comunidades autónomas y oficinas de la AEAT a partir del 2 de junio hasta el 30 de junio.

25 de junio: fecha límite para la domiciliación bancaria de declaraciones a ingresar 29 de junio: último día para pedir cita previa

30 de junio: Finalizará el plazo de presentación.

¿De qué formas se puede presentar la declaración de la Renta y Patrimonio 2020? Formas de presentación

- Presentación electrónica por Internet, que podrá ser efectuada mediante alguno de los siguientes sistemas de identificación: certificado electrónico reconocido, número de referencia o sistema Cl@ve PIN. Se utiliza Renta Web.
- Presentación de la declaración a través de la confirmación del borrador de declaración (vía Internet en la Sede electrónica de la AEAT a través de Renta Web, a través de teléfono móvil (app AEAT), por teléfono (plan "Le llamamos" y en las oficinas de la AEAT.
- Tratándose de declaraciones con resultado a ingresar y no se opte por domiciliar el pago, se podrá optar entre: Solicitar NRC para realizar el pago.
- Imprimir el documento ingreso/devolución y personarse en una entidad colaboradora para proceder al pago.
- Declaración a través de un asesor fiscal.

FORMAS DE PAGO DE LA DECLARACIÓN

Si el importe de mi declaración es a ingresar, ¿qué formas de pago tengo disponibles?

En los supuestos de declaraciones a pagar, ya sea mediante la presentación de la declaración o mediante la confirmación del borrador correspondiente, el contribuyente podrá optar por realizar el ingreso en un solo pago o por fraccionar el importe en dos pagos sin intereses ni recargo alguno: un primer pago, del 60% del importe a ingresar, en el momento de la presentación de la declaración y un segundo pago, del 40% restante a pagar hasta el 5 de noviembre de 2021. No son fraccionables los importes a ingresar de las declaraciones de la renta presentadas fuera de plazo (después del 26 de junio), así como de las declaraciones complementarias.

En el caso de los contribuyentes que confirmen y presenten el borrador de declaración a través de la aplicación para dispositivos móviles, el pago del importe de la deuda tributaria resultante deberá realizarse necesariamente en dos plazos mediante domiciliación bancaria de ambos plazos.

¿Cómo puede el contribuyente domiciliar el pago de la deuda tributaria?

El contribuyente podrá domiciliar el pago de la deuda en la entidad de crédito colaboradora sita en territorio español en la que tenga a su nombre una cuenta a la que domiciliar el pago. Es necesario puntualizar que la domiciliación sólo será posible cuando las declaraciones hayan sido presentadas electrónicamente por internet, los borradores confirmados por medios electrónicos, vía internet o por teléfono, o, en ambos casos, a través de los servicios de ayuda prestados en las correspondientes oficinas tributarias.

En cuanto al fraccionamiento del pago, los contribuyentes que hayan domiciliado el pago del primer plazo podrán domiciliar el segundo plazo hasta el 22 de septiembre de 2021 y si no domicilian el primero podrán domiciliar el segundo hasta el 30 de junio de 2021.

En el caso de los contribuyentes que, al fraccionar el pago, no deseen domiciliar el segundo plazo en entidad colaboradora, deberán efectuar el ingreso de

dicho plazo hasta el día 5 de noviembre de 2021, inclusive, mediante el modelo 102.

La domiciliación podrá realizarse desde el día 7 de abril hasta el 25 de junio de 2021.

Obligación de declarar en el IRPF ejercicio 2020

Por la cuantía

Renta obtenida	Límites	Otras condiciones
Rendimiento del trabajo	22.000	Un pagador (2º y restantes ≤ 1.500 euros anuales) Prestaciones pasivas de dos o más pagadores cuyas retenciones hayan sido determinadas por la AgenciaTributaria.
	14.000	Más de un pagador (2º y restantes ≥ 1.500 euros anuales) Pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades poralimentos no exentas. Pagador de los rendimientos no obligados a retener. Rendimientos sujetos a tipo fijo de retención.
Rendimientos del capital mobiliario.Ganancias patrimoniales	1.600	Sujetos a retención o ingresos a cuenta, excepto ganancias patrimoniales procedentes de transmisiones o reembolsos de acciones o participaciones de IIC en las quela base de retención no procede determinarla por la cuantía a integrar en la base imponible.
Rentas inmobiliarias imputadas. Rendimiento de Letras del Tesoro. Subvenciones para la adquisición deviviendas de protección oficial o de precio tasado. Otras ganancias patrimonialesderivadas de ayudas públicas	1.000	
Rendimientos del trabajo. Rendimientos del capital (mobiliario einmobiliario). Rendimientos de actividadeseconómicas. Ganancias patrimoniales	1.000	Sujetos o no a retención o ingreso a cuenta.
PérdidasPatrimonialeS	< 500	Cualquiera que sea su naturaleza.

En caso de tributación conjunta habrán de tenerse en cuenta los mismos límites cuantitativos indicados en el cuadro anterior. Para concretar el número de pagadores se tendrá en cuenta la situación de cada uno de los miembros de la unidad familiar individualmente considerado.

LA EXENCIÓN DEL ARTÍCULO 7 P) DE LA LIRPF SE APLICA TAMBIÉN A LOS DÍAS EN LOS QUE EL TRABAJADOR SE DESPLAZA

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Hemos tenido conocimiento de una importante y esperada sentencia del Tribunal Supremo, de fecha 25 de febrero de 2021, en la que se pone fin a una de las tantas cuestiones problemáticas que ha generado la aplicación de la exención en el IRPF de los rendimientos obtenidos por trabajos realizados en el extranjero regulada en el artículo 7. p) de la Ley de Renta.

La cuestión que se admitió a casación y sobre la que se pronuncia ahora el TS se refiere al *"alcance de la expresión "rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero", contenida en el artículo 7.p) LIRPF y, en particular, si en tal concepto deben entenderse comprendidas **las dietas o las cantidades percibidas por el trabajador, en atención a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España."***

Esta es una cuestión que, sistemáticamente, venía denegando la AEAT al hacer el cálculo de los días con derecho a la exención, pues amparándose en una interpretación literal de la norma, la Administración entendía que en los días en los que el trabajador realiza los desplazamientos -tanto de ida al país de destino como de regreso a España- no se desarrolla trabajo alguno, y mucho menos en el extranjero.

En el caso planteado en la sentencia, la oficina gestora no admite computar los días en que se inicia el viaje y se regresa, debido a que los horarios de los vuelos no permiten "desarrollar el día de trabajo en el extranjero" o que los días se corresponden con cambios horarios en los desplazamientos internacionales (es decir, cuando se sale un día de España y se llega al día siguiente al sitio de destino).

Concretamente argumenta lo siguiente: "la hora de salida del vuelo de regreso a España fue a las 13,20 horas de este día, y teniendo en cuenta que primero debe trasladarse desde el hotel en el que ha pernoctado hasta el aeropuerto, y al ser un vuelo internacional embarcar con bastante antelación respecto a la hora de salida del vuelo de regreso a

España, este laboral no se desarrolló en el extranjero".

Pues bien, el Tribunal Supremo discrepa de este parecer y fija como criterio que la expresión ***"rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero"*** debe interpretarse en el sentido de entender comprendidos los rendimientos del trabajo percibidos por el trabajador que correspondan a los días de desplazamiento al país de destino o de regreso a España.

Considera el Tribunal que una interpretación como la que hace la oficina gestora es contraria a la norma y a la finalidad de la norma -cuyo objetivo es la internacionalización del capital humano con residencia en España- y que lo coherente y razonable es interpretar que en dicha exención están comprendidos los días de llegada y de partida. Interpretarlo de forma diferente sería *"una interpretación contraria a los postulados que presiden la exención."*

En relación con la aplicación práctica de esta sentencia, cabe mencionar que dicho criterio debería ser aplicado por los órganos de la Administración en todos aquellos casos que puedan verse afectados por encontrarse en curso y pendiente de resolución un procedimiento administrativo o judicial. Del mismo modo, esta sentencia abre la posibilidad a la impugnación de autoliquidaciones correspondientes a ejercicios pasados no prescritos, en aquellos casos en los que el contribuyente no hubiera tenido en cuenta los días de los desplazamientos a la hora de computar la exención del art. 7.p) d la LIRPF.

