SEPTIEMBRE 2018

FOROESINE

Invertir en el exterior, un seguro de oro para las empresas

GESTIÓN INMOBILIARIA

Requisitos para alquilar una vivienda con fines turísticos

ECONOMÍA

La presión fiscal se come casi el 40% del sueldo de los españoles

www.campusesine.com

SEPTIEMBRE 2018
FOROESINE
PUBLICACIÓN DE ACTUALIZACIÓN ECONÓMICO-EMPRESARIAL

sumario

5 Editorial
Invertir en el exterior como garantía de éxito

6 A fondo
Las fortalezas de las empresas con inversión en el exterior

11 Organismos e Instituciones
Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones (INVERCO)

12 Diccionario Técnico
Actas de inspección

13 Nombramientos

14 La Entrevista
Eric Frattini, Fundador de TREX Exploring

17 Actualidad Empresarial

19 Gestión Inmobiliaria
Principales motivos para cambiar de vivienda
Requisitos para alquilar una vivienda como turística

22 Economía
La elevada presión fiscal «se come» parte del sueldo de los españoles

24 Estrategias
Claves para optimizar el tiempo en trabajos exigentes

25 Recursos Humanos
Aumenta la parcialidad voluntaria en España

26 Laboral
El absentismo laboral alcanza su máximo histórico

28 Mercado Exterior
Las fortalezas de Etiopía para la inversión

30 Consultorio

34 Tribuna de Opinión
La importancia de utilizar la tecnología para la contabilidad analítica

EN PÁGINAS CENTRALES

Fiscalidad
I Las aportaciones no dinerarias a las sociedades y la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Incidencia en el ITP
VI Calificación fiscal de las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad: análisis de la LIRPF (art. 27.1) y comparación con el tratamiento en el IVA
XVI Dirección General de Tributos

XXII Ayudas y Subvenciones

Economía y Finanzas
XXIII Consultas del BOICAC

Marketing y Gestión
XXVII El *employer branding*, la mejor estrategia de marketing

Laboral y RRHH
XXIX Incorporación de los trabajadores autónomos al Sistema RED

XXXII Actualidad Normativa

CONSEJO EDITORIAL
Raquel Baos Sánchez
José Manuel Morena Muñoz
Juan Pérez de Siles Hervías
Antonio Gómez Arellano
Berta López Ponte
Isabel Pérez Solano
Lara Espinosa Fernández

DIRECTOR EDITORIAL
Antonio Gigirey

REALIZACIÓN:
Salvia Comunicación, S.L.
info@salviacomunicacion.com

IMPRESIÓN
Villena Artes Gráficas

ISBN: 978-84-407-2884-5
ISSN: 1888-5284
DEPÓSITO LEGAL: M-5579-2008

ED. 203

FOROESINE no se responsabiliza de las opiniones expresadas por los colaboradores en sus artículos. Queda prohibida la reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sin la autorización de sus titulares.
Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

ESINE
Centro de Estudios Técnicos Empresariales
Avda. de Manoteras, 50 / 28050 MADRID
Teléfono: 902 12 09 23 / www.campusesine.com

Invertir en el exterior como garantía de éxito

Invertir en el exterior ha pasado de ser una alternativa ante la merma de las ventas domésticas durante la crisis, a convertirse en un requisito *sine qua non* de toda empresa que aspire a ser competitiva y crecer con garantías. Sin duda, este es un planteamiento que ha calado en las organizaciones españolas, que cada vez más eligen mirar más allá de nuestras fronteras.

Así se refleja en la sección *A Fondo*, que analiza el comportamiento inversor extranjero de las empresas desde 2013 hasta la actualidad, coincidiendo con los años de mejora de la coyuntura económica en nuestro país, lo que permite observar el optimismo de las compañías respecto a los resultados obtenidos a través de sus acciones en el exterior.

No hay motivo para no sobrevolar hacia otros mercados; las empresas lo saben y sus números en términos de ventas, empleo y demás parámetros se ven reforzados con ello

No hay motivo para no sobrevolar hacia otros mercados; las empresas lo saben y sus números en términos de ventas, empleo y demás parámetros se ven reforzados con ello. Sin olvidar los beneficios que reporta el mercado doméstico, aterrizar en otros países permite crecer tanto en el país de destino como en el de origen de las inversiones, por lo que es un camino que cada vez siguen más compañías.

Alquilar una vivienda con fines turísticos requiere cumplir una serie de requisitos legales para que los propietarios no se expongan a sanciones. Algunos de estos requisitos se desvelan en *Gestión Inmobiliaria*; también, diversos motivos por los que los españoles deciden cambiarse de vivienda y comprar una nueva.

En *Economía* se alude a la elevada presión fiscal a la que se ven sometidos los trabajadores españoles, en perjuicio de sus salarios, los cuales se ven reducidos por motivo de la gran cantidad de impuestos que han de pagar.

En *Laboral* se pone de manifiesto el intenso repunte de la tasa de absentismo laboral en 2017, con las consecuentes pérdidas económicas que ello conlleva para las empresas y para el tejido productivo en su conjunto. Desde 2014, este fenómeno se ha elevado un 21%.

En *Estrategias* se enumeran diferentes pautas para ayudar a los trabajadores a aprovechar su jornada laboral sin perder el tiempo en cuestiones improductivas. Planificarse y saber priorizar tareas es una de las claves para lograr cumplir objetivos a tiempo.

Por su parte, en *Recursos Humanos* se atiende al incremento de la parcialidad voluntaria en los tres últimos años, cuando el número de trabajadores que ha elegido tener un contrato de este tipo ha aumentado en 162.000 personas. ■

Las **fortalezas de las empresas** con inversión en el exterior

Una de las consecuencias positivas de la crisis fue el impulso de la internacionalización de las empresas, si bien lejos de ser una práctica pasajera, la apuesta por los mercados internacionales se ha mantenido tras la mejora económica. Los múltiples beneficios que aporta mirar más allá de nuestras fronteras son el mejor convencimiento para sobrevolar hacia otros mercados.

Raquel Frutos

A partir de 2009 la internacionalización de las empresas españolas se aceleró de forma rotunda, dado que las ventas en el mercado doméstico se resintieron gravemente por la crisis económica. De esta forma, las organizaciones —especialmente las de gran tamaño— encontraron en el exterior la solución a su merma de ingresos en España, hecho que se puso de manifiesto en el incremento de las exportaciones y, por extensión, en su implantación en el exterior.

Sin embargo, lejos de ser un camino puntual que emprendieron las organizaciones por pura necesidad, el impulso de la internacionalización ha continuado tras la mejora económica. Tal y como asegura Rafael Cascales, Presidente de la Asociación Española de Profesionales de Comercio Exterior (Acocex): «en la actualidad hay otros factores que están favoreciendo la internacionalización: básicamente los tipos de interés bajos, que están haciendo que las empresas se animen a endeudarse en sus proyectos internacionales; la implantación de unidades comerciales, como segunda fase de consolidación en los países en los que se ha empezado exportando; y como tercer factor, el proceso de fusión de grandes empresas en sectores como el bancario, ingeniería o construcción, lo que ha provocado que se creen grupos más fuertes y con más músculo para invertir fuera».

Si bien es cierto que el contexto ayuda, tampoco cabe duda de que las compañías han comprendido que salir a los mercados internacionales es una práctica que les

fortalece y que, por tanto, no debe convertirse en una opción. Así, llevar a cabo operaciones de inversión en el exterior es una fórmula con la que se consigue multiplicar los ingresos, crear empleo, mejorar el posicionamiento de marca y, en definitiva, incrementar la competitividad.

En todas estas bondades que aportan las inversiones en el exterior recala el estudio *La empresa española inversora en el exterior*, realizado por la Compañía Española de Financiación del Desarrollo (Cofides) en colaboración con varias universidades españolas, donde se demuestra que la apuesta por mercados más allá de nuestras fronteras es la llave para el crecimiento de los negocios, tanto en el país de destino de las inversiones como en el de origen, España.

Un seguro de crecimiento

La primera de las conclusiones del informe es que las empresas que llevan a cabo operaciones de inversión directa en el exterior presentan unas expectativas de crecimiento de sus ingresos muy favorables, repercutiendo esto en sus resultados internacionales pero también en los nacionales. Unas expectativas que, por otra parte, han mejorado considerablemente respecto a años atrás.

De este modo, el 86,2% de las organizaciones que apuestan por el exterior prevén aumentar sus ingresos en 2018 en España, mejorando esta percepción con respecto a 2017, cuando el 75,8% de las compañías así lo esperaba. Además, en consonancia con la mejora de la coyuntura económica en nuestro país en los últimos años, se han elevado las expectativas de aumento de los ingresos en más de 40 puntos porcentuales frente a 2013, cuando únicamente el 41,9% de las compañías confiaba en un incremento de sus beneficios.

Esta tendencia positiva de las ventas es aún más favorable en los países donde se realiza la inversión, dado que el 86,7% de las compañías espera aumentar su facturación en el lugar de destino, un porcentaje similar al observado en 2013, cuando el 93,1% así lo consideraba.

En este sentido, Salvador Marín, Presidente y Consejero Delegado de Cofides, explica: «si comparamos los datos con relación a 2013 y 2014 podemos apreciar el importante cambio en la tendencia de los ingresos para las empresas que realizan inversión directa exterior debido al cambio del ciclo económico experimentado por la economía española. Además, partimos de la base de que el crecimiento internacional posibilita la diversificación y la competitividad de las empresas, lo que favorece el incremento del volumen de ventas de sus productos y, con ello, la generación de empleo».

No en vano, la apuesta por los mercados exteriores también repercute en el empleo, pues siete de cada 10 empresas con inversiones internacionales crearán puestos de trabajo en su organización en España. Esto mejora considerablemente con respecto al 58,1% que manifestaba estas expectativas en 2017 y al 37,9% que lo apuntaba en 2013. Asimismo, sirve para demostrar que la evolución favorable del mercado laboral está favoreciendo la capacidad que tienen las organizaciones para generar empleo en nuestro país.

> *El 86,2% de las empresas que apuestan por el exterior prevé aumentar sus ingresos en España, mejorando esta percepción más de 40 puntos frente a 2013*

Por su parte, el 83,3% de las compañías prevé generar puestos de trabajo en el lugar de destino de las inversiones. Este porcentaje es similar al obtenido en 2013, cuando el 82,1% de las empresas indicó que aumentaría su empleo en los países donde llevaron a cabo operaciones. De esta forma, se pone de manifiesto la importancia de las inversiones en el exterior para el desarrollo de los países donde las organizaciones españolas realizan su inversión, en muchos casos países emergentes que necesitan de la ayuda exterior para impulsar su progreso económico.

Al mismo tiempo, la internacionalización es un modo de impulsar la competitividad de las organizaciones debido a la mayor capacidad productiva, al aumento de la especialización y a la absorción de nuevas tecnologías y efectos *spillover*, es decir, al impacto que genera la actividad internacional en otras empresas del sector. No en vano, aquellas compañías que invierten en el exterior cuentan con más volumen de actividad, producen una mayor cantidad de productos y servicios y presentan una mayor capacidad financiera, lo que les permite realizar mayores inversiones. Esto favorece que dediquen más recursos a I+D, sean más innovadoras y capaces de desenvolverse en mercados altamente competitivos, por lo que son más eficientes y alcanzan niveles de productividad notablemente mayores a los de las empresas no internacionalizadas.

Por otra parte, del estudio también se obtiene que las empresas que invierten en mercados internacionales

consiguen un efecto positivo sobre sus competidores, pues la mayoría manifiesta que ha mejorado su imagen, crece más que sus competidores, cuenta con empleados más cualificados y con clientes más satisfechos.

En cuanto al impacto sobre su capacidad competitiva, invertir en el exterior es una vía que pueden aprovechar las empresas para mejorar la experiencia internacional del director general, además de obtener beneficios en términos de desarrollo de sistemas de control de gestión y de incrementarse las capacidades del capital humano.

Por tanto, todos estos beneficios, junto al crecimiento de las expectativas de los ingresos y del empleo, son una prueba del dinamismo que muestran las empresas que invierten en el exterior, tanto en el ámbito nacional como internacional, demostrando que apostar por mercados internacionales en un seguro de crecimiento.

Perfil de las empresas inversoras

Por otra parte, en el informe se desvela que la mayoría de las compañías que invierten en el exterior, el 93,3%, se caracteriza por tener más de 10 años de vida y, por tanto, son empresas consolidadas en sus diferentes sectores de actividad. Por el contrario, el 6,7% son jóvenes, pues cuentan con una trayectoria inferior a 10 años desde su constitución. En comparación con la encuesta realizada en 2013 se aprecia una mayor presencia de empresas maduras, cuando el porcentaje era del 81,8%.

En cuanto a su tamaño, las pymes están desarrollando una mayor presencia en el exterior, representando el 70,6% del total de compañías. Además, su peso se ha incrementado considerablemente respecto a 2013, haciéndolo 11,8 puntos desde entonces y hasta 2017, y reflejando el interés de la pyme por salir al exterior. A continuación, las empresas de más de 250 trabajadores suponen el 29,4% de organizaciones inversoras en el exterior.

De forma más detallada, se observa que las compañías que realizan inversiones en el exterior han crecido en los grupos con menos de 50 trabajadores desde 2013 al 2017, pasando del 5,9% al 14,7%, en tanto que el grupo de compañías con 50 a 100 trabajadores creció del 17,6% al 29,4% en ese periodo. En cambio, se ha reducido el número de empresas de 100 a 250 trabajadores, desde el 35,3% de 2013 al 26,5% en 2017, y el de más de 250 trabajadores, del 41,2% al 29,4% en esos mismos años.

> *El principal fin de invertir en el exterior es mantener o mejorar los resultados de la empresa y poder explotar la experiencia y el conocimiento adquirido en los mercados internacionales*

Al respecto, el Presidente y Consejero Delegado de Cofides declara: «la experiencia positiva internacional de grandes empresas españolas junto al hecho de que hace unos años nuestro país sufría las consecuencias de una grave crisis económica, llevó a muchas pymes a emprender el camino de la internacionalización. A esto hay que añadir que también hay grandes empresas que actúan de tractor y que al invertir en el exterior lo hacen de la mano de sus proveedores en España, que en muchos casos son pymes. Además, tras las restricciones al crédito en años anteriores, en los mercados actualmente hay una mayor liquidez y es evidente que hay un mayor apoyo institucional y financiero a las pymes para su internacionalización».

Asimismo, se trata de empresas familiares en un 62,9% de los casos. Además, en el 86,4% de esta tipología de compañías el principal ejecutivo de la misma es miembro de la familia. En comparación con el perfil de las empresas encuestadas en 2013, los datos muestran un menor porcentaje de organizaciones familiares que invierten en el exterior.

En cuanto al género y formación del director general de las empresas, en 2017 en el 94,1% de los casos el director general o máximo ejecutivo de la compañía era

hombre, mientras que solo un 5,9% de empresas estaban dirigidas por una mujer. Analizando las variaciones con respecto a 2013, hay una mayor presencia de la mujer en la dirección general de las empresas, con un incremento de tres puntos hasta el ejercicio pasado.

Al mismo tiempo, en referencia al grado de cualificación del máximo responsable de las empresas cabe pensar que no hay cambios relevantes en comparación con 2013, cuando se observó que el 97,1% de los encuestados contaba con formación superior, mientras que tan solo el 2,9% de los directores generales no poseía estudios universitarios.

Por otra parte, la gran mayoría de empresas que llevan a cabo operaciones de inversión en el exterior presentan un alto grado de internacionalización debido a que el 62,9% de ellas realiza más del 50% de sus ventas en mercados internacionales. Por el contrario, para el 37,1% restante, aún vendiendo en el extranjero, sigue predominando el mercado nacional en términos de ventas. En este sentido, llama la atención la reducción de 2,8 puntos del porcentaje de empresas que facturan más del 50% en mercados internacionales en relación al 2013, demostrando la recuperación del consumo en el ámbito nacional.

A su vez, en los últimos cinco años, la forma mayoritaria de llevar a cabo una inversión en el exterior ha sido hacerlo en una filial productiva a través de una nueva inversión, tal y como ha hecho un 74,3%. En cambio, el 34,3% ha invertido en la ampliación de una filial existente y el 28,6% en una filial comercial. En último lugar, un 5,7% lo ha hecho mediante la concesión de licencias o franquicias.

En comparación con 2013 se reduce en 5,7 puntos el porcentaje de empresas que invirtió en el exterior en los últimos cinco años mediante la creación de una filial productiva en el extranjero en favor de otras alternativas. Concretamente, se incrementa el porcentaje de empresas que han ampliado la capacidad productiva de una filial ya existente en 5,7 puntos, si bien la variación más significativa es el incremento del porcentaje de empresas que han puesto en marcha nuevas filiales comerciales en 8,6 puntos.

Destino y finalidad de las inversiones

El continente americano fue el destino elegido por el 61% de las empresas que acometió inversiones en el exterior durante el ejercicio pasado. En menor medida, el 19,5%

depositó su confianza en Asia, un 14,6% en Europa y un 4,9% en África. Si se compara este comportamiento con lo sucedido en 2013, se comprueba que ha crecido de forma significativa la inversión en Europa (7,6 puntos), mientras que se ha reducido en África (2,1 puntos) y Asia (6,1 puntos), manteniéndose de forma muy similar en América.

En este sentido, los factores más relevantes que tienen en cuenta las organizaciones acerca del entorno del país de destino de las inversiones son los que a continuación se indican.

En el contexto político y social:

- La seguridad que les aporta el marco jurídico y legal del país de destino de inversión.
- Contar con un entorno político e institucional confiable.
- La agilidad en los procedimientos y trámites administrativos.

En el entorno de negocios:

- Existencia de sectores y nichos en crecimiento.
- Buena infraestructura del país de destino en términos de carreteras, puertos, aeropuertos y red ferroviaria.
- Acceso a los mercados de exportación.
- Disponibilidad de proveedores cualificados y acceso a mercados de exportación.

En el contexto laboral, fiscal y financiero:

- Disponibilidad de mano de obra cualificada.
- Fiscalidad directa.
- Flexibilidad del mercado de trabajo.
- Acceso a financiación bancaria.
- Fiscalidad indirecta (IVA e impuestos especiales).

