NEWSLETTER

4º trimestre de 2020

CONTENIDO

CONTABILIDAD Y AUDITORÍA

1.- Consulta 123/Septiembre 2020 1 de contabilidad Página 3

2.- Consulta 123/Septiembre 2020 2 de contabilidad Página 6

3.- Consulta 123/Septiembre 2020 3 de contabilidad Página 8

4.- Consulta 123/Septiembre 2020 1 de auditoría Página 9

5.- Consultas recibidas 2020 sobre la duración del encargo de auditoría y otros aspectos emitidas por el ICAC Página 9

6.- Resolución de 27 de octubre 2020 del ICAC Página 15

7.- NTA de elaboración del informe complementario de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito Página 16

8.- Publicación por el IAASB de un documento para debate sobre el fraude y empresa en funcionamiento Página 18

9.- Resumen ejecutivo de la situación de la auditoría en España 2019-2020 Página 22

FISCAL

1.- Últimas medidas tributarias adoptadas Página 23

2.- Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2021. Medidas tributarias Página 25

FISCAL

3.- Incidencia del COVID 19 en el IRPF Página 27

4.- El Tribunal Supremo limita las inspecciones con entradas domiciliarias Página 30

5.- Esquema comparativo de causas de exclusión del régimen de Módulos en IRPF y del Régimen simplificado en IVA Página 31

6.- IRPF. El Tribunal Supremo admite reducir los ingresos por alquileres aflorados en un procedimiento de comprobación Página 32

7.- Medidas tributarias en el Proyecto de Ley de Lucha contra el Fraude Página 33

LEGAL Y COMPLIANCE

1.- Dudas societarias sobre prevención del blanqueo Página 37

2.- Autoridad central contra el lavado de dinero Página 39

3.- Identificar al titular real: clave en la lucha contra el blanqueo de capitales Página 40

4.- Ley de Sociedades de Capital: 'Patrimonio neto' Sentencia del Tribunal Supremo del 1.6.2020.-Arts. 363 Y 367 Ley de Sociedades de Capital: “Patrimonio neto”. Página 41

5.- España encabeza el ranking de multas por incumplimiento del RGPD Página 42

Corp ABOGADOS Y ECONOMISTAS

MOORE

ANADE ASESORÍA NAVARRA DE GESTIÓN EMPRESARIAL

LEGAL Y COMPLIANCE

6.- La AEPD interpone una sanción por incumplimiento de la normativa de protección de datos Página 43

7.- Nuevo marco normativo en materia digital Página 43

8.- Sentencias de responsabilidad penal Página 45

9.-Actuaciones recientes de la CNMC Página 46

LABORAL

1.- RD 901/2020, de 13 de octubre: Planes de igualdad. Página 51

2.- RD 902/2020, de 13 de octubre: Igualdad retributiva entre mujeres y hombres. Página 52

3.- Medidas de vigilancia de los trabajadores y licitud de los datos personales Página 54

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 123/Septiembre 2020 1 de contabilidad Página 3

2.- Consulta 123/Septiembre 2020 2 de contabilidad Página 6

3.- Consulta 123/Septiembre 2020 3 de contabilidad Página 8

4.- Consulta 123/Septiembre 2020 1 de auditoría Página 9

5.- Consultas recibidas durante 2020 en relación con la duración del encargo de auditoría y otros aspectos emitidas por el ICAC Página 9

6.- Resolución de 27 de octubre 2020 del ICAC Página 15

7.- NTA de elaboración del informe complementario de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito Página 16

8.- Publicación por el IAASB de un documento para debate sobre el fraude y empresa en funcionamiento Página 18

9.- Resumen ejecutivo de la situación de la auditoría en España 2019-2020 Página 22

CONSULTA 1 DE CONTABILIDAD BOICAC 123/2020

La consulta plantea la interpretación que debe seguirse para contabilizar desde la perspectiva del socio, el reparto de dividendos en diferentes escenarios, en primer lugar, vamos a recordar la normativa de aplicación a esta consulta:

El apartado 2.8. Intereses y dividendos recibidos de activos financieros de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que:

"Los (...) dividendos de activos financieros devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de pérdidas y ganancias (...).

A estos efectos, en la valoración inicial de los activos financieros se registrarán de forma independiente (...) el importe de los dividendos acordados por el órgano competente en el momento de la adquisición.

(...), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión."

Los apartados 2 y 3 del artículo 31 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019 introduce las siguientes aclaraciones:

"2. Cualquier reparto de reservas disponibles se calificará como una operación de «distribución de beneficios» y, en consecuencia, originará el reconocimiento de un ingreso en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada o cualquier sociedad del grupo participada por esta última haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen.

3. El juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará atendiendo exclusivamente a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición, salvo que de forma indubitada el reparto con cargo a dichos beneficios deba calificarse como una recuperación de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo."

Una vez vista la normativa, considerarnos necesario destacar que:

i. Los dividendos devengados con posterioridad al momento de la adquisición se reconocerán como ingresos en la cuenta de PyG, salvo que procedan inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición, en cuyo caso minorarán el valor contable de la inversión.

ii. Es Importante explicar el concepto *"beneficios generados por la participada desde la adquisición"*. La norma aprobada por el ICAC indica que el beneficio a computar corresponde con los resultados generados en cualquier empresa participada por la empresa que reparte el dividendo. Considerando los resultados registrados en las cuentas PyG individuales de todas ellas, y no el resultante de la cuenta de PyG consolidada.

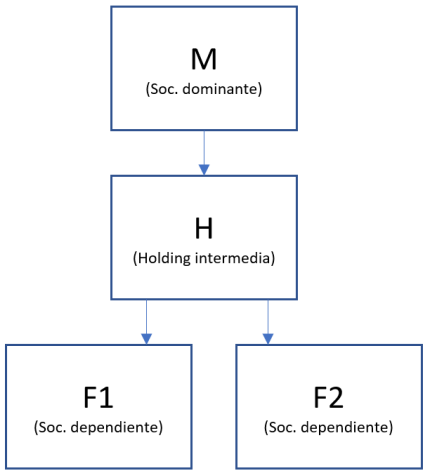
El ICAC indica también, que debe excluirse el análisis del deterioro de valor de las sociedades participadas, ya que si no fuese así podría replicarse la pérdida del ejercicio de la filial en la pérdida por deterioro que figuraría en el resultado del ejercicio de la empresa que reparte el dividendo.

Asimismo, desconocer el impacto del deterioro de valor de la inversión en las sociedades del grupo, implica no tener en cuenta las plusvalías tácitas en la inversión en la sociedad que reparte el dividendo, o en las participadas por esta última, a pesar de que tales plusvalías no realizadas hayan podido evitar el reconocimiento de un deterioro mediante la compensación de los resultados negativos contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias de esas filiales.

La generación de beneficios será atendiendo a la cuenta de pérdidas y ganancias individual, sin embargo, esta regla debe conciliarse con el principio recogido en el último inciso del artículo 31.3 RICAC 05/03/2019, en el que se advierte sobre la obligación de efectuar un **análisis de fondo** en determinados casos cuyo desenlace puede traer consigo que el reparto con cargo a los beneficios contabilizados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de la filial con posterioridad a la fecha de adquisición ponga de manifiesto la recuperación del coste de la inversión desde la perspectiva de la entidad que recibe el dividendo.

Escenarios:

Salvo que se indique lo contrario, en los supuestos que indica el ICAC, se parte de un grupo compuesto por una sociedad dominante (M), una sociedad holding intermedia (H) y un grupo de sociedades dependientes (F1, F2).



Caso 1

F obtiene un beneficio en fecha posterior a la adquisición de M, pero F no distribuye ningún dividendo a H. Al mismo tiempo, H tiene reservas anteriores a la fecha de adquisición por M que distribuye como dividendo a M en el mismo importe del beneficio obtenido por F.

En el primer caso, la sociedad holding (H) distribuye reservas por un importe equivalente al beneficio generado por la sociedad dependiente (F) desde la fecha de adquisición. Por lo tanto, a la vista del literal del artículo 31.2 de la Resolución, la sociedad M contabilizará el reparto como un ingreso.

Caso 2

Igual que en el caso 1, pero ahora H cuenta con dos filiales (F1 y F2). F1 genera un beneficio de 10 con posterioridad a que H es adquirida por M, y F2 una pérdida de 10 en ese mismo periodo. H no recibe dividendos ni de F1 ni de F2, pero distribuye a M un importe de 10 de sus reservas generadas con anterioridad.

El segundo caso plantea la duda sobre el criterio a seguir cuando la sociedad dependiente que reparte el dividendo participa a su vez en dos filiales, que han generado un beneficio y una pérdida por el mismo importe, de tal suerte que la suma del beneficio contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias de las sociedades H, F1 y F2 es cero.

H no ha contabilizado una pérdida por deterioro de valor por causa de su inversión en la sociedad F2.

Si una sociedad dependiente genera beneficios y la otra incurre en pérdidas, desde la perspectiva de la sociedad M, el reparto de reservas de la sociedad holding se deberá contabilizar como una recuperación de la inversión porque, a la vista de la cuenta de pérdidas y ganancias individual, cabe concluir que la sociedad participada y sus sociedades dependientes, no han generado beneficios desde la fecha de adquisición.

Caso 3

F1 genera un beneficio de 10 con posterioridad a que H es adquirida por M. F2 no tiene resultados. H tiene una pérdida de 10 desde que es adquirida por M, pero reservas generadas con anterioridad por 10 que distribuye a esta última.

Cuando la sociedad holding incurre en pérdidas por un importe igual a los beneficios de una de las sociedades dependientes en las que participa, desde la perspectiva de la sociedad M, el conjunto de las sociedades participadas no han generado beneficios por un importe equivalente a las reservas que se reparten. En consecuencia, en aplicación del artículo 31.2 de la Resolución no se reconocerán ingresos y el reparto se contabilizará como una recuperación de la inversión.

Caso 4

Desde su constitución por M, H ha generado una pérdida de 10 el primer año, compensada con una reducción de capital. Sin embargo, la inversión de M en H mantiene su valor original, en la medida en que no existe un deterioro de valor. Posteriormente, H genera un beneficio de 5 el segundo año que distribuye a M.

El reparto del beneficio generado por la sociedad H después de acordarse la reducción de capital se contabilizará por la sociedad M como una recuperación de la inversión porque es indubitado que desde la fecha de adquisición la sociedad H no acumula beneficios por un importe equivalente a los resultados que se distribuyen.

Caso 5

M compra en el año x de forma ventajosa por un importe de 80 el 100% de la entidad H de VNP 110 (Capital 10 y reservas 100). Desde la adquisición de H por parte de M, H no ha generado beneficios, pero decide repartir los 100. Los 100 no son beneficios generados desde la adquisición de H si bien M solo puede minorar coste hasta los 80. Se consulta la contabilización por parte de M de los 20 restantes.

Las 80 primeras unidades repartidas se reconocerán como una recuperación de la inversión, es preciso advertir que, si la sociedad H acordase un inmediato reparto de reservas por importe de 30, la diferencia entre el precio y el valor razonable de la inversión determina que en este supuesto la sociedad M deba contabilizar el dividendo como un ingreso, aunque la sociedad H no haya generado beneficios desde la fecha de adquisición, porque el fondo económico de la operación pone de manifiesto la incorporación en sus cuentas individuales de la renta generada en la combinación de negocios por efecto de la discordancia que se ha descrito entre precio y valor.

Caso 6

Una sociedad Matriz (M) compra dos filiales (F1 y F2). Con posterioridad a la adquisición F1 tiene un resultado de 10 por ventas de existencias a F2, producidas después de la compra por M, que no se ha realizado frente a terceros ajenos al grupo. F1 y F2 no tienen otros resultados. Si se distribuyen los 10 se consulta si deben ser ingresos por dividendos.

De acuerdo con el artículo 31.3 de la Resolución, el juicio sobre si se han generado beneficios por la participada se realizará, con carácter general, atendiendo exclusivamente a la renta contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias individual desde la fecha de adquisición.

Por lo tanto, en este escenario, el reparto se contabilizará como un ingreso, al margen de que en las cuentas consolidadas de la sociedad M, desde la perspectiva de la entidad que informa, el resultado originado en la operación interna deba ser eliminado.

Caso 7

Una sociedad Matriz (M) compra una filial (F) pagando un sobreprecio por plusvalías de inmovilizados. Al año siguiente la filial (F) reparte el resultado generado en el ejercicio como dividendo. Para ver qué parte es recuperación de inversión, se consulta si hay que detraer del dividendo la amortización de plusvalías tácitas.

Aunque en general las plusvalías tácitas no tienen incidencia en el resultado contable, el art. 31.3 de la Resolución se resalta la necesidad de realizar un análisis sobre el fondo económico, y aunque y se debería contabilizar un ingreso por dividendos si se reparten beneficios generados con posterioridad a la adquisición de la participación, cuando esos beneficios proceden de la transmisión de los elementos patrimoniales (haciendo efectivo las plusvalías tácitas), entonces estaríamos ante una recuperación del coste de la inversión financiera.

También se indica en este caso que se contabilizaría una minoración del valor contable de la inversión financiera, cuando la empresa directamente participada reparte un beneficio generado con posterioridad a la adquisición de la participación, pero este beneficio proviene de un dividendo repartido por una sociedad que acordó repartirlo con cargo a reservas generadas por esta última con anterioridad a la fecha de adquisición de la participación directa.

Caso 8

Una sociedad Matriz (M) compra una filial (F) pagando un sobreprecio donde no se identificaron plusvalías de activos y fue asignado como Fondo de Comercio. Al año siguiente la filial (F) reparte el resultado generado en el ejercicio como dividendo. Para ver qué parte es recuperación de inversión se consulta si hay que detraer del dividendo la amortización del fondo de comercio.

Considerando la aplicación analógica del razonamiento incluido en el supuesto anterior, la respuesta a esta última pregunta es negativa.

Por último, en cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad.

CONSULTA 2 DE CONTABILIDAD BOICAC 123/2020

Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relacionadas con la escisión parcial de una sociedad anónima mediante la segregación de una rama de actividad que constituye un negocio, siendo la sociedad beneficiaria de nueva creación y dependiente al 100% de la sociedad escindida. Asientos de marketing y publicidad que soporta.

La consulta que se le hace al ICAC versa sobre una escisión acordada en noviembre de 2018, cuya inscripción en el Registro Mercantil se realiza en febrero de 2019, antes de la formulación de las cuentas anuales de la sociedad escindida. En la consulta se indica a su vez que el valor contable de los activos escindidos es inferior al valor contable de los pasivos escindidos, aunque el valor razonable de los activos excede al de los pasivos. Además, la nueva sociedad se constituye con un capital social equivalente al valor razonable. Dicha operación tiene lugar dentro de la misma unidad de decisión, ya que no se ve alterado el control del negocio; por lo tanto, según la Norma de Registro y Valoración (NRV) 21ª del Plan General de Contabilidad (PGC), la fecha de efectos contables de la escisión será el 1-1-2018.

Se plantean tres cuestiones al ICAC:

La primera de ellas trata sobre si la nueva sociedad nacida de la escisión deberá formular cuentas anuales a 31-12-2018 por las actividades desarrolladas por el negocio escindido durante todo el ejercicio 2018.

A lo que el ICAC responde que la fecha a efectos contables de una escisión será la del inicio del ejercicio, tanto en el caso de que el negocio escindido pase a una sociedad beneficiaria que ya existía con anterioridad, como en el supuesto de que la sociedad beneficiaria sea de nueva creación, siempre que el negocio escindido ya perteneciera a alguna de las sociedades del grupo al inicio del ejercicio en que se produce la escisión.

En cuanto al registro contable de los efectos retroactivos de la operación, en dicha consulta se indica que se realizará en sintonía con el criterio regulado en el apartado 2.2. de la NRV 19ª "Combinaciones de negocios", en la que se indica:

"*las obligaciones registrales previstas en el artículo 28.2 del Código de Comercio se mantendrán en la sociedad adquirida o escindida hasta la fecha de inscripción de la fusión o escisión en el Registro Mercantil. En esta fecha, fecha de inscripción, la sociedad adquirente, reconocerá los efectos retroactivos de la fusión o escisión a partir de la fecha de adquisición, circunstancia que a su vez motivará el correspondiente ajuste en el libro diario de la sociedad adquirida o escindida para dar de baja las operaciones realizadas desde la fecha de adquisición.*"

Y respecto a la formulación de cuentas, cuando entre la fecha de aprobación de la operación y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, hay que tener en cuenta lo establecido en el apartado 2.2.2. "Fecha de efectos contables" de la NRV 21ª "Operaciones entre empresas del grupo", que remite, a su vez, al apartado 2.2. de la NRV 19ª "Combinaciones de negocios", que establece las siguientes reglas:

"(...) a) Si la fecha de cierre del ejercicio social de las sociedades que participan en la operación se situase en el periodo que media entre la fecha de adquisición del control y la inscripción registral de la nueva sociedad o, en su caso, de la absorción o escisión, sus cuentas anuales recogerán los efectos contables de la fusión o escisión desde la fecha de adquisición, siempre que la inscripción se haya producido antes de que finalice el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales. En estos casos, la sociedad adquirente recogerá en sus cuentas anuales los ingresos y gastos y los flujos de efectivo correspondientes a la sociedad adquirida desde la fecha de adquisición, así como sus activos y pasivos identificables de acuerdo con el apartado 2.4. de esta norma (...)."

Por lo tanto, dado que la inscripción se ha producido antes de que finalizase el plazo previsto en la legislación mercantil para formular cuentas anuales, la sociedad beneficiaria deberá presentar cuentas anuales recogiendo los efectos de la escisión desde el 1 de enero de 2018.

La segunda cuestión que se le plantea al ICAC versa sobre si en caso afirmativo de la primera y si dicha sociedad superase los límites previstos para la auditoría obligatoria, si esta debería auditar este primer ejercicio 2018.

El ICAC para dar respuesta a esta cuestión remite al apartado 3 del artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, referente a verificación de las cuentas anuales de las sociedades de capital, que en su apartado 3, establece:

"Artículo 263. Auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.

b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta. (...)

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior."

En el caso planteado, para la sociedad beneficiaria objeto de la consulta el ejercicio 2018 sería el primer ejercicio social desde su constitución, al ser una sociedad de nueva creación en dicho ejercicio, por lo que la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría estará en función de si puede o no acogerse a la excepción prevista en el apartado 3 del artículo 263 del TRLSC. De forma que si reuniese dos de las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 263 del TRLSC estaría exenta en dicho ejercicio de la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, y en caso contrario tendría tal obligación.

La tercera cuestión que se le plantea al ICAC es la siguiente: dado que se deben mantener los valores contables previos y el importe de los activos es inferior al de los pasivos, pero el capital social emitido se corresponde con el valor razonable de los activos netos, si la diferencia entre el capital emitido y el valor contable de los activos netos se debe contabilizar con cargo a una cuenta de reservas de la sociedad de nueva creación.

El ICAC responde que teniendo en cuenta que se trata de una operación de escisión entre empresas del grupo, serán de aplicación los criterios incluidos en el apartado 2.2.1 de la NRV 21ª del PGC, en la que se establece que los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que corresponda en las cuentas anuales consolidadas del grupo. En concreto, en el presente caso, dado que el negocio escindido forma parte del patrimonio de la sociedad dominante, la valoración es la que figura en las cuentas individuales de la sociedad escindida. No obstante, cuando el valor contable precedente del negocio segregado sea negativo, la correcta interpretación la NRV 21ª.2 debe llevar a revisar la valoración del activo hasta un importe equivalente al valor del pasivo asumido más la cifra del capital social mínimo establecido para la forma societaria elegida. La diferencia entre el capital social emitido y la cifra de capital social mínimo exigido legalmente se reconocerá en una cuenta de reservas.

CONSULTA 3 DE CONTABILIDAD BOICAC 123/2020

Sobre la aportación no dineraria a una empresa del grupo domiciliada en España de las acciones que otorga el control sobre otra empresa del grupo, que constituye un negocio, cuando la sociedad aportante y la filial, cuyas acciones son objeto de aportación, aplican las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y están radicadas en el extranjero.

Antecedentes:

El ICAC para dar respuesta a esta cuestión remite a la **consulta 3 del BOICAC nº 85 de marzo de 2011**, donde recuerda que en caso de que no existan unos valores consolidados del negocio aportado se deben tomar los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante. No obstante, si el importe representativo del porcentaje de representación de la sociedad aportante en el patrimonio neto de la filial que es objeto de aportación superase el valor en libros de la inversión, el ICAC opina que la adquirente deberá reconocer la inversión recibida por aquel importe sin necesidad de homogeneización previa.

Posteriormente remite a la **consulta 4 del BOICAC nº 90, de julio de 2012** en la que se hace referencia a la ubicación en el extranjero de la sociedad aportante y adquirida, y en base a ello, establece que a partir de la Norma de Registro y Valoración 21ª.2.1 Aportaciones no dinerarias, y ante la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, la sociedad española debería contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad extranjera aportante.