EL TRIBUNAL SUPREMO CONFIRMA LA DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA EN EL IS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 2021, rec. de casación núm. 3071/2019, pone fin a la polémica generada en los últimos años en torno a la deducibilidad de los intereses de demora tributarios en el Impuesto sobre Sociedades y considera que, tanto estos intereses de demora contenidos en las liquidaciones administrativas derivados de un procedimiento de comprobación como los intereses suspensivos, tienen la consideración de gasto deducible en dicho impuesto.

SUPUESTO DE HECHO

La AEAT, en el seno de un procedimiento de inspección llevado a cabo a una sociedad, regularizó el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2014 y consideró gasto no deducible el importe de los intereses de demora derivados de un acta de disconformidad girada tras una liquidación que fue declarada conforme a derecho. La AEAT también rechazó la deducibilidad de los intereses suspensivos, al haberse acordado la suspensión del pago de la deuda tributaria mientras se tramitaba el procedimiento administrativo y judicial.

Contra dicha liquidación, el interesado interpuso recurso de reposición, primero, y reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Galicia, después, la cual fue desestimada mediante resolución de 28 de septiembre de 2017.

Contra dicha resolución se interpuso recurso contencioso-administrativo, el cual también fue desestimado por el TSJ de Galicia -en sentencia de 18 de marzo de 2019, rec. 15705/2017- argumentando, en síntesis, la imposibilidad de admitir la deducibilidad de un gasto que proviene de un incumplimiento de la norma, pues no puede acogerse la idea de que el actor de un acto contrario al ordenamiento jurídico se beneficie o aventaje del mismo.

Esta decisión del Tribunal fue recurrida en casación y resuelta en los términos que a continuación resumiremos.

DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El criterio interpretativo de la Sala se encuentra recogido en el fundamento de derecho tercero, siendo los razonamientos para declarar la deducibilidad de dicho gasto en el IS los siguientes:

- La base imponible del Impuesto se determina a partir del resultado contable, el cual es corregido en determinados supuestos por la norma fiscal para medir la capacidad económica del sujeto pasivo. A tales efectos, hay que tener presente lo dispuesto en el **artículo 14 del TRLIS en el que se recogen los gastos no deducibles**.
- **Los intereses de demora no se encuentran recogidos expresamente como gasto no deducible**. En este sentido, realiza las siguientes consideraciones:
  - Los intereses de demora tienen carácter indemnizatorio, pues su objeto es compensar por el retraso en el cumplimiento de la obligación principal. No tienen, por tanto,

naturaleza sancionadora por lo que no se incluyen en la letra c) del artículo 14 del TRLIS.
  - Tampoco son donativos o liberalidades (letra e) del citado artículo 14) puesto que su pago no es voluntario sino, todo lo contrario, impuesto por el ordenamiento jurídico.
- Aunque la letra f) del artículo 15 de la ley vigente del IS (Ley 27/2014) referida a la no deducibilidad de los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico no se encontraba recogida en la legislación anterior y, por tanto, no sería aplicable al caso, el Tribunal supremo se pronuncia sobre ello. En este sentido, establece que **los intereses de demora constituyen una obligación accesoria**, tienen como detonante el incumplimiento de una obligación principal, pero en sí mismos considerados, no suponen un incumplimiento; al revés, se abonan en cumplimiento de una norma que legalmente lo exige. En definitiva, no se podría negar la deducibilidad del gasto amparándose en este precepto.
- Los **intereses de demora tienen carácter financiero**, según se desprende del apartado 2 de la norma novena de la resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC y de la resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- **Respeto del principio de correlación de ingresos y gastos**. Los intereses de demora están correlacionados con los ingresos, están conectados con el ejercicio de la actividad empresarial y, por tanto, serán deducibles.
- Los **intereses suspensivos también tienen carácter indemnizatorio**, puesto que su objeto también es resarcir a la Administración pública por el retraso en el pago motivado por la interposición de reclamaciones o recursos, por lo que también tienen la consideración de gastos deducibles en el Impuesto.
- La **deducción de los gastos controvertidos está sometida a los límites del artículo 20 del TRLIS** (art. 16 de la LIS).

CONCLUSIONES

El Tribunal Supremo declara que **los intereses de demora exigidos como consecuencia de un procedimiento de comprobación, así como los intereses suspensivos devengados por la suspensión de la ejecución del acto administrativo, tienen la consideración de gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades.**

Esta **doctrina** es **aplicable** a los **supuestos** acaecidos **a partir de la Ley 43/1995.**

La deducibilidad de los intereses de demora en los ejercicios en los que resulta de aplicación la vigente Ley 27/2014 no debería ser objeto de controversia por varios motivos:

i. En primer lugar, porque existe doctrina de la DGT que ampara dicha deducibilidad y mientras esta no se modifique -por la propia DGT o por el TEAC- los órganos de la AEAT se encuentran vinculados a ella, por lo que dicho gasto no debería cuestionarse en el seno de un procedimiento.

ii. En segundo lugar, porque aún en el hipotético caso en que esto ocurriera y el TEAC tuviera que pronunciarse sobre la posible inclusión en el artículo 15.f) de la LIS, el TS en esta sentencia ha dejado claro que los intereses de demora no pueden considerarse gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

La doctrina sentada por el TS en esta sentencia debe ser aplicada a todos aquellos supuestos en los que las liquidaciones no hayan alcanzado firmeza por encontrarse en curso un procedimiento administrativo o judicial.

iii. Por último, importa destacar de esta sentencia la interpretación que el Tribunal Supremo hace sobre el apartado f) del artículo 15 de la LIS, puesto que, aunque se trata de un obiter dicta, puede tener gran utilidad y trascendencia práctica en otros supuestos en los que la deducibilidad de un gasto está siendo cuestionado por considerarse "gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico". Tal es el caso de la reciente resolución del TEAC de 17 de julio de 2020 en la que se deniega la deducibilidad en el Impuesto sobre sociedades de la retribución satisfecha a los administradores -consejeros delegados- por interpretarse que, al no cumplir las previsiones estatutarias que la normativa mercantil requiere- se trata de gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Pues bien, a este respecto el Tribunal Supremo dice que el concepto "actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico" no puede equipararse sin más a cualquier incumplimiento del ordenamiento jurídico, ya que esto conduciría a soluciones claramente insatisfactorias y sería una interpretación contraria a su finalidad.

La idea que está detrás de esa expresión necesita ser acotada, evitando interpretaciones expansivas, puesto que esa expresión remite solo a cierto tipo de actuaciones, como sobornos y otras conductas similares.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA: NOTA DE LA AEAT

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El pasado 24 de febrero, la AEAT publicó una Nota sobre diversas cuestiones relativas al rango de plena competencia en materia de precios de transferencia.

El Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT analiza algunas cuestiones problemáticas que se plantean a la hora de utilizar rangos de valores para la determinación de un valor de mercado que respete el principio de plena competencia, tanto por parte del contribuyente como por parte de la Administración y para ello se basa en la normativa española del Impuesto sobre Sociedades, las Directrices de precios de transferencia de la OCDE y las Recomendaciones del Foro Conjunto de precios de transferencia de la Unión Europea.

En dicha nota, se analizan y ofrecen medidas sobre

i. el proceso para determinar el valor o rango de plena competencia,
ii. las alternativas en caso de que el rango tenga defectos de comparabilidad; y
iii. la selección del punto más apropiado dentro del rango.

1. El proceso para determinar el valor o rango de plena competencia:

La AEAT alude como <u>referencia más fiable</u> para justificar la valoración de las operaciones vinculadas mediante una <u>cifra única (precio o margen)</u>, si bien **reconoce que lo más habitual sea acudir a un rango de valores,** ya que empresas independientes, realizando operaciones comparables en condiciones comparables, pueden no establecer el mismo precio en sus operaciones.