Por otra parte, las barreras de mayor importancia a la hora de invertir fuera de nuestras fronteras son la inadecuada e insuficiente información sobre el mercado de destino y la dificultad de adaptación a normas técnicas en los nuevos mercados. En cambio, menor peso tienen el elevado coste del personal expatriado y el alto nivel de competencia en el país de destino.

Respecto a la finalidad de las inversiones en el país de destino, destaca el mantener o mejorar los resultados de la empresa, además de poder explotar la experiencia y el conocimiento adquirido en los mercados internacionales en el funcionamiento de la organización. A su vez, entre los objetivos más perseguidos se encuentran asegurar la distribución y venta de productos y servicios y crear nuevas redes de distribución.

En sentido opuesto, los fines menos valorados por las empresas que realizan inversiones en el exterior son asegurar el suministro de materias primas, vender productos que están maduros o en declive en el mercado español y sortear los obstáculos al comercio impuestos en el mercado de destino.

Una apuesta global

En un mundo globalizado como el actual, internacionalizarse está dejando de ser visto como una opción y toda compañía que cuenta con los recursos necesarios para permitírselo decide apostar por ello, pues sabe de las bondades y diferenciación que les ofrece salir a otros mercados. Esto refleja un avance en la cultura empresarial, que hoy en día se construye en un entorno global, en el que el mercado doméstico es solo el pilar central de una estrategia universal.

De acuerdo con Rafael Cascales, Presidente de la Asociación Española de Profesionales de Comercio Exterior (Acocex): «en los próximos años se incrementará el número de empresas que invierten en el exterior porque el fenómeno de la internacionalización es imparable. La empresa española ha entendido al fin que crecer fuera es la vía ineludible para tener un crecimiento sano y sostenible».

> *Las empresas que invierten en el exterior son más eficientes e innovadoras y generan empleo y riqueza en los países de destino y origen de las inversiones*

Por su parte, el Presidente y Consejero Delegado de Cofides apunta: «hay que crecer y aprovechar las enormes ventajas de un mundo globalizado. Así, la empresa que realiza inversión directa exterior se consolida, se hace más fuerte y, por tanto, refuerza así su futuro. Como demuestra el estudio, estas empresas realizaron más inversiones, consiguieron mayores niveles de facturación y generaron más empleo que las empresas que no realizaron inversión extranjera. Adicionalmente, su tasa de variación del valor añadido fue superior. Por otro lado, presentaron indicadores de rentabilidad más favorables que las empresas que no invierten en el exterior, en especial en la rentabilidad económica y en los márgenes de explotación».

En definitiva, las empresas que realizan operaciones de inversión en el exterior son más productivas y dedican más recursos a I+D, son más eficientes e innovadoras y crean más empleo, con trabajadores más cualificados. Es decir, generan empleo y riqueza no solo en los países a los que se dirigen las inversiones, sino también en el país de origen de la matriz, en este caso España, un dinamismo que solo puede conseguirse si se sale fuera. ■

Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones (INVERCO)

¿QUÉ ES?

La Asociación de Instituciones de Inversión Colectiva y Fondos de Pensiones (INVERCO) es una organización de carácter nacional que agrupa a la práctica totalidad de las instituciones españolas de inversión colectiva (fondos y sociedades de inversión), a los fondos de pensiones españoles y a las instituciones de inversión colectiva extranjeras registradas en la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) a efectos de su comercialización en España.

A su vez, forma parte de seis federaciones internacionales: EFAMA (Federación Europea de Fondos y Gestión de Activos), *Pensions Europe* (Federación Europea de Fondos de Pensiones), FIAP (Federación Internacional de Administradoras de Pensiones), IIFA (Federación Internacional de Fondos de Inversión), FIAFIN (Federación Iberoamericana de Fondos Mutuos) y WPA (*World Pension Association*).

¿CUÁLES SON SUS OBJETIVOS?

La Asociación persigue como fines fundamentales:

- Representar los intereses de las instituciones de inversión colectiva y de los fondos de pensiones ante las Administraciones Públicas y, de modo general, ante cualquier organización representativa.
- Desarrollar y plantear propuestas a las modificaciones legislativas que afecten a instituciones de inversión colectiva, así como a planes y fondos de pensiones.
- Llevar a cabo diferentes acciones que se consideren oportunas en aras de la consecución de los intereses y satisfacción de las necesidades de los asociados.
- Cooperar con las organizaciones de consumidores y usuarios para conseguir la mayor transparencia posible en la información suministrada.
- Establecer e impulsar relaciones con otras entidades españolas o extranjeras afines al sector, así como participar en organizaciones empresariales de ámbito nacional o internacional.
- Potenciar la realización de cursos y seminarios con diversas entidades, tanto nacionales como extranjeras, para una mejor formación en materia financiera.

¿CÓMO SE ESTRUCTURA?

La Asociación funciona a través de los siguientes órganos de gobierno:

- **Asamblea General**: es el órgano supremo y de decisión, por lo que tiene potestad para decidir acerca de los fines, principios generales y actividades de la Asociación.
- **Presidente**: actúa como máximo representante legal de la Asociación dentro y fuera de nuestras fronteras.
- **Junta Directiva**: se encarga de la dirección de la Asociación, velando por la consecución de sus fines.
- **Junta Directiva de la Agrupación de Instituciones de Inversión Colectiva**: integrada por asociados cuya actividad se realiza en el ámbito de la inversión colectiva.
- **Junta Directiva de la Agrupación de Fondos de Pensiones**: compuesta por asociados que desarrollan su actividad en el ámbito de los fondos de pensiones.

MÁXIMO RESPONSABLE

Ángel Martínez-Aldama es el actual Presidente de la Asociación.

FORMAS DE CONTACTO

Dirección: Calle Príncipe de Vergara, 43. 28001, Madrid.
Web: www.inverco.es
Teléfono: 914314735
Email: inverco@inverco.es

Actas de inspección

Son los documentos públicos extendidos por la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que considere procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.

Así pues, las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario, pudiendo ser, a efectos de su tramitación, con acuerdo, de conformidad y de disconformidad.

Deben contener, al menos: el lugar y fecha de su formalización; el nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas; los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización; la regularización, en su caso, de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda; la conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación; los trámites del procedimiento posteriores al acta y, de ser esta con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos; la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias, y cuantas otras menciones sean establecidas reglamentariamente.

Se presume que son ciertos los hechos aceptados por los obligados tributarios en las actas de inspección, pudiendo rectificarse únicamente mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.

Finalizado, en su caso, el trámite de audiencia, se procederá a documentar el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación en las actas de inspección.

En los supuestos en que la competencia para dictar el acto de liquidación corresponda a una Administración tributaria distinta de la que haya llevado a cabo las actuaciones de comprobación e investigación, el órgano competente para liquidar de la Administración tributaria que hubiera realizado estas actuaciones deberá autorizar previamente y de forma expresa la suscripción del acta. Esta autorización debe solicitarse una vez finalizado el trámite de audiencia previo a la suscripción del acta.

Las actas deben ser firmadas por el funcionario y por el obligado tributario; y de darse el caso de que el obligado tributario no pudiera firmarlas, si no compareciera en el lugar y fecha señalados para su firma o si se negara a suscribirlas, serían firmadas únicamente por el funcionario, haciéndose constar la circunstancia de que se trate.

De cada acta se entrega un ejemplar al obligado tributario, entendiéndose notificada por su firma. En caso de que este no hubiera comparecido, se considera como dilación no imputable a la Administración el tiempo transcurrido desde la fecha fijada para la firma de las actas hasta la fecha de notificación de las mismas. Y de comparecer el obligado tributario pero negarse a suscribir las actas, se considera rechazada la notificación.

En todo caso, cuando el interesado no comparezca o se niegue a suscribir las actas, deberán formalizarse actas de disconformidad.

Las actas de inspección no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas.

Carlos Esteban Portal

Presidente de la Asociación Española de Normalización (UNE)

Carlos Esteban Portal ha sido reelegido como Presidente de la Asociación Española de Normalización (UNE), cargo que lleva desempeñando desde el año 2015, si bien lleva más de una década formando parte de los órganos de gobierno de la entidad.

Ingeniero Industrial, completó su formación con una licenciatura en Derecho. A lo largo de su carrera profesional ha trabajado para diferentes multinacionales vinculadas al sector de producción de material eléctrico, en el que se ha especializado, ejerciendo en todas ellas cargos de responsabilidad. Asimismo, fue Presidente de la Asociación de Fabricantes de Material Eléctrico (AFME), la organización que agrupa a los productores del sector. ■

Luis Cabrera

Presidente de la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Energéticos (ANESE)

Luis Cabrera ha sido elegido como Presidente de la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Energéticos (ANESE), donde hasta ahora ejercía como Secretario.

Ingeniero Agrónomo por la Universidad Politécnica de Madrid, también es licenciado en Antropología Social y Cultural por la UNED y cuenta con un máster en Prevención de Riesgos Laborales por la Universidad Rey Juan Carlos, un Programa de Liderazgo Ejecutivo y un *Certified Energy Manager*. Actualmente es Jefe de Energía y Sostenibilidad de CBRE España y anteriormente fue Director de Eficiencia Energética & Smart Cities en Dinsa, además de Director Técnico en E.ON, una empresa alemana del sector energético. ■

Ricardo Santiago

Director Comercial de Alain Afflelou

La cadena de ópticas ha anunciado el nombramiento de **Ricardo Santiago** como nuevo Director Comercial, cargo que supone un ascenso en su trayectoria dentro de la compañía, donde aterrizó en 2010 y donde ejercía como Director de Franquicias.

Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Madrid, completó su formación con un Programa de Desarrollo Directivo (PDD) por el IESE. En su trayectoria profesional se ha especializado en gestión operativa de establecimientos de *retail*, tanto en régimen de tienda propia como de franquicia. Así, gran parte de su carrera trabajó para Telepizza, donde ejerció como Director Regional durante 18 años y se responsabilizó de la Dirección de Nuevos Negocios y de la Dirección de Franquicias, entre otras funciones. ■

Ana Isabel Iglesias

Directora Comercial de Up Spain

La filial española del Grupo Up, especializado en soluciones y beneficios sociales para empleados de todo tipo de empresas, ha nombrado a **Ana Isabel Iglesias** como nueva Directora Comercial.

Con un MBA Executive por AEDE Business School, también realizó diversos cursos formativos en alta dirección internacional, finanzas e innovación en nuevos canales de comunicación, entre otros. Comenzó trabajando en Vodafone, donde fue desde Gerente de Diseño y Soporte de Servicios hasta Directora de Experiencia de Cliente y Directora de Operaciones. Posteriormente ocupó puestos de dirección en compañías como Jazztel, Unísono Solutions Group, Teleperformance y Comdata Group, donde era hasta la fecha Directora Comercial. ■

Jorge Sendagorda

Director del área de ingeniería y construcción de SENER

El grupo de ingeniería y tecnología ha elegido como Director del área de Ingeniería y Construcción a **Jorge Sendagorda**, quien hasta la fecha era *Country Manager* de la oficina de México.

Es ingeniero superior industrial por la Escuela Técnica Superior de Ingeniería ICAI y cuenta con dos máster: en Ingeniería Mecánica por la Universidad de California y en Administración de Empresas por la escuela de negocios IESE Business School. A lo largo de su carrera ha trabajado en Fomento de Construcciones y Contratas (FCC), como Director de Compras y Subcontratos de las centrales solares termoeléctricas Guzmán y Villena, y en diferentes proyectos en General Electric. En 2012 se incorporó a Sener, donde asumió diferentes responsabilidades. ■

Eric Frattini,

Fundador de TREX Exploring

«Apoyar una causa social es una forma de mostrar los valores que tiene una empresa»

Raquel Frutos

TREX Exploring nace en 2015 con la finalidad de potenciar la implicación de las empresas en causas sociales. Organiza expediciones solidarias alrededor del mundo patrocinadas por empresas, siendo la más conocida el Reto Pelayo Vida. Su fundador, Eric Frattini, un profesional con una exitosa trayectoria en el mundo del periodismo, explica por qué decide reciclarse y montar esta empresa.

Dedicó 51 años al mundo del periodismo, labrándose una reconocida labor. ¿Por qué decide «dejar a un lado» esta faceta y emprender?

El origen de TREX está en 2014, cuando estando en la feria del libro de Sao Paulo con un amigo, el escritor portugués Luis Miguel Rocha, me dice que tiene un dolor de estómago brutal que resulta ser cáncer de estómago y solo dura ocho meses. Esta noticia, además de cogerme en una etapa en la que ya no quería escribir más, se une a una entrevista que vi en televisión a una chica que había sufrido obesidad y cáncer y que logró correr las maratones de Nueva York, Boston y Londres.

En ese momento, ya era 2015, se me ocurrió llevarme a cinco chicas que hubieran sufrido cáncer al Kilimanjaro. Para ello contacté con Isabel Oriol, la entonces Presidenta de la Asociación Española Contra el Cáncer, y apoyaron mi idea. A partir de ahí busqué patrocinadores y encontré a Pelayo Seguros, quienes también me apoyaron. Fruto de ello, el 29 de septiembre de 2015 las chicas hicieron cumbre en el Kilimanjaro y tuvimos un gran éxito, logrando 44 millones de impactos en prensa. Así surgió el Reto Pelayo Vida.

Posteriormente, desde Pelayo Seguros me propusieron repetir la experiencia y en 2016 realizamos una nueva expedición con chicas pacientes de cáncer, cruzando el Atlántico con un velero en 13 días y 8 horas, y consiguiendo 125 millones de impactos en prensa. Así, la idea inicial de la expedición se convirtió en una empresa y me comenzaron a llamar otras para organizar proyectos.

¿Cuáles fueron las claves de la gran acogida inicial del Reto Pelayo Vida, que siguen organizando anualmente?

Me ayudó mucho el ser un personaje público (periodista, tertuliano político, escritor…), pues aunque ello no te ayuda a que las empresas

te patrocinen, por lo menos te escuchan. Sin embargo, hay muchas empresas que no quieren ser patrocinadoras porque su responsabilidad social corporativa camina hacia otro sector social.

¿Cuál es el perfil de patrocinadores con los que trabajan?
Las empresas que patrocinan nuestras expediciones tienen un bagaje en materia de responsabilidad social corporativa o bien están acostumbradas al patrocinio deportivo. Por ejemplo, en Pelayo más del 60% de los empleados y el 60% de su consejo de administración son mujeres, es una empresa muy implicada en la igualdad pero la gente no lo sabe. En este sentido, el apoyar una causa social es una forma de mostrar los valores que tiene una empresa. Por el contrario, es más complicado conseguir el apoyo de empresas pequeñas o medianas.

¿Qué beneficios les aporta a las empresas patrocinar las expediciones?
La clave son los impactos en prensa que consiguen las compañías, pues está muy bien que vendan un producto pero les favorece que el cliente además conozca su apartado solidario. Por ejemplo, realizamos un proyecto para la Caixa durante la crisis, cuando se culpaba a los bancos de todo lo que estaba pasando, y generar noticias sociales en torno a su empresa les venía bien para que la gente conociera su faceta solidaria y positiva. Así, es un plus para las empresas que la sociedad pueda conocer su faceta más desconocida, la solidaria.

Por otra parte, las auditoras a la hora de auditar una gran empresa se fijan también en su responsabilidad social corporativa. Asimismo, hay normativas europeas que exigen que parte de los beneficios de las empresas vaya dirigida a causas sociales. Por todo ello, la responsabilidad social corporativa es cada vez más importante y eso hizo que decidiera fundar una empresa creadora de historias.

> ***La clave para las empresas que patrocinan las expediciones son los impactos en prensa que consiguen, pues les favorece que el cliente conozca su apartado solidario***

Por otra parte, ¿qué criterio sigue a la hora de elegir a los participantes de las expediciones?
Primero se envía un cuestionario muy exhaustivo a los candidatos para que me cuenten entre otras cuestiones sus aficiones, cómo son formando un equipo, qué idiomas hablan y cuál es su experiencia deportiva. Con este último filtro descarto al 60% de las participantes porque no todo el mundo está preparado para aguantar las exigencias físicas de las expediciones. Posteriormente nos reunimos un comité de sabios, con médicos, psicólogos y gente de comunicación, para decidir cuáles son los buenos candidatos y se les convoca a una entrevista personal donde se realiza una nueva selección. Después, a las personas elegidas se les somete a un entrenamiento cada vez más duro donde van cayendo candidatas hasta que quedan cinco, más una de reserva por si alguna falla antes de la expedición.

Viajar a los lugares más recónditos del planeta también acarreará riesgos…
Así es, contratamos unos seguros profesionales brutales de un consorcio alemán que son los que aseguran las expediciones al Everest. Además, el servicio médico oficial de todas nuestras expediciones es Quirón Salud y siempre llevo un médico que nos acompaña en las mismas, además de fisioterapeutas. En total llevo a un equipo de 14 personas, más los cinco sherpas nepalíes con los que contaremos en la próxima expedición del Reto Pelayo Vida.

¿Cuáles son los proyectos más importantes que ha realizado?
Además de las ediciones anuales del Reto Pelayo Vida, el año pasado organicé para una empresa de ingeniería una expedición al Amazonas Peruano y a Machu Pichu con ocho niños que habían sufrido *bullying*, de los cuales cinco eran víctimas, dos mediadores y uno acosador. Esta expedición consiguió cerca de 185 millones de impactos en prensa. Además hicimos un documental y nos unimos a la campaña «somos héroes» de Mediaset contra el *bullying*.

El año pasado también realizamos un proyecto para la Fundación la Caixa con 100 niños en situación de vulnerabilidad de entre 10 y 12 años a los que nos llevamos a ver animales en libertad a diferentes enclaves naturales de España.

Y en junio de este año organizamos una regata para Quirón Prevención, Valencia-Ibiza-Valencia, con 14 mujeres representantes de grandes empresas españolas que habían intervenido en la puesta en marcha de iniciativas de seguridad y salud en sus compañías.

Por otra parte, ¿qué proyectos tiene previsto realizar para los próximos años?

El mes que viene se celebra la cuarta edición del Reto Pelayo, que este año será en Annapurna, Nepal. Además, cerramos un proyecto con el banco Santander y este verano rodamos piezas con mujeres supervivientes de cáncer que van a correr la triatlón de Madrid que se celebra el 20 de octubre. Asimismo, tenemos casi firmado un acuerdo con la organización de la San Silvestre vallecana porque durante tres años nos vamos a ocupar de dar cobertura al servicio médico oficial de la triatlón. Ya en 2019 tendremos la quinta edición del Reto Pelayo Vida y probablemente iremos a América.