CONSULTA 1 DE AUDITORÍA BOICAC 123/2020

La **consulta** versa sobre si, en el supuesto de la emisión de dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las cuentas anuales por la entidad auditada, el segundo informe se encuentra sujeto a la tasa por emisión de informes y debe declararse en el modelo 03 de comunicación de información al Registro Oficial de Auditores de Cuentas.

La reformulación de las cuentas anuales está regulada en el artículo 38.c) del Código de Comercio, y será de aplicación, cuando se conozcan entre la fecha de formulación de las cuentas anuales y antes de su aprobación, riesgos que afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel que dichas cuentas deben representar. El artículo 38.c), establece: *"Excepcionalmente, si tales riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales y afectaran de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas"*.

La resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, establece como deben reformularse las cuentas anuales y la subsanación de errores contables incluidas, en sus artículos 25 y 26 respectivamente.

En la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, la actuación del auditor en los casos de reformulación de cuentas anuales auditadas se regulada en la Norma Técnica de Auditoría (NIA-Es 560) sobre hechos posteriores al cierre. En el supuesto de que, una vez emitido su informe, la entidad reformule las cuentas anuales auditadas, se establece que el auditor deberá, entre otras actuaciones, ampliar procedimientos de auditoría hasta la fecha de la emisión del nuevo informe y emitir un nuevo informe sobre las cuentas reformuladas.

El artículo 87 de la LAC, sobre la tasa por el control y supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, establece en su apartado 2 que "*Constituye el hecho imponible de esta tasa el ejercicio de las competencias de control de la actividad de auditoría de cuentas por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a que se refiere el capítulo I del título II,* ***en relación con la emisión de informes de auditoría de cuentas***".

En conclusión, vista la citada normativa, en la situación planteada debe entenderse que en supuestos como el planteado se emiten **dos informes distintos**, que corresponden a dos cuentas anuales diferentes, **por lo que se devengan dos tasas**. Hay que tener en cuenta que para la emisión del nuevo informe se han debido aplicar procedimientos de auditoría adicionales hasta la fecha del nuevo del informe.

En cuanto a si el segundo informe debe declararse en el modelo 03, en los supuestos como el planteado en el que se emiten dos informes de auditoría como consecuencia de la reformulación de las citadas cuentas anuales, deberán declararse en el modelo 03 ambos informes de forma independiente, incluyendo en relación con el segundo informe toda la información concerniente a ese nuevo informe emitido.

CONSULTAS RECIBIDAS DURANTE 2020: DURACIÓN DEL ENCARGO DE AUDITORIA Y LA OBLIGACIÓN DE ROTACIÓN

El Instituto de Contabilidad y de Auditoria de Cuentas publicó en su página web las Guías que aprobó el 27 de noviembre de 2019 el Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB), Comité dependiente de la Comisión Europea, sobre la duración del encargo de auditoría de EIP. Estas guías recogen orientaciones en relación con determinados aspectos derivados de los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) nº 537/2014 (RUE), del Parlamento Europeo, de 16 de abril, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público

El ICAC realiza una publicación sobre las consultas recibidas en 2020 en relación con la duración del encargo de auditoria y la obligación de rotación, así como un resumen de las contestaciones que emitió en relación con las consultas planteadas sobre estos temas.

Y lo hace incluyendo los siguientes puntos:

A. Normativa aplicable

B. Criterios emitidos por la Comisión Europea

C. Criterios emitidos por la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA).

D. Consultas recibidas que incluye la consulta planteada y la contestación emitida.

En esta Newsletter vamos a hacer un resumen de esta publicación del ICAC, para mayor información se puede acceder a la misma en el siguiente enlace: (http://www.icac.meh.es/Home.aspx)

NORMATIVA APLICABLE

La normativa reguladora del plazo máximo de duración de auditores de cuentas de entidades EIP está contenida en los artículos 17 y 41 del Reglamento (UE) nº 537/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público (RUE) y en el artículo 40 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC).

En resumen, el art 17 del RUE establece en cuanto a la duración del encargo de auditoria los siguientes plazos:

1) La duración mínima del encargo inicial será **de un año** y podrá renovarse.
2) Ni el encargo inicial de un auditor legal determinado, ni el encargo inicial combinado con sus renovaciones podrán exceder de una duración máxima **de diez años**.
3) Si bien, los estados miembros podrán: i) exigir que el encargo inicial tenga duración superior a 1 año, ii) establecer una duración inferior a 10 años
4) Los estados miembros podrán establecer que los periodos de duración máxima puedan ampliarse hasta: i) **20 años** si se realiza una convocatoria pública de ofertas para la auditoría legal ii) **24 años** si se ha contratado simultáneamente a más de un auditor legal o sociedad de auditoría, siempre que la auditoría legal dé lugar a la presentación del informe conjunto de auditoría.
5) Una vez transcurrido el periodo de duración máxima, ni el auditor legal ni ninguno de los miembros de las redes de estos dentro de la Unión, podrán realizar la auditoria legal de la misma EIP hasta que hayan transcurrido **4 años.**

Excepciones:

1) solo podrán prorrogarse si, por recomendación del comité de auditoría, el órgano de administración o supervisión, de conformidad con el Derecho nacional, propone una prórroga del encargo a la junta general de accionistas y la propuesta es aprobada.
2) La EIP, con carácter excepcional, podrá solicitar que la autoridad competente una prórroga con el fin de volver a designar al auditor legal para un nuevo encargo, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en el apartado 4, letras a) y b) (de 20 o 24 años) . La duración de este encargo adicional **no excederá de dos años**.

Cálculo de la duración del encargo de auditoria:

1) A efectos del presente artículo, la duración del encargo de auditoría se calculará a partir de la fecha del primer ejercicio cubierto por el contrato de auditoría en el que se haya designado por primera vez al auditor legal o sociedad de auditoría para que realice auditorías legales consecutivas de la misma entidad de interés público.
2) A efectos del presente artículo, una sociedad de auditoría incluirá a las demás sociedades que esta haya adquirido o con las que se haya fusionado.
3) En caso de existir incertidumbre acerca de la fecha en que el auditor legal o la sociedad de auditoría empezó a realizar auditorías legales consecutivas para la entidad de interés público, por ejemplo, por haberse producido fusiones, adquisiciones o cambios en la estructura de propiedad, el auditor legal o la sociedad de auditoría las comunicará de inmediato a la autoridad competente, que determinará en última instancia la fecha pertinente a efectos del párrafo primero.

En relación a la obligación de rotación establece el art 17 lo siguiente:

Los **principales socios auditores** responsables de la realización de la auditoría legal deberán dejar de participar en la auditoría legal de la entidad auditada, a más tardar, **a los siete años de la fecha de su designación**.

No podrán participar de nuevo en la auditoría legal de esa entidad antes de que hayan transcurrido **tres años** desde la fecha en que cesó su participación.

No obstante, los Estados miembros podrán exigir que los principales socios auditores responsables de la realización de la auditoría legal dejen de participar en la auditoría legal de la entidad auditada antes de que hayan transcurrido siete años desde la fecha de su respectiva designación.

El auditor legal o la sociedad de auditoría establecerá un mecanismo adecuado de rotación gradual del personal de mayor antigüedad involucrado en la auditoría legal, que incluirá al menos a las personas registradas como auditores legales. El mecanismo de rotación gradual se aplicará de manera escalonada a los miembros del equipo, y no a la totalidad del equipo que realiza el encargo. Guardará proporción con la escala y la complejidad de las actividades del auditor legal o la sociedad de auditoría.

El auditor legal o la sociedad de auditoría deberá ser capaz de demostrar a la autoridad competente que este mecanismo se aplica eficazmente y que se ajusta a la escala y la complejidad de sus actividades.

Por otro lado, el artículo 41 del RUE establece plazos de duración máxima de ciertos encargos de auditoria:

Los apartados 1 y 2 del artículo 41 establecen la duración máxima de ciertos encargos de auditoria. Estos apartados se aplican con independencia de las opciones ejercidas por los Estados Miembros respecto a la extensión de la duración del encargo de auditoria.

Por el contrario, según el apartado 3 del artículo 41, la extensión de la duración máxima del encargo de auditoria en caso de licitación pública (artículo 17.4.a) del Reglamento) o en caso de nombramiento de más de un auditor (artículo 17.4.b) del Reglamento) se considerará según lo previsto en la respectiva normativa nacional del Estado miembro.

La expresión "asumir" o "renovar" debe entenderse como el nombramiento del auditor siempre y cuando dicho nombramiento se refiera a los estados financieros correspondientes a un ejercicio económico que comience antes del 17 de junio de 2020 0 de 2023, respectivamente.

El periodo de enfriamiento previsto en el artículo 17.3 del Reglamento será también de aplicación cuando se apliquen las disposiciones del artículo 41

En España, Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establece en su Art 40, **Contratación, rotación y designación de auditores de cuentas o sociedades de auditoría**. (que opera dentro del Capítulo que regula la auditoría de cuentas en Entidades de Interés Público) la regulación de la duración del encargo de auditoria y la obligación de rotación, que en resumen dice:

En relación con la duración del contrato de auditoría, dice la LAC que se aplicará lo establecido en el artículo 17 del Reglamento (UE) n.º 537/2014, de 16 de abril, en particular lo dispuesto en los apartados 3, 5, 6 y 8.

Y establece como **duración mínima del período inicial de contratación de auditores de cuentas en entidades de interés público: tres años**, y no pudiendo exceder el período total de contratación, incluidas las prórrogas, **de la duración máxima de diez años** establecida en el artículo 17 del citado Reglamento.

Una vez finalizado el período total de contratación máximo de diez años de un auditor o sociedad de auditoría, **podrá prorrogarse dicho periodo adicionalmente hasta un máximo de cuatro años**, siempre que se haya contratado de forma simultánea al mismo auditor o sociedad de auditoría junto a otro u otros auditores o sociedades de auditoría para actuar conjuntamente en este período adicional.

Durante el periodo inicial, o del período de prórroga del contrato inicial, no podrá rescindirse el contrato sin que medie justa causa, no pudiendo ser consideradas como tales las divergencias de opiniones sobre tratamientos contables o procedimientos de auditoría. En todo caso, los auditores de cuentas y la entidad auditada deberán comunicar al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas la rescisión del contrato de auditoría

En relación con la rotación de los auditores de cuentas, dice el art 40 LAC:

Una vez transcurridos **cinco años** desde el contrato inicial, será obligatoria la rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de **tres años** para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada.

En todo lo demás es de aplicación lo dispuesto en el art. 17.7 del Reglamento 537/2014.

Interesa saber quiénes son las entidades de interés público y es la LAC la que las define:

Artículo 3. Definiciones. A los efectos de lo establecido en esta Ley, se aplicarán las siguientes definiciones:

5. Tendrán la consideración de entidades de interés público:

a) Las entidades emisoras de valores admitidos a

negociación en mercados secundarios oficiales de valores, las entidades de crédito y las entidades aseguradoras sometidas al régimen de supervisión y control atribuido al Banco de España, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones, y a los organismos autonómicos con competencias de ordenación y supervisión de las entidades aseguradoras, respectivamente, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) Las entidades que se determinen reglamentariamente en atención a su importancia pública significativa por la naturaleza de su actividad, por su tamaño o por su número de empleados.

c) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una entidad de las contempladas en las letras a) y b) anteriores.

Según el Reglamento que está vigente actualmente, que es el de 2011, ya que, tras la modificación de la Ley de Auditoria en 2015, no se ha publicado aun su Reglamento. Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Artículo 15. Entidades de interés público.

1. A los efectos exclusivos de lo dispuesto en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tendrán la consideración de entidades de interés público las siguientes:

a) Las entidades de crédito, las entidades aseguradoras, así como las entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores o en el mercado alternativo bursátil pertenecientes al segmento de empresas en expansión.

b) Las empresas de servicios de inversión y las instituciones de inversión colectiva que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 5.000 clientes, en el primer caso, o 5.000 partícipes o accionistas, en el segundo caso, y las sociedades gestoras que administren dichas instituciones.

c) Los fondos de pensiones que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, tengan como mínimo 10.000 partícipes y las sociedades gestoras que administren dichos fondos.

d) Las fundaciones bancarias, las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico.

e) Aquellas entidades distintas de las mencionadas en los párrafos anteriores cuyo importe neto de la cifra de negocios y plantilla media durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, sea superior a 2.000.000.000 de euros y a 4.000 empleados, respectivamente.

f) Los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante sea una de las entidades contempladas en las letras anteriores.

2. Las entidades mencionadas en el apartado 1.b), c) y e) perderán la consideración de entidades de interés público si dejan de reunir durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, los requisitos establecidos en dichos apartados.

Las entidades previstas en este apartado tendrán la condición de entidades de interés público si reuniesen los requisitos para serlo al cierre del ejercicio social de su constitución, transformación o fusión y del ejercicio inmediatamente posterior. No obstante, en el caso de que una de las entidades que participe en la fusión o de que la entidad que se transforme tuviese la consideración de entidad de interés público en el ejercicio anterior a dicha operación, no perderán tal condición las entidades resultantes si reúnen al cierre de ese primer ejercicio social los requisitos recogidos en los citados apartados.

Una vez vista la normativa que aplica, entre los aspectos que se abordan en estas guías, podemos destacar los siguientes:

A) TEMAS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 17 DEL RUE: DURACIÓN DEL COMPROMISO DE AUDITORÍA EN UNA EIP.

1. ¿Cómo calcular la duración del encargo de auditoría?

La duración del encargo de auditoría se calculará a partir del primer ejercicio financiero reflejado en la carta de encargo de auditoría en la cual el auditor legal o la firma de auditoría (en adelante, auditor) ha sido nombrado por primera vez para llevar a cabo auditorías legales consecutivas de la EIP.

Haciendo una interpretación literal del Artículo 17.8, esta duración se interrumpirá cuando el auditor deja de llevar a cabo la auditoría legal a la EIP o cuando la entidad ya no cumple con la condición de EIP. Si se interrumpe la duración del compromiso, el cálculo comenzará nuevamente y no podrá continuar después de que el auditor sea reelegido o después de que la entidad califique nuevamente como una EIP. Hay una excepción, que no es aplicable a España, en los casos en que la firma de auditoría sea adquirida o fusionada con otra firma de auditoría que continúa llevando a cabo el servicio de auditoría legal a esa entidad. (Ver pregunta 8). Si se nombra a más de un auditor de cuentas, el cálculo será aplicable para cada auditor de cuentas, por separado. En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta nº 1 del BOICAC 111 de 11 de septiembre de 2017, sobre la normativa a tener en cuenta para determinar el primer ejercicio en el cómputo del plazo de contratación a efectos de establecer la obligación de rotación en determinadas circunstancias

2. ¿Cómo se aplica la duración mínima del encargo o trabajo de auditoría?

La duración del trabajo de auditoría inicial es de un año; o más en los casos en que el Estado miembro ha decidido prolongar la duración inicial en función de la opción incluida en el Artículo 17.2.a) del RUE. Dicho período debe considerarse como el período de referencia para el nombramiento inicial del auditor legal o la firma de auditoría. En España los auditores de cuentas y sociedades de auditoría serán contratados por un periodo de tiempo determinado inicialmente, que no podrá ser inferior a tres años (artículo 40 de la LAC).

3. ¿Cómo se implementa la duración del trabajo de auditoría en el caso de una auditoría de cuentas consolidadas?

La duración máxima del contrato de auditoría se calculará individualmente para entidades ubicadas dentro de la UE que se consideren EIP, de conformidad con el artículo 2.13 de la Directiva. Si la empresa matriz debe rotar al auditor, esto no requeriría la rotación del auditor de cuentas de las sociedades dependientes, a menos que haya transcurrido la duración máxima de sus respectivos encargos.

4. ¿Cuáles son las condiciones para la extensión de la duración máxima de 10 años o menos?

En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta nº 3 del BOICAC 109 de marzo de 2017, sobre el cómputo del plazo de duración máxima del encargo de auditoría en entidades de interés público en relación con la rotación del auditor de cuentas, según los artículos 17 del RUE y el artículo 40 de la Ley de Auditoría de Cuentas.

a) Duración máxima de hasta 20 años en caso de licitación pública.

La opción solo se aplica si lo establece la legislación nacional del Estado miembro pertinente. La duración total se puede extender a un máximo de 20 años, independientemente del máximo de duración inicial del trabajo de auditoría

b) Duración máxima de hasta 24 años en caso de auditoría conjunta. (solo en UE)

El cálculo de la duración máxima del trabajo de auditoría se realizará para cada auditor por separado y considerando que después de que haya transcurrido la duración máxima inicial de 10 años para un auditor de cuentas (ya sea en un escenario individual o en una auditoría conjunta) la condición para extender la duración es que se nombre a más de un auditor de cuentas o sociedad de auditoría. En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta nº 5 del BOICAC 110/JUNIO DE 2017, sobre el plazo de contratación de auditoría conjunta en el período adicional puede ir de 1 a 4 años, una vez finalizado el período máximo de contratación de 10 años de un auditor de cuentas, a que se refiere el artículo 40.1 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC), siendo su duración máxima en España de 14 años.

c) Extensión para un nuevo compromiso de no más de dos años en casos excepcionales. En casos excepcionales y debidamente justificados, la EIP puede solicitar a la autoridad nacional competente que conceda solo una extensión, que puede ser de hasta 2 años, para volver a nombrar auditor legal.

5. ¿Cuándo se convierte una entidad en un EIP?

A los efectos de la Directiva y el RUE, las entidades son EIP desde el momento en que son una empresa cotizada, una entidad de crédito o una empresa de seguros reconocida en la legislación de la UE. Además, los Estados miembros pueden designar otras entidades como EIP en virtud de la legislación nacional. En España, en el articulo 3.5 de la LAC se definen las entidades que se consideran de interés público.

6. ¿Cuáles son las condiciones para la rotación del socio auditor principal responsable del trabajo de auditoría?

El artículo 2.16 de la Directiva define al socio principal de la siguiente manera: a) Los auditores de cuentas designados por una firma de auditoría para un trabajo de auditoría en concreto siendo el principal responsable de llevar a cabo la auditoría legal en nombre de la firma de auditoría; o b) En el caso de una auditoría de cuentas consolidadas, al menos el auditor legal a nivel del grupo y los auditores legales designados como los principales responsables a nivel de filiales; o c) Los auditores de cuentas que firman el informe de auditoría. El auditor de cuentas principal cesará su participación en la auditoría legal de la entidad auditada a más tardar siete años después de la fecha de inicio del contrato. Los Estados miembros pueden aplicar términos más estrictos para el cese del socio auditor de cuentas principal y no deberá volver a participar en la auditoría legal de la entidad auditada hasta que hayan transcurrido tres años después de su cese. En aquellos Estados miembros donde no es obligatorio o está sujeto a un compromiso personal profesional, es muy recomendable como buena práctica que el socio clave de auditoría no sea designado como revisor de control de calidad.

En España, en el artículo 40.2 de la LAC se establece la obligación de rotación de los auditores principales responsables del trabajo de auditoría una vez transcurridos cinco años desde el contrato inicial, debiendo transcurrir en todo caso un plazo de tres años para que dichas personas puedan volver a participar en la auditoría de la entidad auditada.

7. ¿Quiénes son las personas dentro de la firma de auditoría que necesitan rotar gradualmente? La mayoría del personal de categoría superior involucrado en la auditoría legal debe rotar de forma gradual, de acuerdo con el Artículo 17.7 del RUE.

8. ¿Cómo afectan las fusiones y adquisiciones al cálculo de la duración máxima del contrato de auditoría?

La duración del compromiso en caso de fusiones y adquisiciones de firmas de auditoría debe contar desde el trabajo de auditoría original llevado a cabo por una de las firmas de auditoría fusionadas, es decir, independientemente del efecto de la fusión o como si la fusión no hubiera tenido lugar. En caso de fusión de una EIP con otra entidad o entidades, si el auditor de la entidad absorbente o la nueva entidad creada después de la fusión era el auditor de cualquiera de las EIP involucradas en la fusión, la duración del trabajo debe contar a partir del contrato de auditoría original de las EIP involucradas en la fusión. El mismo criterio se aplicará a adquisiciones, fusiones y otros cambios en la estructura de propiedad. En este punto en España, habrá que tener en cuenta la consulta nº 4 del BOICAC 110 de junio de 2017, sobre el cómputo del periodo de duración máxima del contrato de auditoría en el caso de fusión de distintas entidades de interés público dando lugar a nueva entidad de este tipo, cuando el auditor que venía auditando las entidades fusionadas es también el de la nueva entidad.