1.1.- El primer paso para establecer un rango de valores consiste en eliminar todas aquellas operaciones no vinculadas que tengan un menor grado de comparabilidad;

De acuerdo a la AEAT, **se podrá utilizar un rango completo de valores siempre y cuando todos los resultados sean muy fiables y relativamente iguales**, una vez descartadas las observaciones con menor grado de comparabilidad o realizados los ajustes de comparabilidad que se precisen.

En este caso, cualquier punto del rango cumple el principio de plena competencia y, por tanto, no procederá ningún ajuste si el valor declarado por el contribuyente está dentro del rango. Si el resultado de la operación está fuera del rango, el ajuste llevará el valor de la operación vinculada al valor que, estando dentro del rango, se encuentre más próximo a aquel.

1.2.- Una vez obtenido el rango del paso anterior, podrían existir defectos de comparabilidad que no puedan identificarse o cuantificarse, de esta forma se recomienda el uso de medidas estadísticas de tendencia central, como el rango intercuartil, para estrechar el rango y mejorar su fiabilidad;

En la práctica, lo usual será que el rango no comprenda resultados muy fiables y relativamente iguales persistiendo defectos de comparabilidad existentes. Una vez eliminadas las operaciones menos comparables, cuando existan defectos de comparabilidad que no pueden identificarse o cuantificarse (y que, por tanto, no pueden ajustarse), **se puede mejorar la fiabilidad del análisis, estrechando el rango, utilizando como referencia herramientas estadísticas de tendencia central como el rango intercuartil,** es decir, usando los resultados comprendidos entre el 1 er y 3er cuartil.

1.3.- En general, una elevada dispersión en el rango de valores suele ser indicativo de defectos de comparabilidad., en el que habría que eliminar los puntos menos fiables para la obtención del rango.

La AEAT comprende que, cuando la **selección de comparables** se haga **a través de bases de datos comerciales externas** debemos utilizar **herramientas estadísticas para ganar fiabilidad en el análisis.**

2.- Las alternativas en caso de que el rango tenga defectos de comparabilidad y la selección del punto más apropiado del rango

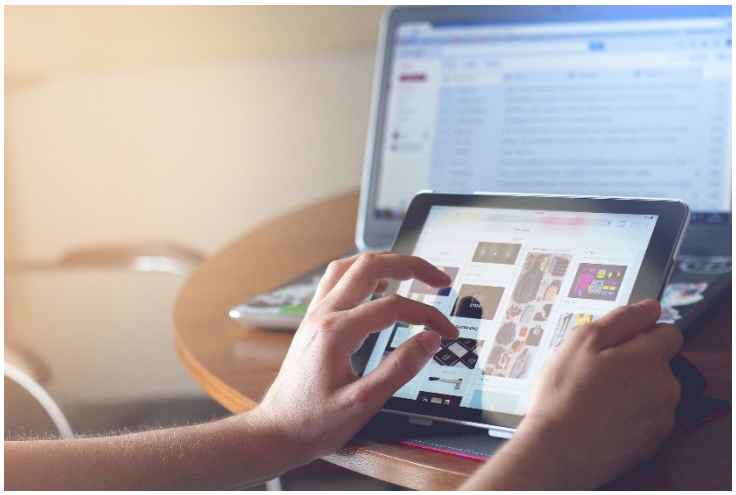
Si persisten los defectos de comparabilidad.

i. si el valor declarado por el contribuyente se encuentra dentro del rango intercuartil, no deben practicarse ajustes.
ii. Si, por el contrario, el valor declarado por el contribuyente se encuentra fuera del rango, el ajuste, con carácter general, se realizará utilizando medidas de tendencia central, como la mediana.

Para ajustar al valor de la mediana será necesario que la Administración haga referencia, atendiendo a las circunstancias del caso, a la existencia de dichos defectos de comparabilidad.

Todo ello, salvo que, tras un análisis exhaustivo de los hechos y circunstancias del caso, exista una justificación para elegir otro punto concreto del rango, debiendo recaer la carga de la prueba en aquel que pretende hacer valer ese otro punto.

CONCLUSIONES: En todo caso, recomendamos que se preste una especial atención en la realización de los análisis y contraste de resultados de las operaciones vinculadas. Creemos que es necesaria una actualización de las políticas de precios de transferencia y una adecuada documentación de las operaciones para evitar posibles ajustes en caso de inspección.



CONTENIDO

LEGAL Y COMPLIANCE

1.- Novedades en Compliance para 2021 Página 47

2.- Externalización del canal de denuncias (Whistleblowing System) Página 48

3.-Sanciones por no depositar las cuentas anuales en el registro mercantil. Página 49

4.- Sentencia del TS sobre la pérdida de condición de socio en el proceso de separación Página 50

5.- RD 5/2021 COVID-19 Página 51

6.-Actuaciones recientes de la CNMC Página 53

NOVEDADES EN COMPLIANCE PARA 2021

En 2021 vamos a tener nuevos estándares sobre sistemas de gestión de compliance:

1.- Próximamente se publicará el estándar sobre sistemas de gestión de compliance ISO 37301 Sistemas de gestión de cumplimiento – requisitos con guía de uso, que viene a reemplazar la norma ISO 19600, no es sólo la versión certificable de la norma antecesora ya que incorpora buenas prácticas que se han consolidado desde su publicación y otros aspectos que han demostrado ser clave para una gestión eficaz del compliance.

Los aspectos principales de la nueva norma son los siguientes:

- Es una **norma certificable**
- Realiza un **nuevo énfasis en el entorno**. Si bien ISO 19600 ya destacaba la importancia de contar con un diagnóstico adecuado del entorno para iniciar un proceso de implementación, en este caso la nueva norma va más allá, reconociendo a la empresa como un actor social, exigiendo un análisis más profundo del contexto político social, variables competitivas, socioeconómicas, territoriales, etc.
- Fomenta abiertamente el **uso de los canales de denuncia** y destaca la importancia que tienen a la hora de detectar fraudes u otras actividades ilícitas. Se establecen requerimientos específicos pata asegurar la eficacia de estas herramientas y el deber de promoción activa de una cultura donde la responsabilidad del compliance es de todos y cada uno de los miembros de la organización.
- Está basada en un **enfoque de riesgos.** En este caso la norma se apoya en ISO 31000 para la identificación de riesgos e ISO 31010 para su evaluación.
- La **cultura de compliance** se considera como el aspecto más importante. La cultura de compliance es fundamental en la nueva norma. La promoción de una cultura ética, basada en valores, donde todos conocen sus responsabilidades y roles, involucrando a toda la organización en asegurar la viabilidad de la empresa en el más largo plazo.
- Se convierte en el estándar internacional más actual sobre compliance.

La nueva ISO 37301 coexiste con otras normas específicas sobre compliance (UNE 19601, UNE 19602, ISO 37001) y sus disposiciones son integrables respecto a los citados estándares ISO 19000 sobre Sistemas de Gestión del Compliance, UNE 19601 sobre Sistemas de Gestión del Compliance Penal y la UNE 19602, sobre Sistemas de Compliance Tributario y a otros estándares internacionales de en calidad, seguridad o medioambiente, o en seguridad de la información, etc, por lo que ahorra esfuerzo a las organizaciones que ya se han sumado a alguno de dichos estándares internacionales ya que el idioma es el mismo, procesos, riesgos, probabilidad, impacto, control, riesgo residual, plan de mejora continua.....

2.- La próxima norma ISO 37002 sobre sistemas de gestión de denuncias, aun no siendo un estándar certificable, adquirirá relevancia al amparo de la Directiva Europea de protección al denunciante cuya transposición a derecho nacional debe realizarse antes del 17 de diciembre de 2021.

El estándar que se publicará antes de esta fecha facilitará que muchas organizaciones, tanto del sector público como privado, dispongan de un referente global para guiarse. Esto permitirá conjugar las garantías europeas con las mejores prácticas internacionales en materia de canales internos de comunicación y de protección al denunciante.

REGULACIÓN DEL CANAL DE DENUNCIAS

Los canales de denuncia son, un elemento esencial de todo sistema de gestión de *Compliance*.

Hasta la entrada en vigor de la Directiva *whistleblowin*g (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) no existía prácticamente ninguna regulación de estos canales.