¿Las empresas están concienciadas con las causas sociales?

Las empresas están muy concienciadas y cada vez se preocupan más por la responsabilidad social corporativa. Nuestra empresa creció un 38% en los seis primeros meses de 2018, comparado con el año pasado, gracias a que las empresas cada vez están más concienciadas con la responsabilidad social corporativa. De hecho es muy raro que alguna gran empresa no tenga responsabilidad social corporativa, siempre financian alguna causa social. Así, las que no invierten en ello son por lo general empresas pequeñas, aunque también hay empresas de este tipo que nos apoyan.

> ***La empresa creció un 38% en los seis primeros meses de 2018 gracias a que las empresas cada vez están más concienciadas con la responsabilidad social corporativa***

¿Qué retos tienen las empresas respecto a la responsabilidad social corporativa?

Todavía hay que pedalear mucho porque somos un país de pymes y muchas tienen que entender que si quieren crecer y que las personas compren sus productos han de estar implicadas en un tema social, aunque este sea pequeño.

¿España cuenta con un entorno favorable para emprender?

En este país montar una empresa es de suicidas, el Estado es una máquina devoradora que no ayuda nada al empresario. Yo quería contratar gente el primer año pero no pude hacerlo porque se me masacró a impuestos y puedo decir que la situación más límite que he vivido es montar una empresa en este país. Por ello, admiro enormemente a los jóvenes que quieren hacerlo porque es muy complicado y vives bajo amenaza constante del Estado. Para mi fue más «fácil» por ser quien soy, pues se me abren muchas puertas no solo a nivel de empresas sino también institucional.

Por último, ¿qué objetivos busca alcanzar con su empresa en los próximos años?

La empresa lleva tres años y alcanzaremos una facturación de más de dos millones de euros al año pero no pienso en objetivos económicos sino en historias que transmitir. En este sentido, uno de los grandes proyectos que tenemos en mente posiblemente para el año 2020 es cruzar a vela desde el polo norte hasta el polo sur. También, para dar la vuelta a la problemática del maltrato hacia la mujer, el año pasado dimos la vuelta a España en un velero, donde participó tripulación profesional y ocho mujeres que habían sido maltratadas, para denunciar el maltrato a las mujeres. A raíz de esto se quiere crear una línea telefónica especial donde quien atienda a las víctimas cuando estas llaman sean mujeres que hayan sido maltratadas. También se pretende realizar un proyecto de empoderamiento laboral, crear un grupo de grandes empresas para que den posibilidades de inserción laboral a esas mujeres. ■

España, único país del euro donde cae la edad de jubilación tras las reformas

En 2011 se activó el alargamiento gradual de la jubilación hasta los 67 años en 2027 con el objetivo de garantizar la sostenibilidad del sistema público de pensiones. Desde la aplicación de esta medida, las grandes potencias de la Unión Europea han conseguido demorar el retiro un año y cuatro meses. Sin embargo, en España se ha producido el efecto contrario, pues la edad media de jubilación se ha adelantado seis meses, hasta los 62,4 años, convirtiéndose en la única potencia de la eurozona con este comportamiento, según datos publicados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

De este modo, la bajada de la edad media de jubilación en España se debe, principalmente, al incremento de las prejubilaciones y jubilaciones anticipadas en la mayor parte de los sectores de actividad en los últimos años. Este factor, unido a la mayor esperanza de vida de la población, presionan al alza el gasto en pensiones, lo contrario de lo que se pretendía conseguir con las reformas.

Por el contrario, desde 2011, el conjunto de la eurozona ha logrado rebajar la edad de retiro un año y cuatro meses, desde los 61,7 a los 63 años.

España está entre los países con más leyes europeas sin adaptar

Según el *Informe anual sobre el control de la aplicación del Derecho de la Unión Europea*, durante el año pasado disminuyó un 5,91% el número de casos de infracción abiertos a países de la Unión Europea y un 34% el número de nuevos procedimientos de infracción por trasposición tardía de leyes, en comparación con 2016.

Sin embargo, España, Italia y Alemania fueron los países que aglutinaron el mayor número de asuntos pendientes de trasposición o con una aplicación incorrecta del Derecho de la Unión Europea en 2017, en tanto que Dinamarca fue el Estado con el menor número de asuntos en curso.

De esta forma, la Comisión Europea llevó a cinco Estados ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y solicitó que se impusieran sanciones económicas. Estos fueron Bélgica y Croacia, con dos asuntos cada una; y Eslovaquia, Eslovenia y España, con uno cada una.

Además, la Comisión puso en marcha nuevos procedimientos de infracción contra la mayoría de Estados europeos por no trasponer las Directivas sobre el uso de bolsas de plástico, sobre los residuos y sobre la inspección técnica de vehículos.

NOTICIAS BREVES

MBE repite apuesta por Portugal

La red de franquicias de servicios de envío, comunicación y apoyo a la actividad de empresas y particulares continúa expandiéndose por Portugal, tras inaugurar un local en la calle da Boavista, 508, de Oporto. En el país luso aterrizó la compañía hace dos años y cuenta con cuatro centros pero prevé seguir fortaleciendo su expansión porque existe una elevada demanda y no hay ninguna otra compañía que ofrezca servicios de este tipo.

MRW estrena nueva plataforma logística

La enseña de transporte urgente ha abierto una nueva plataforma logística en el polígono industrial El Oliveral, en la localidad valenciana de Ribarroja del Turia. La nave, con una superficie de 5.600 metros cuadrados, está equipada con tecnología avanzada y tiene capacidad para más de 80.000 paquetes, por lo que amplía la capacidad operativa de distribución en la Comunidad Valenciana. En total, la compañía cuenta con 56 plataformas logísticas en España y Portugal.

Apodemia aterriza en Valencia

La compañía especializada en joyería de autor ha inaugurado una nueva tienda en la calle Hernán Cortés, número 1, de la ciudad de Valencia, convirtiéndose en el primer establecimiento situado en la Comunidad Valenciana. La firma cuenta hasta el momento con 11 tiendas en España, por lo que pretende impulsar su expansión en el territorio nacional en lo que resta de año.

El 89% de los españoles prefiere trabajar con compañeros de varias generaciones

Los diferentes grados de experiencia, conocimientos y estilos de comunicación existentes en los entornos laborales en los que trabajan profesionales de diferentes edades ofrecen como resultado entornos laborales beneficiosos y productivos. Así lo determina un estudio llevado a cabo por la compañía de recursos humanos Randstad, donde se explica que el 88% de los empleados considera que la colaboración entre generaciones es beneficiosa, especificando la mayoría que gracias a ello surgen más ideas y soluciones innovadoras. De este modo, el 89% de los profesionales prefiere trabajar con compañeros de varias generaciones, situación que es habitual encontrar en un 83% de las empresas españolas.

Sin embargo, del informe también se extrae que España es el país de la Unión Europea donde más se percibe que a menor edad, mayores son las posibilidades de promocionar dentro de una empresa, con 15 puntos porcentuales más de trabajadores que tienen esta percepción que en otros países europeos. En concreto, el 75% de los trabajadores españoles cree que los más jóvenes tienen más oportunidades de crecimiento que los más mayores.

Esta percepción aumenta a medida que desciende la formación del empleado. En este sentido, el 82% de los profesionales con formación básica cree que los más jóvenes cuentan con más oportunidades de crecimiento, siendo el grupo que más refrenda esta opinión. Por ello, es un reto para las compañías valorar el talento de los trabajadores senior, quienes también tienen más complicado acceder al mercado laboral.

El 63% de los trabajadores no puede concentrarse en oficinas abiertas

Un estudio elaborado por Plantronics, firma de equipamiento de audio para empresas, ha recalado en la problemática del ruido al que se enfrentan quienes trabajan en oficinas abiertas, por ejemplo los espacios de *coworking*. En el mismo se revela que aunque estos lugares están concebidos para fomentar la colaboración entre profesionales y ahorrar costes para los empresarios, la realidad es que a los empleados les resulta complicado concentrarse y alejarse de distracciones, lo que repercute en su productividad y bienestar.

Al respecto, solo un 1% de los empleados que trabaja actualmente en oficinas abiertas es capaz de concentrarse y puede mantener a raya las distracciones. De hecho, el 63% declara no disponer de espacios tranquilos para trabajar concentrados. En consecuencia, el 75% de los empleados expresa la necesidad de tener que dar paseos fuera de la oficina para relajarse y concentrarse y el 32% utiliza auriculares para aislarse de las distracciones.

En este contexto, el 96% de los directivos considera que la productividad es fundamental para la rentabilidad financiera; no obstante, únicamente el 40% comprende que el ruido afecta negativamente a los resultados y disminuye el bienestar de los empleados. No en vano, según el estudio, los profesionales que trabajan en oficinas ruidosas tienen más probabilidades de abandonar su puesto de trabajo en un plazo de seis meses, por lo que es misión de los directivos adoptar medidas para reducir la incidencia del ruido, soluciones que únicamente se han adoptado en un 6% de las compañías españolas.

Las aportaciones no dinerarias a las sociedades y la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS. Incidencia en el ITP

Antonio Gómez Arellano • Doctor en Derecho • Abogado • Profesor de ESINE

Es relativamente frecuente llevar a cabo operaciones societarias que pretenden capitalizar una actividad económica en una entidad mercantil. Los motivos pueden ser diversos, pero un aspecto que se muestra vital es el referido a la aplicación del régimen fiscal especial del capítulo VII del título VII de la LIS, en el sentido de poder diferir el impacto fiscal que se puede poner de manifiesto como consecuencia de una de estas «combinaciones de negocio» y, más específicamente, en lo referido a la puesta de manifiesto de las denominadas «plusvalías latentes o tacitas» como consecuencia de dicha operativa, sin olvidar algún otro impacto tributario que no por residual deja de tener su importancia, como, por ejemplo, los impuestos indirectos (ITP).

En definitiva, la conclusión fiscal más relevante es que no se integran en la base imponible del IS (o del IRPF) las rentas generadas en las aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales realizadas por entidades o personas físicas y su acogimiento al régimen fiscal especial.

Como la ejemplificación nos aporta más claridad, supongamos una persona física titular de una actividad económica, que llevando su contabilidad con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio (y esto, como veremos, es importante), se plantea aportar dicha actividad a una mercantil, bien ya constituida mediante la oportuna ampliación de capital, o bien constituida *ad hoc* para este fin, y de la que será el único socio, pudiéndose incluir en la aportación determinados bienes con cargas, aun hipotecarias. Además, la aportación tendría como objeto racionalizar la actividad y preparar la sucesión empresarial. El supuesto planteado se denomina «aportación no dineraria especial».

El capítulo VII del título VII, artículos 76 a 89, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea («el régimen fiscal especial»). Respecto al caso que nos ocupa, el artículo 87 de la LIS es el que se refiere a las aportaciones no dinerarias, y establece lo siguiente:

«1. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará, a opción del contribuyente de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a las aportaciones no dinerarias en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados.

b) Que una vez realizada la aportación, el contribuyente aportante de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, participe en los fondos propios de la entidad que recibe la aportación en, al menos, el 5 por ciento.

c) Que, en el caso de aportación de acciones o participaciones sociales por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes sin establecimiento permanente en territorio español, se tendrán que cumplir además de los requisitos señalados en las letras a) y b), los siguientes:

1.º Que a la entidad de cuyo capital social sean representativos no le sean de aplicación el régimen especial de agrupaciones de interés económico, españolas o europeas, y de uniones temporales de empresas, previstos en esta Ley, ni tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario en los términos previstos en el artículo 4.ocho.dos de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

2.º Que representen una participación de, al menos, un 5 por ciento de los fondos propios de la entidad.

3.º Que se posean de manera ininterrumpida por el aportante durante el año anterior a la fecha del documento público en que se formalice la aportación.

d) Que, en el caso de aportación de elementos patrimoniales distintos de los mencionados en la letra c) por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, dichos elementos estén afectos a actividades económicas cuya contabilidad se lleve con arreglo a lo dispuesto en el Código de Comercio o legislación equivalente.

2. El régimen previsto en el presente capítulo se aplicará también a las aportaciones de ramas de actividad, efectuadas por los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que sean residentes en Estados miembros de la Unión Europea, siempre que lleven su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio o legislación equivalente.»

En este punto, debemos recordar que el artículo 76.4 de la LIS considera rama de actividad «*el conjunto de elementos patrimoniales que sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma determinante de una explotación económica, es decir, un conjunto capaz de funcionar por sus propios medios. Podrán ser atribuidas a la entidad adquirente las deudas contraídas para la organización o el funcionamiento de los elementos que se traspasan.*»

En primer lugar, vemos que el régimen fiscal especial es de carácter opcional, lo que supone, entre otras cosas, que el contribuyente deberá hacer manifestación de querer acogerse al mismo, aunque sea a través de una mera comunicación.

En segundo lugar, la norma examina los requisitos que materialmente deben darse para la aplicación del régimen, esto es, que la entidad que recibe la aportación sea residente en territorio español o realice actividades en este por medio de un establecimiento permanente al que se afecten los bienes aportados; y aquí cabrían a su vez dos supuestos:

El transmitente y adquirente son residentes. Si los bienes aportados están situados en España (lo más común), el diferimiento de la tributación en el IS está plenamente justificado en la medida que la renta generada en esa aportación se puede gravar a futuro, y dado que el valor fiscal de esos elementos se conserva en la entidad que adquiere. Si los bienes afectos están situados en el extranjero ocurriría otro tanto.

El adquirente es residente y el transmitente no residente. Si los bienes aportados están situados en España, es posible la aplicación del régimen en la medida en que la renta derivada de la aportación no dineraria sigue bajo fiscalidad española, ya que no se pierde la potestad para gravar dicha renta al diferirse la tributación a una entidad residente en territorio español. Lo mismo sucede si los bienes se encuentran en el extranjero, aunque no generarán rentas en España porque pasan a formar parte de la entidad residente por la vía del accionariado.

Continuando con el ejemplo propuesto, respecto a la viabilidad del régimen fiscal a aplicar, y al hilo de diversas consultas vinculantes recientes

como por ejemplo la CV-1489-18, podemos decir que aquellas operaciones de aportación de personas físicas en las que el patrimonio aportado constituya una unidad económica y permita por sí mismo el desarrollo de una explotación económica en sede de la adquirente podrán disfrutar del régimen especial. Ahora bien, tal concepto fiscal no excluye la exigencia, implícita en el concepto de «unidad económica», de que la actividad económica que la adquirente desarrollará de manera autónoma exista también previamente en sede de la transmitente, permitiendo así la identificación de un conjunto patrimonial afectado o destinado a la misma.

En consecuencia, si el patrimonio transmitido determina la existencia de una explotación económica en sede de la persona física transmitente, que se transmite en su conjunto a la entidad adquirente, esta pueda seguir realizando la misma actividad en condiciones análogas, por lo que la operación cumpliría los requisitos formales del artículo 87 de la LIS para acogerse al régimen fiscal especial.

En el supuesto planteado, la aportación no dineraria podría subsumirse en el presupuesto de hecho recogido en el artículo 87.2 de la LIS en la medida en que la aportación no dineraria consiste en un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para el desarrollo de la actividad económica. Este aspecto y circunstancia se trataría de una cuestión de hecho, como casi siempre susceptible de comprobación ante los órganos de la Administración Tributaria.

En consecuencia de lo anterior, la aportación podría acogerse al régimen fiscal, siempre que se cumplan los requisitos señalados en los apartados a) y b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS, y siempre que la aportación de las instalaciones suponga la aportación de elementos patrimoniales afectos a actividades empresariales.

En particular, la letra b) del apartado 1 del artículo 87 de la LIS exige que, una vez realizada la aportación, el sujeto aportante participe en el capital de la entidad que recibe la aportación en más de un 5%. En el supuesto concreto planteado, el aportante es socio único de la beneficiaria, por lo que este requisito se vería cumplido.

Respecto a los requisitos exigidos para que los elementos aportados estén afectos a actividades económicas y que se lleve la contabilidad ajustada a lo dispuesto en el Código de Comercio, ambos requisitos se cumplen igualmente en el caso planteado. Sobre este último requisito conviene decir que es sustantivo, por lo que no puede acogerse al régimen especial la aportación no dineraria realizada por una persona física de su negocio empresarial en régimen de estimación objetiva si no lleva su contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, aunque cumpla con las obligaciones formales de dicho régimen, si bien la legalización de los libros de contabilidad no es requisito necesario para que la aportación no dineraria realizada por una persona física pueda acogerse al régimen especial de operaciones de reorganización empresarial.

En resumen, la aportación podría tener la consideración de dineraria especial y, por tanto, podría acogerse al régimen fiscal especial, en el caso de que se cumpliesen el resto de requisitos establecidos.

El punto siguiente es de más difícil aprehensión, ya que se refiere a la motivación y validez de la aportación a los efectos de aplicar el régimen, y sus consecuencias. La LIS establece que, adicionalmente, la aplicación del régimen especial exige cumplir el artículo 89.2 de la LIS, según el cual:

«2. No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal.»

Este precepto recoge de forma expresa la razón de ser del régimen especial, pues justifica que a las aportaciones les sea de aplicación dicho régimen en lugar del régimen general establecido para esas mismas operaciones. El fundamento del régimen especial reside en que la fiscalidad no debe ser un freno ni un estímulo en la toma de decisiones de las empresas sobre operaciones

de reorganización, cuando la causa que impulsa su realización se sustenta en motivos económicos válidos, teniendo un papel neutral la fiscalidad en esas operaciones. Por el contrario, cuando la causa que motiva la realización de dichas operaciones es meramente fiscal, esto es, conseguir una ventaja fiscal al margen de cualquier razón económica diferente, no es de aplicación el régimen especial.

Nos encontramos ante otro concepto jurídico indeterminado, cual es el saber el alcance y el significado del «motivo económico válido» como eje para aplicar, o no, el régimen, ya que de no existir tal motivo, no cabría el régimen fiscal. En definitiva, se requiere la existencia de una finalidad o propósito económico que resulte adecuado y que motive la realización de la operación.