B) TEMAS RELACIONADOS CON EL ARTÍCULO 41 DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL RUE. 9. ¿Cómo se aplican las disposiciones transitorias del artículo 41 del RUE?

a) Aplicación del artículo 41.1 del RUE. Es aplicable a los auditores de cuentas que en la fecha de entrada en vigor del RUE (es decir, 16 de junio de 2014) han estado proporcionando servicios de auditoría ininterrumpidos para la EIP durante 20 años consecutivos o más. Cuando el inicio del primer ejercicio financiero cubierto en el trabajo de auditoría es anterior al 16 de junio de 1994, la entidad auditada no podrá renovar ni participar en un trabajo de auditoría con la firma auditora o auditor legal para períodos que comiencen a partir del 17 de junio de 2020.

b) Aplicación del artículo 41.2 del RUE. Es aplicable a los auditores que en la fecha de entrada en vigor del RUE (es decir, 16 de junio 2014) han estado proporcionando servicios de auditoría ininterrumpidos para la EIP durante 11 años o más y menos de 20 años consecutivos. Cuando el inicio del primer ejercicio financiero cubierto en el trabajo de auditoría está entre el 17 de junio de 1994 y el 16 de junio de 2003, la entidad auditada no podrá renovar o entrar en un compromiso con la firma auditora o el auditor legal determinado para los períodos que comiencen a partir del 17 de junio de 2023.

c) Aplicación del artículo 41.3 del RUE. La aplicación del Artículo 41.3 del RUE considera la extensión de la duración máxima del trabajo de auditoría en caso de licitación pública (Artículo 17.4.a) del RUE) o en caso de auditoría conjunta (Artículo 17.4.b) del RUE) adoptada por el respectivo Estado miembro. Cualquier mandato que se haya suscrito antes del 16 de junio de 2014 y esté vigente al 17 de junio de 2016, distinto de los mencionados en los párrafos 1 y 2 del artículo 41, se le permite continuar hasta la duración máxima nacional respectiva que puede ser prolongada por licitación pública o nombramiento simultáneo de más de un auditor.

RESOLUCIÓN DE 27 DE OCTUBRE 2020 DEL ICAC

El 27 de octubre de 2020, el ICAC publica la Resolución por la que se somete a información pública:

i) la Norma Técnica de Auditoria sobre la actuación del auditor en relación con los EEFF presentados en Formato Electrónico Único Europeo

ii) la modificación de la NIA-ES 700 R "Formación de la opinión y emisión del Informe de auditoría sobre los estados financieros".

LA NORMA TÉCNICA DE AUDITORIA SOBRE LA ACTUACIÓN DEL AUDITOR EN RELACIÓN CON LOS EEFF PRESENTADOS EN FORMATO ELECTRÓNICO ÚNICO EUROPEO

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) 2018/815, de 17 de diciembre de 2018, por el que se completa la Directiva 2004/109/CE del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que respecta a las normas técnicas de regulación relativas a la especificación de un formato electrónico único de presentación de la información, 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-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) 2018/815 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.Si bien tal y como se establece en el Considerando 12 del Reglamento: *"A fin de facilitar la correcta presentación de información financiera en un formato legible por máquina, y en particular dar a los emisores un plazo razonable para adaptarse al uso de la tecnología XBRL, el marcado obligatorio de las notas de los estados financieros únicamente debe aplicarse en relación con los estados financieros anuales correspondientes a los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2022."*

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) 2018/815.

Como consecuencia de ello, la elaboración de 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, motivados por la obligación de verificar el cumplimiento por parte de los sujetos obligados de los nuevos requerimientos derivados del Reglamento Delegado (UE) 2018/815.

La Resolución del ICAC incluye en ANEXO 1: 1) la NTA sobre la actuación del auditor en relación con los estados financieros presentados en el formato electrónico único europeo (FEUE), 2) los Modelos orientativos del apartado del informe de auditoria "Formato Electrónico único europeo" de la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios"

LA MODIFICACIÓN DE LA NIA-ES 700 (REVISADA) "FORMACIÓN DE LA OPINIÓN Y EMISIÓN DEL INFORME DE AUDITORÍA SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS"

Por los mismos motivos que se elabora una norma técnica de auditoria específica sobre la actuación del auditor en relación con los EEFF presentados en Formato Electrónico Único Europeo (FEUE), 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:

i) la información relativa al trabajo de verificación realizado a este respecto,
ii) así como la opinión acerca de si los estados financieros presentados en formato FEUE cumplen con lo exigido por el Reglamento Delegado (UE) 2018/815.

La citada información, de acuerdo con lo indicado en la guía 2019-039 adoptada por la Comisión de Órganos Europeos de Supervisión de Auditores (COESA) sobre esta materia, 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 haga 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 en el ANEXO 2:

i) la modificación NIA-ES 700 (Revisada), en la nota aclaratoria al apartado 42, cuya redacción incluye un apartado llamado "Formato electrónico único europeo" y

ii) la modificación de los Ejemplos 1 y 2 de informe de Auditoria, en la sección "Informe sobre otros requerimientos legales y reglamentarios."

NTA DE ELABORACIÓN DEL INFORME COMPLEMENTARIO DE LAS ENTIDADES DE CRÉDITO Y DE LOS ESTABLECIMIENTOS FINANCIEROS DE CRÉDITO

El pasado 27 de octubre de 2020, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas publicó la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito.

ANTECEDENTES

De acuerdo a la disposición adicional séptima de la Ley 22/2015 de julio, de Auditoría de Cuentas, **cuando** por disposiciones con rango de Ley **se atribuyan a Órganos o Instituciones Públicas competencias de control o inspección sobre entidades que se sometan a auditoría de cuentas**, el Gobierno establecerá los sistemas, normas y procedimientos que hagan posible su adecuada coordinación a los efectos de recabar de los auditores de cuentas la información que resulte necesaria para el ejercicio de las mencionadas competencias.

Siguiendo esta línea, el Real Decreto 1517/2011, del 31 de octubre, en su disposición adicional octava, establece como uno de los sistemas de coordinación la facultad de las citadas instituciones públicas de exigir que se les remita un **informe complementario al de la auditoría de cuentas anuales**, de manera que los auditores de cuentas se verán en el deber de emitir dicho informe complementario, previa petición de la entidad auditada.

Si bien el ICAC, mediante la Resolución de 1 de marzo de 2007, publicó la Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe Complementario al de auditoría de cuentas anuales de las Entidades de Crédito, desde la fecha de publicación de dicha Resolución se han producido nuevos cambios en la normativa contable de aplicación a las Entidades de Crédito y, por otra parte, se han adaptado las Normas Internacionales de Auditoría para su aplicación en España (NIA-ES). Por todo ello, se ha estimado conveniente la elaboración de una nueva Norma Técnica con el fin de adaptarse a la normativa actual y mejorar la información facilitada al Banco de España.

Además de los motivos descritos, el RDL 14/2013, de 29 de noviembre, estableció diversas modificaciones que provocaron que los establecimientos financieros de crédito perdieran la condición de entidades de crédito desde el 1 de enero de 2014, lo que ha generado la **necesidad de que se consideren también los establecimientos financieros de crédito** dentro del ámbito subjetivo de la Norma técnica que regule el informe complementario.

Por todo lo anterior, el Instituto de Censores Jurados de España y el Consejo de Economistas de España presentaron ante el ICAC la nueva Norma Técnica de Auditoría de elaboración del Informe complementario, la cual por Resolución del 1 de julio de 2020 fue sometida a información pública. Una vez transcurrido el preceptivo plazo de 2 meses no se han presentado alegaciones al texto descrito.

RESOLUCIÓN

En la citada resolución, **se acuerda la publicación de la nueva Norma Técnica de Auditoría** de elaboración del informe complementario al de auditoría de cuentas anuales de las entidades de crédito y de los establecimientos financieros de crédito, en sustitución de la Norma Técnica publicada por Resolución de 1 de marzo de 2007.

La nueva Norma Técnica será de aplicación obligatoria una vez haya sido publicada en el BOICAC. Se encuentran sujetos a esta norma los trabajos de auditoría de cuentas referidos a **cuentas anuales de entidades de crédito y establecimientos financieros de créditos correspondientes a ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2020**.

CONTENIDO DEL INFORME COMPLEMENTARIO

El objeto de la Norma Técnica es regular la actuación profesional del auditor de cuentas en la emisión del Informe Complementario (cuyo modelo se incorpora en forma de anexo a la norma), así como detallar el contenido de dicho informe.

El informe complementario constará de una parte introductoria, tres secciones y tantos anexos como se requieran en función de las circunstancias.

Parte introductoria.

- Se identificará como tal del Informe Complementario
- Se dirigirá al Consejo de Administración de la Entidad auditada.
- Se identificará la fecha y tipo de opinión expresada en el informe de auditoría.
- Se manifestará que incluye la información solicitada por el Banco de España a la Entidad auditada.
- Limitará la responsabilidad del auditor en cuanto al contenido del Informe Complementario.
- Se hará una mención específica respecto del momento de ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados.
- Limitará su uso exclusivo a los fines previstos en la Norma por lo que no deberá ser publicado ni distribuido a terceros ajenos al Consejo de Administración y Dirección de la Entidad y al Banco de España.
- En el supuesto de tratarse de un informe complementario al de auditoría de unas **cuentas anuales consolidadas incluirá las mismas secciones y apartados** que se reflejan posteriormente, pero haciendo referencia a la información de la Entidad y de su grupo, según corresponda.
- Incluirá la fecha y la firma del auditor de cuentas, así como sus datos identificativos.

Sección I.

Contendrá la información solicitada por el Banco de España referente a aspectos considerados por el auditor en la planificación del trabajo de auditoría de cuentas de la Entidad, a sus situación financiero-patrimonial y al trabajo sobre las correcciones valorativas y provisiones registradas por la Entidad.

1. Planificación de la auditoría
2. Control Interno
3. Escepticismo profesional
4. Evaluación de la importancia relativa
5. Sucursales fuera de España
6. Resultados de la auditoría (situación financiero patrimonial de la Entidad)
7. Otras informaciones

Sección II.

Incluirá el trabajo realizado por el auditor sobre determinada información requerida por el supervisor y que o bien figura en las cuentas anuales o se ha facilitado por la entidad, en el anexo correspondiente. El Informe Complementario contendrá una referencia explícita al lugar donde se muestra la información solicitada por el Banco de España.

1. Clasificación y valoración de los instrumentos financieros
2. Coberturas de pérdidas por riesgo de crédito
3. Activos adjudicados o recibidos en pago de deudas
4. Provisiones y riesgos legales
5. Combinaciones de negocios y consolidación
6. Situación fiscal

Sección III.

Incluirá información de carácter contable y otros temas solicitados por el Banco de España.

1. Coberturas contables
2. Titulaciones
3. Acciones propias y financiación para la adquisición de acciones de la Entidad Dominante.
4. Transacciones con partes vinculadas
5. Gestión de patrimonios de terceros
6. Depósitos de valores
7. Otra normativa legal
8. Criterios contenidos en la CBE 4/2017 no aplicados con impacto significativo
9. Expedientes de acreditados

PLAZO DE ENTREGA DEL INFORME

La Entidad deberá remitir el Informe Complementario al Banco de España en el plazo **de 3 meses desde la fecha de emisión del informe de auditoría** de las cuentas anuales y, **en todo caso, antes del 31 de mayo**, siempre que el informe de auditoría haya sido emitido.

Si el informe se emite con posterioridad al 31 de mayo, se deberá remitir al Banco de España en un máximo de 30 días desde su fecha de emisión.

En todo caso, previa comunicación de la Entidad, el auditor deberá entregar al Banco de España el informe complementario a requerimiento de éste en el caso de que no lo hubiera recibido en el plazo indicado.

PUBLICACIÓN POR EL IAASB DE UN DOCUMENTO PARA DEBATE SOBRE EL FRAUDE Y EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

El IAASB ha emitido un documento para el debate sobre el fraude y el principio de empresa en funcionamiento en la auditoría de los estados financieros.

El objetivo es el de analizar las diferencias entre la percepción de los usuarios sobre el papel que juega el auditor y la responsabilidad del mismo en una auditoría de estados financieros.

ACTORES EN LA INFORMACIÓN FINANCIERA

El documento comienza con una exposición del ecosistema de la información financiera, destacando la existencia de distintos actores implicados en la misma mediante la preparación, aprobación, auditoría, análisis y el uso de la información financiera que finalmente es proporcionada al mercado. Cada uno de estos actores juega un papel único y esencial que contribuye a la mejora de la calidad de la información financiera. El IAASB agrupa a estos actores de la siguiente manera:

La entidad y su dirección.

Son los responsables de preparar la información financiera y del sistema de control interno relacionado con la información financiera. En concreto, son responsables de la detección del fraude y de la evaluación de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento.

Los responsables de gobierno de la entidad y las Comisiones de auditoría encargadas de la supervisión del proceso de la información financiera.

Son responsables de trabajar junto con la dirección en la supervisión del establecimiento de controles apropiados contra el fraude y adoptar las medidas necesarias cuando se detecta un fraude.

Por otro lado, sus competencias incluyen la evaluación del modo en que la dirección es cuestionada por el auditor en relación con el riesgo de fraude, las estimaciones de la dirección y las hipótesis incluidas las relativas al principio de empresa en funcionamiento.

Los auditores externos.

Se encargan de auditar los estados financieros de la entidad, emitir un informe a los usuarios e informar sobre determinados aspectos a los responsables del gobierno de la entidad.

Es fundamental que cuestionen a la dirección en relación con el riesgo de fraude, las estimaciones que realiza la dirección y las hipótesis incluidas relativas al principio de empresa en funcionamiento.

Los reguladores, asociaciones de profesionales y los emisores de normas.

Estos actores tienen por misión establecer los requisitos regulatorios y emitir normas en el marco financiero. La interacción y comunicación entre los supervisores y los auditores es crítica para un funcionamiento eficaz del ecosistema de la información financiera.

Inversores, analistas, prestamistas, consumidores y otros grupos de interés.

Son los *"consumidores finales"* de la información financiera, los cuales realizan inversiones y toman decisiones de negocio basándose en la información financiera disponible en el mercado.

LA BRECHA DE EXPECTATIVAS DE LA AUDITORÍA

Aunque a primera instancia, las funciones de cada uno de estos grupos parecen definidas, varios fracasos y escándalos empresariales en todo el mundo han provocado un debate entre los reguladores, los responsables de las políticas públicas, los inversores, los auditores y otros agentes.

Si bien esos debates implican cuestionar las responsabilidades de los diferentes participantes en el ecosistema de información financiera, también han puesto de manifiesto cuestiones relacionadas con las expectativas sobre los auditores, incluyendo el papel y la responsabilidad del auditor en relación con el fraude y la empresa funcionamiento a la hora de realizar una auditoría de estados financieros.

El concepto de **"brecha de expectativas"** de auditoría ha existido durante décadas y se ha definido como la diferencia entre lo que los usuarios esperan de un auditor y de la auditoría de los estados financieros, y lo que realmente es una auditoría. La ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*) ha desglosado esta brecha en tres componentes:

- **Brecha del conocimiento**: diferencie entre lo que el público cree que hacen los auditores y lo que realmente hacen.
- **Brecha del desempeño**: Cuando los auditores no hacen lo que las normas de auditoría exigen debido a la complejidad de ciertas normas de auditoría (falta de claridad) o las diferencias de interpretación.
- **Brecha de la evolución**: la necesidad de evolución de determinadas áreas de auditoría que se ha generado por los avances tecnológicos, la demanda del público y la posibilidad de mejora en el proceso general de auditoría.

FRAUDE

El fraude se describe en las normas de auditoría como *"un acto intencional de uno o más individuos entre la dirección, los encargados de la gestión, los empleados o terceros, que implica el uso del engaño para obtener una ventaja injusta o ilegal"*.

El IAASB destaca que **la responsabilidad principal de la prevención y detección del fraude recae en los responsables de gobierno** de la entidad.

Por otro lado, **el auditor tiene la responsabilidad de obtener garantías razonables** de que los estados financieros, en su conjunto, están libres de errores materiales, ya sean causados por fraude o por error.

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, siempre existe el riesgo inevitable de que no se identifiquen algunos errores materiales en los estados financieros, aunque la auditoría se planifique y realice adecuadamente de conformidad con las NIA. Existe una amplia divergencia en las opiniones sobre la responsabilidad del auditor con respecto al fraude, no obstante, existe una visión generalizada que apoya la idea de que las responsabilidades del auditor deben ampliarse para detectar mejor el fraude así como la imperante necesidad de desarrollar nuevas medidas en relación con el fraude que satisfagan las expectativas cambiantes del público actual

Para cubrir estas necesidades, el IAASB analiza en el documento publicado determinados aspectos en los que se puede reforzar el papel del auditor en relación con el fraude:

La utilización de un análisis forense.

Para reducir la *"brecha de evolución"*, aumentar la exigencia del empleo en la auditoría de especialistas forenses o, como alternativa, que se refuerce la formación de los auditores en estas materias a través de las actividades de formación continuada que obligatoriamente deben realizar anualmente.

Atención adicional al fraude no material

Si bien el auditor no está obligado a diseñar y realizar procedimientos específicos con respecto a errores encontrados que no sean materiales, cualquier error relacionado con el fraude puede ser indicativo de un problema mayor. Además, los fraudes que no son materiales pero que se repiten durante largos períodos de tiempo pueden convertirse en materiales (cuantitativa o cualitativamente) en un futuro. Si el auditor identifica un error, ya sea material o no, y tiene razones para creer que es, o puede ser, el resultado de fraude, y que la dirección está involucrada, el auditor debe reevaluar sus estimaciones originales con respecto a los riesgos materiales

Los fraudes inmateriales identificados son cada vez más frecuentes, por lo que el IAASB propone debatir sobre la necesidad de ampliar los procedimientos en estos casos.

Estas medidas van enfocadas a cubrir la *"brecha de evolución"*.

Definir responsabilidades del auditor ante el fraude cometido por terceros

En la línea del párrafo anterior el IAASB está interesado en debatir sobre si se hace suficiente hincapié en las responsabilidades del auditor en torno al fraude relacionado con terceros, así como recibir información sobre la función del auditor en relación con el fraude de terceros que no dé lugar a una inexactitud material de los estados financieros pero que pueda tener un efecto gravemente negativo en la entidad (por ejemplo, ataques de ciberdelincuencia).

Mejora de los procedimientos de control de calidad

Se propone analizar perspectivas sobre si en las auditorías de los estados financieros de las entidades que cotizan en bolsa deben considerarse procedimientos adicionales sobre la evaluación del control de calidad específico respecto a las responsabilidades del equipo del encargo respecto al fraude.

Adoptando medidas en esta área se cubriría tanto la *"brecha de evolución"* como la de *"desempeño"*.

PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO

De acuerdo al principio de contabilidad de empresa en funcionamiento, los estados financieros se preparan partiendo del supuesto de que la entidad continuará sus operaciones en el futuro previsible.

Al igual que en la evaluación y detección del fraude, la Entidad también ostenta cierta responsabilidad sobre la evaluación y análisis del principio de funcionamiento de la empresa. De esta manera, se ve en la obligación de proporcionar cierta información y realizar las declaraciones correspondientes que acrediten la situación de la empresa.

La responsabilidad del auditor en esta materia será la de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada con respecto a la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros.

El IAASB señala cómo los efectos de las limitaciones inherentes a la capacidad de identificar errores materiales se ven claramente aumentados cuando se trata de acontecimientos o condiciones futuras que pueden provocar que una entidad deje de estar en funcionamiento. Por tanto, el auditor no puede predecir tales eventos o condiciones futuras y, en consecuencia, la ausencia de toda referencia a una incertidumbre material sobre la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en marcha en el Informe de Auditoría no puede ser considerado como una garantía en cuanto a la capacidad de la entidad para continuar como una empresa en funcionamiento.

Los fracasos empresariales de grandes empresas han desencadenado críticas a los auditores y el planteamiento de preguntas sobre cuánto deberían ser capaces de detectar, a partir de sus procedimientos de auditoría, en relación con el principio de empresa en funcionamiento. Esto ha dado lugar a varios puntos de vista para lo que el IAASB plantea los siguientes aspectos a debatir:

Periodo para la valoración de empresa en funcionamiento

Se plantea la conveniencia de extender el periodo actual de 12 meses para la valoración de hechos que puedan afectar a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento, tanto para la empresa como para el auditor.

El objetivo en este caso será cubrir la *"brecha de evolución"*.

Otros conceptos de recuperación de la empresa

En algunas jurisdicciones se exige a la dirección que informe sobre otros conceptos de la capacidad de recuperación de la empresa. Es el caso de UK, donde en determinadas entidades tienen la obligación de reportar sobre la viabilidad a largo plazo de la entidad. En esta misma línea, encontramos entidades en Australia donde se requiere una declaración de solvencia. Los auditores deben realizar procedimientos sobre dicha información para identificar si existe una incoherencia material entre los conocimientos que el auditor ha adquirido durante la auditoría.

El IAASB plantea la posible necesidad de hacer cambios con respecto a ampliar la información sobre otros conceptos vinculados a la posible recuperación de la empresa.