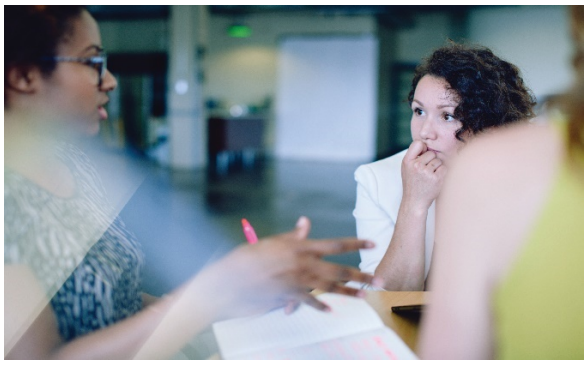
La citada Directiva concedió un plazo de dos años para su transposición al ordenamiento jurídico interno, que expira este 2021, e impone la obligación de implantar un canal de denuncias (art. 8) tanto para empresas del sector público como del sector privado. En este último caso, se impone la obligación siempre que dichas entidades tengan más de 50 trabajadores o su actividad esté relacionada con la prestación de servicios y venta de productos relacionados con los mercados financieros; la prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo. No obstante, la Directiva también contempla que los Estados Miembros puedan exigir a las entidades del sector privado con menos de 50 trabajadores la adopción de canales de denuncia internos.

Muchas de las empresas españolas que cuentan con sistemas de Compliance ya disponen de canales de denuncia internos, y una vez transpuesta la Directiva, necesitarán ajustar sus protocolos internos a la nueva regulación y las que no dispongan de ellos deberán implantarlos.

Cabe recordar que, la gestión del canal de denuncias puede externalizarse

La propia Directiva *whistleblowing* admite la posibilidad de que la gestión del sistema de denuncias se delegue en asesores externos, y que incluso con anterioridad a la Directiva, la Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado (Circular 1/2016, de 22 de enero, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas) ya establecía la posibilidad de externalizar ciertos servicios de *Compliance*, poniendo como ejemplo la formación a directivos y empleados y la gestión de los canales de denuncias, siempre que el oficial de cumplimiento sea un órgano de la persona jurídica.

Si bien el órgano de cumplimiento y, en su caso el *compliance officer* o encargado de cumplimiento debe formar parte de la organización, por cuanto el Código Penal (art. 31 bis) establece que deberá designarse a «un órgano de la persona jurídica», ello no es óbice para que un tercero experto y externo a la organización empresarial pueda prestar apoyo u asesoramiento continuado al mismo.



SANCIONES POR FALTA DE DEPÓSITO DE LAS CUENTAS ANUALES

La entrada en vigor del Real Decreto 2/2021, de 12 de enero, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas esconde entre sus disposiciones adicionales la nueva regulación de las sanciones pecuniarias por falta de depósito de las cuentas anuales. Cabe recordar que esta obligación se encuentra recogida en los artículos 279 y siguientes de la Ley de Sociedades de Capital

No es desconocido el gran número de empresas en España que no depositan sus cuentas anuales (aunque muchas de estas sí que cumplen con sus declaraciones tributarias) ni la inactividad del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su potestad sancionadora en esta materia, dos hechos que propiciaron el incremento de las sociedades inactivas en nuestro país. Ya desde finales del año pasado la intención del Gobierno de España era la de hacer frente a esta situación, siendo una de sus medidas la referente a dicho artículo.

En esta línea, la Disposición Adicional Undécima del texto legal anteriormente citado desarrolla el artículo 283 de la Ley de Sociedades de Capital, el cual regula el régimen sancionador por incumplimiento por el órgano de administración de la obligación de depositar las cuentas anuales. Este precepto recoge a nuestros efectos dos hechos importantes en su primer apartado: el primero, que la instrucción del expediente debe ser desarrollada reglamentariamente; y el segundo el baremo de las sanciones, existiendo una sanción general de 1.200 a 60.000 euros y, en caso de que la sociedad o el grupo de sociedades tenga una facturación anual superior a 6.000.000 de euros el límite anterior se eleva a 300.000 euros para cada año de retraso. Para determinar la cuantía, según el segundo apartado, se tomará en cuenta el importe total del activo y de la cifra de ventas referidos ambos al último ejercicio declarado a la Administración tributaria y, en su defecto, se fijará atendiendo a la cifra de capital social. Finalmente, el apartado tercero establece que, si los documentos se hubiesen depositado con anterioridad a la iniciación del procedimiento sancionador, la misma se impondrá en su grado mínimo reducida en un cincuenta por ciento.

Expuesto esto, queda preguntarse cómo han quedado redactados tanto la instrucción del expediente como la cuantificación de la sanción.

En cuanto a la primera cuestión, el nuevo Reglamento de Auditoría establece en dicha Disposición que el plazo para resolver y notificar la resolución en el procedimiento sancionador que se regula en el art. 283 de la LSC será de seis meses, a contar desde la adopción por el Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas del acuerdo de incoación. Dicho plazo podrá ser suspendido o aplazado según lo establecido en los artículos 22, 23 y 32 de la Ley 39/2019, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En relación a la medición cuantitativa, dicho precepto regula tres situaciones en las que se aplican unos porcentajes y unas masas diferentes sobre las que realizar el cálculo en concordancia con el citado artículo 283, las cuales se resumen en:

- El 0,5 por mil del importe total de las partidas del activo, más el 0,5 por mil de la cifra de ventas de la entidad incluida en la última declaración presentada ante la Administración Tributaria, aportando la declaración original.
- Si no se aportase la declaración tributaria, la sanción será del 2 por ciento del capital social según los datos obrantes en el Registro Mercantil.
- Si se aportase la declaración tributaria, y el importe calculado en el primer apartado fuese superior al segundo, se tomará el 2 por ciento del capital social reducido en un 10 por ciento.

Además de las competencias otorgadas al ICAC, cabe añadir que la Disposición Adicional Novena deja abierta la puerta a que sean los registradores mercantiles competentes por razón del domicilio del obligado a depositar cuentas anuales quien realice la gestión y propuesta de decisión sobre estos expedientes sancionadores.

Como conclusión, el nuevo Reglamento de Auditoría ha establecido una limitación para todas aquellas sociedades inactivas que no encontraban ningún efecto desfavorable a dicha situación, tanto por la redacción de este procedimiento sancionador como por la posibilidad de atribuir competencias a los registradores mercantiles para agilizar este proceso. Estos hechos van a conllevar a que se disuelvan paulatinamente este tipo de sociedades o que, en otro caso, se reactiven.

SENTENCIA DEL TS SOBRE LA PÉRDIDA DE CONDICIÓN DE SOCIO EN EL PROCESO DE SEPARACIÓN

La Sala Primera del Tribunal Supremo se ha pronunciado a través de tres nuevas sentencias sobre el momento en que debe entenderse perdida la condición de socio de una sociedad de capital como consecuencia del ejercicio del derecho de separación, lo que determina la materialización de jurisprudencia en sentido estricto: Sentencias número 4/2021 de 15 de enero; número 46/2021 de 2 de febrero, 64/2021 de 9 de febrero y 102/2021 de 24 de febrero.

La Ley de Sociedades de Capital regula en sus artículos 346 a 349 la **separación de los socios**. Se trata de un derecho configurado como una herramienta excepcional. **El derecho de separación es aquel que permite al socio de una sociedad de capital desvincularse de la misma y recuperar el valor razonable de su inversión** si se producen determinadas circunstancias expresamente previstas en la LSC o en los estatutos sociales. Se trata de un derecho individual e inderogable del socio, que no puede ser suprimido ni restringido por la mayoría.

Cuando se ejercita el derecho de separación se activa un proceso que se compone de varias actuaciones:

1. Información al socio sobre el valor de sus acciones o participaciones;
2. Acuerdo sobre el valor razonable de las participaciones o acciones o, en su defecto, valoración de un experto independiente (artículo 353 LSC);
3. Pago o reembolso (o, en su caso, consignación) del valor establecido (artículo 356 LSC);
4. Otorgamiento de la escritura de reducción del capital social o de adquisición de las acciones o participaciones sociales (artículos 358 y 359 LSC).