Como es fácilmente comprensible, los supuestos son diversos y las interpretaciones que se han dado, desde los tribunales a la Administración, son igualmente profusos y pecan de cierta disparidad. Así, puede entenderse como un motivo económico válido la reestructuración o racionalización de las actividades de las entidades, o las actuaciones tendentes a adaptar las dimensiones, capacidad productiva o características técnicas o de gestión de las empresas a las exigencias que imponen los mercados, o la organización de las actividades económicas con la finalidad de que sean más productivas, rentables y eficaces, o también cuando se trata de conseguir una gestión más eficaz y con mayor rentabilidad de las actividades empresariales desarrolladas, o incluso la dotación de mayores recursos propios para atender el objeto social de una entidad.

Otros supuestos admisibles como motivos económicos válidos podrían ser la necesidad de efectuar una simplificación administrativa (cuando existe duplicidad de órganos de administración y de estructuras organizativas paralelas) o un ahorro de costes (derivados del mantenimiento de las citadas estructuras y de las obligaciones de carácter mercantil y fiscal).

En el caso que hemos planteado, en el que se proyecta como causa de la aportación una «racionalización de la actividad y preparar la sucesión», entendemos que sería viable, ya que diversas consultas han considerado como motivo económico válido facilitar la futura transmisión del negocio a los hijos a través de la donación de las participaciones sociales de la nueva sociedad, o que la operación permita facilitar la gestión de la entidad por parte del aportante y sus hijos, lo que redundaría en una mejor y más eficiente realización de la actividad económica desarrollada, centralizando la planificación y toma de decisiones, así como en el relevo generacional.

No obstante, y en definitiva, el examen del motivo económico válido, que puede ser discutible por la Administración tributaria, no se circunscribe únicamente al acto o negocio en sí de la aportación, sino que va más allá en la medida en que para valorar si en la operación de reestructuración empresarial concurren o no motivos económicos válidos han de considerarse las circunstancias anteriores, coetáneas y posteriores, pues, en otro caso, no se estaría efectuando un verdadero examen global de la operación. La prueba más fiable sobre los motivos económicos que incentivan la operación podría ser la obtención de mejores resultados económicos con posterioridad a la misma, y así lo ha aclarado el Tribunal Supremo en sentencia del 15 de octubre de 2015.

Así pues, y como solución al caso planteado, dado que la operación se realiza con el objetivo de racionalizar las actividades desarrolladas por la empresa y el empresario, evitar la vinculación del patrimonio personal del consultante con el de la actividad y los riesgos derivados de uno y otro y preparar la futura sucesión, garantizando la continuidad en los herederos, los motivos pueden considerarse válidos a los efectos del artículo 89.2 de la LIS.

Por último, y como hacíamos alusión en el supuesto, mediante una ampliación de capital entre los bienes aportados afectos se podrían incluir inmuebles que podían tener cargas hipotecarias, por lo que conviene detenernos en su tributación por su especialidad. En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si la aportación de los activos por el valor real está minorada en el préstamo hipotecario existente estaría sujeto al ITP por el concepto de adjudicación en pago por asunción de deudas y, además, por la subrogación de la sociedad en el préstamo hipotecario.

La ampliación de capital es, en sí misma, una operación sujeta a ITP que deviene en no sujeta

cuando se enmarca en una de las operaciones de reestructuración en virtud del artículo 19 de la Ley de ITP y AJD. Si la operación planteada tiene la consideración de operación de reestructuración en aplicación de lo dispuesto en los artículos 76 y 87 de la LIS, tal calificación supondrá la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias del ITP y AJD, lo cual podría ocasionar su sujeción a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. No obstante, para que esto no suceda, la no sujeción a la modalidad de operaciones societarias se ha complementado con la exención de las operaciones de reestructuración de las otras dos modalidades del impuesto, transmisiones patrimoniales onerosas y actos jurídicos documentados, en los términos que resultan del artículo 45.I.B).10 de la Ley de ITP y AJD.

En el supuesto propuesto, la operación se califica como reestructuración. Por tanto, estará no sujeta a la modalidad de operaciones societarias y exenta de las modalidades de transmisiones patrimoniales onerosas y de actos jurídicos documentados.

En cuanto a la asunción de deuda por la sociedad que recibirá la aportación (el préstamo hipotecario), y a la adjudicación de activos en pago de dicha asunción de deuda, si dicha adjudicación de activos en pago de asunción de deudas se produce al formalizar la operación descrita podría tributar, o no, la operación por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Para ello, deben tenerse en cuenta las definiciones del apartado 4 del artículo 76 de la LIS, así como lo dispuesto en el artículo 87 del mismo texto, ya que conforme a dichos preceptos, la aportación no dineraria constituye una transmisión en bloque o indiferenciada o, como señala la ley, la trasmisión de «*un conjunto capaz de funcionar*». Por su parte, el artículo 7.2. a) de la Ley de ITP y AJD, cuando se refiere a la figura de la adjudicación en pago de asunción de deuda, exige que se trate de adjudicaciones expresas, excluyendo las tácitas a los efectos de su tributación.

Del conjunto de lo anterior, podemos colegir que si la aportación consiste, como en el supuesto planteado, en una pluralidad indiferenciada de bienes y deudas que se asumen sin más concreción, la adjudicación en pago de asunción de deudas deberá conceptuarse como tácita o implícita y, consecuentemente, no constituirá hecho imponible por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas.

Finalmente, y respecto de AJD, la ley menciona como hecho imponible las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

En el caso planteado no concurren los requisitos expuestos, pues, a diferencia de la subrogación del acreedor hipotecario que sí constituye un hecho inscribible en el Registro de la Propiedad, la subrogación del deudor no tiene por sí misma carácter inscribible, por lo que no pagaría tampoco por este concepto. ▮

Calificación fiscal de las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad: análisis de la LIRPF (art. 27.1) y comparación con el tratamiento en el IVA

José María Bengochea Sala • Economista

En muchas ocasiones, la frontera entre los rendimientos del trabajo personal y los de la actividad profesional no es fácil de trazar. Esto es lo que ocurría hasta el 31 de diciembre de 2014 con los rendimientos percibidos por los socios de su sociedad.

Esto daba lugar a un elevado grado de subjetivismo en el tratamiento de las calificaciones de estos rendimientos, con lo que las interpretaciones en cuanto a su calificación fiscal daban lugar a un sinfín de controversias con la Administración tributaria.

Pero a partir del 1 de enero de 2015 existe una regla objetiva que lo delimita. En efecto, para la calificación de los servicios prestados por el socio a la sociedad distintos de los que, en su caso, derivasen de su condición de administrador, debe tenerse en cuenta que la Ley 26/2014 ha modificado el artículo 27.1.3er párrafo de la LIRPF, objetivando las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales.

Dicho artículo modificado se establece en los siguientes términos:

«1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportiva.

No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados.»

Es precisamente este tercer párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF la novedad que incorpora la Ley 26/2014, y constituye el objeto de análisis del presente artículo.

Analicemos, pues, el contenido de este tercer párrafo; un análisis que no es baladí, ya que el

calificar los rendimientos de una u otra manera tiene una gran importancia, pues influye en:

- La determinación del rendimiento neto en el IRPF.
- La obligatoriedad o no de declarar los pagos fraccionados.
- La obligatoriedad o no de que sus rendimientos sean o no susceptibles de retención.
- Estar o no sujeto al IVA.
- El cumplimiento o no de obligaciones formales.

REQUISITOS PARA CALIFICARLAS COMO RENDIMIENTOS DE LA ACTIVIDAD PROFESIONAL

Para el análisis del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF nos apoyaremos, no solo en la literalidad de la norma, sino en numerosas consultas vinculantes de la DGT que interpretan la misma.

En definitiva, para que se califiquen como rendimientos de actividades económicas (actividades profesionales) las retribuciones percibidas por un socio de su sociedad, a integrar en su IRPF, han de concurrir los siete requisitos siguientes:

1. Lo primero que debe tenerse en cuenta del alcance del citado artículo 27.1.3er párrafo, es que el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios.

2. En dicha actividad deben distinguirse dos relaciones jurídicas a efectos fiscales:

   - La establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF.
   - La relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades (IS).

Es decir:

Relación socio-sociedad: Sociedad —Retribuciones→ Socio → IRPF

Relación sociedad-cliente: Cliente —Retribuciones→ Sociedad → IS

3. Los rendimientos obtenidos por el contribuyente deben proceder de una entidad en cuyo capital participe. No se hace alusión a ningún porcentaje mínimo de participación.

4. La actividad realizada debe estar incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE.

   Este requisito debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en la Instrucción de aplicación del RDLeg 1175/1990, apartado 3 de la regla 3º, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, esté matriculada en la Sección Primera de las Tarifas de dicho Impuesto; y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda de las tarifas de dicho Impuesto por la realización de dichas actividades.

   Es decir, exigencia de que la actividad realizada por:

El socio →	Esté incluido en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (profesionales) (con independencia de que esté o no dado de alta efectivamente)
La sociedad →	Esté también incluida «teóricamente» en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE (profesionales), aunque por lo establecido en la Instrucción de aplicación del RDLeg 1175/1990 (regla 3ª. apdo. 3) tenga que matricularse en la Sección Primera de las Tarifas del citado IAE

Por lo tanto, el ámbito subjetivo del requisito contenido en el artículo 27.1.3er párrafo de la LIRPF se encuentra limitado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales (no sería aplicable, pues, a la prestación de servicios empresariales, agrarios, etc.).

5. Dicho ámbito subjetivo no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la Sección Segunda de las tarifas del IAE, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007 como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida Sección Segunda y que no se constituyan como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.

6. La actividad desarrollada por el socio en la entidad ha de ser, precisamente, la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad.

   Hay que matizar que dentro de dichos servicios profesionales deben entenderse incluidas las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

7. El socio ha de estar incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, conforme a lo previsto en la disposición adicional 15ª de la Ley 30/1995, de ordenación y supervisión de los seguros privados.

En el caso de que no se cumpliera alguno de los siete requisitos indicados anteriormente, la calificación fiscal de los servicios efectuados por el contribuyente (presuntamente profesionales) deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF, al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven «*del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*».

Antes de proseguir con nuestro análisis vamos a realizar las siguientes observaciones:

- Todo lo anteriormente indicado, queda al margen de los servicios efectuados por el socio en su condición de administrador, ya que las retribuciones percibidas por dicho cargo tienen la calificación de rendimientos del trabajo personal.

- Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicio, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que «*la valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 18 de la LIS*».

- En relación a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos.

  En caso de que la sociedad no satisfaga ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, los socios no deberán imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del IRPF.

  El tipo de retención aplicable será el 35% (LIRPF artículo 101.2).

Ejemplo 1

Efectuando la hipótesis de partida de que no hubiera ningún tipo de incompatibilidad profesional, determinar cómo integraría en su IRPF del ejercicio 2018 los rendimientos íntegros percibidos por el economista Sr. JMB, que desarrolla su actividad en las siguientes cuatro sociedades y con las características que se indican en el cuadro adjunto:

Sociedades	Socio de la sociedad	Administrador	Presta servicios profesionales a la sociedad coincidentes con la realización de los servicios profesionales que constituyen su objeto social	Alta en régimen especial de la SS trabajadores autónomos	Alta en Mutualidad de previsión social (alternativa al régimen SS. Autónomo)	Alta en epígrafe economista (741 IAE)	Rendimientos íntegros percibidos (euros)
1	Sí	Sí	Sí	No	Sí	Sí	40.000 (15.000 como administrador)
2	No	No	Sí	No	Sí	Sí	10.000
3	Sí	No	No	Sí	Sí	Sí	20.000
4	Sí	No	Sí	Sí	No	Sí	60.000

- En relación con la sociedad 1, habría que desglosar los 40.000 euros percibidos:

  — Los 15.000 euros percibidos en su condición del cargo de administrador tienen la calificación de rendimientos de trabajo personal.

  — El resto de las retribuciones (25.000 euros) tendrán la calificación fiscal de rendimientos de actividades económicas (profesionales), al cumplir con los requisitos indicados al inicio del artículo.

- En cuanto a la sociedad 2, las retribuciones percibidas de dicha entidad quedan al margen de la problemática del artículo 27.1 de la LIRPF, ya que dicha norma se establece en relación con las retribuciones percibidas por los socios de su sociedad. En esta sociedad, al no participar el economista Sr. JMB en el capital de la sociedad 2 (requisito 3), interpretamos que le une a la misma un contrato mercantil, ejerciendo como «profesional libre» o autónomo, por lo que las retribuciones percibidas de 10.000 euros tendrán la calificación fiscal de rendimientos de actividades económicas (actividad profesional).

- Las retribuciones percibidas de la sociedad 3 (20.000 euros) no pueden calificarse como rendimientos de actividades económicas, ya que incumple el requisito 6, consistente en que la actividad desarrollada por el socio en la entidad ha de ser, precisamente, la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la sociedad. Serán calificados, pues, como rendimientos de trabajo personal.

- En relación con la sociedad 4, las retribuciones percibidas (60.000 euros) tendrán la calificación fiscal de rendimientos de actividades económicas (actividades profesionales), ya que el economista Sr. JMB cumple con los requisitos indicados al inicio del artículo.

Así, pues, el desglose que tendría que hacer el Sr. JMB de los 130.000 euros percibidos en el ejercicio 2018, para integrarlos en su IRPF, sería el siguiente:

Sociedades	Retribuciones percibidas		
	Rendimientos íntegros de trabajo personal	Rendimientos íntegros de actividades económicas	Totales
1	15.000	25.000	40.000
2	-	10.000	10.000
3	20.000	-	20.000
4	-	60.000	60.000
Totales	35.000	95.000	130.000

Ejemplo 2

Una sociedad está matriculada en el epígrafe 842 de la sección primera de las tarifas del IAE, teniendo por objeto social la prestación de servicios de asesoramiento jurídico y fiscal.

Tiene siete socios, recogiéndose sus características en el siguiente cuadro:

Socios	Prestan servicios profesiones a la sociedad coincidentes con la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la sociedad	Administrador de la sociedad	Encuadrado en el Régimen especial de la SS. Trabajadores Autónomos	Encuadrado en mutualidad de previsión social (alternativa al régimen SS. Autónomo)	Dado de alta en el IAE (sección 2ª IAE)	Realización de actividades organizativas o de dirección de equipos
A	Sí	No	No	Sí	Si (731 abogado)	No
B	Sí	No	Sí	No	No	No
C	Sí	No	No	No	Si (731 abogado)	No
D	No	Sí	No	Sí	No	No
E	No	No	Sí	No	No	No
F	Sí	No	No	Sí	Si (741 economista)	Sí
G	Misma situación que el socio A, pero su participación en el capital social de la entidad es solamente del 1%					

La calificación fiscal de las retribuciones satisfechas por la sociedad a sus socios será:

- Socio A: tendría la calificación fiscal de rendimientos de actividades económicas (rendimientos profesionales), ya que concurren todos los requisitos indicados al inicio del artículo.

- Socio B: ídem. del caso anterior, ya que, como indicamos en el requisito 4, a los efectos de esta calificación no influye el hecho de que el socio se haya dado de alta en las tarifas del IAE (sección segunda de sus tarifas).

- Socio C: tendría la calificación fiscal de rendimientos del trabajo personal, y no de actividades económicas, ya que no cumple con el requisito 7.

- Socio D: tendría la calificación fiscal de rendimientos del trabajo personal, ya que, como hemos indicado anteriormente, las retribuciones percibidas por el cargo de administrador tienen la calificación de rendimientos del trabajo personal. Además, hay que tener en cuenta que incumple el requisito 6.

- Socio E: tendría la calificación fiscal de rendimientos del trabajo personal, y no de actividades económicas, ya que incumple el requisito 6.

- Socio F: tendría la calificación fiscal de rendimientos de actividades económicas (profesionales), ya que, como se indica en el requisito 6, dentro de los servicios profesionales desarrollados por el socio, deben entenderse incluidas las tareas organizativas o de dirección de equipos y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

- Socio G: ídem. a lo indicado respecto del socio A (rendimientos de actividades económicas), ya que el art. 27.1.3er párrafo de la LIRPF no alude a un porcentaje mínimo de participación

Ejemplo 3

El abogado Sr. A es socio, junto con tres abogados más, de una entidad que realiza el asesoramiento jurídico en las materias de civil y penal. Los tres socios restantes realizan esta misma actividad con sus clientes, pero el socio Sr. A no realiza la citada actividad de asesoramiento, sino que su actividad consiste en tareas de comercialización, organizativas, de dirección de equipos y servicios internos prestados a la sociedad.

Es requerido por los órganos de Inspección de la AEAT, y al preguntarle por qué sus rendimientos de la actividad anteriormente indicada los calificaba como rendimientos de trabajo personal, responde que, al no ejercer la actividad de asesoramiento, no puede calificarlos como rendimiento de actividad profesional.

Grave error, ya que, como consecuencia de la nueva redacción del artículo 27.1 de de la LIRPF por la Ley 26/2014, la DGT, en numerosas consultas, «habilita» para ser calificados como rendimientos de la actividad profesional los procedentes de las actividades anteriormente mencionadas.

El error es muy importante, ya que afecta a la determinación del rendimiento neto, la obligación de realizar pagos fraccionados, etc.

Ejemplo 4

El Sr. Z es socio de una entidad, junto a dos abogados más. El objeto social de la misma es el del asesoramiento jurídico en la especialidad de derecho laboral, actividad que también efectúan los tres socios abogados. Pero, además, el abogado Sr. Z es el administrador de la entidad, siendo retribuido dicho cargo.

El abogado Sr. Z creía que estaba ejerciendo una actividad profesional desde el punto de vista fiscal por lo que todas sus retribuciones (asesoramiento y administrador) las calificaba como rendimientos de la actividad profesional. Otro grave error, ya que los rendimientos derivados de su cargo de administrador tienen la calificación fiscal de rendimientos de trabajo personal, con las importantes consecuencias fiscales, tanto materiales como formales, que conlleva ese error.

CONSULTA VINCULANTE DE LA DGT CV 05-08-15 V2484-15 EN RELACIÓN CON LA CALIFICACIÓN FISCAL DE LAS RETRIBUCIONES PERCIBIDAS POR LOS SOCIOS DE SU SOCIEDAD (LIRPF ART. 27.1)

La sociedad consultante tiene como actividad la de despacho de abogados y asesoría contable, laboral y fiscal, siendo dichas actividades desarrolladas por sus cuatro socios. Los tres socios de la sociedad, que son, a su vez, abogados, desarrollan, asimismo, funciones de administración, y el cuarto socio, no abogado, desarrolla únicamente trabajos contables.