El objetivo sería cubrir tanto la "brecha de conocimiento" como la de "evolución".

Incertidumbre material relacionada con la empresa en funcionamiento

Se pretende aclarar el concepto de incertidumbre material estrechando la brecha de conocimiento mediante una definición más consistente que ayude a la interpretación de dicho concepto.

Además, el IAASB tiene interés en conocer las perspectivas sobre si el concepto de incertidumbre material en las normas de auditoría y los requisitos relacionados con ella están suficientemente alineados con los requisitos de las normas internacionales de contabilidad.

APLICACIÓN DEL DOCUMENTO A LA ACTUALIDAD

La situación actual generada por la pandemia de la COVID-19 y sus consecuencias económicas, afectará notablemente al proceso de preparación de información financiera.

El conjunto de normas de auditoría aplicables en España permite a los auditores verificar los estados financieros incluso en un estado de elevada incertidumbre económica como sería el actual. Se requiere que el auditor tenga en cuenta el escepticismo profesional en la planificación y desarrollo de la auditoría, poniendo especial énfasis en el conocimiento de la entidad y el entorno cambiante en el que la entidad opera. Por tanto, la aplicación de las **NIA-ES 240 (Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude) y NIA-ES 570 (Empresa en funcionamiento)** adquiere especial importancia.

Serán igualmente relevantes la **NIA-ES 315 y la NIA 330** que permitirán identificar y valorar los riesgos de incorrección material y responder adecuadamente a dichos riesgos atendiendo a las singularidades que se han producido durante la pandemia, así como la **NIA-ES 540** sobre estimaciones contables, ya que, el grado de incertidumbre de las estimaciones contables se ha incrementado debido a la situación económica generada por el COVID-19.

Se puede consultar el documento completo publicado por el IAASB en este enlace.

INFORME SOBRE LA SITUACIÓN DE LA AUDITORÍA EN ESPAÑA ENTRE EL 1 DE OCTUBRE DE 2018 Y EL 30 DE SEPTIEMBRE DE 2019

El sector acelera su crecimiento.

Del informe sobre la situación de la auditoría en España referido al período comprendido **entre el 1 de octubre de 2018 y el 30 de septiembre de 2019**, se pueden extraer las siguientes **conclusiones**:

En términos globales, se puede considerar que el periodo a que se refiere la información ha sido positivo para el sector de la auditoría en España, en la medida en que se ha consolidado la senda de crecimiento que se venía experimentando en los últimos ejercicios en términos de facturación. De esta forma, el volumen total de honorarios del sector de la auditoría se ha situado en los 728,2 millones de euros, lo que supone un crecimiento del 5% con respecto al periodo precedente (de 1 de octubre de 2017 a 20 de septiembre de 2018), en el que se facturaron 692,3 millones de euros.

Como viene produciéndose durante los últimos ejercicios, el crecimiento de facturación mencionado se distribuye de manera desigual entre sociedades de auditoría y auditores individuales.

El crecimiento de la facturación sigue totalmente concentrado en las sociedades de auditoría, quienes han incrementado su facturación un 5%, y facturan un 96% del total (699,8 millones de euros). Este comportamiento contrasta con el de los auditores individuales, cuya facturación disminuyó un 2% con respecto al periodo anterior, alcanzando una facturación de 28,4 millones, frente a los 28,9 millones de euros del periodo anterior.

El número de personas físicas inscritas en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas ascendía a 31 de marzo de 2020 a 21.307 personas, suponiendo una situación de estabilidad frente al ejercicio precedente (21.335 personas). Del total de personas inscritas, 3.939 figuran como ejercientes en sus distintas modalidades, cifra ligeramente inferior a las 3.997 personas inscritas como ejercientes en 2019.

Facturación +5% 728,2 mill.

En lo que respecta a las sociedades de auditoría inscritas, en la citada fecha constaban inscritas 1.411 sociedades, frente a las 1.405 registradas un año antes, por lo que el número de sociedades de auditoría inscritas se mantuvo prácticamente constante.

Por otra parte, el número de profesionales a cargo de los auditores experimentó un ligero incremento, pasando de 17.329 personas en el ejercicio anterior, a 17.679 personas, lo que supone un incremento del 2%.

Como en periodos anteriores, la **estructura del sector en términos de concentración permanece prácticamente invariable**.

Se constata la concentración de la facturación en los auditores de mayor tamaño, tanto en los auditores individuales como en las sociedades de auditoría. Por una parte, en lo que respecta a los auditores individuales, el conjunto de auditores que facturan más de 30.000€ suponen casi el 16% del total de auditores individuales, a pesar de lo cual su facturación supuso casi el 77% (casi 21,8 millones de euros, del total facturado por auditores individuales, 28,4 millones de euros). Por otra parte, en el grupo de las sociedades de auditoría, las 8 sociedades de auditoría con facturación total superior a los 8 millones de euros, que suponen sólo el 0,6% del total de sociedades de auditoría, facturaron sin embargo casi el 69% del total (482,6 millones de los 699,8 millones totales facturados por sociedades de auditoría).

Inscritos ROAC: 3.939 individuales 1.411 sociedades

CONTENIDO

FISCAL

1.- Últimas medidas tributarias adoptadas Página 23

2.- Proyecto de Ley de Presupuestos Generales para 2021. Medidas tributarias Página 25

3.- Incidencia del COVID 19 en el IRPF Página 27

4.- El Tribunal Supremo limita las inspecciones con entradas domiciliarias Página 30

5.- Esquema comparativo de causas de exclusión del régimen de Módulos en IRPF y del Régimen simplificado en IVA Página 31

6.- IRPF. El Tribunal Supremo admite reducir los ingresos por alquileres aflorados en un procedimiento de comprobación Página 32

7.- Medidas tributarias en el Proyecto de Ley de Lucha contra el Fraude Página 33

ÚLTIMAS MEDIDAS TRIBUTARIAS ADOPTADAS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Hace unos días se ha publicado en el BOE el Real Decreto-Ley 34/2020, de medidas urgentes de apoyo a la solvencia empresarial y al sector energético, y en materia tributaria, en el que se introducen algunas medidas tributarias que, fundamentalmente, afecta al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Sociedades.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Desde el 1 de noviembre hasta el 30 de abril de 2021 determinados productos sanitarios tributan al 0% de IVA

Se prorroga hasta el 30 de abril de 2021 el tipo del 0% por ciento de IVA aplicable a las entregas de bienes, importaciones y AIB de mascarillas y otros productos sanitarios cuando los destinatarios sean entidades de Derecho Público, clínicas, o centros hospitalarios o entidades privadas de carácter social exentas del impuesto en los términos establecidos en el artículo 20 de la LIVA. Estas operaciones se deberán documentar en factura como operaciones exentas.

Los bienes a los que resulta de aplicación este tipo del 0%, son los que figuran en el Anexo del RD-l.

Esta medida se adopta con efectos 1 de noviembre de 2020, por tanto, se deberá proceder a la rectificación del IVA que se hubiese repercutido o satisfecho con anterioridad a su entrada en vigor.

Se rebaja el IVA de las mascarillas al 4%

Se rebaja, hasta el 31 de diciembre de 2021, el tipo impositivo de IVA aplicable a las entregas, importaciones y AIB de mascarillas quirúrgicas desechables, que pasará del 21 al 4 por ciento. Esta medida se aplica a partir del 19 de noviembre de 2020.

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales

Para periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, se amplía la deducción para incorporar la fase de producción a la aplicación de este incentivo en las producciones de animación y se mantiene la aplicación de dicho incentivo a la

ejecución en España de la parte de las producciones internacionales relacionada con los efectos visuales, siempre que el importe de dicha deducción no supere la cuantía establecida en el Reglamento (UE) 1407/2013 de la Comisión, de 18 de diciembre de 2013, relativo a la aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea a las ayudas de minimis.

Incremento de la deducción en el Impuesto sobre Sociedades por actividades de innovación tecnológica de procesos de producción en la cadena de valor de la industria de la automoción

Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2020 y 2021, se adapta el incremento de la deducción a lo dispuesto en el Reglamento (UE) n.º 651/2014 de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado, introduciéndose así las diferencias exigidas por la citada norma comunitaria en el diseño del incentivo según afecte a pequeñas y medianas empresas o a empresas que no tengan tal consideración. De esta manera, la deducción para PYMEs pasa del 12 al 50 por 100, y para no PYMEs del 12 al 15 por 100.

Libertad de amortización en inversiones realizadas en la cadena de valor de movilidad eléctrica, sostenible o conectada

Con efectos para las inversiones realizadas en los periodos impositivos que concluyan entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, se introduce una nueva Disposición Adicional 16ª en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que **permite la libertad de amortización elementos nuevos del inmovilizado material (a excepción de los inmuebles) que impliquen la sensorización y monitorización de la cadena productiva, así como la implantación de sistemas de fabricación basados en plataformas modulares o que reduzcan el impacto ambiental, afectos al sector industrial de automoción**, puestos a disposición del contribuyente y que entren en funcionamiento entre el 2 de abril de 2020 y el 30 de junio de 2021, a condición de que durante los 24 meses siguientes a la fecha de inicio del período impositivo en que los elementos adquiridos entren en funcionamiento, se mantenga la plantilla media total de la entidad respecto de la plantilla media del año 2019. El importe máximo de la inversión que puede beneficiarse de la libertad de amortización será de 500.000 euros.

Las PYMEs podrán optar entre aplicar el régimen de libertad de amortización previsto en el artículo 102 de la LIS o aplicar el régimen de libertad de amortización regulado en esta disposición adicional.

RÉGIMEN ECONÓMICO Y FISCAL DE CANARIAS

Se modifican las referencias temporales contenidas en la Ley 19/1994, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que se han visto afectadas por la prórroga de las Directrices de Ayuda con finalidad regional para 2014-2020.

De este modo, se modifica el apartado 11 del artículo 27 de dicha norma -Reserva para Inversiones en Canarias- para establecer que las dotaciones habrán de realizarse con cargo a beneficios obtenidos hasta el 31 de diciembre de 2021 (antes 31 de diciembre de 2020). Asimismo, se modifica también el artículo 29, apartado 2, ampliándose hasta el 32 de diciembre de 2021, el límite para la autorización de la inscripción en el Registro Oficial de Entidades de la Zona Especial Canaria.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Formalización en escritura pública de la extensión de los plazos de vencimiento y carencia. Se establece la exención de la cuota gradual de documentos notariales de la modalidad de actos jurídicos documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en caso de escrituras en las que se eleve a publico los aplazamientos previstos en la norma cuando exista garantía real inscribible.

PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES PARA 2021. MEDIDAS TRIBUTARIAS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

A finales de octubre se ha hecho público el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2021. Aunque se encuentra aún en tramitación parlamentaria, a continuación, detallamos algunas de las novedades en materia tributaria que se prevén en dicho texto.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

- **Gravamen.** Se incrementa la tributación tanto en la base imponible general como en la base imponible del ahorro a las rentas más altas.

  De este modo, en la escala aplicable a la base liquidable general del Impuesto se introduce un nuevo tramo que supone la tributación al 24,50 % a partir de 300.0000 euros.

  En relación con las rentas del ahorro, a partir de 200.000 euros la tributación será al 26%, lo que supone un incremento de tres puntos porcentuales.

- **Planes de pensiones.** Se reduce el límite general aplicable para la reducción en 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 a 2.000 euros anuales.

  Se prevé que este nuevo límite pueda incrementarse en 8.000 euros para las contribuciones empresariales. Asimismo, la reducción adicional por aportaciones a favor del cónyuge pasa de 2.500 a 1.000 euros anuales.

- **Módulos.** Se prorrogan para el período impositivo 2021 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.

A este respecto, cabe recordar que la LPGE para el ejercicio 2016 estableció un régimen transitorio aplicable, en principio, para 2016 y 2017, según el cual se incrementaban los límites excluyentes del régimen de estimación objetiva con respecto a los establecidos en la norma. Estos límites se han ido prorrogando a través de diversas normas para los ejercicios 2018, 2019 y 20120 y ahora se prevé también su prórroga para el ejercicio 2021.

Por 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

- En el Impuesto sobre Sociedades se modifica el precepto 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 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.

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 modifica 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 EL PATRIMONIO

- **Gravamen.** Se eleva el tipo de gravamen aplicable al último tramo de la tarifa del 2,5 al 3,5 por ciento.
- **Carácter indefinido del impuesto.** Se establece el mantenimiento, con carácter indefinido, del gravamen por este impuesto.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

- Se adecua la exención por intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, a lo establecido en el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, de manera que los Estados que formen parte en el aludido Acuerdo puedan acogerse a la exención de igual modo que los Estados miembros de la Unión Europea.
- En consonancia con la medida que se introduce en el Impuesto sobre Sociedades, se modifica la exención relativa a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus matrices residentes en otros Estados integrantes del Espacio Económico Europeo o a los establecimientos permanentes de estos últimos situados en el Espacio Económico Europeo, suprimiéndose la posibilidad de que se acceda a la exención cuando el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, quedando como requisito la exigencia de una participación directa e indirecta, de al menos el 5 por ciento, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en el texto refundido de la Ley del Impuesto.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- **Tipo impositivo bebidas azucaradas.** Se modifica el tipo impositivo aplicable a las bebidas que contienen edulcorantes añadidos, tanto naturales como aditivos edulcorantes, que pasan a tributar del 10 por ciento al tipo impositivo general del 21 por ciento.
- **Régimen simplificado.** 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.
- **Reglas de localización.** Se modifica el artículo 70 de la LIVA -en lo referente a la especial de localización de determinadas prestaciones de servicios a clientes no comunitarios cuando su utilización o explotación efectivas se lleven a cabo en este territorio, para excluir de su aplicación a las Islas Canarias y a las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

- Se actualiza en un 2 por ciento la escala de gravamen de los títulos y grandezas nobiliarios.

IMPUESTOS ESPECIALES

- Se incrementan los tipos impositivos del Impuesto sobre Hidrocarburos aplicables a los carburantes de automoción utilizados para el transporte por carretera (uso de vehículos diésel y sus emisiones de NO2).

- La tributación que recae sobre el gasóleo de uso profesional y el gasóleo bonificado no sufre variación alguna.

IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS

- El tipo de gravamen se eleva del 6 al 8 por ciento.

TRIBUTOS LOCAL

- Se crean nuevos epígrafes o grupos en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas:

– 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.

LA INCIDENCIA DEL COVID-19 EN EL IRPF

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

TRABAJADORES EN ERTE

Los trabajadores afectados por un Expediente de regulación Temporal de Empleo (ERTE) pueden ver afectada su declaración de la Renta correspondiente al ejercicio 2020 desde una doble perspectiva:

Por un lado, pueden pasar de no tener obligación de declarar a tenerlo que hacer. Recordemos que, según la normativa del Impuesto, no están obligados a presentar la declaración aquellos contribuyentes que perciban rendimientos del trabajo por importe igual o inferior a 22.000 euros anuales, siempre y cuando dichos rendimientos provengan de un solo pagados. Cuando hay dos o más pagadores, y la suma de las cantidades percibidas del segundo y restantes supere 1.500 euros, dicho límite se rebaja a 14.000 euros anuales. La prestación percibida como consecuencia de un ERTE las abona el SEPE, por lo que existirán dos pagadores. Por tanto, en la medida en que dichas prestaciones superen 1.500 euros, si el total de rendimientos del trabajo superó 14.000 euros anuales, habrá obligación de presentar declaración.

Retención aplicada a la prestación percibida por ERTE. El porcentaje de retención que se aplica a las prestaciones abonadas por el SEPE es inferior a la que generalmente aplica la empresa al trabajador, por lo que, salvo que el contribuyente solicite una retención superior, en la mayoría de los casos en los que la retención no se ajusta, la declaración de la renta saldrá a ingresar.

INCIDENCIA DEL ERTE EN ALGUNAS DEDUCCIONES

Deducción por maternidad

Las madres que tuvieran derecho a la aplicación de la deducción por maternidad (por tener hijos menores de 3 años) que se hayan visto afectadas por un ERTE, perderán el derecho a la deducción durante los meses que estén en ERTE, dado que dicho beneficio fiscal requiere que se realice una actividad por cuenta propia y ajena y 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. Lo anterior, siempre que se trate de ERTE de suspensión de contrato, ya que si fuese de reducción de jornada "ERTE parcial" la deducción podría seguir aplicándose.

Deducción de familia numerosa, por ascendiente con dos hijos o por personas con discapacidad a cargo

Al igual que en el caso anterior, para contribuyentes con derecho a la aplicación de esta deducción que se encuentren o hayan estado en ERTE, uno de los requisitos es realizar una actividad por cuenta propia o ajena. En la medida en que el ERTE de suspensión supone estar en situación de desempleo, se perderá el derecho a dicha deducción durante el tiempo que el contribuyente esté en ERTE.

NEGOCIACIÓN DEL PRECIO DEL ALQUILER

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 diferentes 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.

Aplazamiento del pago del alquiler: En los casos en los que se pacte el diferimiento de los pagos por el alquiler, no procederá reflejar un rendimiento de capital inmobiliario en los meses en los que se haya diferido dicho pago, al haberse diferido la exigibilidad de la renta (no procede la imputación de la renta porque esta no es exigible).

No obstante, sí se podrán deducir los gastos incurridos en dicho periodo, siempre que se trate de gastos necesarios para el alquiler de inmuebles.

Reducción del precio del alquiler: para el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario deberá tenerse en cuenta que las modificaciones en el importe fijado como precio del alquiler (cualquiera que sea el importe de la reducción), determinará que el rendimiento íntegro del capital inmobiliario correspondiente a los periodos a los que afecte será el correspondiente a los nuevos importes acordados por las partes. Al igual que en el supuesto anterior, también serán deducibles la totalidad de los gastos en los que el arrendador hubiese incurrido durante dicho periodo, siempre y cuando se trate de gastos necesarios para el alquiler.

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:

1. 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.
2. Del rendimiento íntegro computado se podrá deducir como gasto los saldos de dudoso cobro una vez transcurrido el plazo de seis meses exigido reglamentariamente, o bien cuando el deudor se encuentre en situación de concurso.

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.

SUBVENCIONES O AYUDAS AL ALQUILER

Las ayudas o subvenciones recibidas para el pago del alquiler no están exentas de tributación en el IRPF, por lo que, en principio, deberán incluirse en la declaración como ganancia patrimonial. Hay que tener en cuenta que, en algunos casos, puede determinar la obligación de declarar.

CÓMPUTO DE LA RENTA EN ESPECIE EN CASO DE VEHÍCULOS CEDIDOS POR LA EMPRESA

La DGT se ha pronunciado sobre el tratamiento que deben recibir los vehículos cedidos por la empresa a sus empleados durante el estado de alarma, concluyendo que procede computar la retribución en especie durante la totalidad del periodo, es decir, sin descontar el tiempo que ha durado el estado de alarma. En su opinión, la imputación al contribuyente de la retribución en especie deriva de la obtención del derecho de uso del vehículo, existiendo dicha retribución en la medida en que éste tenga la facultad de disponer del vehículo para usos particulares, con independencia de que exista o no una utilización efectiva para dichos fines.

Adicionalmente, puntualiza que el estado de alarma no implica la inmovilización del vehículo, sino la limitación de los desplazamientos permitidos.

IMPUTACIÓN DE RENTAS INMOBILIARIAS POR SEGUNDAS VIVIENDAS

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.

EXENCIÓN POR REINVERSIÓN DE 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.

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)

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.

CONTRIBUYENTES EN MÓDULOS

Los contribuyentes del IRPF que desarrollan actividades económicas (excepto actividades agrícolas, ganaderas y forestales) y determinen el rendimiento neto de aquellas por el método de estimación objetiva, para el cálculo de la cantidad a ingresar del pago fraccionado no computarán, en cada trimestre natural, como días de ejercicio de la actividad, los días naturales en los que hubiera estado declarado el estado de alarma en dicho trimestre. Aunque la norma no prevé esta misma medida para el cálculo del rendimiento anual, es previsible que antes de finalizar el año se incluya en alguna norma de forma expresa para no computar dichos días como días de ejercicio de la actividad, pudiéndose así, reducir el módulo.

Se estableció la posibilidad de que los contribuyentes que tributan en módulos pudieran renunciar a dicho método en el plazo para la presentación del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre (plazo que se vio ampliado hasta el 20 de mayo). Los contribuyentes que renuncien podrán volver al régimen de módulos sin necesidad de esperar el transcurso de tres años, como ocurre exige la norma.

Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo.

PRESTACIÓN PERCIBIDA POR LOS AUTÓNOMOS

Las prestaciones extraordinarias que hayan podido recibir los autónomos que tengan causa en la crisis del COVID 19, como la prestación extraordinaria por cese de actividad, tributan en el IRPF como rendimiento del trabajo.

Por tanto, estas prestaciones no deben incluirse como ingreso del trimestre en el modelo 130 de pago fraccionado del IRPF.