El Tribunal Supremo (Sala 1ª de Civil), mediante su Sentencia nº 4/2021 de 15 de enero, abordó por primera vez cuestiones no previstas de forma expresa en el actual régimen jurídico de la LSC:

i. en qué momento se pierde la condición de socio tras el ejercicio del derecho de separación y,
ii. en qué momento se produce el nacimiento del crédito de reembolso tras el ejercicio del derecho de separación.

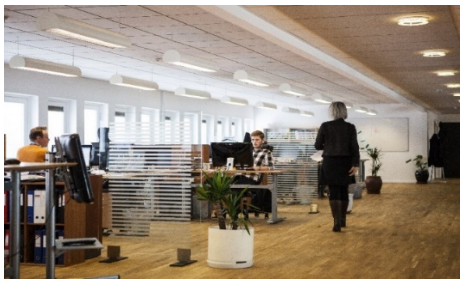
Esta cuestión ha sido tratada con distintos criterios por las Audiencias Provinciales, que han venido considerando que son tres los posibles momentos en que se pierde dicha condición, dando lugar a las siguientes teorías:

i. **teoría de la declaración:** cuando el socio comunica a la sociedad su voluntad de separarse;
ii. **teoría de la recepción:** cuando la sociedad recibe dicha comunicación, dada su naturaleza recepticia;
iii. **teoría del reembolso**: cuando se abona o consigna el reembolso de la cuota del socio, puesto que la comunicación es solamente un presupuesto del ejercicio del derecho

En este contexto es en el que se produce **el pronunciamiento del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2021**, que señala que **la condición de socio, una vez ejercitado el derecho de separación, se pierde "*cuando se paga al socio el valor de su participación*"**, decantándose así por la **teoría del reembolso**. Concluye el Tribunal Supremo, que "*mientras no se llega a esa culminación del proceso, el socio lo sigue siendo y mantiene la titularidad de los derechos y obligaciones inherentes a tal condición*".

Respecto al **momento del derecho de reembolso del valor de las participaciones**, el TS reconoce que "la LSC tampoco especifica cuando surge el derecho de reembolso". Sin embargo, a partir de una interpretación conjunta de los artículos 347.1, 348.2 y 348 Bis de la LSC, y en los propios términos de la sentencia cabe concluir que **el derecho de reembolso "*nace en la fecha en que la sociedad ha recibido la comunicación del socio por la que ejercita su derecho de separación*"**.

El TS difiere claramente el nacimiento del derecho de reembolso de la pérdida de condición de socio que a su entender se sitúa en un plano temporal posterior.



En conclusión:

i. la **pérdida de condición de socio** una vez ejercido el derecho de separación únicamente se produce una vez pagado al socio el valor de su participación;
ii. el **nacimiento del derecho del crédito de reembolso** por ejercicio del derecho de separación **se produce** en la fecha en que la sociedad ha recibido la comunicación del socio por la que se ejercita su derecho de separación;

Otro asunto que se aborda en estas sentencias es la **calificación concursal** del crédito derivado del ejercicio del derecho de separación cuando la empresa se encuentra en situación de concurso de acreedores. En este sentido, el Tribunal Supremo establece que este crédito será calificado como **crédito concursal subordinado** por ser el socio separado considerado como persona "especialmente relacionada" con el deudor y por su naturaleza de préstamo, siempre que la comunicación recepticia de su ejercicio tuviera lugar con anterioridad a la declaración del concurso de la sociedad.

RDL 5/2021 COVID-19

El pasado 13 de marzo de 2021 se publicó en el BOE el Real Decreto-Ley 5/2021 de *medidas extraordinarias de apoyo a la solvencia empresarial en respuesta a la pandemia de la COVID-19*.

El objetivo de este RDL es múltiple: **proteger el tejido productivo** hasta que se logre un porcentaje de vacunación que permita recuperar la confianza y la actividad económica en los sectores que todavía tienen restricciones; **evitar un impacto negativo estructural** que lastre la recuperación de la economía española; **proteger el empleo en los sectores más afectados por la pandemia; y actuar de forma preventiva para evitar un impacto negativo superior sobre las finanzas públicas y los balances del sistema financiero**.

Se articula un conjunto de medidas que movilizan **una inversión pública de hasta 11.000 millones** de euros en torno a cuatro líneas de actuación: **tres fondos adicionales** para financiar ayudas directas, restructuración de balances y recapitalización de empresas **y la prórroga de moratorias fiscales y concursales**.

1. **Línea COVID de ayudas directas a autónomos y empresas para reducir el endeudamiento suscrito a partir de marzo de 2020.**
   El requisito principal para acceder a estas ayudas es que el volumen de facturación anual se haya reducido en más del 30% en el año 2020 respecto al año 2019 (el dato se comprobará según el volumen de operaciones declarado en el Impuesto sobre el Valor Añadido. No pueden acceder a las ayudas los autónomos y empresas que tuvieron resultado negativo en 2019)

   Estas ayudas directas tendrán carácter finalista, y se deberán destinar a:

   - Cubrir costes fijos incurridos durante el 1 de marzo de 2020 y el 31 de mayo de 2021, siempre que procedan de contratos anteriores a la entrada en vigor del Real Decreto-ley de 12 de marzo: pagos a proveedores, suministros, salarios, arrendamientos.
   - Reducir endeudamiento, mediante el pago de deudas financieras, proveedores y otros acreedores.
   - El importe de la ayuda máxima a recibir depende del número de empleados:
   - Hasta 10 empleados, las ayudas a percibir serán del 40 % de la caída del volumen de operaciones en el año 2020 respecto del año 2019 que supere el 30% de caída.
   - Más de 10 empleados: 20 % del importe de la caída del volumen de operaciones en el año 2020 respecto del año 2019 que supere dicho 30%.

   En todos los casos, el importe mínimo de la ayuda será de 3.000 euros y el máximo por autónomos y empresas será de 200.000 euros.

   Estas ayudas estarán en todo caso sujetas al compromiso de mantenimiento de actividad de las empresas y no reparto de dividendos, con el fin de garantizar que llevan efectivamente a un refuerzo de la solvencia y a una mayor capacidad de producción y empleo en el contexto de la recuperación económica.

2. **Línea para la reestructuración de deuda financiera COVID**. Medidas adicionales de flexibilización de los préstamos dotados con aval público. Las medidas de solvencia recogidas en este Real Decreto-ley son de carácter selectivo, tanto por su finalidad –aliviar la carga financiera de empresas **viables** con problemas puntuales de solvencia– como por su ámbito de aplicación –limitado a empresas y autónomos que lo necesiten y que gracias a estas medidas de apoyo público sobre sus préstamos avalados puedan ver su solvencia restaurada-.

Las medidas se articulan en tres niveles de actuación:

- Un primer nivel supone la **extensión del plazo de vencimiento** de los préstamos, adicional a la prolongación aprobada el pasado noviembre.
- En un segundo nivel, se podrían convertir estos préstamos **en préstamos participativos**, manteniendo la cobertura del aval público.
- En el tercer nivel, excepcional y de último recurso, se permitiría **realizar transferencias directas a autónomos y pymes para la reducción del principal de la financiación avalada contraída durante la pandemia**.

3. **Nuevo "Fondo de recapitalización de empresas afectadas por COVID",** que será gestionado por COFIDES, suscrito al Ministerio de Industria, Comercio y Turismo, y cuyo objetivo es complementar el Fondo gestionado por SEPI para la recapitalización de empresas estratégicas. El Fondo, que durará 8 años prorrogables, dispondrá de distintos instrumentos financieros de endeudamiento, capital y cuasi capital. Asimismo, las operaciones llevarán aparejados instrumentos para la participación del Estado en los beneficios futuros de las empresas.