Se consulta la tributación que corresponde a los socios de la consultante en el IRPF por los servicios prestados a la sociedad.

En lo que respecta a las actividades correspondientes al cargo de administrador, la totalidad de las retribuciones percibidas por el ejercicio de las funciones propias de dicho cargo deben entenderse comprendidas, a efectos del IRPF, en los rendimientos del trabajo previstos en el artículo 17.2.e) de la LIRPF, que establece que en todo caso tendrán la consideración de rendimientos del trabajo «*Las retribuciones de los administradores y miembros de los Consejos de Administración, de las Juntas que hagan sus veces y demás miembros de otros órganos representativos*».

Por último, en caso de que la sociedad no satisfaga a los administradores ninguna cantidad por el ejercicio de las funciones propias del cargo de administrador, al ser dicho cargo gratuito, estos no deberán imputarse ninguna retribución en tal concepto en su declaración del Impuesto.

A su vez, en el IRPF, para la calificación de los servicios prestados por el socio a la sociedad distintos de los que, en su caso, derivasen de su condición de administrador, la Ley 26/2014, por la que se modifica la Ley 35/2006 del IRPF, ha modificado el artículo 27.1 de la LIRPF, con vigencia a partir de 1-1-2015, objetivando las reglas de tributación aplicables a los socios profesionales, quedando dicho artículo modificado en los siguientes términos:

Para evitar reiteraciones innecesarias, remitimos al lector al inicio del artículo donde se reproduce dicha norma.

Prosigue la consulta de la DGT en los siguientes términos:

A efectos de analizar el alcance del último párrafo del artículo 27.1 de la LIRPF, debe tenerse en cuenta que el mismo no se refiere a las actividades que pueda realizar un socio a título individual o al margen de la sociedad, sino a las actividades realizadas por el socio a favor de la sociedad o prestadas por la sociedad por medio de sus socios. En dicha actividad deben distinguirse, con carácter general, a efectos fiscales, dos relaciones jurídicas: la establecida entre el socio y la sociedad, en virtud de la cual el socio presta sus servicios a aquella, constituyendo la retribución de la sociedad al socio renta del socio a integrar en su IRPF, y la relación mantenida entre el cliente y la sociedad, cuya retribución satisfecha por el cliente a la sociedad constituye renta de la sociedad a integrar en el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, en dicho párrafo se exige que la actividad realizada esté incluida en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE, requisito que debe exigirse a la actividad realizada tanto por el socio como por la sociedad, y ello a pesar de que, lógicamente, la sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 de la regla 3ª de la Instrucción de aplicación del Real Decreto Legislativo 1175/1990, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE, esté matriculada en la Sección Primera de las Tarifas de dicho Impuesto, y también con independencia de que el socio esté o no dado de alta efectivamente en algún epígrafe de la sección segunda de las tarifas de dicho Impuesto por la realización de dichas actividades.

Por lo tanto, el ámbito subjetivo de la regla contenida en el artículo 27.1.3er párrafo de la LIRPF debe quedar acotado a sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales.

Debe tenerse en cuenta al respecto que dicho ámbito no queda restringido al definido en la Ley 2/2007, de sociedades profesionales, sino que es más amplio, al incluir a todas las actividades previstas en la sección segunda de las tarifas del IAE, por lo que incluirá tanto a las sociedades profesionales de la Ley 2/2007 como a otras sociedades dentro de cuyo objeto social se comprenda la prestación de los servicios profesionales incluidos en la referida sección y no constituidas como sociedades profesionales de la Ley 2/2007.

Además, será necesario que la actividad desarrollada por el socio en la entidad sea precisamente la realización de los servicios profesionales que constituyen el objeto de la entidad, debiendo entenderse incluidas, dentro de tales servicios, las tareas comercializadoras, organizativas o de dirección de equipos, y servicios internos prestados a la sociedad dentro de dicha actividad profesional.

Cuando se cumplan los requisitos relativos a la actividad, tanto de la entidad como del socio, los servicios prestados por aquel a su sociedad, al margen, en su caso, de su condición de administrador, únicamente podrán calificarse en el IRPF como rendimientos de actividad económica si el consultante estuviera dado de alta en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial y, en consecuencia, las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

En caso contrario, la calificación de tales servicios deberá ser la de trabajo personal, al preverlo así el artículo 17.1 de la LIRPF al determinar que tienen tal consideración las contraprestaciones o utilidades que deriven «*del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas*».

En el presente caso, se cumple el requisito relativo a la actividad, por lo que en caso de cumplirse el requisito anterior relativo a su inclusión por dichas actividades en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial, las retribuciones satisfechas por dichos servicios tendrían la naturaleza de rendimientos de actividades económicas.

Con independencia de la naturaleza que corresponda a la retribución correspondiente a dichos servicios, debe tenerse en cuenta que el artículo 41 de la LIRPF establece que «*La valoración de las operaciones entre personas o entidades vinculadas se realizará por su valor normal de mercado, en los términos previstos en el artículo 16 del texto refundido de la LIS*»,

referencia que debe entenderse realizada a partir de 01-01-2015 al artículo 18 de la LIS (Ley 27/2014) (DGT CV 05-08-15 V2484-15). En los mismos términos, DGT CV 04-10-16 V4250-16.

TRATAMIENTO DEL IVA DE LOS RENDIMIENTOS DE LOS SOCIOS PROFESIONALES QUE PRESTAN SUS SERVICIOS A SU SOCIEDAD

Veamos la interpretación de la DGT sobre esta cuestión, estructurando el contenido de las numerosas consultas que hay sobre esta materia.

Desde el punto de vista de la LIVA

El artículo 4 de la LIVA establece que están sujetas al Impuesto «*las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*».

El artículo 5 de la LIVA indica que tendrán la condición de empresario o profesional «*las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de dicho artículo*».

De acuerdo con dicho apartado, son «*actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*».

Por su parte, el artículo 11.2.1º de la LIVA dispone que, en particular, se considera prestación de servicios «*el ejercicio independiente de una profesión, arte u oficio*».

Es decir, lo que determina que una prestación de servicios realizada por una persona física se encuentre sujeta al IVA es que sea prestada por cuenta propia. Por ello, el artículo 7.5º de la LIVA dispone que no estarán sujetos «*los servicios prestados por personas físicas en régimen de dependencia derivados de relaciones administrativas o laborales, incluidas en estas últimas las de carácter especial*».

Desde el punto de vista del derecho comunitario

El artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, de 28-11-2006, relativa al sistema común del IVA, establece que «*serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad*».

Por su parte, el artículo 10 de la mencionada directiva comunitaria dispone que «*la condición de que la actividad económica se realice con carácter independiente contemplada en el apartado 1 del artículo 9, excluye del gravamen a los asalariados y a otras personas en la medida en que estén vinculadas a su empresario por un contrato de trabajo o por cualquier otra relación jurídica que cree lazos de subordinación en lo que concierne a las condiciones laborales y retributivas y a la responsabilidad del empresario*».

Así pues, el requisito esencial a analizar es el carácter independiente con que se desarrolla una determinada actividad económica.

Dejando aparte el detalle de resoluciones que sobre esta materia han dictado la Directiva 2006/112/CE y el TJUE, a las que se refieren numerosas consultas vinculantes de la DGT, sinteticemos algunos puntos importantes de las mismas:

- Una persona física que realiza todas las actividades en nombre y por cuenta de una sociedad sujeto pasivo en cumplimiento de un contrato de trabajo que le vincule a dicha sociedad, de la cual es, por otra parte, el único accionista, administrador y miembro del personal, no es sujeto pasivo del IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la referida Directiva (párrafo 32).

- En estos mismos términos se ha manifestado la Comisión Europea ante una cuestión formulada por las autoridades españolas en el Comité IVA (*working paper* nº 786, de 28-01-2014). Concretamente, la cuestión que se planteó fue si una persona física que presta servicios profesionales a una sociedad dedicada a la prestación de esos mismos servicios y de la que posee la mayoría de su capital social, debe ser con-

siderada sujeto pasivo del IVA, máxime teniendo en cuenta que, en el caso de servicios profesionales, los medios de producción principales pueden residir en el propio profesional, al tratarse de servicios de marcado carácter personalista, donde los medios materiales que la sociedad pueda aportar para la prestación de los mismos son de escasa significación en comparación con el peso del factor humano.

La respuesta de la Comisión, en síntesis, fue la siguiente:

— Una persona física que posee una participación mayoritaria de una sociedad en la que presta servicios profesionales puede estar vinculada a la empresa por un contrato de trabajo.

— Es irrelevante que los servicios que la sociedad presta sean de la misma naturaleza que los prestados por el socio de la entidad.

— La calificación, en estas circunstancias, de la relación del socio con la empresa como relación de subordinación o de independencia exige un análisis caso por caso de la concurrencia de los elementos a los que se refiere el artículo 10 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, de las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad:

  - En relación con las condiciones laborales, debe entenderse que no existe subordinación cuando el socio se procura y organiza él mismo los medios personales y materiales necesarios para el ejercicio de la actividad. Por tanto, la sujeción al IVA requiere la intervención del socio en el ejercicio de la actividad a través de la ordenación de medios propios. En la medida en que los medios principales a través de los cuales realice su actividad sean titularidad de la sociedad, cabe concluir la exclusión del socio del ámbito de aplicación del Impuesto.

    Otros indicios vendrían dados por la integración o no del socio en la estructura organizativa de la sociedad. Desde este punto de vista, habría que analizar si el socio forma parte de la organización concebida por la sociedad, lo que determinaría una suerte de subordinación, o si es libre de organizar su actividad mediante la elección de colaboradores, estructuras necesarias para el desarrollo de funciones y de horarios de trabajo y vacaciones.

  - Respecto a las condiciones retributivas, habrá que estar a si el socio soporta el riesgo económico de la actividad a efectos de afirmar su independencia. Se puede presumir que el riesgo económico recae en el socio cuando su contraprestación se determine en función de un porcentaje de los beneficios de la entidad o en función de las prestaciones efectivamente realizadas por el mismo o de las cantidades facturadas a los clientes, bien en su importe total o en una parte de la misma que sea significativa. En estos casos, hay riesgo económico en el sentido de que el riesgo de la actividad recae sobre el socio que soporta el resultado de la misma, en la medida en que el éxito o fracaso determina de forma directa su retribución, situación que no se suele dar en el ámbito de una relación laboral en la que, con independencia de los resultados de la sociedad o la falta de actividad de la misma, se devenga la correspondiente contraprestación para el trabajador.

  - Respecto a sobre quien recae la responsabilidad contractual de la actividad desarrollada por el socio frente a los clientes: el incumplimiento o no de esta condición no es óbice para poder considerar una relación como de independencia (tal y como ha establecido el TJUE en el asunto C-235/85).

Comparación con el tratamiento establecido en la LIRPF

A diferencia de la reforma que, sobre esta materia, se ha efectuado en el ámbito de la LIRPF (objeto de análisis en el presente artículo), no ha habido ninguna modificación en la LIVA en este sentido. Por consiguiente, considerando que el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario

y atendiendo al principio de estanqueidad tributaria, no tendrían por qué coincidir exactamente las calificaciones otorgadas a las operaciones por parte de la normativa reguladora de cada tributo.

Por todo lo indicado anteriormente, la calificación como actividad ejercida con carácter independiente a los efectos de su sujeción al IVA exige sopesar los indicios relativos a las condiciones de trabajo, la remuneración y la responsabilidad a que se ha hecho referencia anteriormente.

En este sentido, tratándose de socios que prestan sus servicios a una sociedad en la que la titularidad o el derecho de uso de los activos principales para el ejercicio de la actividad que constituye su objeto social corresponde a la propia entidad, quedarán excluidos del ámbito de aplicación del IVA en la medida en que no concurre un elemento fundamental, cual es la ordenación de medios propios. A este respecto, tratándose de socios que prestan sus servicios profesionales a una sociedad, la cual tenga por objeto la prestación de servicios de dicha naturaleza, habrá de tener en cuenta, tal y como se ha señalado, si los medios de producción residen en el propio socio.

En supuestos de servicios donde el factor humano constituye un medio de producción relevante, y en los que, por tanto, no es siempre fácil diferenciar si los medios de producción residen fundamentalmente en sede de la sociedad (medios materiales, como los equipos informáticos, bases de datos, y personales como personal administrativo y de apoyo) o en el socio (capacitación, conocimiento, prestigio profesional), habrá que analizar cada caso concreto y tener en cuenta las circunstancias que se señalan a continuación para determinar si existe o no ejercicio independiente de una actividad económica.

Resumiendo, y en relación con la óptica del IVA:

- La referida relación se debe calificar como laboral si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional queda sometido a los criterios organizativos de aquella, no percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (como indicamos anteriormente) y es la sociedad la que responde frente a terceros; en estas condiciones, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarían no sujetos al IVA en virtud de los dispuesto en el artículo 7.5º de la LIVA.

- Si en función de las condiciones acordadas entre el socio y la sociedad resulta que el profesional no queda sometido a los criterios organizativos de aquella, percibe una contraprestación económica significativa ligada a los resultados de su actividad (como indicamos anteriormente) y el socio responde frente a terceros, dicha relación no cabe encuadrarla en el artículo 7.5º de la LIVA, por lo que las prestaciones de servicios efectuadas por el socio a la sociedad residente en el territorio de aplicación del Impuesto estarían sujetas al IVA. ▮

Dirección General de Tributos

CONSULTA Nº: V1439-18

DESCRIPCIÓN DE LOS HECHOS

A la entidad consultante le ha sido notificado el acuerdo de liquidación derivado de un acta de disconformidad en el año 2016, incoada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2010 y 2011. De la misma se derivan una cuota y unos intereses de demora. Tal liquidación será objeto de reclamación ante el TEAC.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si es deducible en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2016 el completo importe soportado por los intereses de demora antes referidos, y, si se opinase que la deducibilidad es procedente en ejercicios anteriores, ¿cómo debería operar para lograr tal fin?

CONTESTACIÓN COMPLETA

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece un nuevo marco jurídico de regulación de esta figura impositiva, no solo desde un punto de vista formal, sino también desde un punto de vista material. Si bien esta Ley mantiene la misma estructura del Impuesto que ya existe desde el año 1996, tal y como establece su propia exposición de motivos, proporciona una revisión global indispensable.

Dentro de esa revisión global se ha producido una modificación sustancial, entre otros muchos aspectos, en relación con aquellas partidas de gastos que tienen la consideración de no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades. A estos efectos, cabe señalar, como novedad sustancial dentro del artículo 15 de la LIS, la no deducibilidad de los siguientes gastos:

- La retribución correspondiente a valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades que genere un gasto contable.
- La retribución correspondiente a préstamos participativos otorgados entre entidades que formen parte del mismo grupo mercantil.
- Los de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Los correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que dan lugar a un híbrido tributario.

Todos estos elementos, conjuntamente con aquellos otros que no han sufrido variación respecto a la redacción anterior, configuran un nuevo concepto de gastos no deducibles en el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 4 de la LIS define el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, el cual estará constituido por la renta obtenida por el contribuyente, cualquiera que fuera su fuente u origen.

Para determinar el importe de dicha renta, el artículo 10.3 de la LIS establece en que «*en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*».

Por tanto, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, la medición de la capacidad económica del contribuyente a efectos fiscales, viene determinada a partir del resultado contable, el cual es corregido en los preceptos específicos establecidos en la LIS. En caso de no existir normativa

específica que corrija el resultado contable, este último es asumido desde el punto de vista fiscal, entendiendo así que la confluencia de ambas normativas, contable y fiscal, establece la medición, a efectos fiscales, de la capacidad económica de las empresas para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con el artículo 31 de la Constitución Española.

La entidad consultante plantea la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de determinados intereses de demora derivados de unas Actas de inspección.

En el caso de los intereses de demora, cabe indicar que el interés de demora, con carácter general, es un interés derivado de la mora, esto es, del retraso en el pago de una deuda, sea del tipo que sea, desde la fecha de vencimiento de la misma, teniendo, por tanto, un carácter compensatorio que trae causa en esa dilación en el pago de la deuda.

El interés de demora de carácter tributario que se puede exigir por conceptos constitutivos o no de infracción tributaria tiene su origen, así, en el retraso en el pago de la deuda, adquiriendo, por tanto, un carácter indemnizatorio o compensatorio que trae causa en la dilación, en este caso, del pago de las deudas tributarias.

Este carácter compensatorio se deriva del interés de demora de carácter tributario, diferenciándose de la sanción que pueda recaer, en su caso, sobre una actuación de comprobación administrativa, cuya finalidad es estrictamente sancionadora o de los recargos. Todos estos elementos, sanción, recargos e intereses de demora, pueden acompañar a la cuota, de acuerdo con el artículo 58 de la LGT, si bien con finalidad diferente.

Precisamente, el carácter financiero de los intereses de demora establecidos por las normas tributarias queda configurado en su concepción constitucional por la sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril, que en su fundamento jurídico 9.B) se manifiesta en los siguientes términos respecto de los intereses de demora:

«B) Las consideraciones anteriores obligan a rechazar también la pretendida infracción del artículo 25.1 de la Constitución. Como ya se ha dicho, la norma cuestionada no trata de sancionar una conducta ilícita, pues su sola finalidad consiste en disuadir a los contribuyentes de su morosidad en el pago de las deudas tributarias y compensar al erario público por el perjuicio que a este supone la no disposición tempestiva de todos los fondos necesarios para atender a los gastos públicos. Los intereses de demora no tienen naturaleza sancionadora, sino exclusivamente compensatoria o reparadora del perjuicio causado por el retraso en el pago de la deuda tributaria, y así lo admite expresamente la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Territorial de Valencia. Más que una penalización en sentido estricto, son una especie de compensación específica, con arreglo a un módulo objetivo, del coste financiero que para la Administración tributaria supone dejar de disponer a tiempo cantidades dinerarias que le son legalmente debidas. En suma, no hay aquí sanción alguna en sentido técnico-jurídico, y ello excluye sin más cualquier transgresión del artículo 25.1 de la Constitución».

De acuerdo con la referida sentencia, tal y como es concebido por el Tribunal Constitucional, el interés de demora tributario no deriva, en ningún caso, de la infracción de la norma, sino únicamente de la necesidad de compensación o resarcimiento del coste financiero que supone para la Administración dejar de disponer a tiempo de las cantidades que son legalmente debidas, en el bien entendido que la dimensión infractora del contribuyente tiene respuesta en la correspondiente sanción que, en su caso, se imponga.