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%

RESCATE PLANES DE PENSIONES

La DA vigésima del Real Decreto-ley 11/2020, de 14 de marzo, reguló la posibilidad de rescatar el plan de pensiones de forma anticipada en los siguientes casos:

- Trabajadores en situación de desempleo como consecuencia de un ERTE derivado de la crisis sanitaria del COVID-19. Empresario titular de establecimientos cuya apertura al público se haya visto suspendida.
- Autónomos que hubieran cesado en su actividad como consecuencia de la crisis sanitaria del COVID-19.

- Autónomos que, sin haber cesado en su actividad, hubieran visto reducida su facturación en el mes anterior al que se solicita la disponibilidad del plan de pensiones, al menos, un 75 por ciento en relación con el promedio de facturación del semestre natural anterior.

El rescate del plan de pensiones puede llevarse a cabo en el plazo de seis meses desde el 14 de marzo y el importe a rescatar se sujeta a una serie de límites establecidos legalmente, según el caso.

Ahora bien, los efectos fiscales de rescatar un plan de pensiones se mantienen intactos, es decir, las cantidades obtenidas tributan en concepto de rendimientos del trabajo y deberán integrarse en la base imponible general del impuesto. A estos efectos, cabe recordar que existe un régimen transitorio para las aportaciones realizadas antes del 1 de enero de 2007 que permite aplicar una reducción del 40% cuando los fondos se rescatan en forma de capital.

EL TRIBUNAL SUPREMO LIMITA LAS INSPECCIONES CON ENTRADAS DOMICILIARIAS

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El Tribunal Supremo se acaba de pronunciar, en una relevante sentencia de 1 de octubre de 2020, rec. 2966/2019, sobre cuáles son los motivos, condiciones y circunstancias para que la Administración Tributaria pueda entrar en el domicilio constitucionalmente protegido de un contribuyente.

El supuesto de hecho que motivó la sentencia se basa en unas actuaciones inspectoras con entrada en domicilio del sujeto inspeccionado -Taberna la Montillana, S.L.- que habían sido autorizada por el juez competente basándose en que la empresa en cuestión (un bar) había tributado por debajo de la media del sector, lo que inducía a pensar que podía haber estado ocultando ventas efectivas.

El Tribunal Supremo anula el auto judicial que autorizó la entrada por defectos de motivación y sienta doctrina en relación con la entrada y registro en el domicilio, la cual se concreta en lo siguiente:

1. La autorización de entrada debe estar conectada con la existencia de un procedimiento inspector ya abierto y cuyo inicio se haya notificado al inspeccionado, con indicación de los impuestos y periodos a que afectan las pesquisas. Sin la existencia de ese acto previo, que deberá acompañarse a la solicitud, el juez no podrá adoptar medida alguna en relación con la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido a efectos de práctica de pesquisas tributarias, por falta de competencia

2. La posibilidad de adopción de la autorización de entrada inaudita parte, no guarda relación con la exigencia del anterior punto, sino que se refiere a la eventualidad de no anunciar la diligencia de entrada con carácter previo a su práctica. Tal situación, debe ser excepcional y debe fundamentarse expresamente su necesidad en el caso concreto, tanto en la solicitud de la Administración como en el Auto judicial de autorización.

3. No cabe la autorización de entrada con fines prospectivos, estadísticos o indefinidos, para ver qué se encuentra, como aquí sucede, esto es, para el hallazgo de datos que se ignoran, sin identificar con precisión qué concreta información se pretende obtener. No proceden las entradas para averiguar qué es lo que tiene el comprobado.

4. Es preciso que el auto judicial motive y justifique -esto es, formal y materialmente- la necesidad, adecuación y proporcionalidad de la medida de entrada, sometiendo a contraste la información facilitada por la Administración, que debe ser puesta en tela de juicio, en su apariencia y credibilidad, sin que quepan aceptaciones automáticas, infundadas o acríticas de los datos ofrecidos. Sólo es admisible una autorización por auto tras el análisis comparativo de tales requisitos, uno a uno.

5. No pueden servir de base, para autorizar la entrada, los datos o informaciones generales o indefinidos procedentes de estadísticas, cálculos o, en general, de la comparación de la situación supuesta del titular del domicilio con la de otros indeterminados contribuyentes o grupos de estos, o con la media de sectores de actividad en todo el territorio nacional, sin especificación o segmentación detallada alguna que avale la seriedad de tales fuentes.

ESQUEMA COMPARATIVO DE CAUSAS DE EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE MÓDULOS EN IRPF Y DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO EN IVA

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El Proyecto de Ley de Presupuestos del Estado para 2021 contempla la prórroga para el período impositivo 2021 de los límites cuantitativos que delimitan en el IRPF el ámbito de aplicación del método de estimación objetiva y del Régimen Simplificado de Iva. Recordemos que la última reforma de la Ley del IRPF (Ley 26/2014) introdujo una reducción de los límites cuantitativos excluyentes de estos regímenes aplicables a partir de 2016, que suponía que muchos contribuyentes que tributaban en régimen de módulos pasarían a determinar el rendimiento neto de su actividad en régimen de estimación directa. La minoración de estos umbrales se ha ido posponiendo durante los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 y ahora se prevé también prorrogarla para 2021.

- *Ver art. 31 LIRPF* - *Ver DT 32ª LIRPF* - *Ver art. 61 Ley 48/2015*	**2015**	**2016 y 2017**	**2018, 2019 y 2020**	**2021**
VOLUMEN DE INGRESOS ***(AÑO ANTERIOR)***	-	*(Efectos DT 32ª LIRPF, por LPGE'16 - Ley 48/2015)*	*(2018: Efectos RDL 20/2017)* *(2020: Efectos RDL 27/2018)* *(2020: Efectos RDL 18/2019)* *(Nueva DT 32ª LIRPF)*	*(2021: Efectos del artículo 63 del Proyecto de Ley de PGE para 2021)* *(Nueva DT 32ª LIRPF)*
Conjunto actividades económicas *(Excepto agrícolas y ganaderas desde 01.01.16,...)*	**450.000 €** *(**solo** se computan las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ingresos o ventas)*	**250.000 €** *(se computan **todas** las operaciones, exista o no obligación de expedir factura)*	**250.000 €** *~~(150.000 €)~~* *(se computan **todas** las operaciones, exista o no obligación de expedir factura)*	**250.000 €** *~~(150.000 €)~~* *(se computan **todas** las operaciones, exista o no obligación de expedir factura)*
Operaciones por las que se Esté obligado a emitir factura por ser el destinatario empresario o profesional	-	**125.000 €**	**125.000 €** *(75.000 €)*	**125.000 €** *(75.000 €)*
Operaciones por las que se soporte la retención del 1% (art. 101.5.d) LIRPF vigente a 31.12.14	a) **50.000 €**, siempre que además represente más del 50% del volumen total de rendimientos íntegros correspondiente a las citadas actividades. b) 225.000 € Excepto ***Transporte*** (División 7 Sec.1ª IAE): 300.000 €	-	-	-

CUADRO RESUMEN DE CAUSAS DE EXCLUSIÓN (ESTIMACIÓN OBJETIVA) - EJERCICIOS 2016, 2017, 2018, 2019, 2020 y 2021.

- 2016 y 2017: Efectos de la DT 32ª LIRPF, por LPGE'16 - Ley 48/2015 (VER LPGE'16 en: https://www.boe.es/buscar/pdf/2015/BOE-A-2015-11644-consolidado.pdf)
- 2018: Efectos del RDL 20/2017, de 29 de diciembre (BOE del 30): Prórroga, en 2018, de los límites de exclusión aplicables en 2016 y 2017 (Nueva redacción DT 32ª LIRPF y nueva redacción DT 13ª LIVA) (VER RDL 20/2017 en http://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2017-15836: EFECTOS EN 2018)
- 2019: Efectos del RDL 27/2018, de 28-12-18 (BOE del 29): Prórroga, en 2019, de los límites de exclusión aplicables en 2016, 2017 y 2018 (nueva DT 32ª LIRPF y nueva DT 13ª LIVA) (VER RDL 27/2018 en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2018-17991: EFECTOS EN 2019)
- 2020: Efectos del RDL 18/2019, de 27-12-19: Prórroga, en 2020, de los límites de exclusión aplicables en 2016, 2017, 2018 y 2019 (nueva DT 32ª LIRPF y nueva DT 13ª LIVA) (VER RDL 18/2019 en https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2019-18611: EFECTOS EN 2020)
- 2021: Efectos del artículo 63 del Proyecto de Ley de PGE para 2021: Prórroga , en 2021, de los límites de exclusión aplicables en 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020 (Nueva DT 32ª LIRPF y nueva DT 13ª LIVA) (VER ARTS. 63 y 70 del ANTEPROYECTO LPGE'21 en http://www.congreso.es/docu/pge2021/pge_2021-web/PGEROM/doc/1/1/N_21_A_R_1_ARTICULADO%20DE%20LA%20LEY.PDF: EFECTOS EN 2021),

*****

Magnitudes excluyentes de carácter general

– Volumen de ingresos en el año inmediato anterior superior a 250.000 € para el conjunto de actividades económicas, excepto las agrícolas, ganaderas y forestales

– Se computarán la totalidad de las operaciones, exista o no obligación de expedir factura.

– Las operaciones en las que exista obligación de expedir factura cuando el destinatario sea empresario, no podrán superar 125.000 €

– Volumen de ingresos para el conjunto de actividades agrícolas, forestales y ganaderas superior a 250.000 €

– Volumen de compras en bienes y servicios en el año inmediato anterior, excluidas las adquisiciones de inmovilizado, superior a 250.000 €

Magnitudes excluyentes específicas: para las actividades de trasporte de mercancías por carretera (epígrafe 722) y los servicios de mudanzas (epígrafe 757) el límite disminuyó de 5 a 4 vehículos cualquier día del año.

Desde 2016: exclusión de las actividades incluidas en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las Tarifas del IAE sujetas a retención del 1% en 2015.

IRPF. EL TRIBUNAL SUPREMO ADMITE REDUCIR LOS INGRESOS POR ALQUILERES AFLORADOS EN UN PROCEDIMIENTO DE COMPROBACIÓN

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

Una reciente sentencia del Tribunal Supremo -STS de 15 de octubre de 2020, rec. 1434/2019- resuelve sobre la posible aplicación de la reducción del 60% a los ingresos por alquileres de vivienda habitual, cuando dichos ingresos no han sido incluidos en la autoliquidación del Impuesto, sino que se ponen de manifiesto en un procedimiento de comprobación iniciado por la Administración.

El artículo 23 de la LIRPF establece que *"En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo (...) se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente".*

La Administración Tributaria ha venido interpretando este precepto considerando que, si los ingresos por alquileres no habían sido consignados por el contribuyente en la autoliquidación, sino que habían sido puestos de manifiesto en una comprobación posterior, la reducción no resulta aplicable.

Sin embargo, el Tribunal Supremo en esta sentencia corrige el criterio administrativo y admite la reducción del rendimiento también en aquellos supuestos en los que el contribuyente reconoce la existencia de dichos ingresos tras una actuación administrativa. Así, la cuestión sobre la que decide el Tribunal Supremo se centra en interpretar la expresión "rendimientos declarados por el contribuyente" contenida en la norma y, para ellos, se basa en dos argumentos, fundamentalmente:

- **La distinción entre declaración y autoliquidación:** La normativa de IRPF regula de forma separada lo que constituye una declaración (art. 119 de la LGT) y una autodeclaración (art. 120 de la LGT) y sus efectos. Se entiende por "declaración tributaria" todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos. Por el contrario, "autoliquidaciones" son declaraciones en las que los obligados tributarios, además de comunicar a la Administración los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realizan por sí mismos las operaciones de calificación y cuantificación de la deuda tributaria determinando la cantidad que resulte a ingresar, devolver o a compensar.

  Pues bien, partiendo de esta distinción, según el Tribunal Supremo, la limitación que establece la norma se refiere a declaraciones en sentido amplio del término, y no a la comprobación de autoliquidaciones, por lo que la reducción debe ser aplicada, aun en el supuesto en que los ingresos por alquileres afloren en el seno de un procedimiento de comprobación.

- **El principio de regularización integra:** Este principio implica que, cuando la Administración inicia un procedimiento tendente a regularizar a un contribuyente -en este caso una autoliquidación- la regularización debe ser íntegra, es decir, tanto en lo que les beneficia como en lo que les perjudica. Por tanto, partiendo de este principio y de otro íntimamente relacionado como es el principio de buena administración, que se está poniendo en valor en la jurisprudencia más reciente del Tribunal Supremo, se concluye que la regularización debe implicar, no solo la inclusión de rendimientos del capital inmobiliario no declarados por el contribuyente en la autoliquidación, sino también, la aplicación de la reducción del 60%, en tanto que supone un beneficio para el contribuyente.

MEDIDAS TRIBUTARIAS EN EL PROYECTO DE LEY DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE

(Fuente: Asociación Española de Asesores Fiscales)

El Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, que actualmente se encuentra en tramitación parlamentaria, incorpora importantes medidas tributarias que afectan a varios impuestos (IS, IRPF, ISD, IVA, etc.) así como novedades en la Ley General Tributaria.

Sin ánimo de ser exhaustivos, a continuación, detallamos algunas de estas medidas:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

- **"Exit tax"- Cambio de residencia fuera del territorio español.** Se proponen, para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2020 ciertas novedades en la regulación del impuesto de salida.

  Actualmente, existe la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales en los casos en que una sociedad traslade su residencia fuera de territorio español En el caso de que el traslado se realice a otros EE.MM. de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, se aplaza el pago del impuesto de salida hasta la fecha de la transmisión a países terceros.

  Las novedades previstas son las siguientes:

  i. Se establece la obligación de integrar en la base imponible la citada renta (diferencia entre valor de mercado y valor fiscal de loes elementos patrimoniales) aunque el traslado de residencia se produzca a un Estado Miembro de la UE, no obstante el contribuyente puede fraccionar en quintas partes el pago del impuesto de salida.

ii. Se impide el fraccionamiento de la deuda tributaria salvo que se preste garantía cuando se justifique la existencia de indicios racionales de que el cobro de la deuda se podría ver frustrado o gravemente dificultado.

iii. Se propone un nuevo supuesto de pérdida de vigencia del fraccionamiento de la deuda tributaria en los casos de retorno del contribuyente a su residencia fiscal a territorio español o cuando los elementos patrimoniales afectados sean objeto de afectación a un establecimiento permanente situado en territorio español de la entidad no residente, y se haya optado por la devolución de la cuota ingresada. En este caso, la pérdida de la vigencia del fraccionamiento viene justificada por la desaparición de la deuda tributaria objeto del mismo.

iv. Se propone la inclusión de una excepción a la aportación de garantías para el fraccionamiento en los casos de responsabilidades tributarias derivadas de la aplicación del régimen de consolidación fiscal (art. 57 LIS).

- **Transparencia fiscal internacional.** Se plantean introducir las siguientes novedades:

i. Se propone extender la aplicación de la TFI a las rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero, sin posibilidad de aplicar la exención por doble imposición.

ii. Se incluye como rentas pasivas las que provengan de actividades de seguros, crediticias, operaciones de arrendamiento financiero y otras actividades financieras, siempre que no se trate de rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas.

iii. Se incluye una nueva categoría de renta pasiva consistente en la renta derivada de la realización de operaciones sobre bienes y servicios realizados con personas o entidades vinculadas en las que la entidad no residente o establecimiento permanente añade un valor económico escaso o nulo.

iv. Para actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios con entidades vinculadas residentes que determinen gastos fiscalmente deducibles, no se incluirá la renta positiva cuando al menos 2/3 (actualmente 50%) de los ingresos de estas actividades no sean con entidades vinculadas.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

- **"Exit tax"- Cambio de residencia fuera del territorio español.**

i. Se proponen los mismos cambios en cuanto al fraccionamiento de la deuda comentados para el Impuesto sobre Sociedades.

ii. Se introduce un nuevo supuesto de devengo del impuesto de salida para el caso en que se produzca el traslado de la propia actividad realizada por el establecimiento permanente.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

- **Transmisiones a título lucrativo.** Se modifica el artículo 36 con la finalidad de que el adquirente de un bien a través de un contrato o pacto sucesorio se subrogue en el valor y fecha de adquisición que tenía dicho bien en el causante, cuando el mismo se transmita antes del fallecimiento de este último. De esta forma se impide una actualización de los valores y fechas de adquisición del elemento adquirido que provocaría una menor tributación que si el bien hubiera sido transmitido directamente a un tercero por el titular original.

- **Nuevas obligaciones de información sobre las criptomonedas.** Se establecen dos nuevas obligaciones informativas referidas a la tenencia y operativa con monedas virtuales:

i. Una obligación de suministro de información sobre los saldos que mantienen los titulares de monedas virtuales, a cargo de quienes proporcionen servicios en nombre de terceros para salvaguardar claves criptográficas privadas que posibilitan la tenencia y utilización de tales monedas, incluidos los proveedores de servicios de cambio de las citadas monedas si también prestan el mencionado servicio de tenencia.

ii. Igualmente, para estas mismas personas o entidades, se establece la obligación de suministrar información acerca de las operaciones sobre monedas virtuales (adquisición, transmisión, permuta, transferencia, cobros y pagos) en las que intervengan. Esta misma obligación se extiende a quienes realicen ofertas iniciales de nuevas monedas virtuales.

- **Seguros de vida.** seguros de vida en los que el tomador asuma el riesgo de la inversión, se adaptan los requisitos exigibles para que no resulte de aplicación la regla especial de imputación temporal para este tipo de seguros, en concordancia con las últimas modificaciones normativas aplicables a las entidades aseguradoras.

ITPyAJD e ISD

En la base imponible del ITPOyAJD y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se sustituye el valor real por ***"valor"*** de los bienes o derechos que se transmitan o adquieran, equiparándolo al valor de mercado. Cuando se trate de bienes inmuebles y salvo prueba en contrario, se presumirá que el valor de mercado es el ***"valor de referencia"*** publicado por la Dirección General del Catastro.

IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

- En consonancia con lo anterior, en el Impuesto sobre el Patrimonio se incluirá una nueva magnitud a tener en cuenta para determinar la base imponible correspondiente a los bienes inmuebles. Hasta la fecha los bienes inmuebles se deben valorar por el valor mayor de los tres siguientes valores: el valor catastral, el comprobado por la Administración a efectos de otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición

  La novedad que incluye el texto del Anteproyecto de Ley es la inclusión del concepto de ***"valor determinado por la Administración".*** Se trata de una inclusión para intentar la aproximación al valor de mercado que hasta la fecha consideran en la Secretaria de Estado de Hacienda no se había logrado establecer.

- **Seguros de vida.** Se regula cómo deben valorarse los seguros de vida cuando el tomador del seguro no tenga la facultad de ejercer el derecho de rescate, estableciéndose que el seguro se computará por el valor de la provisión matemática en la citada fecha en la base imponible del tomador.

- **Rentas temporales o vitalicias procedentes de un seguro de vida.** Se establece como regla de valoración el valor de rescate en el momento del devengo del Impuesto.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- Se actualiza el supuesto de responsabilidad subsidiaria del pago del impuesto, definido actualmente para los agentes de aduanas, que ahora será de aplicación a las personas o entidades que actúen en nombre y por cuenta del importador.

- **Incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen del grupo de entidades.** Se incluye en la enumeración de los sujetos infractores a la entidad dominante en cuanto representante del Grupo. Por otro lado, su responsabilidad como sujeto infractor se extiende más allá de los incumplimientos de las obligaciones específicas del régimen especial del grupo de entidades para pasar a abarcar también los incumplimientos de las obligaciones de ingreso de la deuda tributaria, de la solicitud de compensación o de la devolución resultante de la declaración-liquidación agregada correspondiente al grupo de entidades y se le reputará asimismo responsable de la veracidad y exactitud de los importes y calificaciones consignadas por las entidades dependientes que se integran en la declaración-liquidación agregada.

LEY GENERAL TRIBUTARIA

- **Prohibición de amnistías fiscales.** Se establece la prohibición del establecimiento de cualquier mecanismo extraordinario de regularización fiscal que implique una disminución de la cuantía de la deuda tributaria.

- **Modificaciones en la "lista de morosos".** Se disminuye de 1.000.000 a 600.000 euros el importe de la deuda a partir del cual los contribuyentes serán incluidos en la lista de deudores de la Hacienda Pública. Junto a los deudores principales se incluirá también a los responsables solidarios. Asimismo, se introduce un supuesto de exclusión del listado para aquellos deudores que paguen la totalidad de la deuda antes de la finalización del plazo para realizar alegaciones.

- **Modificación de los recargos por ingresos extemporáneos.** Los ingresos fuera de plazos efectuados sin requerimiento previo de la Administración tendrán, a partir de la entrada en vigor de la Ley, un recargo creciente del 1 por ciento por cada mes completo de retraso sin intereses de demora.