4. **Moratorias concursales:** la Disposición final séptima de este RDL, modifica la Ley 3/2020 de 18 de septiembre de medidas procesales y organizativas para hacer frente al COVID-19 en el ámbito de la Administración de Justicia en los siguientes términos:

- **Se amplía hasta 31 de diciembre de 2021 la exención del debe**r del deudor que se encuentre en estado de insolvencia de **solicitar la declaración de concurso y la no admisión a trámite de las solicitudes de concurso necesario que presenten los acreedores.** Se aclara también que el plazo de dos meses del que dispone el deudor para solicitar la declaración de concurso voluntario debe computarse a partir de la fecha de finalización del plazo de suspensión del citado deber.
- **Se aplaza el deber de solicitar la apertura de la fase de liquidación** cuando, durante la vigencia del convenio, el **deudor conozca la imposibilidad de cumplir los pagos comprometidos** y las obligaciones contraídas con posterioridad a la aprobación de aquél, siempre que el deudor presente una **propuesta de modificación del convenio** y ésta se admita a trámite dentro de un determinado plazo.
- Se **facilita la modificación del convenio, del acuerdo extrajudicial de pagos o del acuerdo de refinanciación homologado**. Respecto de estos últimos se permite que, hasta el 31 de diciembre de 2021, el deudor presente una modificación del acuerdo en vigor o presente uno nuevo, sin necesidad de que transcurra un año desde la homologación del mismo, fomentando así la negociación y los acuerdos de refinanciación con los acreedores. Esta posibilidad de renegociar los acuerdos de refinanciación sin necesidad de que haya transcurrido un año desde su homologación estaba ya vigente para todos aquellos acuerdos homologados hasta el 14 de marzo de 2021 cualquiera que hubiese sido la fecha de su homologación.
- En caso de que un acreedor presente una **solicitud de declaración de incumplimiento de acuerdo de refinanciación**, de **convenio o de acuerdo extrajudicial de pagos**, se **prevé su inadmisión a trámite, y se da un plazo para la renegociación de un nuevo acuerdo o convenio.** Este régimen, que se encontraba vigente para las solicitudes de incumplimiento presentadas hasta 31 de enero de 2021, se aplica para nuevas empresas, profesionales y autónomos, desde esa fecha y hasta el 30 de septiembre de 2021. Durante este plazo se inadmitirán a trámite por los juzgados las declaraciones de incumplimiento presentadas por los acreedores durante el citado período con el objeto de que produzca la renegociación.
- Hasta el 31 de diciembre de 2021 inclusive, se considerará que **el acuerdo extrajudicial de pagos se ha intentado por el deudor sin éxito, si se acreditara que se han producido dos faltas de aceptación del mediador concursal para ser designado, a los efectos de iniciar concurso consecutivo**, comunicándolo al juzgado.
- Se **flexibilizan los incidentes de reintegración de la masa activa** para facilitar el cierre de la fase común.
- Se **simplifican las subastas de bienes y se modifica el modo de enajenación de la masa activa en la fase de liquidación**.
- Se establecen una serie de **normas de agilización del proceso concursal**, como la **tramitación preferente de** determinadas actuaciones tendentes a la protección de los derechos de los trabajadores, a mantener la continuidad de la empresa y a conservar el valor de bienes y derechos, relativos al beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho, así como la simplificación de determinados actos e incidentes como las subastas de bienes, para facilitar el funcionamiento de los Juzgados de lo Mercantil y de Primera Instancia.

5. **Otras moratorias:** se amplía a cuatro meses el aplazamiento de deudas tributarias sin intereses de demora y se amplían los plazos para la devolución de los créditos públicos gestionados por la Secretaría General de Industria y de la PYME

ACTUACIONES RECIENTES DE LA CNMC

(Fuente CNMC)

La CNMC refuerza el uso de algoritmos y del "big data" en la detección de cárteles y conductas anticompetitivas

En su apuesta decidida por la digitalización y el refuerzo de la colaboración ciudadana, la CNMC ha puesto en funcionamiento el **Sistema de Informantes de Competencia Anónimos (SICA)**, un canal completamente cifrado y anónimo para que cualquier ciudadano o empresa pueda enviar información sobre prácticas que dañan a la competencia y, en consecuencia, perjudican a la economía española.

El funcionamiento del nuevo SICA es muy sencillo y se asimila al de un "chat" cifrado. Así, cuando el ciudadano introduce una información en el sistema obtiene un código alfanumérico, que será la única vía de entrada a esas conversaciones. El informante no deberá introducir ningún tipo de información personal (teléfono, nombre o correo electrónico) para colaborar con la CNMC y se se establecerá una comunicación bidireccional y anónima.

Todas las comunicaciones entre la CNMC y el informante son siempre confidenciales. De esta forma, incluso en los casos en los que los informantes decidan no ser anónimos, sus datos de carácter personal únicamente estarán disponibles para la **Unidad de Inteligencia Económica (UIE)**. Este equipo nunca revelará de manera directa o indirecta dichos datos en las posibles investigaciones que inicie.

La Unidad de Inteligencia Económica (UIE) de la CNMC está formada por un grupo de expertos en matemáticas, estadística, e informática, además de por economistas y abogados, que se sirven de algoritmos y técnicas propias de análisis big data para desarrollar sus investigaciones. Su trabajo es esencial en casos que afectan directamente a las manipulaciones en la contratación pública y al desmantelamiento de cárteles estables.

Las unidades de inteligencia económica son habituales en las autoridades de competencia de otros países. En el caso de la CNMC, su origen se remonta a 2018 y, desde entonces, ha sido clave para que la Comisión iniciara varias investigaciones. Algunas de ellas, han finalizado con la imposición de multas a las empresas infractoras, como en el caso del cártel que se repartía los contratos de la Agencia Estatal de Meteorología (AEMET) y, más recientemente, con el cártel de las farmacéuticas productoras de radiofármacos PET.

Análisis de los mensajes recibidos

La UIE es la encargada de gestionar el programa de informantes de ilícitos de competencia, y su nuevo sistema de comunicación (SICA). La Unidad analiza la verosimilitud de los hechos en un plazo abierto. En el caso de que este análisis así lo aconseje, iniciará un procedimiento de investigación. Durante todo el proceso, se adoptarán mecanismos para garantizar, tanto la confidencialidad de las personas que aporten información, como la de aquellas que se vean afectadas por los hechos o situaciones comunicadas.

Además del sistema recién estrenado (SICA), la CNMC dispone de otros dos canales de colaboración ciudadana: Uno telefónico (671 483 741), y un buzón de correo electrónico (**buzoncolaboracion@cnmc.es**). Asimismo, cuenta con otras herramientas para la detección de prácticas anticompetitivas, como el Programa de Clemencia.

La CNMC publica la primera actualización de su Guía sobre contratación pública y competencia, centrada en la planificación

La CNMC ha publicado la primera parte de la actualización de la **Guía sobre Contratación Pública y Competencia de 2021**, que ya ofrecía pautas para mejorar el diseño de las licitaciones públicas y para detectar situaciones de colusión entre las empresas que participan en las licitaciones.

En 2019, la CNMC comenzó su actualización y centró su atención en el análisis de las fases que deberían configurar cualquier proceso de compra del sector público: planificación, preparación, adjudicación, ejecución y evaluación. Todo ello, con el fin de poder ofrecer recomendaciones sobre los problemas que afecten a la competencia y que se plantean en cada una de esas etapas.

Concretamente, este primer documento se centra en la importancia que tiene la planificación a la hora de gestionar las compras de las entidades públicas. No en vano, la falta de planificación es una de las carencias que tradicionalmente presenta nuestro sistema público.

Además, en diciembre de 2019, la CNMC organizó una jornada sobre "La planificación como requisito imprescindible para promover la competencia y la eficiencia en la contratación pública", en la que participaron expertos y representantes de la OCDE, de la Comisión Europea, de organismos nacionales públicos (Ministerio de Hacienda, AiREF, OiResCon, IGAE) y privados, así como representantes académicos. En paralelo, la CNMC lanzó una consulta pública sobre la planificación en la contratación pública, que recibió un total de 63 aportaciones.