En coherencia con ello, el artículo 26 de la LGT, en su apartado 1, define el interés de demora en los siguientes términos:

«1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado».

Este interés de demora tributario definido, con carácter general, en el artículo 26 de la LGT se

exige en múltiples supuestos, tanto de la propia LGT (i.e. artículo 26.2 que regula genéricamente determinados supuestos; artículo 15.3 en la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; artículo 16.3 en la existencia de simulación; artículo 27 en recargos por declaración extemporánea sin requerimiento previo; artículo 28 en recargos del periodo ejecutivo; artículo 65 en aplazamientos o fraccionamientos de pago, artículo 180 compatibles con la exigencia de sanciones…), como en las leyes reguladoras de cada tributo (i.e, cualquier regularización de un incentivo fiscal indebidamente aplicado).

En todos estos supuestos, el origen y finalidad del interés de demora es único, y no es otro que el establecido por el propio Tribunal Constitucional, resarcir a la Administración por el retraso en el pago de las deudas tributarias, desvinculándose totalmente de la posible conducta infractora del contribuyente. El interés de demora está regulado unitariamente en el artículo 26 de la LGT, no pudiendo establecerse, por tanto, finalidades ni tipologías diferentes del interés de demora por el hecho de que sea exigible en distintos supuestos previstos en la LGT.

Ese mismo carácter financiero del interés de demora tributario se deriva, asimismo, de la normativa contable. En concreto, la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, en su artículo 18.3 preceptúa:

«3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 "Impuesto sobre beneficios". A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633 "Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios" contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida "Gastos financieros" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúen por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678 "Gastos excepcionales».

En relación con la contabilización de los intereses de demora tributarios, debe señalarse que los únicos que se registran con cargo a reservas son los que, habiendo procedido una provisión en ejercicios previos, la misma no fue objeto de registro, esto es, aquellos que estarían afectados por la existencia de un error contable. Todos los demás, cualquiera que sea el periodo impositivo al que correspondan, se registrarán como gasto del ejercicio, tal y como señala el artículo 18.3 de la Resolución del ICAC transcrito.

En conclusión, los intereses de demora tributarios se califican como gastos financieros, tanto por su sentido jurídico, teniendo en cuenta la propia calificación que de los mismos hace el Tribunal Constitucional en STC 76/1990, como por su calificación contable, existiendo una norma positiva, en este caso el derecho contable, que califica estos intereses con aquel carácter, calificación que vincula a la normativa fiscal salvo que esta establezca expresamente por la Ley del Impuesto una calificación distinta. En este sentido, cabe señalar, como ejemplo, el tratamiento específico que realiza la LIS en el artículo 15 a) respecto de los préstamos participativos otorgados entre entidades del mismo grupo mercantil, de manera que la normativa fiscal establece una calificación distinta de la contable.

Por tanto, cabe analizar si estos gastos financieros se pueden encuadrar entre aquellos que tienen

la condición de no deducibles en aplicación del artículo 15 de la LIS, ya que, de lo contrario, por aplicación del artículo 10.3 de la LIS, rige en el ámbito fiscal lo establecido por la norma contable, y siendo ello coherente con el tratamiento que el propio Tribunal Constitucional ha otorgado a los intereses de demora tributarios, cualquiera que sea el origen de los mismos.

En concreto, el artículo 15 de la LIS dispone que:

«*No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:*

(...)

b) Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. No tendrán la consideración de ingresos los procedentes de dicha contabilización.

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del periodo ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.

(...)

e) Los donativos y liberalidades.

No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.

No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe de la cifra de negocios del periodo impositivo.

Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

(...)».

En primer lugar, los intereses de demora tributarios no son gastos derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, por lo que no cabe encuadrarlos en la letra b) del artículo 15 de la LIS.

Tampoco admiten su encaje en la letra c) de dicho precepto al no configurarse jurídicamente como sanción ni como recargo. Así, tal y como ha aclarado el Tribunal Constitucional, el interés de demora tiene un carácter estrictamente financiero y no es la respuesta a una infracción de la norma tributaria. Nótese, a estos efectos, que el artículo 15 de la LIS hace referencia explícita a la no deducibilidad de otros elementos tributarios, como es el caso de la propia cuota del Impuesto sobre Sociedades, de las sanciones o de los recargos por declaración extemporánea o del periodo ejecutivo. Sin embargo, el legislador ha omitido los intereses de demora de carácter tributario.

Existe, de este modo, una única conducta fáctica de impago de la deuda tributaria que puede dar lugar a distintas consecuencias jurídicas. En concreto, en el caso de actuaciones de comprobación administrativa, la conducta de impago de la deuda tributaria genera tres consecuencias jurídicas: el pago de la cuota, para cumplir el deber general de contribuir; el pago de la sanción, por la eventual infracción tributaria cometida; y el pago de los intereses de demora, como resarcimiento financiero de la Administración. Supone así, un concepto jurídico diferente de la sanción, tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional.

En relación con la letra e) del artículo 15 de la LIS, cabe señalar, en primer lugar, que el segundo párrafo de esta letra establece una mera aclaración de que determinado tipo de gastos no deben entenderse como donativos o liberalidades. Así, la Ley establece la referencia a «*no se entenderán comprendidos en esta letra.*». Ello no debe interpretarse como una definición negativa de lo que no son donativos o liberalidades, de suerte que los gastos no enumerados en dicho párrafo no adquieren la condición de donativos o liberalidades, siendo esta última consideración la relevante para determinar la no deducibilidad de un gasto, mientras que el segundo párrafo de la referida letra e) lo único que hace es aclarar que determinado tipo de gastos no participan de aquella consideración.

Por tanto, la deducibilidad de un gasto no viene determinada, en este caso, porque se trate de una atención a clientes o proveedores, o por efectuarse al personal con arreglo a los usos o costumbres, o por estar realizados para promocionar, directa o indirectamente la venta de bienes y prestación de servicios o por estar correlacionados con los ingresos. Lo relevante a estos efectos es que el gasto no se corresponda con un donativo o liberalidad, no debiendo entenderse dentro de este concepto los anteriormente reseñados.

En este caso concreto, los intereses de demora no tienen la condición de donativo o liberalidad, por cuanto no existe por parte de la entidad el «*animus donandi*» o la voluntariedad que requiere la donación o liberalidad, toda vez que estos intereses vienen impuestos por el ordenamiento jurídico. Por tanto, tampoco se encuadran los intereses de demora en la letra e) del artículo 15 de la LIS.

Por último, la letra f) del artículo 15 de la LIS hace referencia a los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico son aquellos cuya realización está castigada por el propio ordenamiento jurídico, como es el caso de los sobornos, de manera que su realización es contraria al mismo y está penada. Esto es, la realización del propio gasto, el gasto ilícito y que, como tal, conlleva una pena, es el gasto que no resulta fiscalmente deducible. Dicha ilicitud, sin embargo no puede atribuirse a la existencia de meros defectos formales, cuya subsanación resulte posible sin consecuencias gravosas.

En el caso de los intereses de demora tributarios, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora.

De hecho, de atribuirle al interés de demora tributario una condición distinta de la prevista para el interés de demora derivado de otro tipo de deudas como consecuencia de que aquel derivara de una infracción de la ley, el primero se vería directamente afectado por el principio general de *non bis in idem*, pudiendo llegarse a la conclusión de que, en caso de concurrencia del interés de demora con una sanción tributaria, se estaría aplicando una doble sanción a una única conducta, la primera a través de la sanción propiamente dicha, y la segunda a través de la no deducibilidad del interés de demora por infracción de ley, interés que, en caso de no proceder de una deuda tributaria sí sería deducible, lo que contravendría el principio señalado.

A mayor abundamiento, hay una multitud de intereses de demora establecidos en la normativa tributaria que no van acompañados de una sanción. Resultaría paradójico que una conducta que no ha sido sancionada por la propia Administración tributaria, y que, por tanto, la propia Administración no considera como una infracción del ordenamiento tributario, no tipificada en la LGT, se pudiera aun así considerar contraria a la ley y devenir, en consecuencia, el interés de demora generado como no deducible por infracción de ley.

Teniendo en cuenta las fuentes del ordenamiento jurídico previstas en el artículo 1 del Código Civil y el artículo 3.1 del mismo, este Centro Directivo considera que los intereses de demora de carácter tributario, con independencia de que se exijan en diferentes supuestos dentro de la LGT, tienen la consideración de gastos financieros, no pudiendo este Centro Directivo separarse del carácter que a los mismos atribuye la Ley, en este caso tanto contable como fiscal, al no corregir esta segunda lo establecido por la primera, teniendo en cuenta su no consideración como gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (artículo 15.f) de la LIS), todo ello en base a lo dispuesto en el artículo 26 de la LGT y en coherencia con lo expresado por el propio Tribunal Constitucional, de acuerdo con la sentencia 76/1990.

Por tanto, los intereses de demora tributarios deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles. No obstante, dado su carácter financiero, estarán sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS:

«*1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.*

A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el periodo impositivo, excluidos aquellos gastos a que se refieren las letras g), h) y j) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminado la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del periodo impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

(...)».

Por último, debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS en relación con los intereses de demora. Respecto de los gastos registrados en el ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias, estos son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los registrados en una cuenta de reserva por corresponder a un error contable, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, siempre que de ello no derive una tributación inferior, y sometidos al mismo límite previsto en el artículo 16 de la LIS conjuntamente con el resto de gastos financieros.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. ▮

Línea ICO para la promoción del desarrollo

- **Objeto del programa**: apoyar económicamente proyectos en países en desarrollo que tengan como objetivo erradicar la pobreza, reducir las desigualdades entre personas y comunidades, promover la igualdad de género, del desarrollo humano y sostenible y la defensa de los derechos humanos. Por tanto, promover la responsabilidad social corporativa de las empresas.
- **Tipo de ayuda**: crédito y préstamo.
- **Beneficiarios**: Administraciones Públicas de países en vías de desarrollo, organismos multilaterales de desarrollo no financieros, instituciones financieras internacionales de desarrollo, empresas e instituciones gestoras de microfinanzas.
- **Localización del proyecto**: España.
- **Plazo**: 31/12/2018.
- **Organismo otorgante**: Instituto de Crédito Oficial (ICO).

Ayudas para la internacionalización de empresas de ingeniería

- **Objeto del programa:** impulsar el número de empresas del sector de la ingeniería presentes de forma permanente o que realizan proyectos de inversión en el exterior, ya sea mediante nuevas implantaciones comerciales, ampliación de filiales existentes o adquisición de empresas extranjeras del sector, impulsando así su internacionalización y diversificando sus áreas de negocio.
- **Tipo de ayuda:** préstamo por un importe mínimo de 75.000 euros.
- **Beneficiarios:** empresas del sector de la ingeniería.
- **Localización del proyecto:** España.
- **Plazo:** 31/12/2018.
- **Organismo otorgante:** Compañía Española de Financiación del Desarrollo (COFIDES).

Ayuda para proyectos internacionales de cooperación tecnológica

- **Objeto del programa:** apoyar e impulsar la realización de proyectos de investigación, desarrollo e innovación que tengan carácter internacional, permitiendo con ello que las empresas españolas refuercen sus capacidades tecnológicas y amplíen el impacto de sus productos, procesos y servicios en los mercados globales.
- **Tipo de ayuda:** préstamo con una cobertura de hasta el 75% del presupuesto total del proyecto.
- **Beneficiarios:** empresas en general.
- **Localización del proyecto:** España.
- **Plazo**: 31/12/2018.
- **Organismo otorgante**: Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI).

Subvención para el mantenimiento del trabajo autónomo de mujeres

- **Objeto del programa:** fomentar el emprendimiento mediante el apoyo al mantenimiento del trabajo autónomo de mujeres embarazadas o en proceso de adopción. Concretamente, se proporcionan subvenciones para que estas trabajadoras puedan contratar a personas desempleadas que puedan cubrirles en su actividad durante el periodo en el que estén disfrutando de baja maternal.
- **Tipo de ayuda:** subvención por una cuantía global para este ejercicio de 300.000 euros.
- **Beneficiarios:** mujeres trabajadoras autónomas embarazadas o en proceso de adopción.
- **Localización del proyecto:** Comunidad Valenciana.
- **Plazo:** 01/10/2018.
- **Organismo otorgante:** Servicio Valenciano de Empleo y Formación. ▮

Consultas del BOICAC

CONSULTA Nº 1 DEL BOICAC Nº 113

CONSULTA

Sobre la valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio.

RESPUESTA

Una empresa recibe una contraprestación e incurre en una serie de gastos (mano de obra y transporte) por prestar el servicio de retirada de residuos a otras empresas, que posteriormente utiliza como materia prima en la elaboración de un producto.

En la consulta se pregunta cuál es el importe por el que se deben incorporar los residuos al balance de la empresa.

En la Norma Quinta de la Resolución de 14 de abril de 2015, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, se tratan los casos en los que en el proceso productivo se obtienen de forma adicional subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperables, definiéndose los mismos y regulándose su valoración, en los siguientes términos:

«Quinta. Producción conjunta.

1. Si en un determinado proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables inequívocamente a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto realizable del citado producto.

2. Si en el proceso de fabricación se obtienen adicionalmente subproductos, residuos, desechos, desperdicios o materiales recuperados, su valoración se realizará de acuerdo con lo indicado en el número anterior. No obstante, cuando esta valoración sea de importancia secundaria, se podrán valorar por el valor neto realizable, importe que se deducirá del coste del producto o productos principales. Si alguno de estos componentes obtenidos en la producción conjunta tuviera un valor neto realizable negativo, como puede ser el caso de los residuos que no tengan mercado y deban ser objeto de un proceso de eliminación obligatorio, el coste separable del residuo se sumará al coste del producto o productos principales.

3. A efectos de esta norma, tendrán la consideración de:

a) Subproductos: los de carácter secundario o accesorio de la fabricación principal.

b) Residuos, desechos o desperdicios: los obtenidos inevitablemente y al mismo tiempo que los productos o subproductos, siempre que tengan valor intrínseco y puedan ser reutilizados o vendidos.

c) Materiales recuperados: los que, por tener valor intrínseco, entran nuevamente en almacén después de haber sido utilizados en el proceso productivo, y una vez que han sido reacondicionados para su uso.»

Por lo tanto, en la medida que los residuos se obtienen del proceso de prestación del servicio, de acuerdo con el criterio que se ha reproducido, la empresa los incorporará al activo por su valor neto realizable, importe que se deducirá del coste de prestación del servicio.

CONSULTA Nº 7 DEL BOICAC Nº 113

CONSULTA

Sobre el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias.

RESPUESTA

La consultante es una sociedad de responsabilidad limitada unipersonal cuyo único socio es un Ayuntamiento. Su objeto social es la promoción de viviendas protegidas en régimen de mercado, para atender la demanda de los sectores de la población con menor poder adquisitivo o mayores necesidades, al amparo de la competencia en la promoción y gestión de viviendas del Ayuntamiento según la correspondiente legislación autonómica y la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

La sociedad compró dos parcelas de terreno urbano para llevar a cabo sendas promociones inmobiliarias, concretamente, una parcela para llevar a cabo la construcción de viviendas en régimen general destinadas a menores de 35 años y otra parcela para la construcción de viviendas protegidas para jóvenes, estando prevista su comercialización mediante contratos de alquiler con opción a compra.

Para financiar la adquisición de las parcelas, el Ayuntamiento concedió una subvención a la sociedad por su importe total, IVA incluido. Contablemente, se registró la subvención en el patrimonio neto de la sociedad a la espera de su imputación a resultados.

Los aspectos contables sobre los que versa la consulta se refieren al adecuado tratamiento contable de la ayuda recibida del Ayuntamiento, como aportación a los fondos propios o como ingreso imputado directamente al patrimonio neto, y, en este segundo caso, el criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Sobre la calificación contable de la Ayuda (subvención del Ayuntamiento)

Como norma general, en aplicación del apartado 2 de la norma de registro y valoración (NRV) *18ª. Subvenciones, donaciones y legados recibidos*, incluida en la Segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, las subvenciones no reintegrables recibidas de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios.

No obstante, en el segundo párrafo de la NRV 18ª.2, se aclara que: «*(…) en el caso de empresas pertenecientes al Sector Público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma*».

De acuerdo con lo anterior, si la subvención se registrase directamente en los fondos propios, la operación se calificaría a efectos económicos como un aumento del patrimonio neto por causa de una aportación de los socios (a contabilizar en la cuenta *118. Aportaciones de socios o propietarios*). Sin embargo, si la subvención se recibiese para financiar la realización de actividades de interés público o general, el tratamiento contable de la ayuda sería el establecido con carácter general para estas operaciones; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda.

La interpretación de este Instituto acerca de la calificación de una actividad como de «interés público o general» a los efectos previstos en la NRV 18ª.2, está publicada en la consulta 8 del BOICAC nº 77, de marzo de 2009. Posteriormente, este criterio se

incorporó a la Norma sexta. *Criterios aplicables para calificar una actividad subvencionada como de interés público o general* de las Normas sobre determinados aspectos contables de las empresas públicas, aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo. Esta norma establece los siguientes casos en los que se deberá aplicar la NRV 18ª.1:

«a) Subvenciones concedidas a las empresas públicas por entidades públicas dominantes que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones (…)».

En la medida en que este parece ser el caso que se describe en el escrito de consulta, cabría concluir que la correcta calificación contable de la ayuda sería la de una subvención, en sentido estricto, cuyo adecuado tratamiento contable está regulado en la NRV 18ª.1 del PGC; reconocimiento directo en el patrimonio neto como un ingreso para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda, aspecto que se analiza en el siguiente apartado de este Informe.

Criterio a seguir para su posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias

En aplicación de la NRV 18ª.1, la subvención no reintegrable se contabilizará inicialmente en el patrimonio neto para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

El mencionado apartado 1.3 dispone que, cuando se conceda la subvención para la adquisición de activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias, se imputará como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance. Por otro lado, si la subvención tiene como finalidad la adquisición de existencias, se imputará como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

Pues bien, la parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta se califica como existencias, porque está destina a su enajenación en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. De esta forma, la subvención se imputará como ingresos en los ejercicios en los que se enajenen los inmuebles, en función del coste del terreno atribuido a cada vivienda que se da de baja, o bien por corrección valorativa por deterioro.