Transcurridos 12 meses se devengará un recargo del 15 por ciento más intereses de demora. Cabe recordar que la normativa vigente establece un recargo del 5%, 10% y 15% cuando las autoliquidaciones se presenten transcurridos 3, 6 o hasta 12 meses de la finalización del periodo voluntario de pago y del 20% cuando se presenten transcurridos más de 12 meses.

- **Devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo y devolución de ingresos indebido.** Se modifica la normativa para establecer que, a efectos del cálculo de intereses de demora, no se computaran las dilaciones en los procedimientos por causa no imputable a la Administración.
- **Mayores restricciones a la utilización de medios de pago en efectivo.** Se disminuye el límite general de pagos en efectivo de 2.500 a 1.000 euros, si bien se seguirá manteniendo el límite de 2.500 euros para los pagos realizados por los particulares (personas físicas que no actúen en calidad de empresarios y profesionales).
- **Control del software "de doble uso":** normalización.

i. Se establece una nueva obligación formal a los productores, comercializadores y usuarios de los sistemas y programas informáticos o electrónicos necesarios para la llevanza de la contabilidad, la facturación y la gestión de empresarios y profesionales, que garantice la integridad, conservación, accesibilidad, legibilidad, trazabilidad e inalterabilidad de los registros, sin interpolaciones, omisiones o alteraciones de las que no quede la debida anotación en los propios sistemas.

ii. Se introduce una nueva infracción por fabricación, producción, comercialización y tenencia de sistemas informáticos que no cumplan las especificaciones exigidas por la normativa aplicable. La comisión de la infracción consiste en la fabricación, producción y comercialización de sistemas y programas informáticos o electrónicos se sancionará con multa pecuniaria fija de 150.000 por cada ejercicio económico en el que se hayan producido ventas y por cada tipo distinto de sistema o programa informático o electrónico que sea objeto de la infracción. La sanción por ausencia de certificación será de 1.000 euros.

La tenencia de sistemas o programas no certificados cuando sea preceptivo, o la alteración de los dispositivos certificados, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria fija de 50.000 euros.

- **Procedimiento de inspección.** Se incorpora un nuevo supuesto de suspensión del procedimiento inspector con el fin -se informa en la exposición de motivos- de facilitar la cooperación y coordinación de las Administraciones tributarias del Estado con las forales. De este modo, se incorpora como causa de suspensión la mera comunicación que efectúe el órgano de aplicación de los tributos que esté tramitando el procedimiento administrativo instructor a las otras Administraciones afectadas respecto de los elementos de hecho y fundamentos de derecho de la regularización que la que tramite el procedimiento entienda procedente. Suspensión que se alzará tras la finalización de los plazos que se prevén expresamente en el Concierto/Convenio.
- **Procedimiento sancionador.** Se amplía de tres a seis meses el plazo de caducidad para iniciar un procedimiento sancionador como consecuencia de procedimientos de comprobación o de un procedimiento iniciado mediante declaración.
- **Infracción por presentar incorrectamente autoliquidaciones o declaraciones sin que se produzca perjuicio económico.** Se eleva el importe mínimo (de 100 a 600 euros) de las infracciones por no presentación en plazo de declaraciones, o por presentación de declaraciones incorrectas, inexactas o con datos falsos, en ambos casos sin perjuicio económico, cuando se trata de la declaración sumaria en el ámbito de las declaraciones y documentos relacionados con las formalidades aduaneras.
- **Reducción de las sanciones.** Se incrementan los porcentajes de reducción de la sanción en los supuestos de actas con acuerdo (pasa del 50 al 65 por ciento) y en los de pago y no recurso (de preverse antes el 25 por ciento, se recoge ahora el 40 por ciento).

CONTENIDO

LEGAL Y COMPLIANCE

1.- Dudas societarias sobre prevención del blanqueo Página 37

2.- Autoridad central contra el lavado de dinero Página 39

3.- Identificar al titular real: clave en la lucha contra el blanqueo de capitales Página 40

4.- Ley de Sociedades de Capital: 'Patrimonio neto' Sentencia del Tribunal Supremo del 1.6.2020.-Arts. 363 Y 367 Ley de Sociedades de Capital: "Patrimonio neto". Página 41

5.- España encabeza el ranking de multas por incumplimiento del RGPD Página 42

6.- La AEPD interpone una sanción por incumplimiento de la normativa de protección de datos Página 43

7.- Nuevo marco normativo en materia digital Página 43

8.- Sentencias de responsabilidad penal Página 45

9.-Actuaciones recientes de la CNMC Página 46

DUDAS SOCIETARIAS SOBRE PREVENCIÓN DEL BLANQUEO

El Colegio de Registradores de España ha publicado las **Normas sobre procedimiento del Centro Registral Antiblanqueo (CRAB), sobre la identificación del Titular Real** a los efectos de la legislación antiblanqueo en el que se aclaran dudas sobre algunos supuestos discutibles.

El concepto de ***"titular real"*** y que en otras legislaciones se habla de *"titular efectivo"*(Italia), *"personas con control significativo"* (Derecho británico e Islas del Canal), *"beneficiario efectivo"*(Francia, Bélgica y Luxemburgo) *"beneficial ownership"* (en EEUU y en las recomendaciones del GAFI), en nuestro país queda establecido en la legislación de prevención del blanqueo de capitales y se contiene en el artículo 4 Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo que establece lo siguiente:

"1. Los sujetos obligados identificarán al titular real y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar su identidad con carácter previo al establecimiento de relaciones de negocio o a la ejecución de cualesquiera operaciones.

2. A los efectos de la presente ley, se entenderá por titular real:

a) La persona o personas físicas por cuya cuenta se pretenda establecer una relación de negocios o intervenir en cualesquiera operaciones.

b) La persona o personas físicas que en último término posean o controlen, directa o indirectamente, un porcentaje superior al 25 por ciento del capital o de los derechos de voto de una persona jurídica, o que por otros medios ejerzan el control, directo o indirecto, de una persona jurídica. A efectos de la determinación del control serán de aplicación, entre otros, los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

Serán indicadores de control por otros medios, entre otros, los previstos en el artículo 22 (1) a (5) de la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y el Consejo, de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del

Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

Se exceptúan las sociedades que coticen en un mercado regulado y que estén sujetas a requisitos de información acordes con el Derecho de la Unión o a normas internacionales equivalentes que garanticen la adecuada transparencia de la información sobre la propiedad.

c) En el caso de los fideicomisos, como el trust anglosajón, tendrán la consideración de titulares reales todas las personas siguientes:

1.° el fideicomitente,

2.° el fiduciario o fiduciarios,

3.° el protector, si lo hubiera,

4.° los beneficiarios o, cuando aún estén por designar, la categoría de personas en beneficio de la cual se ha creado o actúa la estructura jurídica; y

5.° cualquier otra persona física que ejerza en último término el control del fideicomiso a través de la propiedad directa o indirecta o a través de otros medios.

d) En el supuesto de instrumentos jurídicos análogos al trust, como las fiducias o el treuhand de la legislación alemana, los sujetos obligados identificarán y adoptarán medidas adecuadas a fin de comprobar la identidad de las personas que ocupen posiciones equivalentes o similares a las relacionadas en los números 1.° a 5.° del apartado anterior.

3. Los sujetos obligados recabarán información de los clientes para determinar si éstos actúan por cuenta propia o de terceros. Cuando existan indicios o certeza de que los clientes no actúan por cuenta propia, los sujetos obligados recabarán la información precisa a fin de conocer la identidad de las personas por cuenta de las cuales actúan aquéllos.

4. Los sujetos obligados adoptarán medidas adecuadas al efecto de determinar la estructura de propiedad y de control de las personas jurídicas, estructuras jurídicas sin personalidad, fideicomisos y cualquier otra estructura análoga (.../...).”

En las citadas normas publicadas por los registradores se aclaran una serie de supuestos discutibles en relación con:

i. Cambio de Titular Real y actualización intranaual del registro.

ii. Fiducias, Trusts y figuras afines.

iii. Casos de usufructo, prenda, embargo y derechos limitados sobre acciones y participaciones.

iv. Copropiedad y otras formas de cotitularidad de acciones y de participaciones (gananciales y postgananciales; comunidad hereditaria etc).

v. Titularidad indirecta de acciones o participaciones de la sociedad declarante. El problema del *“control”.*

vi. Interposición de una sociedad cotizada intermedia española o extranjera (en bolsa nacional o extranjera) en la cadena de control.

vii. Acciones/participaciones sin voto, de voto plural y demás supuestos de ruptura de la *“proporcionalidad entre el valor nominal y el derecho de voto”* (cfr. artículo 96.2 LSC).

viii. Pactos estatutarios de mayorías reforzadas y similares y el empleo de índices de poder de voto.

ix. Pactos parasociales y protocolo familiar. figuras similares de pactos formales e informales de disociación del derecho de voto.

Enlace del Colegio de Registradores de España

EUROPA QUIERE CREAR UNA AUTORIDAD CENTRAL CONTRA EL LAVADO DE DINERO

A pesar de haber realizado cinco revisiones a su directiva contra el blanqueo de capitales y la financiación de terrorismo, Europa no consigue atajar el enorme y el mercado único continúa siendo un coladero para flujos de dinero de orígenes dudosos. La última directiva entró en vigor este año. Algunos países ni siquiera han terminado de aplicar la cuarta revisión. Pero el principal problema no es este, sino que las autoridades nacionales dejan muchos agujeros en un problema que es generalmente trasnacional, y no existe un supervisor único.

Se quiere crear una nueva autoridad europea, con poderes para intervenir en los Estados miembros, y normas más armonizadas.

Los Estados miembros llevan un par de años con la idea de una autoridad europea contra el blanqueo de capitales.

El borrador de conclusiones sobre la lucha contra el lavado de dinero y la financiación de terrorismo, que todavía podría sufrir algunos cambios, pide crear una autoridad europeo y normas comunes directamente aplicables, con el llamado *"reglamento único"*.

La nueva autoridad podría intervenir en situaciones excepcionales y reemplazar a los supervisores nacionales.

Los ministros optan por esta opción frente a una directiva, para evitar disparidades nacionales al transponer las normas comunitarias al marco nacional. La Comisión tiene previsto presentar sus propuestas a principios de 2021.

Los países proponen que la nueva autoridad europea arranque supervisando un número limitado de entidades elegidas según su riesgo, aunque también podría intervenir en situaciones excepcionales y reemplazar a los supervisores nacionales si no aseguran un control adecuado. El nuevo organismo podría realizar inspecciones generales, incluidas inspecciones in situ *"junto con el supervisor nacional"*, así como dar instrucciones directas o imponer sanciones.

Algunas de las instituciones que estarían bajo su mandato serían las instituciones de crédito, instituciones de pago, oficinas de cambio, instituciones que manejan dinero electrónico y otras entidades financieras. Con el fin de decidir si la supervisión se lleva a cabo a nivel central o nacional, las conclusiones proponen analizar los riesgos derivados de la base de clientes, de sus productos, de los canales de entrega y la exposición geográfica de estas instituciones.

En cuanto al reglamento único, los ministros destacan la importancia de contar con una regulación directamente aplicable para reducir las divergencias nacionales en la transposición que socavan una implementación efectiva de las normas comunitarias anti-blanqueo.

Las áreas que deben armonizarse bajo la nueva regulación son los tipos de entidades sujetas a la normativa de blanqueo de capitales, requisitos de diligencia debida del cliente, disposiciones sobre la diligencia debida para personas expuestas políticamente nacionales y extranjeras, mantenimiento de registros, controles internos, disposiciones de subcontratación y dependencia de las partes, sanciones administrativas coherente con la legislación sectorial, obligaciones de información, disposiciones sobre la determinación beneficiarios reales, disposiciones sobre cooperación e intercambio de información, y responsabilidades y poderes de las autoridades de supervisión a nivel nacional y europeo.

Las conclusiones subrayan que la Comisión debería centrarse especialmente en lograr un *"estándar uniforme y elevado de diligencia debida del cliente"*, especialmente para la identificación del cliente y la verificación de su identidad, la naturaleza y el propósito de la relación comercial, la verificación del beneficiario efectivo del cliente y el seguimiento continuo de la relación comercial.

Tales disposiciones son cruciales para evitar que el dinero ilegal ingrese al mercado interno a través del eslabón más débil.

IDENTIFICAR AL TITULAR REAL: CLAVE EN LA LUCHA CONTRA EL BLANQUEO DE CAPITALES

La identificación del titular real sigue siendo uno de los grandes desafíos pendientes de abordar, según se desprende de la publicación de los resultados de la Cuarta Ronda de Evaluación del Grupo de Acción Financiera (GAFI).

Los delincuentes emplean una serie de técnicas y mecanismos para ocultar la propiedad y el control de los activos obtenidos ilícitamente. Los planes para encubrir la propiedad efectiva suelen recurrir a la estrategia de esconderse, aprovechando las infraestructuras comerciales y de comercio mundiales para parecer legítimas.

La globalización del comercio y las comunicaciones ha aumentado esta amenaza y los países se enfrentan ahora al reto de prevenir el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo en un entorno comercial sin fronteras.

En este entorno, la necesidad de disponer de información exacta, adecuada y actualizada sobre el titular real es un factor clave para luchar contra este delito.

Por este motivo, la Recomendación 24 del Grupo de Acción Financiera, establece que los países deben tomar medidas para impedir el uso indebido de las personas jurídicas para blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo.

Los países deben asegurar que exista información adecuada, precisa y oportuna sobre el beneficiario final y el control de las personas jurídicas que las autoridades competentes puedan obtener o a la que puedan tener acceso oportunamente.

Para su cuarta ronda de evaluaciones mutuas, el GAFI ha adoptado dos enfoques complementarios: por una parte, evaluar el cumplimiento técnico de las recomendaciones, que aborda los requisitos específicos de las mismas y, por otra parte, la efectividad del sistema contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, que consiste en evaluar la idoneidad de su implementación.

De los 102 países que han sido evaluados hasta la fecha antes indicada, España es uno de los 49 países que, respecto del cumplimiento técnico, ha *"cumplido mayoritariamente"* su Recomendación 24. Las razones que han justificado dicha calificación se deben a que España se basa principalmente en el Índice Único Informatizado Notarial para la obtención de información sobre la titularidad real de las personas jurídicas, que incluye información obtenida y registrada por los notarios al constituir entidades o realizar otros actos determinados, así como información sobre la transferencia de acciones de sociedades de responsabilidad limitada.

Esto se complementa mediante el uso de otra información en poder de otras autoridades como registro de empresas, autoridades fiscales o bursátiles.

El informe señala, sin embargo, que la falta de controles efectivos sobre las transferencias de acciones de las sociedades anónimas que no cotizan en bolsa.

El resultado es aún mejor respecto a la efectividad lograda, donde España figura entre los diez únicos países con un nivel *"sustancial de eficacia"* en la implementación de esta recomendación, gracias, según se indica, a que las autoridades competentes tienen acceso adecuado a la información sobre los titulares reales a través de la Base de Datos de Titularidad Real (BDTR) establecida por el Consejo General del Notariado y a la información contenida en los archivos de clientes de las entidades financieras y de los sujetos obligados no financieros (con una orden judicial).

De hecho, desde abril de 2014, el SEPBLAC (Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias), los fiscales y jueces y todas las fuerzas y cuerpos de seguridad competentes en la lucha contra estos delitos tienen acceso a esta información, actualizada cada 15 días.

LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL: 'PATRIMONIO NETO' SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DEL 1.6.2020. ARTÍCULOS 363 Y367 LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL: "PATRIMONIO NETO"

La Sentencia del Tribunal Supremo Sala de lo civil nº 1503/2020, aclara el concepto de "patrimonio neto" para determinar si una sociedad se encuentra sujeta a causa de disolución, de acuerdo con los artículos 363 y 367 Ley de Sociedades de Capital.

En concreto, la **cuestión** controvertida se centra en **dilucidar si para determinar si existen pérdidas que sean causa de disolución de la sociedad, éstas deben reducir el patrimonio neto que reflejan las cuentas anuales de la sociedad a una cantidad inferior a la mitad del capital social, o si lo que debe quedar reducido por pérdidas a una cifra inferior al capital social es la suma del patrimonio neto y del pasivo, como resulta de la sentencia recurrida.**

Téngase en cuenta el artículo 363.1, e) de la Ley de Sociedades de Capital (LSC):

"1. La sociedad de capital deberá disolverse: [...]

e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso".

Concepto fundamental que la Sentencia reitera: para determinar qué sea el patrimonio neto y su valor hemos de acudir a la normativa contable; es decir, se trata de un concepto normativo, exclusivamente.

Artículo 35.1, párrafo primero, Código de Comercio (C. Com):

"En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto".

Art. 36.1 C. Com, al regular los elementos del balance, se refiere en la letra c) al ***"Patrimonio neto"***:

"c) Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.

A los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria del capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de acuerdo con lo dispuesto en la regulación legal de las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considerará patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo".

En el mismo sentido, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, Plan General de Contabilidad, artículo 4.3.

Junto al patrimonio neto, como concepto contable claramente diferenciado, figura en el apartado b) de este último precepto el de los ***"pasivos"***, que se definen así:

"b) Pasivos: obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones".

De acuerdo con esta normativa, para poder determinar si una sociedad se encuentra sujeta a la **causa de disolución** prevista en el art. 363.1.e) LSC, **hemos de atender a su patrimonio neto**, y en concreto a si es **inferior a la mitad del capital social.**

A estos efectos, los elementos del "pasivo" no pueden sumarse a la cifra del patrimonio neto.

Afirma el Tribunal Supremo:

" En definitiva, "patrimonio neto" y "pasivo" son masas patrimoniales claramente diferenciadas. El primero, integrado por capital, reservas y resultado del ejercicio, constituyen fuentes de financiación propias de la sociedad, externas en unos casos (capital) e internas en otros (reservas, resultado ejercicio).

Refleja el valor de los bienes y derechos aportados por los socios a la compañía. El "pasivo" está integrado por obligaciones de pago a terceros y, como tales, sus elementos constituyen fuentes de financiación ajena de la sociedad.

Ambas masas patrimoniales constituyen conjuntamente la estructura financiera de la sociedad, cuyo valor monetario conjunto se corresponde con el valor de la masa patrimonial que integra el activo (estructura económica de la empresa) -con arreglo a la ecuación activo = patrimonio neto + pasivo

Lo que vale tanto como decir que el "patrimonio neto" tiene un valor monetario equivalente a la diferencia entre el valor del activo y el valor del pasivo.

Dicho en otros términos, el patrimonio neto constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos.

En términos de legalidad contable, el patrimonio neto constituye el valor o "riqueza" de los propietarios de la sociedad, es decir, la parte que correspondería a los socios una vez realizados los activos y liquidados los pasivos de la empresa.

Lo que genera la causa legal de disolución de la sociedad prevista en el art. 363.1, e) LSC es que el "patrimonio neto", por pérdidas acumuladas, vea reducido su valor total por debajo de la mitad de uno de sus componentes (el capital)"

ESPAÑA ENCABEZA EL RANKING DE NÚMERO DE MULTAS POR INCUMPLIMIENTO DEL RGPD

Durante el periodo enero 2020 – enero 2021, España se encuentra a la cabeza de la UE en el número de sanciones impuestas a razón del incumplimiento del Reglamento General de Protección de Datos (RGPD), de acuerdo con un estudio publicado por *"Finbold"*.

Durante el intervalo de referencia, la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD), ha impuesto 128 sanciones, seguido por Italia con 34 sanciones y Rumania con 26 sanciones. Sin embargo, no es el país con las multas más altas de la UE, ya que, en este sentido, Francia lidera el ranking con multas impuestas por importe de 138 millones de euros, seguida de Italia por 58 millones de euros. España se queda en el sexto puesto respecto a la cuantía de las multas con 8 millones de euros.

España es el país de la UE en el que más incumplimientos en normativa de protección de datos se están produciendo para el periodo analizado pese a que han pasado más de dos años desde que el RGPD pasara a ser de obligado cumplimiento para todos los estados miembro. La insuficiencia de base legal para el tratamiento de los datos se convierte en la violación más común debido a la poca transparencia ofrecida por parte de las empresas en el tratamiento de los datos que se les cede. Aprovechamos para recordar que el incumplimiento de la vigente normativa de Protección de datos puede acarrear multas de hasta 20 millones de euros o una cuantía equivalente al 4% del volumen de negocio global del ejercicio financiero anterior en función de las infracciones cometidas.

El estudio de *"Finbold"* habilita también un ranking sobre cuáles han sido las multas individuales que se han impuesto a los distintos infractores de todos los estados miembros. Este ranking está liderado por Francia: La Comisión Nacional de Informática y Libertades (CNIL) – el equivalente francés a la AEPD- ha interpuesto a Google una multa de 100 millones de euros por el uso de cookies sin el consentimiento del usuario. El puesto número 11 lo ocupa el BBVA con la multa de 5 millones de euros interpuesta por la AEPD por vulnerar tres artículos del RGPD y que actualmente supone la multa más alta impuesta por este órgano.