El documento final recoge las conclusiones y recomendaciones de la CNMC sobre la fase de la planificación de la contratación pública:

- La falta de una planificación y programación adecuadas del aprovisionamiento público ha sido destacada como una de las principales carencias de la contratación pública en España.
- Una correcta planificación permite mejorar el diseño de las licitaciones, promueve la transparencia y el acceso de los operadores a las licitaciones (especialmente, pymes), permite utilizar procedimientos de adjudicación abiertos y competitivos que favorezcan la concurrencia; incrementa la eficiencia y el ahorro en la gestión de la contratación y ejecución global del contrato, y permite adoptar un verdadero enfoque estratégico de la contratación pública.
- A pesar de su utilidad, la planificación ha tenido escasa transcendencia práctica en la regulación sobre contratación pública en España. La CNMC recomienda asumir una verdadera cultura de planificación de la contratación pública que impregne todos los niveles técnicos-normativos, organizativos y colaborativos.
- Se recomienda abordar la planificación de forma integrada y estratégica, teniendo en cuenta la actividad de la organización e involucrando a todas las áreas de la misma. Se recomienda también mejorar la publicidad y la transparencia de la planificación.

La CNMC es el organismo independiente regulador de los mercados que garantiza y promueve una competencia efectiva. En virtud de lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la CNMC, tiene entre sus funciones la promoción de una competencia efectiva en los mercados mediante, entre otros, la realización de estudios y trabajos de investigación en materia de competencia

La CNMC resuelve el expediente sancionador contra Amarres de Algeciras

La CNMC investigaba un acuerdo sectorial que podía restringir la libertad de contratación de las nuevas empresas de amarres en el Puerto de Algeciras. El expediente termina sin sanción al aceptarse los compromisos presentados por las partes (terminación convencional). Esta fórmula solventa los posibles problemas de competencia que dieron lugar al expediente sancionador.

La CNMC entiende que los compromisos presentados resuelven de manera clara e inequívoca las conductas investigadas, ya que se eliminan las cláusulas controvertidas que pueden limitar la competencia y las que afectan a la libertad de contratación.

Además, estos compromisos pueden cumplirse de manera rápida y efectiva, ya que las partes se comprometen a firmar un nuevo Acuerdo, que sustituirá al anterior, en un plazo máximo de 10 días desde la notificación de la Resolución de la CNMC. Asimismo, garantizan una comunicación suficiente a terceros, que se puede corroborar con facilidad y vigilar por parte de la CNMC.

La terminación convencional, figura recogida en el artículo 52 de la LDC, es un modo de terminar el procedimiento sancionador, por medio del cual se hacen vinculantes unos compromisos ofrecidos voluntariamente por el presunto infractor, sin necesidad de que se declare acreditada una infracción. En consecuencia, no se imponen multas.

El objetivo de la terminación convencional es doble: lograr restaurar rápidamente las condiciones de competencia, salvaguardando el bienestar de los consumidores y el interés público y reducir los trámites administrativos del expediente generando eficiencia en el consumo de recursos que pueden destinarse a otros objetivos.

La CNMC inicia un expediente sancionador contra Funespaña, S.A., filial del grupo Mapfre

La CNMC ha incoado, con fecha 26 de febrero de 2021, un expediente sancionador contra Funespaña, S.A., filial del grupo Mapfre, por no haber notificado la operación de compra de la funeraria Alianza Canaria.

Esta práctica, conocida en el argot de competencia como *"gun jumping"*, supone un incumplimiento del artículo 9, apartado primero, de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia (LDC), que establece la obligación que tienen las empresas de notificar a la CNMC una concentración antes de ejecutarla.

La CNMC inicia un expediente sancionador contra Disa Corporación Petrolífera S.A.

La CNMC ha incoado un expediente sancionador contra Disa Corporación Petrolífera S.A. (DISA) por posible incumplimiento de los compromisos que presentó para poder formalizar la compra de Shell Aviation España S.L.

En el caso de este expediente, la CNMC vigila que DISA cumple con los compromisos que ofreció para para poder llevar a cabo la toma del control conjunto de Shell Aviation España S.L., propiedad de Shell España, perteneciente al Grupo Shell mediante la adquisición del 50% de sus acciones.

El 25 de marzo de 2013, la extinta Comisión Nacional de la Competencia autorizó la operación de concentración entre Disa y Shell Aviation Spain condicionada a que Disa cumpliera siete compromisos. Los tres primeros compromisos, relativos al mercado de almacenamiento de combustibles de aviación en las Islas Canarias y el séptimo, relacionado con el mercado de los servicios into-plane, se dieron por cumplidos por **Resolución del Consejo de la CNMC** de 3 de noviembre de 2016, y los tres restantes (compromisos 4º, 5º y 6º), relacionados con el transporte marítimo inter-insular de querosenos, fueron prorrogados.

Estos últimos tres compromisos incluían la obligación de que DISA publicara determinada información en su página web sobre las tarifas aplicadas a sus clientes, el sistema de acceso de terceros a los servicios de transporte interinsular, así como sobre su plan de inversiones. Asimismo, los compromisos también obligaban a DISA a reportar periódicamente a la CNMC determinada información relativa a las peticiones de servicio, los trayectos realizados y las congestiones físicas o contractuales registradas.

La incoación del expediente sancionador se produce por la existencia de indicios de incumplimiento de las mencionadas obligaciones por parte de DISA. En particular, el posible incumplimiento habría consistido en no publicar en su página web todas las tarifas, recargos y descuentos que aplica a sus clientes; no actualizar los datos de la página web referentes a su plan de inversiones y no reportar en los informes a la CNMC determinadas solicitudes de transporte y denegaciones de servicio acaecidas en 2019.

La CNMC multa con 5,76 millones de euros a las dos principales farmacéuticas productoras de radiofármacos PET en España

La CNMC ha sancionado con un total de 5,76 millones de euros a las empresas Advanced Accelerator Applications Ibérica, S.L.U. (AAA) y, solidariamente, a su matriz Novartis Groupe France, S.A., a Curium Pharma Spain, S.A. (CURIUM) y su matriz Glo Holdco, S.C.A.; así como a dos de sus directivos por una infracción constitutiva de cártel consistente en un acuerdo de reparto del mercado de suministro del radiofármaco fluorodesoxiglucosa (18-FDG).

Esa conducta afectó a hospitales públicos y privados y produjo un encarecimiento del servicio prestado a los pacientes.

Se trata de una infracción muy grave prohibida por el artículo 1 de la Ley 15/2007 de Defensa de la Competencia y 101 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La CNMC ha acreditado que las dos empresas ahora sancionadas adoptaron una estrategia conjunta para repartirse una gran cantidad de contratos de suministro de radiofármacos a hospitales públicos y privados localizados en diversas regiones de España.

La CNMC sanciona a Mediaset por cambio de programación no anticipado

La CNMC ha sancionado a Mediaset con 49.000 euros por la vulneración del artículo 6.2 de la Ley General de Comunicación Audiovisual (LGCA), que reconoce el derecho de las personas a una comunicación audiovisual transparente y deja claro que *"**la programación sólo podrá ser alterada** por sucesos ajenos a la voluntad del prestador del servicio audiovisual o por **acontecimientos sobrevenidos de interés** informativo o de la programación en directo".*

La infracción cometida por Mediaset, tipificada como leve, ocurrió el día 13 de mayo de 2020 en su canal Telecinco, tras haber modificado la programación anunciada e incumplir, con ello, la **obligación de dar a conocer la programación televisiva con una antelación suficiente**, que en ningún caso puede ser **inferior a tres días**, y sin que concurra alguna de las causas especificadas que justifican el incumplimiento. Por ejemplo, cuando se producen sucesos de alta importancia o que susciten evidente interés en informar o continuar informando, como puede ser una noticia de última hora de gran trascendencia o un acontecimiento deportivo o de otra naturaleza que se esté retransmitiendo en directo y que dicha retransmisión se vea alargada por causas propias del acontecimiento retransmitido y al margen de la voluntad del titular del canal de televisión de que se trate.

La CNMC sanciona a Atresmedia por publicidad encubierta

La CNMC ha sancionado a Atresmedia con 183.220 euros por la vulneración del artículo 18.2 de la Ley General de Comunicación Audiovisual (LGCA), que regula las "comunicaciones comerciales prohibidas".