Y la parcela dedicada a la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra, se tratará como existencias, o como un inmovilizado, en particular, una inversión inmobiliaria, en función del criterio publicado por este Instituto en la consulta 5 del BOICAC nº 78, de junio de 2009.

En aplicación de esta consulta, cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. A estos efectos, considérese la interpretación publicada por este Instituto en la consulta 6 del BOICAC nº 99, de septiembre de 2014.

Si la cesión se califica como un arrendamiento financiero, en el momento inicial, el arrendador contabilizará un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo, aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato. Asimismo, reconocerá el resultado de la operación en sintonía con lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien, supuesto en el que se considerarán operaciones de tráfico comercial y deberá registrarse la correspondiente venta de existencias. Por tanto, en tal caso, la subvención seguirá el tratamiento contable que se ha expuesto en relación con la parcela destinada a viviendas para la venta.

En caso contrario, esto es, si de los términos del contrato no se desprende que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos

y beneficios inherentes a la propiedad, la entidad consultante deberá contabilizar las viviendas como una inversión inmobiliaria.

En este supuesto, a pesar de que la subvención se concedió inicialmente para la adquisición del terreno, desde un punto de vista económico parece razonable considerar que la subvención se debería vincular al inmueble en su conjunto, e imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte asociada a la construcción, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en cada periodo o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja de balance.

Además, en lo que atañe a la amortización de las inversiones inmobiliarias es preciso recordar que de acuerdo con los criterios incluidos en el apartado 3. *Amortización de la Norma Segunda. Valoración posterior* de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, la base de la amortización de un bien se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

Y que el valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los costes de venta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

Pues bien, en el caso que nos ocupa, en la medida que pudiera estimarse que el valor residual de la inversión inmobiliaria fuese significativo y muy próximo a su precio de adquisición también cabría concluir que la base de amortización es muy pequeña y la cuota de amortización insignificante. ▮

El *employer branding*, la mejor estrategia de marketing

Ana Tejedor • Directora Corporativa de Art Marketing

La palabra marketing evoca de forma casi inmediata en nuestra mente los conceptos «ventas» e «imagen». Es una herramienta que utilizan las empresas para venderse o para dar a conocer una imagen. Nace en la empresa y se dirige hacia el público.

Por su parte, el *employer branding* es un sistema de gestión de la marca que tiene como objetivo atraer y retener el talento en la empresa. Es la cultura interna de una compañía creada a partir de la historia de la marca y de cómo los empleados viven los valores de la marca, tanto de manera interna como externa, y esa historia es contada a través del marketing.

Por tanto, ¿por qué no utilizar sus técnicas para comunicarnos con nuestros empleados? Si con el marketing se logra hacer ver a los clientes que nuestra empresa es un lugar atractivo en el que invertir, ¿por qué no trasladar esa imagen a la hora de ser seleccionados como empresa donde trabajar?

Los empleados, los mejores prescriptores

Los empleados son los mejores conocedores de la marca o empresa en la que trabajan; eso los convierte en los candidatos ideales para transmitir el mensaje a los clientes. En este sentido, formar y motivar a los empleados es una práctica muy importante que hay que tener en cuenta para que ellos mismos se conviertan en los mejores y más eficaces embajadores de la marca.

Además, son el activo más importante de una empresa. Son ellos los que aportan valor al producto o servicio y los encargados de venderlos a los clientes. Por ello, son los primeros a los que hay que convencer de lo que hacemos como compañía.

Para lograrlo, nada mejor que utilizar estrategias de marketing, tratarlos como clientes a los que te quieres dirigir. Al respecto, y dado que como marca lo primero que uno se plantea para venderse es conocer los intereses y necesidades del público objetivo, hay que preguntarse ¿qué necesitan mis empleados? ¿qué quieren?

La respuesta es que buscan estar satisfechos con la empresa, sentirse cuidados y valorados por ella. Es donde pasan más horas del día de lunes a viernes, por lo que quieren pasarlas contentos de estar allí.

En este sentido, las acciones concretas enfocadas a ofrecer beneficios a los trabajadores son las herramientas materiales con las que cuentan las empresas para lograr ese bienestar laboral. Sin embargo, hay que saber vender y orientar esas acciones con campañas de marketing interno. Hay que introducir estrategias de comunicación para transmitir de forma correcta los beneficios de trabajar en la empresa.

Estas acciones entran a formar parte de la identidad de la compañía, transmitiendo así a sus trabajadores la ética y los valores de la organización, convirtiéndolos, a su vez, en los mejores transmisores de estos mensajes, en prescriptores de nuestra marca, en *influencers* de su propia empresa.

Así, formar a los empleados en la identidad de la marca es esencial para que puedan trasladar el mensaje a clientes, *leads*, proveedores y todo agente externo que vaya a interactuar con la empresa. El objetivo es conseguir que ellos también sientan como propios los principios y valores de la compañía y que evolucionen personal y profesionalmente con la empresa.

Estrategias de *employer branding*

Este es el mayor reto de las empresas que se están apuntado al carro del *employer branding*: ¿cómo conseguir que los trabajadores comuniquen, de forma voluntaria, esa satisfacción y compromiso con la organización? Nuestra respuesta como profesionales del marketing y la comunicación es que hay que trabajar para unir en una sola estrategia las comunicaciones internas, las corporativas y el marketing. Los departamentos de marketing y recursos humanos deben trabajar al unísono, pero no es tarea exclusiva de estos departamentos.

Algunas estrategias que se utilizan en diferentes propuestas de *employer branding* se pueden resumir en los siguientes consejos:

- Hay que tener clara la cultura empresarial, pues para poder transmitir bien un mensaje no basta con tenerlo, hay que conocerlo y sentirlo como propio.

- No hay que cometer el error de imponer prácticas de *community manager* de nuestra empresa; debe ser voluntario y nunca pasar de una mera sugerencia.

- Crear un documento claro donde se expliquen de forma atractiva los valores de nuestra empresa, que pueda servir de guía de contenidos o guía de uso de los diferentes elementos que la empresa pone a disposición de los empleados, como el logo, los logros de la compañía o el manual de redes sociales interno.

- Valorar positivamente su participación y motivación, ayudándolos al darles las herramientas necesarias, formación, guía e investigación. Igualmente hay que felicitar y reconocer su trabajo, lo que hará que sientan que se valora el tiempo que invierten.

- Compartir los logros de la empresa, celebrar las novedades, aprovechar los eventos internos para premiar y motivar. Gamificar los procesos de aprendizaje y la consecución de algún objetivo. Hacerles sentir que forman parte de un equipo con una estrategia conjunta.

- Medir las acciones, siempre. Monitorizar los procesos para que se reflejen los resultados; no hay nada más desmotivador que no saber si lo que se hace sirve para algo. Los informes en comunicación y marketing son imprescindibles para ver qué funciona y qué no.

De este modo, el trabajo de los dos departamentos claves de este proceso se debe centralizar y coordinar desde dirección. En el departamento de marketing de la compañía se debe trabajar para gestionar y transmitir los mensajes sobre la marca a todos los empleados. Son los que necesitan tener una idea muy nítida de los valores, su significado y la mejor forma de comunicarlos. En cambio, recursos humanos (o como se haya renombrado este departamento) es la cara del proceso de selección y contratación de la compañía, suelen formar parte de la primera impresión que los nuevos empleados tienen de la compañía. Son los encargados de establecer las políticas internas que deben estar relacionadas con los valores de la compañía.

Un método eficaz

El entorno empresarial actual hace que cada vez seamos más competitivos y las empresas quieren ser los poseedores del mayor talento. No hay que olvidar también que vivimos en una sociedad que ha perdido la confianza en sí misma, no confiamos en la publicidad y somos nosotros, los usuarios, los que tenemos que contrastar la información, el periodismo ha dejado de ser riguroso, motivo por el cual cada vez es más importante la recomendación personal, y qué mejor recomendación que la de los propios trabajadores.

Los principales beneficios del *employer branding* se traducen en la atracción y retención del talento, con significantes incrementos de los resultados financieros y un notable incremento de la motivación y compromiso de los empleados.

La sociedad empieza a transformarse y a darle mayor importancia a la corresponsabilidad y las condiciones favorables que aportan valor añadido a los contratos de trabajo. Las empresas ya no compiten solo con los salarios. Por todo ello se podría decir que, más que moda, el *employer branding* es una estrategia para el crecimiento empresarial y la mejor estrategia de marketing. ▮

Incorporación de los trabajadores autónomos al Sistema RED

José Manuel Morena Muñoz • Coordinador del Área de Gestión Empresarial de ESINE

La Orden de 3 de abril de 1995, sobre uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en relación con la inscripción de empresas, la afiliación, altas y bajas de trabajadores, la cotización y la recaudación en el ámbito de la Seguridad Social vino a implantar el Sistema de Remisión Electrónica de Datos (RED), lo que sin lugar a dudas supuso una evidente mejora en la gestión encomendada a la Tesorería General de la Seguridad Social (TGSS).

Se trata de un servicio ofrecido por la TGSS a empresas, agrupaciones de empresas y profesionales, al objeto de permitir el intercambio de información y documentos entre ambas entidades (TGSS y usuarios) a través de Internet, lo cual agiliza enormemente la relación con la Seguridad Social, eliminando el circuito del papel, mejorando la calidad de los datos y evitando esperas en las oficinas de la Administración, de manera que el usuario podrá realizar estas gestiones y recibir mensajes de la TGSS sin necesidad de desplazarse y sin las limitaciones de horario de oficinas.

Ciertamente, a través del Sistema RED se puede entrar en contacto directo con la TGSS, de modo que, gracias a los medios tecnológicos y elementos de seguridad necesarios, es posible, como decimos, la remisión de documentos de cotización y afiliación (también de partes médicos) y el acceso a datos de empresa y trabajadores.

Hasta la fecha, el Sistema RED se ha venido implantando gradualmente respecto de las empresas y demás sujetos responsables del cumplimiento de la obligación de cotizar, así como de los profesionales colegiados y demás personas que actúen en su representación.

Así, la Orden ESS/484/2013, de 26 de marzo, por la que se regula el Sistema de remisión electrónica de datos en el ámbito de la Seguridad Social, determina el ámbito de actuación como un servicio gestionado por la TGSS para el intercambio electrónico de datos o documentos, así como para la comunicación de actuaciones administrativas entre esta y los autorizados para ello, facilitando el cumplimiento de las obligaciones de Seguridad Social por parte de los sujetos responsables, como se ha dicho, en las materias de inscripción de empresas, afiliación altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores, cotización y recaudación de empresas y trabajadores, comunicación de partes médicos de baja, de confirmación de la baja y de alta correspondientes a incapacidad temporal, o cualquier otra actuación que venga exigida en la normativa de la Seguridad Social, así como las notificaciones de los actos administrativos que traigan causa o se dicten como consecuencia de los datos que deban comunicarse electrónicamente a través del Sistema RED. Y fue precisamente esta Orden la que estableció la obligación de incorporarse al Sistema para empresas, agrupaciones de empresas y demás sujetos responsables del cumplimento de la obligación de cotizar encuadrados en cualquiera de los regímenes del Sistema de la Seguridad Social, independientemente del número de trabajadores que mantengan en alta, y siendo que en el caso concreto de los trabajadores incluidos en el Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), con ex-

cepción de los correspondientes al Sistema Especial de Trabajadores por Cuenta Propia Agrarios, a priori únicamente se establecía la obligación de su incorporación efectiva al Sistema para aquellos que al mismo tiempo tuvieran la condición de empresarios obligados a transmitir por dicho Sistema los datos relativos a sus trabajadores (en cuyo caso también estaban obligados a transmitir por el mismo sistema sus propios datos como trabajadores autónomos).

No obstante, la Orden ESS/214/2018, de 1 de marzo, vino a modificar la citada Orden ESSS/484/2013, estableciendo un plazo de seis meses (entre el 1 de abril y el 1 de octubre de 2018) para que los autónomos estén obligados a realizar sus trámites por vía electrónica, incluida la recepción y firma de notificaciones.

Por lo tanto, los trabajadores por cuenta propia tendrán la obligación de incorporarse al Sistema RED desde octubre de 2018, lo que quiere decir que habrán de realizarse por esta vía los trámites relacionados con la afiliación, la cotización y la recaudación de cuotas. La obligatoriedad se extiende igualmente a la recepción de las notificaciones, por lo que para su consulta y firma se deberá acceder al servicio correspondiente en la Sede Electrónica de la Seguridad Social (SEDESS).

En lo que a esto se refiere, el acceso a los servicios de la SEDESS quedará en todo caso supeditado a que el autónomo disponga de un sistema de autenticación que garantice su identidad. A tal efecto, existen diferentes sistemas de autenticación admitidos en la SEDESS y que permiten el acceso a los servicios; a saber:

- Certificado electrónico admitido por la Seguridad Social. Todos los servicios dirigidos a los trabajadores autónomos son accesibles con este medio de autenticación, incluido el servicio de consulta y firma de notificaciones telemáticas. Permite, además, la presentación de solicitudes a través del Registro Electrónico.

  Son múltiples las Autoridades de Certificación que emiten certificados admitidos para los trámites de la Seguridad Social; por ejemplo, el Banco de España, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, la Dirección General de la Policía Nacional y de la Guardia Civil, el Colegio de Registradores de España…

- DNI electrónico (DNI-e). Todos los servicios dirigidos a los trabajadores autónomos son accesibles con este medio de autenticación, incluido el servicio de consulta y firma de notificaciones telemáticas. Permite también la presentación de solicitudes a través del Registro Electrónico.

- Sistema Cl@ve. Se trata de un sistema que complementa los sistemas anteriormente indicados; una plataforma común para la identificación, autenticación y firma electrónica, un sistema interoperable y horizontal que evita a las Administraciones Públicas tener que implementar y gestionar sus propios sistemas de identificación y firma, y a los ciudadanos tener que utilizar métodos de identificación diferentes para relacionarse electrónicamente con la Administración.

  A diferencia del Certificado Digital o del DNI-e —que requieren de su instalación previa en los equipos y/o de un hardware específico que permita leer los certificados instalados en tarjetas electrónicas—, el Sistema Cl@ve permite acceder desde cualquier dispositivo con conexión a Internet.

  Contempla la utilización de sistemas de identificación basados en claves concertadas (sistemas de usuario y contraseña) y certificados electrónicos (incluyendo el DNI-e). En lo que respecta a las claves concertadas, admite dos posibilidades de uso:

  — Cl@ve ocasional (Cl@ve PIN): sistema de contraseña de validez muy limitada en el tiempo, orientado a usuarios que acceden esporádicamente a los servicios, que se corresponde con el sistema PIN24H de la AEAT.

  — Cl@ve permanente: sistema de contraseña de validez duradera en el tiempo, pero no ilimitada, orientado a usuarios habituales. Se corresponde con el sistema de acceso mediante usuario y contraseña —reforzado con claves de un solo uso

por SMS— a los servicios de Seguridad Social.

Dicho lo cual, los trabajadores autónomos pueden llevar a cabo a través de SEDESS la gestión de los siguientes trámites relacionados con la afiliación y la cotización a la Seguridad Social:

- Cursar el alta en el RETA.
- Cursar la baja en el RETA.
- Formular el cambio de base de cotización en el RETA.
- Modificar la actividad en el RETA.
- Solicitar la modificación, para el año siguiente, de los datos de cobertura de las contingencias para la incapacidad temporal, accidentes de trabajo y enfermedad profesional, cese de actividad y Mutua, en el RETA.
- Cursar la variación de datos en el RETA.

Asimismo, a través de la SEDESS los trabajadores autónomos pueden solicitar determinados informes y certificados, como puedan ser:

- Duplicado de la resolución del alta o de la baja en el RETA.
- Informe o consulta sobre las bases de cotización y las cuotas ingresadas en el RETA.
- Certificado o informe de estar al corriente en las obligaciones con la Seguridad Social.

Por último, otros servicios de la SEDESS que pueden resultar de interés para los trabajadores autónomos son los siguientes: informe de vida laboral, informe de bases de cotización, domiciliación en cuenta, cambio de domicilio, devolución de ingresos de regímenes y sistemas especiales, aplazamiento en el pago de deudas a la Seguridad Social, consulta de deudas y obtención de documentos de ingreso, pago con tarjeta de deudas con la Seguridad Social. ▮

— Real Decreto 900/2018, de 20 de julio, de desarrollo de la disposición adicional trigésima de la Ley 27/2011, de 1 de agosto, sobre actualización, adecuación y modernización del sistema de Seguridad Social, en materia de pensión de viudedad (BOE 24 de julio de 2018).

— Real Decreto 950/2018, de 27 de julio, por el que se modifica el Real Decreto 625/1985, de 2 de abril, por el que se desarrolla la Ley 31/1984, de 2 de agosto, de protección por desempleo (BOE 28 de julio de 2018).

— Real Decreto-ley 5/2018, de 27 de julio, de medidas urgentes para la adaptación del Derecho español a la normativa de la Unión Europea en materia de protección de datos (BOE 30 de julio de 2018).

— Protocolo que modifica el Convenio entre el Reino de España y el Reino de Bélgica tendente a evitar la doble imposición y prevenir la evasión y el fraude fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y el Protocolo, firmados en Bruselas el 14 de junio de 1995, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 22 de junio de 2000 y por el Protocolo hecho en Bruselas el 2 de diciembre de 2009, hecho en Madrid el 15 de abril de 2014 (BOE 2 de agosto de 2018).

— Decreto Foral Legislativo 1/2018, de 4 de julio, de Armonización Tributaria, por el que se modifica la Ley Foral 19/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido; la Ley Foral 20/1992, de 30 de diciembre, de Impuestos Especiales; la Ley Foral 11/2015, de 18 de marzo, por la que se regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero y el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito; y el Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 2 de agosto de 2018).

— Real Decreto-ley 8/2018, de 3 de agosto, por el que se modifica el Real Decreto-ley 16/2014, de 19 de diciembre, por el que se regula el Programa de Activación para el Empleo (BOE 4 de agosto de 2018).

— Real Decreto 997/2018, de 3 de agosto, por el que se modifica el Reglamento General sobre inscripción de empresas y afiliación, altas, bajas y variaciones de datos de trabajadores en la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto 84/1996, de 26 de enero (BOE 4 de agosto de 2018). ▮

Principales motivos para **cambiar de vivienda**

La compra de viviendas se mantiene al alza y gran parte de esas operaciones implica dejar la vivienda en la que actualmente se reside para adquirir una nueva. Al respecto, son diversos los motivos por los que se decide llevar a cabo este cambio.