En la actual situación, con el auge del teletrabajo y del uso de plataformas digitales, es importante que las compañías inviertan en su estrategia de tratamiento de datos y refuercen las medidas de seguridad.

LA AEPD INTERPONE UNA SANCIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE LA NORMATIVA DE PROTECCIÓN DE DATOS

La Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) ha impuesto la mayor sanción de su historia al banco por infracción de tres artículos del Reglamento General de Protección de Datos. En concreto, ha interpuesto una multa de 3 millones de euros por una sanción muy grave por vulnerar el artículo 6 del RGPD, en cuanto a la fórmula de obtener el consentimiento de sus clientes; y otra sanción leve de 2 millones de euros por vulneración de los artículos 13 y 14 del RGPD, referida a la obtención de datos del interesado.

Con esta sanción, la AEPD muestra un cambio de actitud endureciendo sus actuaciones que hasta la fecha se habían llevado a cabo de una manera más moderada.

La sanción imputa 2 grandes incumplimientos normativos:

i. **Se vulnera el deber de información:** la información sobre protección de datos no está correctamente ofrecida a los clientes;
ii. **Se vulnera el principio de legitimación.** El **consentimiento** de los clientes no se estaba obteniendo de manera adecuada y las bases jurídicas utilizadas para determinados tratamientos no eran correctas.

Esencialmente el BBVA habría dado por hecho que se daba por bueno el consentimiento por el hecho de no marcar una casilla, algo que infringe los preceptos contenidos en el RGPD. En cuanto al interés legítimo, el banco consideraba que bastaba como finalidad para obtener información la mera relación con la entidad con fines publicitarios, pero **la AEPD considera que la necesidad del banco de contar con esa información es un interés, no una finalidad.**

El BBVA puede poner interponer recurso de reposición ante la AEPD y acudir a la Audiencia nacional en vía contenciosa y recurrir esta sanción.

NUEVO MARCO NORMATIVO EN MATERIA DIGITAL

El pasado 15 de diciembre, la Comisión Europea publicó una propuesta de medidas enfocadas a la tecnología y a la digitalización enfocadas a través de dos Reglamentos: la Propuesta de Reglamento de Mercados Digitales (Digital Markets Act, DMA - DSA – por sus siglas en inglés) y la Propuesta de Reglamento de Servicios Digitales (Digital Services Act, DSA – por sus siglas en inglés). Esta futura normativa es una de las piezas centrales de la estrategia digital europea.

Este paquete de medidas propuestas pretende **actualizar la actual Directiva de Comercio Electrónico**, aprobada hace ya más de 20 años. Poco tiene que ver la época en la que fue aprobada esta directiva con la actual, cuando empresas líderes como Facebook, LinkedIn, Tik Tok, Youtube no tenían la significatividad que tienen hoy en día o ni si quiera existían. Estas plataformas controlan y mueven gran cantidad de información y de datos personales, y no son pocos los escándalos que se han generado en estos últimos años en torno a las mismas por permitir la publicación de contenido ilegal por parte de sus usuarios. La Comisión Europea considera que estas plataformas, al margen de aportar importantes ventajas a usuarios y consumidores, también pueden ser objeto de abuso para operar con contenido ilícito. Por ello, la Comisión Europea considera necesario introducir un marco normativo armonizado que **regule la responsabilidad de las grandes**

compañías tecnológicas a nivel europeo, fomente el crecimiento y la competitividad de las mismas en el mercado digital mediante medidas equitativas y vele por los derechos fundamentales.

Tendrá que transcurrir un tiempo de al menos dos años para que esta normativa entre en vigor, no obstante, pasamos a comentar los aspectos clave de la misma:

- **Definición de los tipos de prestadores de servicios digitales.** En función de esta clasificación, la normativa requiere menores o mayores obligaciones.
  - Servicios de intermediación
  - Servicios de alojamiento
  - Plataformas online
  - Grandes plataformas online
- **Responsabilidad de los prestadores de servicios digitales:** con la anterior normativa, los prestadores de servicios no eran responsables del contenido lícito que alojaban o transmitían cuando no tuviesen conocimiento efectivo del mismo y no tenían obligación general de monitorización para impedir la publicación o transmisión de estos contenidos. Con la nueva normativa, se incrementa la responsabilidad imponiéndoles nuevas obligaciones a cumplir, entre las que destacamos:
  i. la adopción proactiva de medidas basadas en riesgos para evitar el abuso de sus sistemas,
  ii. la creación de procesos que permitan retirar, de manera justificada, diligente y proporcionada, los bienes, servicios o contenidos ilícitos;
  iii. la salvaguarda de los derechos de los usuarios mediante la habilitación de un mecanismo que les permita defenderse –esto es, un mecanismo de denuncia y solución extrajudicial de controversias–y,
  iv. la habilitación de medidas contra notificaciones abusivas.
- **Obligación de mayor transparencia** a través de medidas de diligencia debida tales como:
  i. establecer un punto de contacto único;
  ii. designar un representante legal, aunque, no estando establecidos en el territorio de la Unión, se prestan servicios a sus ciudadanos;
  iii. describir las políticas, procedimientos y medidas que emplean a la hora de moderar contenidos, incluyendo el uso de sistemas algorítmicos para la toma de decisiones; y
  iv. publicar información relativa a las solicitudes de retirada de contenidos ilícitos recibidas de terceros (autoridades públicas, ciudadanos) o fruto de su propia actividad de monitorización voluntaria.
  v. Creación de una estructura de supervisión para que lleve a cabo auditorías externas
  vi. Acceso a investigadores a los datos de las plataformas, a fin de que examinen el funcionamiento de estas y tengan conocimiento de los riesgos que puedan surgir en el mercado digital.
- **Obligaciones adicionales para grandes empresas o *"gatekeepers"*** que son aquellas entidades que son capaces de alcanzar el 10% de los 450 millones de usuarios en Europa
  i. la adopción de medidas de trazabilidad de las empresas en los mercados en línea para localizar a los vendedores;
  ii. cooperar con servicios alternativos para la resolución de disputas;
  iii. la obligación de suspender temporalmente cuentas de usuarios infractores; y
  iv. la retirada preferente de los contenidos ilícitos que sean notificados por los informadores de confianza o trusted flaggers.
  v. Identificar debidamente la publicidad que se muestran en sus interfaces, incluyendo la información sobre los criterios empleados para seleccionar a los receptores de la publicidad.

  Para cumplir con todas las obligaciones expuestas anteriormente, la Comisión propone la creación de un Coordinador de Servicios Digitales en cada estado miembro, que será la autoridad competente para determinar el grado de cumplimiento del Reglamento. Las sanciones podrían alcanzar hasta el 6% de los ingresos anuales del prestador de servicio.

SENTENCIAS RECIENTES DEL TRIBUNAL SUPREMO EN MATERIA DE RESPONSABILIDAD PENAL DE PERSONAS JURÍDICAS

Se ha publicado recientemente la sentencia del Tribunal Supremo 534/2020, de 22-X, en la que establece si las sociedades **"instrumentales"** (vacías u opacas, sin aparente contenido real) **debían ser impunes en cuanto a responsabilidad penal de las personas jurídicas. La sentencia enunciada, ha venido a confirmar la impunidad.**

La Audiencia Provincial de Barcelona condenó a un sujeto como autor de un delito de estafa agravada a cinco años de prisión y a dos empresas a sendas multas de 252.000 €.

En sus fundamentos jurídicos indica:

"- 1. En el segundo motivo, se denuncian dos vulneraciones de preceptos legales, al amparo de los arts. 852 LECr. y 5.4 LOPJ, ambos en relación al art. 24.1 CE, derecho a la tutela judicial efectiva, concretado en la omisión del principio de congruencia al no pronunciarse la sentencia sobre la inimputabilidad de la persona jurídica alegada, y en relación al artículo 24.2 CE, derecho a un proceso con todas las garantías, en relación a la prohibición de la doble sanción (non bis in idem) al haberse condenado al administrador de hecho y a la persona jurídica controlada por aquél. Y, en íntima conexión con las mismas, dos infracciones de ley, al amparo del artículo 849.1 LECr, en relación con los artículos 31 bis, al ser la persona jurídica inimputable y no tener encaje la conducta descrita en el precepto, según jurisprudencia que cita, y en relación con los artículos 31 bis 1° a), al no concurrir beneficio directo o indirecto de la persona jurídica.

En el desarrollo del motivo, en primer lugar, se queja el recurrente de que alegó en defensa de su representada Management Gezan S.L.U. la inimputabilidad de la persona jurídica y sin embargo la sentencia no se pronuncia a este respecto, por lo que afirma que nos encontramos ante una incongruencia externa por omisión porque la sentencia no se pronuncia sobre una cuestión debatida en el acto del juicio.

*En segundo lugar, se afirma que **la imputación solo es jurídicamente posible, respecto de ciertas y determinadas personas jurídicas que desarrollan una mínima actividad legal, no bastando que formalmente se les haya reconocido la personalidad jurídica, sino que materialmente la tengan y la ejerzan actuando en el tráfico jurídico.** En este sentido, afirma que podemos encontrarnos básicamente, a estos efectos, con tres tipos de personas jurídicas: las que desarrollan una actividad legal, mayor que su actividad ilegal; aquellas que realizan mayor actividad ilegal que legal (citadas ex artículo 66 bis, 2ª, b) del CP al tratar la modulación de las penas interdictivas), y por último las "sociedades pantalla", meros instrumentos del delito.*

*En efecto, a las dos primeras de las mencionadas son imputables, pues solo una empresa con una mínima complejidad interna adquiere una capacidad autoorganizativa y, en consecuencia, permite hacerla responsable penalmente por las consecuencias derivadas de la "culpa organizativa", prevista por el artículo 31 bis del Código Penal. **Por el contrario, las denominadas "sociedades pantalla" que no tienen otro propósito que delinquir o encubrir actividades ilegales, están al margen del sistema penal para las personas jurídicas, y, por lo tanto, no pueden gozar de los derechos y garantías que el mismo ofrece, siendo inimputables a todos los efectos penales.** En estos casos el sistema de imputación vendrá dado por el mecanismo del "levantamiento del velo" dirigiendo la acción penal únicamente hacia las personas físicas que están detrás de la organización.*

Y, en este caso, nos encontramos ante esta última situación, la recurrente es una "sociedad pantalla" que tras el levantamiento del velo se ha descubierto que quien realmente era el administrador de la sociedad es el también condenado Serafin , como se afirma en el FD 2°, la recurrente no tenía una sede propia sino que su domicilio era el mismo que el de la también condenada Aplicaciones Tecnológicas Suizas SLU, no se ha demostrado que desarrollara ninguna actividad, por lo que la condena conjunta de la persona física y la jurídica ha generado, una infracción del principio non bis in ídem. Además, MANAGEMENT GEZA SLU no ha tenido ningún lucro patrimonial o enriquecimiento de ningún tipo, solicitando su libre absolución ...".

"3.4. Del citado relato no se desprende que las sociedades acusadas tuvieran algún tipo de actividad mercantil o empresarial, ni organización ni infraestructura, y ello pese a los intentos del Ministerio Fiscal de hacer ver lo contrario, lo cierto es que en los

hechos probados se afirma que el acusado urdió el plan que describe, con la finalidad de obtener un beneficio patrimonial para lo que se sirvió de las dos sociedades acusadas, de una forma meramente instrumental.

"En definitiva, tal y como se alega en el recurso, se trata de meras "sociedades pantalla", las cuales esta Sala ha definido en alguna ocasión como empresas que pretenden evitar el rastreo de la propiedad y el origen de los fondos. Por su parte, la citada Circular 1/2016 de la Fiscalía General del Estado señala que las sociedades instrumentales son formalmente personas jurídicas, pero materialmente carecen de desarrollo organizativo. Y si acudimos a la Circular 1/2011 podemos comprobar que las sociedades pantalla se caracterizan "por la ausencia de verdadera actividad, organización, infraestructura propia, patrimonio etc., utilizadas como herramientas del delito o para dificultar su investigación."

"Las empresas acusadas carecen de sustrato real no consta actividad, infraestructura o patrimonio de las mismas, solo que fueron creadas o adquiridas para el buen éxito del plan criminal urdido, utilizadas como instrumentos del delito y en aras a dificultar la investigación de la actividad criminal, sin que conste de ningún modo que las personas jurídicas acusadas acabaran beneficiándose de la actividad delictiva del Sr. Serafin.

No podemos olvidar que los elementos que configuran la responsabilidad penal de las personas jurídicas y que deber ser acreditados por la acusación son los que de manera expresa se relacionan por el Legislador en el art. 31 bis.° CP, así con respecto a los cometidos por las personas jurídicas de la letra a), los que mandan o representan a la sociedad, se describen como elementos del tipo: que se dé un delito cometido en nombre o por cuenta de esta, en su beneficio directo o indirecto, cometido por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrante de un órgano de la misma están autorizados para tomar decisiones y ostentan facultades de organización y control.

En el supuesto, no estamos ante una persona jurídica que opera con normalidad en el mercado, ni ante sociedades que desarrollan una cierta actividad, en su mayor parte ilegal, porque ello no ha quedado probado, o al menos no se explica ni se razona por la Sala, ni se puede deducir del relato fáctico, sino ante sociedades instrumentales lo que las hace inimputables pues no consta que tengan otra actividad legal o ilegal, sino que son residuales, constituidas para cometer el hecho delictivo aquí enjuiciado."

De acuerdo con lo anterior, el Tribunal Supremo considera que no son imputables penalmente las sociedades *"instrumentales"* o *"pantalla"* por no tener verdadera actividad, organización, infraestructura propia, patrimonio etc., y ser utilizadas como herramientas del delito o para dificultar su investigación. de los límites del art. 251 bis CP.

ACTUACIONES RECIENTES DE LA CNMC

(Fuente CNMC)

La CNMC incluye a Ferrovial Servicios en el sancionador iniciado contra varias empresas dedicadas a la conservación y explotación de la red nacional de carreteras

La CNMC ha incluido a Ferrovial Servicios como empresa investigada en el expediente S/0013/19 CONSERVACIÓN CARRETERAS. El 15 de julio de 2019, la CNMC inició un expediente sancionador contra varias empresas por posibles prácticas restrictivas de la competencia en las licitaciones para la contratación de los servicios de conservación y explotación de la Red de Carreteras del Estado convocadas por el Ministerio de Fomento.

A la vista la documentación del expediente y la obtenida durante su instrucción, incluida la información recabada en las inspecciones, realizadas en las sedes de algunas de las empresas, la CNMC ha acordado ampliar la incoación del sancionadora la empresa Ferrovial Servicios, S.A., por una posible infracción de la Ley 15/2007, de 3 de julio, de Defensa de la Competencia y el artículo 101 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La investigación de los cárteles constituye una de las prioridades de actuación de la CNMC, dada la especial gravedad de sus consecuencias sobre los consumidores y sobre el correcto funcionamiento de los mercados. Para ello cuenta, entre otros instrumentos, con el Programa de Clemencia, que permite a las empresas que forman parte de un cártel beneficiarse de la exención del pago de la multa y de la no aplicación de la prohibición de contratar con el sector público como consecuencia de la sanción por falseamiento de la competencia, siempre y cuando aporten elementos de prueba que posibiliten a la CNMC su detección.

La CNMC investiga a DKV Seguros y Reaseguros, S.A.E. por posibles prácticas restrictivas de la competencia

La CNMC ha incoado un expediente sancionador contra DKV Seguros y Reaseguros, S.A.E. por una posible conducta anticompetitiva. Concretamente, la compañía habría eliminado unilateralmente en las pólizas de asegurados que son autónomos el riesgo de incapacidad temporal durante la declaración del estado de alarma, alegando la desaparición del objeto de las misma y sin que dicha eliminación esté amparada por la normativa vigente aplicable, en particular la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de Contrato de Seguro.

Dicha conducta se habría materializado mediante el envío de una carta a algunos de sus asegurados a través de la que les comunicaba la citada eliminación y la necesidad de aceptar dicho cambio exigido por la normativa vigente, no pudiendo mantener la póliza en vigor en caso contrario.

La conducta analizada tiene origen en determinada información recibida a través del buzón (covid.competencia@cnmc.es). La CNMC activo dicho canal durante los meses de confinamiento para centralizar todas las denuncias y consultas relacionadas con la aplicación de las normas de competencia en el contexto de la pandemia.

Tras el análisis realizado, la CNMC considera que la actuación de la aseguradora se alejaría de la buena fe exigida a las empresas. Además, considera que podría haber inducido al engaño a los destinatarios de la citada carta, ya que alegaba una exigencia normativa para llevar a cabo el cambio en la póliza.

Todo ello podría constituir un acto de competencia desleal tipificado en el artículo 3 de la LDC, en relación con los artículos 4 y 5 de la Ley 3/1991, de 10 de enero, de Competencia Desleal (LCD).

Esta conducta sería susceptible de afectar al interés general porque ha podido generar una distorsión de las condiciones de competencia en el mercado y una alteración del comportamiento económico de los clientes afectados a la hora de aceptar las modificaciones de sus pólizas de seguros de baja laboral.

La CNMC inicia expediente sancionador contra Leadiant Biosciences Spa y Leadiant Biosciences Ltd por presuntas prácticas prohibidas por la Ley de Defensa de la Competencia

Investiga un posible abuso de su posición dominante en el mercado de la fabricación y suministro en España del medicamento CDCA-Leadiant®

Este fármaco se utiliza para el tratamiento de una anomalía metabólica que produce daños irreparables en el organismo. Se trata de un medicamento de los conocidos como “huérfanos” ya que carece de alternativa terapéutica equivalente.

A la vista de la información recabada y de la colaboración tanto del Ministerio de Sanidad como de la OCU, la CNMC ha decidido iniciar este expediente sancionador contra dicha empresa dados los indicios racionales de una infracción del artículo 2 de la Ley 15/2007 de 3 de julio de Defensa de la Competencia (LDC) y del artículo 102 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

La CNMC inicia un expediente sancionador contra la Asamblea Nacional Catalana

La CNMC ha incoado un expediente sancionador contra la Asamblea Nacional Catalana (ANC) por posibles prácticas desleales que distorsionan gravemente la competencia en el mercado y que están relacionadas con la campaña "Consumo Estratégico". A través de esta, se anima a los consumidores a que no compren determinados productos por razones ajenas a la competencia entre empresas.

Tales prácticas, que podrían ser contrarias al artículo 3 de la Ley 15/2007, consistirían en la puesta en marcha y desarrollo de la campaña "Consumo Estratégico", con la finalidad de que los consumidores y las empresas se abstuvieran de comprar productos o servicios ofrecidos por determinadas empresas.

Las razones de esta campaña se fundamentarían en motivos ajenos a la competencia basada en los propios méritos, y podrían distorsionar de manera significativa el comportamiento económico de los consumidores y la estructura competitiva del mercado.

La CNMC inicia un expediente sancionador contra Enel Green Power, S.L. (Enel) y su matriz Endesa Generación, S.A. por presuntas prácticas prohibidas por la Ley de Defensa de la Competencia

Investiga un eventual abuso por parte de Enel de su posición dominante como empresa designada Interlocutor Único del Nudo (IUN) en el mercado de acceso y conexión a la red de transporte de energía eléctrica.

Las conductas tendrían como fin beneficiar a empresas de su grupo en el mercado de generación. Concretamente, Enel, aprovechando su condición de Interlocutor Único de Nudo (IUN) y tramitador único de las solicitudes conjuntas y coordinadas de acceso y conexión a la red de transporte en dichos nudos ante Red Eléctrica de España, S.A., habría favorecido a empresas de su mismo grupo empresarial. Todo ello, en perjuicio y detrimento de terceras empresas generadoras que comparten punto de conexión a la red de transporte, y que no obtuvieron acceso a la misma, como consecuencia de dicha presunta conducta discriminatoria.

A la vista de la información recabada, la CNMC ha decidido iniciar este expediente sancionador contra dicha empresa dados los indicios racionales de una infracción del artículo 2 de la Ley 15/2007 de 3 de julio de Defensa de la Competencia (LDC).

La CNMC inicia un expediente sancionador contra la Real Federación Española de Fútbol

Investiga posibles prácticas anticompetitivas relacionadas con la comercialización y explotación de derechos audiovisuales de las competiciones de segunda división "B" y tercera división.

Tales prácticas consistirían en atribuirse de manera exclusiva la explotación de todos los derechos audiovisuales de las competiciones de segunda división B y tercera división en detrimento de los derechos que correspondan a los clubes participantes en las mismas, abusando de su posición de dominio como entidad organizadora de las competiciones.