La infracción, tipificada como grave, se produjo el día 2 de enero de 2020, en sus canales de televisión Antena 3 y La Sexta, y en diferentes franjas horarias. Se emitió publicidad encubierta de la empresa "El Corte Inglés" y de su roscón de Reyes, mezcladas con las autopromociones de la suscripción a "AtresPlayer Premium" y del programa "Tu cara me suena", en los programas informativos de mediodía y noche de ambos canales.

La **publicidad encubierta** es una forma de promocionar productos dentro de un espacio televisivo en el que se está ofreciendo información, ficción o entretenimiento, sin previo aviso para el espectador. Para evitar estas prácticas, la ley establece que los **emplazamientos publicitarios deben estar debidamente señalizados** para que un espectador siempre sea consciente de cuándo se le está informando y cuándo se le está tratando de vender un producto comercial. Cuando los propios presentadores o actores hablan de un producto, la señal se sitúa al principio o final del bloque del programa y con un distintivo que aparece en pantalla e indica que lo que se está visualizando es publicidad. Pero no siempre ocurre así.

Podemos distinguir un caso de **publicidad encubierta** cuando se cumplan requisitos como:

- La inclusión en un programa.
- Que la presentación tenga un propósito publicitario.
- Que sea susceptible de inducir al público a error en cuanto a la naturaleza de la inserción al tratarse de un mensaje publicitario que no es reconocido como tal.

La CNMC sanciona a seis empresas por alterar el mercado de comercialización de combustibles sólidos

Las empresas sancionadas intercambiaron información comercial sensible, se repartieron los clientes y fijaron precios, a través de varios acuerdos.

- Se trata de prácticas muy dañinas para la competencia, prohibidas por la Ley, que tuvieron lugar por todo el país entre 1999 y 2018.
- Los cárteles, sancionados con un total de 3,5 millones de euros, se centraron en la comercialización del coque metalúrgico, coque de petróleo, hulla, antracita, espumantes, recarburantes y coque de petróleo micronizado.
- La CNMC multa, además, a varios de sus directivos, con un total de 166.700 euros, por su responsabilidad en las infracciones.

SALARIOS DE TRAMITACIÓN: EL TS DECLARA LA PROCEDENCIA DE LOS SALARIOS DE TRAMITACIÓN CUANDO LA EMPRESA CESA SU ACTIVIDAD

CONTENIDO

LABORAL

1.- El Tribunal Supremo declara que procede el pago de los salarios de tramitación devengados desde la fecha del despido hasta la de la sentencia. Página 57

La sentencia de la Sala de lo social del Tribunal Supremo, de 17 de febrero de 2021, nº 211/2021, rec. 1727/2018, condena a la empresa, así como al FOGASA hasta el límite de su responsabilidad legal, al pago de los salarios de tramitación devengados desde la fecha en que establece la improcedencia del despido hasta la de la sentencia de instancia que declara extinguida la relación laboral por imposibilidad de readmisión al haber cesado la empresa en su actividad.

La doctrina aplicada por el Tribunal Supremo en esta Sentencia es una doctrina consolidada y para nada novedosa. No obstante, dado el escenario actual de incertidumbre ante el que nos encontramos es interesante recordar su contenido.

Tras la reforma laboral del año 2012, únicamente se tiene derecho a los salarios de tramitación en caso de reincorporación al trabajo después de un despido, ya sea por un despido declarado improcedente o declarado nulo. En caso de **despido nulo**, la readmisión es automática, pero en caso de **despido improcedente,** la empresa tiene dos opciones: a) Readmitir al trabajador, abonándole los salarios de tramitación o b) abonar la indemnización correspondiente al despido improcedente sin necesidad de abonarle los salarios de tramitación.

En el caso que nos ocupa, nos encontramos con que la sentencia que establece la **improcedencia del despido** y el derecho a la indemnización, **declara asimismo extinguida la relación laboral por imposibilidad de la readmisión al haber cesado la empresa en su actividad** y por lo tanto, la empresa, al haber desaparecido o no tener actividad, no tiene opción a optar por una de las dos opciones indicadas anteriormente, declarando el juez extinguida la relación laboral por imposibilidad de readmisión.

El artículo 110.1.a y b) de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la jurisdicción social, establece los efectos del despido improcedente. El TS establece que una interpretación estricta y literal de este artículo, podría llevar a entender que no procede la condena a salarios de tramitación, al no estar expresamente prevista de forma expresa esta condena en el citado precepto, pero esta no es la interpretación correcta.

El máximo Tribunal establece que una interpretación sistemática e integradora conduce al resultado contrario, si "*ponemos en relación el silencio del señalado artículo 110.1.b) de la LRJS, respecto a salarios de trámite, con las previsiones de otros preceptos, tanto del artículo 56 del Estatuto de los Trabajadores, y en concreto de su apartado 3 -derecho a salarios de tramitación cuando concurre opción tácita de la empresa por la readmisión- como los artículos 278 a 286 de la propia Ley que regulan "la ejecución de las sentencias firmes de despido", y aplicados en la sentencia recurrida- y en concreto, el apartado 1 del artículo 286, en cuanto establece que, "sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos anteriores, cuando se acreditase la imposibilidad de readmitir al trabajador por cese o cierre de la empresa obligada o cualquier otra causa de imposibilidad material o legal, el juez dictará auto en el que declarará extinguida la relación laboral en la fecha de dicha resolución y acordará se abonen al trabajador las indemnizaciones y los salarios dejados de percibir que señala el apartado 2 del artículo 281", la solución puede -y entendemos debe ser- ser la de reconocer el derecho al percibo de los salarios de tramitación desde la fecha del despido hasta la fecha de la extinción laboral, solución seguida también en sentencias anteriores de 28 de enero de 2013 (rcud. 149/2012) y 27 de diciembre de 2013 (rcud. 3034/2012), en supuestos singulares de imposibilidad de readmisión*".

Se concluye que esta interpretación sería la correcta ya que vendría respaldada no sólo por los antecedentes históricos de la singular situación jurídica expuesta, sino también por principios de economía procesal, y tutela judicial efectiva en relación con el necesario resarcimiento del daño en igualdad de condiciones, y que implica el reconocimiento del derecho del trabajador despedido de forma improcedente a percibir los salarios de tramitación desde la fecha del despido hasta la fecha de la sentencia que declare la extinción de la relación laboral. Para aplicar esta doctrina el Tribunal Supremo requiere dos requisitos acumulativos:

i. que la extinción de la relación laboral sea solicitada expresamente por el trabajador demandante;

ii. que en el acto del juicio se acredite la imposibilidad de su readmisión por cese o cierre de la empresa obligada o cualquier otra causa de imposibilidad material o legal.

Más información y contacto:

MOORE es una de las grandes firmas de referencia a nivel internacional de auditoría y consultoría especializadas. Contamos con un equipo de profesionales que pondrán a su servicio su experiencia y conocimientos y se adaptarán a sus necesidades. Si desea más información, póngase en contacto con nosotros en el **976 56 24 43** o por correo electrónico en info@mszaragoza.com

En colaboración con:
Moore LP S.L.
www.mszaragoza.com
CORP Abogados y Economistas (Aragón)
www. corpabogadosyeconomistas.com
ANADE (Navarra)
www.anadeconsultoria.com

MOORE

www.mszaragoza.com

Copyright © 2020 MOORE LP, S.L., All rights reserved. Copyright © Asesoría Española de Asesores Fiscales: Noticias apartado fiscal.

MOORE LP, S.L. Inscrita en el Registro Mercantil de Zaragoza, tomo 1751, folio 220, hoja Z-11226 N.I.F.: B-50551043
Paseo Sagasta 74, 4° 50006 Zaragoza Tel: 976 562 464 Fax: 976 563 477
Plaza de la Libertad (antigua Conde de Rodezno), 1 Entreplanta 31004 Pamplona Tel.: 948 291 463 Fax: 948 290 931

Corp ABOGADOS Y ECONOMISTAS

MOORE

ANADE ASESORÍA NAVARRA DE GESTIÓN EMPRESARIAL