La CNMC inicia un expediente sancionador contra Maquinaria Garrido S.L. por presuntas prácticas prohibidas por la Ley de Defensa de la Competencia

Investiga una eventual restricción de las ventas pasivas de sus distribuidores oficiales fuera de su territorio exclusivo, y la posible fijación de los precios de reventa y otras condiciones comerciales a los distribuidores oficiales de los productos que comercializa bajo la marca Topavi.

A la vista de la información recabada, la CNMC ha decidido iniciar este expediente sancionador contra la empresa dados los indicios racionales de una infracción del artículo 1 de la Ley 15/2007 de 3 de julio de Defensa de la Competencia (LDC).

La CNMC incoa expediente sancionador contra ISDIN, S.A. por posibles prácticas restrictivas de la competencia

La posible conducta ilícita consistiría en la fijación de los precios de reventa en el canal online, al menos de productos de protección solar.

Actualmente, la CNMC está analizando posibles restricciones al comercio electrónico por parte de fabricantes en sus relaciones comerciales con los revendedores, especialmente en el segmento de la farmacia y la parafarmacia.

En el marco de la instrucción de este expediente, la CNMC ha tenido acceso a determinada información de la que puede deducirse la existencia de indicios racionales de la comisión, por parte de ISDIN, S.A., de una infracción de los artículos 1 de la LDC y 101 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), consistente en la fijación de los precios de reventa y, en particular, de los precios de venta online de determinados productos para el cuidado de la piel, específicamente de productos de protección solar.

Esta conducta podría estar desincentivando el comercio electrónico de determinados productos por parte de los distribuidores minoristas y revendedores, en un contexto como el actual, en el que comercio electrónico puede desempeñar un papel relevante para el comercio minorista.

En este sentido, la CNMC está analizando posibles restricciones al comercio electrónico por parte de fabricantes en sus relaciones comerciales con los revendedores, especialmente en el segmento de la farmacia y la parafarmacia.

La CNMC inicia un expediente sancionador contra la Real Sociedad Canina de España por presuntas prácticas anticompetitivas

La CNMC investiga a la Real Sociedad Canina de España (RSCE) por un posible abuso de posición de dominio en el mercado de la certificación de perros de raza y de los servicios de auditoría de jueces en concursos y eventos. Las conductas investigadas buscarían dificultar y evitar la competencia con otras asociaciones oficiales. En particular, estas conductas afectarían a la certificación de perros de raza para su exportación, así como su actividad cinológica de organización de concursos y eventos en condiciones de libre competencia, ya que la citada sociedad estaría prohibiendo e incluso sancionando a los jueces de la RSCE que participen en actividades organizadas por otras asociaciones competidoras, y ajenas a la RSCE.

A la vista de la información recabada, la CNMC ha decidido iniciar este expediente sancionador contra la RSCE dados los indicios de que estaría presuntamente dificultando e impidiendo a terceras asociaciones oficiales de perros de raza realizar su actividad de certificación.

De acuerdo con la información analizada, la CNMC considera que existen indicios racionales de una infracción del artículo 2 de la Ley 15/2007 de 3 de julio de Defensa de la Competencia (LDC) y del artículo 102 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE).

La CNMC investiga posibles prácticas anticompetitivas en el mercado del gas natural en España

Investiga un presunto abuso de la posición dominante en dicho mercado, mediante el cierre a sus competidores.

La CNMC está investigando una posible práctica anticompetitiva en el mercado del gas natural en España.

Los días 30 de septiembre y 1 de octubre de 2020, la CNMC realizó una inspección en la sede de una empresa del sector ante la sospecha de la existencia de una presunta práctica anticompetitiva, prohibida por la Ley de Defensa de la Competencia, consistente en un abuso de la posición dominante mediante una estrategia de cierre del mercado a terceros competidores.

Las inspecciones son un paso preliminar en el proceso de investigación de la supuesta conducta anticompetitiva y no prejuzgan el resultado de la investigación ni la culpabilidad de la entidad.

En caso de que como resultado de la inspección se encontrasen indicios de una práctica anticompetitiva prohibida por la Ley de Defensa de la Competencia, se procedería a la incoación formal de un expediente sancionador.

El abuso de posición dominante en mercados recientemente liberalizados como el investigado se considera una infracción muy grave de la ley de competencia, que puede conllevar multas de hasta el

10% del volumen de negocios total de la empresa infractora en el ejercicio inmediatamente anterior al de imposición de la multa.

La CNMC multa a Repsol con cinco millones de euros por incumplir las condiciones que le impuso en dos resoluciones previas

En los años 2009 y 2013, Repsol, Cepsa y BP fueron sancionadas por incumplir la normativa de competencia en sus contratos con empresarios de estaciones de servicio independientes

Además de las sanciones impuestas, la CNMC instó a las petroleras, entre otros, a tomar las medidas necesarias para que el precio de trasferencia o de cesión del carburante se estableciera con criterios objetivos, de forma que no desincentivaran a las estaciones de servicio a realizar descuentos a sus clientes

La CNMC ha comprobado que, durante 2019, Repsol todavía incumplía dichas obligaciones con ciertos gestores de gasolineras.

La resolución aprobada ahora forma parte, por tanto, de la labor de vigilancia que realiza la CNMC para verificar el grado de cumplimiento de las obligaciones que impuso a las petroleras en las citadas resoluciones. Concretamente, respecto a la forma de determinación del precio de transferencia del carburante en los contratos de comisión y en los contratos de reventa indexada a precio de referencia en los cuales los distribuidores son empresarios independientes.

En este sentido, la única solución de cumplimiento que adoptó Repsol desde 2016 fue implementar un nuevo modelo de contratación, el conocido como "modelo consigna", que se basa en la fijación directa de precios a las estaciones de servicio afectadas, bajo la presunción de que actúan como agentes o comisionistas puros.

La fecha definitiva de finalización del proceso de conversión de todos sus contratos al citado modelo era el 31 de diciembre de 2018. Sin embargo, a fecha 1 de enero de 2019 seguían subsistiendo en la red de Repsol una gran cantidad de contratos que incumplían las resoluciones de 2009 y de 2013.

Por todo ello, la CNMC considera acreditado que Repsol ha incumplido las citadas resoluciones, en relación con los contratos sujetos a cumplimiento subsistentes, entre el 1 de enero de 2019 y el 22 de octubre de 2019, fecha, esta última, en la que la petrolera decidió unilateralmente migrar todos los contratos subsistentes a un modelo alternativo denominado "variable precio de tercer cuartil provincial".

La CNMC insta a la Dirección de Competencia para que vigile el cumplimiento de la resolución recién aprobada y prosiga la vigilancia del expediente.

La CNMC sanciona a Atresmedia por publicidad encubierta en dos programas de Antena 3 y La Sexta

La CNMC ha impuesto dos sanciones a Atresmedia Corporación de Medios Audiovisuales, S.A. por dos infracciones graves contrarias a la Ley General de Comunicación Audiovisual (LGCA). El total de las multas impuestas por las dos conductas es de 395.102 euros.

En concreto, se produjeron dos prácticas contrarias al artículo 18.2 de la LGCA en los programas *"El Jefe infiltrado"* del canal La Sexta, y "El Hormiguero" de Antena 3 por la realización de publicidad encubierta.

El artículo 18.2 de la LGCA señala: *"Está prohibida la comunicación comercial encubierta y la que utilice técnicas subliminales".*

En relación con el programa *"El Jefe Infiltrado"* de La Sexta, la CNMC ha impuesto una sanción a Atresmedia de 162.132 euros al haber emitido publicidad encubierta de la empresa Grupo Abrasador en la edición del 9 de mayo de 2019.

Respecto al programa de *"El Hormiguero"*, de Antena 3, la multa es de 232.970 euros, también por la emisión de publicidad encubierta de una marca, en este caso, *"Carolina Herrera"* y de sus perfumes *"Bad boy"* y *"Good girl"* en su emisión del 3 de octubre de 2019.

CONTENIDO

LABORAL

1.- RD 901/2020, de 13 de octubre: Planes de igualdad. Página 51

2.- RD 902/2020, de 13 de octubre: Igualdad retributiva entre mujeres y hombres. Página 52

3.- Medidas de vigilancia de los trabajadores y licitud de los datos personales Página 54

RD 901/2020, DE 13 DE OCTUBRE: PLANES DE IGUALDAD

El pasado 13 de octubre, el Gobierno aprobó dos decretos: En primer lugar, el Real Decreto 901/2020, por el que se regulan los planes de igualdad y su registro y se modifica el RD 713/2010 sobre el registro y depósito de convenios y acuerdos colectivos de trabajo; y en segundo lugar el Real Decreto 902/2020 de igualdad retributiva entre mujeres y hombres.

Tamaño empresa	Plan de igualdad
< 50 trabajadores	Obligatorio
50 trabajadores o más	Voluntario (salvo que el convenio colectivo lo requiera)
Grupo empresarial	Obligatorio, con posibilidad de elaborar un plan de igualdad único negociado. (Art.87 ET)

¿Cómo se cuantifican los trabajadores a efectos del Plan de igualdad?

Se tendrá en cuenta la totalidad de la plantilla, con independencia del número de centros de trabajo y de la modalidad de contratación laboral, incluyendo los contratos fijos discontinuos, de duración determinada y de puesta a disposición. Los contratos a tiempo parcial se computarán, con independencia del número de horas de trabajo, como una persona más.

Al total de trabajadores computados se deberán sumar los contratos de duración determinada, cualquiera que sea su modalidad vigente en la empresa en los seis meses anteriores y que se hayan extinguido en el momento de efectuar el cómputo. En tal caso, cada cien días trabajados o fracción se computará como una persona trabajadora más.

El cómputo derivado del cálculo que hemos señalado deberá efectuarse, al menos, el último día de los meses de junio y diciembre de cada año, para saber si tenemos o no la obligación de realizar los planes de igualdad.

Negociación

Sin perjuicio de las mejoras que puedan establecer los convenios colectivos, las empresas deberán iniciar el procedimiento de negociación de sus planes de igualdad y de los diagnósticos previos mediante la constitución de la comisión negociadora, dentro del plazo máximo de los tres meses siguientes al momento en que hubiesen alcanzado las personas de plantilla que lo hacen obligatorio. El plazo para aprobación y presentación al registro es de 1 año a contar desde el día siguiente a la fecha en que finalice el plazo previsto para iniciar el procedimiento de negociación.

¿Cuál es el contenido de los Planes de igualdad?

Los planes de igualdad ya sean de carácter obligatorio o voluntario, constituyen un conjunto ordenado de medidas adoptadas después de realizar un diagnóstico de situación, tendentes a alcanzar en la empresa la igualdad de trato y de oportunidades entre mujeres y hombres y a eliminar la discriminación por razón de sexo.

En el RD se establece la estructura y contenido mínimo de estos planes de los que destacamos:

- Informe de diagnóstico de la situación de la empresa.
- Definición de los objetivos cualitativas y cuantitativos del plan de igualdad.
- Descripción de las medidas concretas: plazo ejecución, priorización, diseño de indicadores asociados.
- Identificación de los medios y recursos necesarios.
- Calendario de actuaciones.
- Sistema de seguimiento, evaluación y revisión periódica

Vigencia, seguimiento, evaluación y revisión del plan

El periodo de vigencia o duración de los planes de igualdad, que será determinado, en su caso, por las partes negociadoras, no podrá ser superior a cuatro años.

Registro de los planes de igualdad y depósito de medidas y protocolos para prevenir el acoso sexual y por razón de sexo

Se inscribirán en un registro público todos los planes de igualdad, que será el mismo en el que se depositan los convenios, acuerdos colectivos de trabajo, sin perjuicio de los registros de las comunidades autónomas.

También será objeto de registro, pero en este caso voluntario, las medidas, acordadas sobre protocolos para prevenir el acoso sexual y por razón de sexo

¿Cuándo entra en vigor?

El RD entra en vigor a los 3 meses de su publicación, es decir el 14 de enero de 2021. Las empresas que tengan un Plan de Igualdad deberán adaptarlo en un máximo de 12 meses, es decir hasta el 14 de octubre de 2021.

RD 902/2020, DE 13 DE OCTUBRE: IGUALDAD RETRIBUTIVA ENTRE MUJERES Y HOMBRES

El objeto de este RD es establecer medidas específicas para hacer efectivo el derecho a la igualdad de trato y a la no discriminación entre mujeres y hombres en materia retributiva, desarrollando los mecanismos para identificar y corregir la discriminación en este ámbito y luchar contra la misma, promoviendo las condiciones necesarias y removiendo los obstáculos existentes.

Para garantizar este objetivo, las empresas y los convenios colectivos deberán integrar y aplicar el principio de **transparencia retributiva**, entendiendo como aquel que, aplicado a los diferentes aspectos que determinan la retribución de las personas trabajadoras y sobre sus diferentes elementos, permite obtener información suficiente y significativa sobre el valor que se atribuye a dicha retribución.

Este principio se aplicará, al menos, a través de los instrumentos regulados en el real decreto: los registros retributivos, la auditoría retributiva, el sistema de valoración de puestos de trabajo de la clasificación profesional contenida en la empresa y en el convenio colectivo que fuera de aplicación y el derecho de información de las personas trabajadoras.

El principio de igual retribución por trabajo de igual valor, art. 28.1 del Estatuto de los Trabajadores, vincula a todas las empresas, independientemente del número de personas trabajadoras y a todos los convenios y acuerdos colectivos. Este principio establece que un trabajo tendrá igual valor que otro cuando la naturaleza de las funciones o tareas efectivamente encomendadas, las condiciones educativas, profesionales o de formación exigidas para su ejercicio, los factores estrictamente relacionados con su desempeño y las condiciones laborales en las que dichas actividades se llevan a cabo en realidad

sean equivalentes.

Los instrumentos para aplicar el principio de transparencia retributiva son:

1. Registro retributivo.

Todas las empresas deben tener un registro retributivo de toda su plantilla, incluido el personal directivo y los altos cargos.

- El registro deberá incluir:
- Los valores medios de los salarios
- Los complementos salariales
- Las percepciones extrasalariales de la plantilla desagregados por sexo.

Todo ello, desglosado por sexo y distribuidos por grupos profesionales, categorías profesionales o puestos de trabajo iguales o de igual valor, donde deberá establecerse la media aritmética y la mediana de lo realmente percibido. A su vez, esta información deberá estar desagregada en atención a la naturaleza de la retribución, incluyendo salario base, cada uno de los complementos y cada una de las percepciones extrasalariales, especificando de modo diferenciado cada percepción.

El periodo de referencia será el año natural y el documento podrá tener el formato establecido en las páginas web del Ministerio de Trabajo y Economía Social y el Ministerio de Igualdad.

2. Auditoría retributiva

Las empresas que elaboren un **plan de igualdad** deberán incluir en el mismo una auditoría retributiva. Dicha auditoría tiene por objeto obtener la información necesaria para comprobar si el sistema retributivo de la empresa, de manera trasversal y completa, cumple con la aplicación efectiva del principio de igualdad entre mujeres y hombres en materia de retribución.

Esta auditoría implica las siguientes obligaciones para las empresas:

i. Realización del diagnóstico de la situación retributiva en la empresa.

ii. Establecimiento de un plan de actuación para la corrección de las desigualdades retributivas, con determinación de objetivos, actuaciones concretas, cronograma y persona o personas responsables de su implantación y seguimiento.

3. Transparencia en la negociación colectiva

Las mesas negociadoras de los convenios colectivos deberán asegurarse de que los factores y condiciones concurrentes en cada uno de los grupos y niveles profesionales respetan los criterios de adecuación, totalidad y objetividad, y el principio de igual retribución para puestos de igual valor.

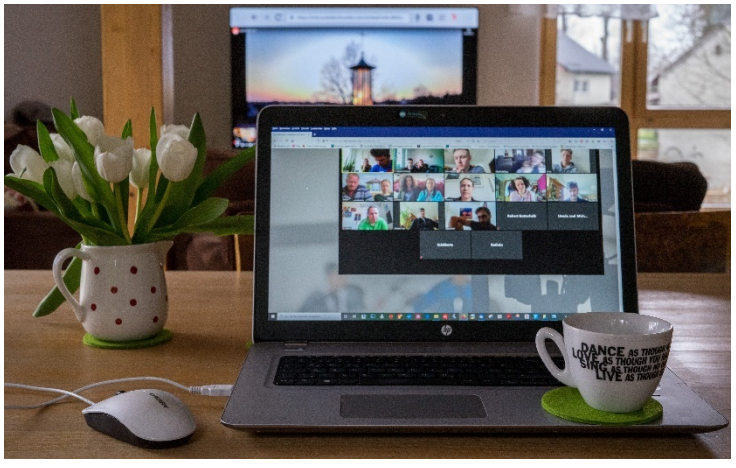
4. Información para los trabajadores.

Las empresas que tengan Representantes de los Trabajadores, el acceso al registro se facilitará a las personas trabajadoras a través de la citada representación, teniendo derecho aquellas a conocer el contenido íntegro del mismo teniendo derecho aquellas a conocer el contenido íntegro del mismo teniendo derecho aquellas a conocer el contenido íntegro del mismo

En las empresas sin Representantes de los Trabajadores, el trabajador interesado podrá solicitar a la empresa el acceso al registro, pero la información que se le facilitará se limitará a las diferencias porcentuales que existieran en las retribuciones promediadas de hombres y mujeres, que también deberán estar desagregadas en atención a la naturaleza de la retribución y el sistema de clasificación aplicable.

Entrada en vigor

Este RD entrará en vigor a los seis meses de su publicación el en “Boletín Oficial del Estado”, es decir a partir del 14 de octubre de 2021.



MEDIDAS DE VIGILANCIA DE LOS TRABAJADORES Y LICITUD DE LOS DATOS PERSONALES

Últimamente se han producido varios pronunciamientos de la Agencia Española de Protección de Datos (AEPD) y de los Tribunales en relación con la legalidad de determinadas medidas de control y vigilancia en el ámbito laboral vinculadas con el uso de datos personales de los empleados.

Como a continuación veremos, la legalidad de estas medidas de vigilancia radica en un factor común: el **deber de información por parte del empresario**, tanto a los trabajadores, como a sus representantes legales, como elemento determinante para poder limitar los derechos digitales de los trabajadores.

Geolocalización del GPS en un despido disciplinario

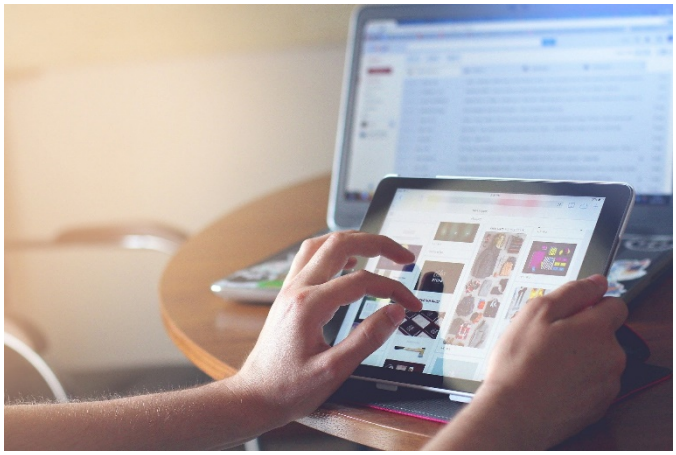
El motivo del despido disciplinario fue la *"utilización intensa"* del vehículo de empresa que la trabajadora tenía asignado en un periodo en durante el cual la trabajadora se encontraba de baja médica y también en periodos en los que no se trabajaba, pese a la prohibición del uso de vehículos para fines ajenos a la actividad laboral.

Inicialmente el TSJ de Andalucía declaró nulo el despido porque entendía que utilizar los datos del GPS durante esos periodos vulneraba su derecho a la intimidad, si bien la trabajadora había sido informada de la instalación del GPS en su vehículo.

Posteriormente, el Tribunal Supremo estimó el recurso de casación interpuesto por la empresa y la Sala de lo Social del TS, en su Sentencia 766/2020 de 15 de septiembre de 2020 ha establecido que el uso de los datos obtenidos por un geolocalizador GPS instalado en un vehículo de empresa es lícito en los casos en los que el trabajador esté informado de su instalación, tenga restringida la utilización del coche a la actividad laboral y sólo recojan información sobre el movimiento y localización del vehículo.

La sentencia explica que *"pretender que la empresa no pueda usar tales datos fuera de la jornada laboral y, al mismo tiempo, contravenir esta instrucción inicial, y hacer o permitir el uso del vehículo fuera de los tiempos de trabajo, sitúa a la empresa en una posición de oscuridad respecto de los riesgos que pudiera tener que asumir por la circulación del vehículo fuera de su ámbito de decisión y control".*

Por ello, el tribunal señala que la mera constatación de los datos de geolocalización obtenidos a través del GPS (del cual ella era conocedora) no supone ninguna invasión de los derechos fundamentales de la trabajadora al afectar exclusivamente a la ubicación y movimiento del vehículo del que ella era responsable y que, por tanto, el despido disciplinario debe calificarse como procedente.



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, 4º 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