La decisión de cambiar de vivienda y adquirir una nueva no siempre responde a una razón en particular sino que en muchas ocasiones los motivos convergen, lo que indica una decisión mayor por parte del comprador. Esta es la cuestión acerca de la que indaga un estudio publicado por la red inmobiliaria Redpiso, donde se obtiene que en la mayoría de los casos, hasta en un 41%, el cambio de vivienda está motivado por la necesidad de buscar una casa que tenga más metros cuadrados, ya sea debido al aumento de la unidad familiar o bien por falta de espacio en el piso actual.

Otras razones de peso

Asimismo, un 27,9% de las operaciones de compra persigue como objetivo conseguir viviendas con mejores prestaciones y servicios que la actual; por ejemplo, entre los requisitos demandados se encuentra que el edifico disponga de ascensor, que cuente con sistemas de accesibilidad para personas con movilidad reducida, que haya piscinas, terrazas o proximidad a zonas verdes y comerciales. Por tanto, todas estas son cuestiones que implican la búsqueda de una mejor calidad de vida.

Por el contrario, un 17,6% de los compradores trata de encontrar viviendas de menor tamaño, decisión que atiende a diferentes causas como puede ser estar atravesando una situación de crisis económica, con mayor afección en perfiles familiares con ingresos a la baja durante los años pasados, quienes quieren evitar el riesgo de caer en sobreendeudamiento o impagos. También está motivado por una disminución de la unidad familiar debido a la independización de algún hijo o a divorcios, razones que alcanzan el 8,8% de los casos registrados.

Por su parte, el cambio de vivienda por motivos laborales es una razón de peso en un 14,7% de las operaciones de compra registradas, pues ciertos trabajos implican movilidad geográfica de los profesionales. Este porcentaje aparece seguido de cerca, por un 13,2% de los compradores, por el deseo de buscar una zona con mayor bienestar o seguridad debido al excesivo ruido o violencia que se perciba en el entorno donde se ubica la residencia actual.

Por último, la compraventa de viviendas también puede tener como objeto servir como una fuente de ingresos alternativa a los percibidos por el desempeño laboral. De este modo, en un 4,4% de las operaciones el comprador desea explotar económicamente una vivienda, ya sea la recién adquirida o la primera por la que se intercambia. De hecho, según los expertos del portal inmobiliario esta es una fórmula cada más recurrente en el mercado inmobiliario para generar nuevos ingresos y, debido a que todo apunta a que el mercado mantendrá sus expectativas y rentabilidad, se considera que mantendrá una trayectoria positiva en los próximos años. ■

Requisitos para **alquilar una vivienda** como **turística**

Cada vez son más las personas que deciden alquilar una vivienda como piso turístico con el objetivo de conseguir unos ingresos extras. No obstante, hay que cumplir una serie de requisitos para poder hacerlo sin saltarse la legalidad y exponerse a sanciones por ello.

El alquiler turístico de viviendas es una alternativa para los propietarios frente al alquiler de larga duración, especialmente en zonas de gran afluencia turística, como son las costas, capitales y centro de ciudades de interés cultural. Además, es una fórmula que ofrece una elevada rentabilidad debido a la demanda creciente de este tipo de viviendas por el aumento incesante del turismo en los últimos años.

No obstante, pese a los beneficios que ofrece para los propietarios, estos deben tener en cuenta la normativa vigente no solo en aras de buscar su propia seguridad jurídica, sino también para asegurar la protección de los arrendatarios. Por este motivo, en un informe publicado por Legálitas se da respuesta a algunas de las dudas legales más habituales que surgen en torno al alquiler turístico.

Particularidades respecto al alquiler tradicional

Para entender la diferencia entre el alquiler de una vivienda habitual de un alquiler de un piso turístico, hay que referirse al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF). De este modo, si el alquiler de la vivienda se limita a la puesta a disposición de la misma de forma temporal, sin complementarse con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas del arrendamiento tendrán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario. Por el contrario, si se alquila un piso turístico y se prestan servicios de restauración propios de la industria hotelera, se consideraría como una actividad económica.

Sin embargo, puede darse la situación de alquilar un apartamento como turístico, sin ser vivienda habitual y sin prestar servicios hoteleros o de restauración, y esto igualmente conllevaría la obligación de declararlo en el IRPF.

Por otra parte, a la hora de que el propietario declare el alquiler de una vivienda habitual, ha de incluir los ingresos que percibe por ello, descontar los gastos que le ocasiona

dicho inmueble y del resultado, que es el rendimiento neto, se aplica una reducción del 60%, con lo que solo tributa por el 40% restante, aunque se declare el 100%. Sin embargo, en el caso de que lo alquile como piso turístico, está obligado a incluirlo en la declaración como rendimiento de capital inmobiliario, pero no conlleva ninguna reducción.

Exigencias legales

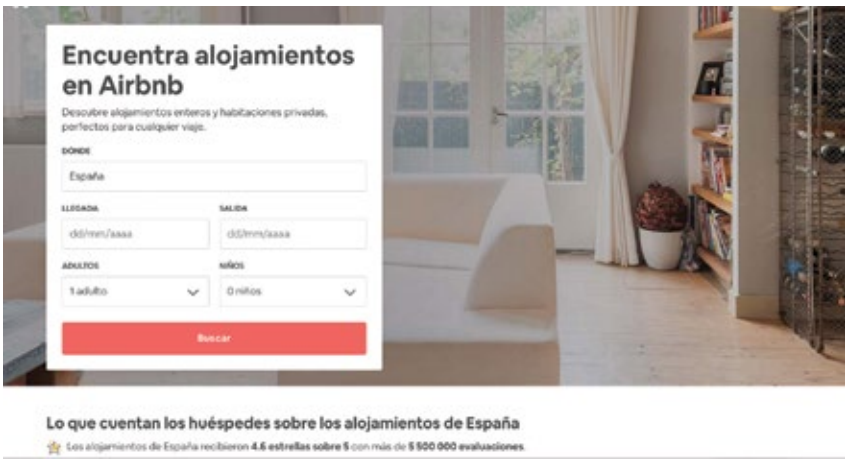
Respecto a las exigencias legales que debe cumplir una vivienda para poder alquilarse como piso turístico, cada Comunidad Autónoma es la que establece los requisitos y tramitaciones que los propietarios de las viviendas deben seguir. Por ello, los dueños de las viviendas han de consultar la normativa vigente en la Comunidad Autónoma donde se sitúe el alojamiento para conocer los requisitos específicos.

Pese a ello, las normativas relacionadas con el alquiler turístico en líneas generales están relacionadas con los aspectos urbanísticos que ha de reunir el inmueble (como el acceso directo desde la vía pública), las instalaciones (aire acondicionado, wifi) y los servicios que ofrece (información turística de la zona o disponibilidad de hoja de reclamaciones, entre otras), así como la exigencia de contar con licencias municipales y con la autorización de la comunidad de propietarios en junta o al menos que en los estatutos no se prohíba.

Una vez cumplidas las exigencias legales vigentes en cada caso, el propietario de la vivienda podrá presentar la correspondiente solicitud y ser dado de alta en el registro de viviendas de uso turístico, momento a partir del cual dispondrá de un número de registro que deberá exhibir generalmente en el apartamento y en la oferta que haga de su vivienda a través de Internet.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el elevado número de inmuebles alquilados como pisos turísticos y no declarados ha provocado que la Agencia Tributaria haya tomado medidas para evitar la economía sumergida que provoca este tipo de situaciones.

De este modo, el incumplimiento de las disposiciones legales correspondientes puede dar lugar a la imposición de sanciones tributarias. En este caso, a mayor gravedad de la infracción cometida, mayor incremento en la sanción, la cual puede oscilar entre un 50% y un 150% de lo dejado de declarar.



Estas sanciones son cada vez más frecuentes debido al aumento del número de inspectores de la Administración y a la labor de control que puede realizarse con la vigilancia de las plataformas donde, por ejemplo, se puede localizar fácilmente si un apartamento está o no registrado en el registro de viviendas de uso turístico.

Anunciar la vivienda en plataformas

Al mismo tiempo, en los últimos años ha crecido de forma muy significativa el número de plataformas que ofrecen la posibilidad a los dueños de los inmuebles de publicitar sus viviendas a través de ellas y proceder a su alquiler.

> *El incumplimiento de la legalidad correspondiente al alquiler turístico puede conllevar sanciones tributarias que oscilen entre un 50% y un 150% de lo dejado a declarar*

En este sentido, el que la vivienda se valore como alquiler turístico o no dependerá del tipo de contrato que se firma con estas plataformas. Por ejemplo, depende de si se ceden las llaves del inmueble directamente a esa empresa para que gestione el alquiler y el dueño del inmueble recibe únicamente la contraprestación económica sin intervenir en la operación directamente, o bien si se publicita la vivienda a través de las plataformas pero formalizando los mismos propietarios el contrato con el inquilino, en cuyo caso la tributación no es la misma. ■

La **elevada presión fiscal** «se come» parte del sueldo de los españoles

Las cotizaciones sociales y el pago del IRPF se llevan de media casi el 40% del sueldo de los trabajadores, desvelando que la presión fiscal sobre la renta del trabajo en España es una de las más elevadas entre los países desarrollados.

Los contribuyentes y trabajadores han de abonar las cotizaciones sociales, IRPF, IVA, IBI, Impuestos Especiales, Patrimonio, Sucesiones y Donaciones, el Impuesto de Matriculación y otras tasas que hacen disminuir en casi la mitad del total su salario bruto.

Así, la elevada presión fiscal sobre la renta del trabajo que soportan los españoles en comparación con otros países desarrollados es la principal conclusión que se extrae del informe del Día de la Liberación Fiscal elaborado por la plataforma de participación ciudadana Think Tank Civismo. En el mismo se pone de manifiesto que únicamente 14 de las 34 economías avanzadas que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) se enfrentan a unos gravámenes sobre los salarios de sus empleados más elevados que en España. De media, según el estudio, España se sitúa con una presión fiscal del 38,34% frente al 35,9% que supone la media de los países de la OCDE, lo que representa un 6,8% más.

De este modo, la cuña fiscal, entendida esta como el peso real de los impuestos en el trabajo basado en la evolución de las bases imponibles del IRPF, es en España de media de un 37,25%. Esto significa que se destina casi el 40% del salario bruto de los trabajadores al pago del IRPF y de las cotizaciones sociales, sin contabilizar a los mayores de 65 años, que al obtener altos beneficios fiscales solo soportan un gravamen del 12,03% sobre su renta.

En este sentido, la presión sobre los sueldos difiere en función de la edad de los trabajadores. Concretamente, de cada 100 euros que el empresario paga al empleado de entre 19 y 29 años en concepto de coste laboral, este percibe 64,11 euros, lo que representa una cuña fiscal del 35,89%. Sin embargo, este porcentaje asciende entre los trabajadores de mayor edad, pues para quienes tienen entre 30 y 44 años, la retribución neta se sitúa en 62,5 euros percibidos, por lo que la

cuña fiscal asciende al 37,5%. Asimismo, los empleados de entre 45 y 64 años reciben 61,66 euros, lo que se traduce en una presión sobre la renta bruta del trabajo del 38,34%. Esto les hace convertirse en el grupo de edad que más aporta al sistema, coincidiendo con el tramo previo a la jubilación.

> *Los trabajadores aportan un 23,5% más de impuestos que lo que reciben de los servicios públicos a lo largo de su carrera y hasta la edad de jubilación*

La devolución del Estado es inferior

Por otra parte, el estudio analiza la relación entre lo que los ciudadanos contribuyen al Estado a modo de impuestos y cotizaciones sociales y lo que reciben a cambio, en forma de servicios públicos.

En este caso, el valor de los servicios públicos recibidos por los ciudadanos se incrementa cuando se llega a la edad de jubilación, llegando a triplicarse. No en vano, el valor percibido por los ciudadanos pasa de los 6.934 euros nominales entre los trabajadores de entre 16 y 29 años a los 22.388 entre los mayores de 65 años. No obstante, al aproximarse a la edad de retiro, la mayor parte de los servicios recibidos se sustentan en los 15.454 euros de media de la pensión pública.

A su vez, la carga impositiva a la que se enfrentan los ciudadanos también varía por tramos de edad, oscilando de los 15.662 euros anuales para el grupo de entre 45 y 64 años (los que más aportan), a los 10.449 euros entre los jóvenes y los 4.620 euros para los mayores de 65 años.

Por tanto, el informe sobre fiscalidad concluye que casi el 80% de contribuyentes paga más impuestos que lo que reciben hasta la edad de jubilación. Así, los trabajadores abonan entre 3.515 y 7.775 euros anuales más de lo percibido en servicios públicos durante los 35 años de carrera de cotización, lo que supone una aportación un 23,5% mayor de lo percibido. Todo ello con el fin de que una vez llegada la jubilación disfruten de unos servicios valorados en 17.768 euros anuales.

Liberación fiscal

A su vez, el informe detalla el número de jornadas de trabajo que un empleado debe dedicar para cumplir con sus obligaciones fiscales anuales. En este sentido, los españoles han de trabajar una media de 177 días al año para pagar el total de las obligaciones tributarias anuales. Por tanto, hasta el 27 de junio no se produjo el día de la liberación fiscal.

No obstante, existen diferencias territoriales en este sentido, pues Cataluña es la región donde se necesitan más jornadas de salario para liberarse de las cargas fiscales, dado que sus ciudadanos han de trabajar hasta el 5 de julio. Principalmente, esto es debido a unos tipos de IRPF en el tramo autonómico muy superiores a la media nacional de entre 2,5 y 4 puntos porcentuales en cada tramo de renta. Por el contrario, donde menos tiempo se tarda en liquidar las obligaciones tributarias es en La Rioja, cuyo día de liberación es el 26 de junio.

Dentro del cómputo global, los mayores pagos corresponden a las cotizaciones sociales, pues debe destinarse una media de 102 jornadas de salario para cubrir este gasto. A esto se suman las 35 jornadas de trabajo para liquidar el IRPF, 25 días más para el IVA, 11 días para Impuestos Especiales y otros cinco días para tributos estatales, autonómicos y municipales como el IBI, Patrimonio, Sucesiones o Matriculación. De esta forma, quedan 187 días de sueldo libres al año para el contribuyente. ■

Claves para **optimizar el tiempo** en trabajos exigentes

Gran parte de la jornada laboral se dedica a tareas que no aportan rentabilidad o a distracciones que pueden evitarse. Planificarse y organizar el tiempo es fundamental para reducir el estrés y mejorar los resultados.

De acuerdo con un estudio de la compañía de recursos humanos Nexian, solo el 50% de la jornada laboral es 100% rentable, mientras que cerca del 35% se destina a tareas necesarias pero que no aportan rentabilidad. Además, de media se pierde un 15% de tiempo en reuniones poco eficaces, interrupciones innecesarias, tareas que no aportan valor y comportamientos evitables, pues por ejemplo se consulta el correo electrónico cerca de 20 veces por hora.

Por este motivo, desde la compañía ofrecen algunas claves para gestionar el tiempo adecuadamente:

- **Identificar las causas de la pérdida de tiempo**: en algunos casos esto se debe a la falta de orden o de planificación y por no saber evitar los compromisos y distracciones, por lo que el primer paso es pararse a pensar cuál es la causa de la pérdida de tiempo.
- **Planificar y organizarse**: la falta de orden y de planificación es el primer motivo de dejar tareas sin terminar o sin entregar a tiempo. En este sentido, los expertos aseguran que un minuto invertido en organización, ahorra hasta 10 en ejecución. Por ello, hay que establecer prioridades antes de comenzar con las tareas más apetecibles de hacer pero que consumen tiempo.
- **Atajar a los «ladrones» de tiempo**, ya sean compañeros que invitan a tomar café, reuniones mal planificadas o correos inservibles que se reciben a diario. Resulta esencial asignar un tiempo justo a cada tarea y no sobrepasarlo para cumplir los objetivos.
- **Urgente vs. importante**: establecer correctamente las prioridades y realizar las tareas urgentes en primer lugar. Después, continuar por las importantes pero no urgentes, dejando para el final las no importantes ni urgentes. Además, es conveniente revisar si alguna tarea puede ser descartada.
- **Aprender a delegar**: no se trata solo de transferir trabajo, sino que supone involucrar al equipo en la obtención de unos resultados. Esto ayuda no solo a crecer profesionalmente, sino que también permite formar nuestro propio equipo.
- **No postergar tareas poco agradables**: dejar para más adelante lo que se pueda hacer ya significa en muchos casos hacer una gran cantidad de cosas para sentirse más tranquilo y así tener una excusa para no afrontar la tarea verdaderamente necesaria.
- **Concentrarse**: la multitarea reduce el nivel de concentración y de rendimiento intelectual, siendo una amenaza para la calidad del trabajo y la productividad. Por ello, hay que centrar toda la atención en la tarea que haya que realizar.
- **Controlar el correo electrónico y las reuniones**: se consulta el correo unas 20 veces por hora y se pierde cerca de una hora al día en conversaciones o reuniones inútiles. Por ello se recomienda dedicar un tiempo del día a revisar y responder correos, pero no estar todo el día consultándolo. ■

Aumenta la **parcialidad voluntaria** en España

El número de trabajadores que eligen voluntariamente un trabajo a tiempo parcial aumentó en 162.000 en los tres últimos años. Entre los motivos de esta elección cada vez tiene más peso poder compaginar el trabajo con las obligaciones familiares.

Durante la crisis aumentó el número de trabajadores con un contrato a tiempo parcial, siendo especialmente relevante los profesionales que lo aceptaron por ser la única forma de acceso al mercado laboral debido a la dificultad de encontrar un trabajo con jornada completa.

Sin embargo, con la mejora económica y del empleo, en los tres últimos años se ha reducido la parcialidad laboral en casi un punto porcentual y, del mismo modo, también ha caído la parcialidad involuntaria en 102.000 personas. En cambio, un informe de Asempleo recala en el incremento de la parcialidad voluntaria en este mismo periodo, pues ahora hay 162.000 personas más con un contrato de este tipo.

Si bien la tendencia es positiva, la mejora es menos acusada que en el resto de países europeos. Así, mientras que en nuestro país la voluntariedad se ha incrementado 0,1 puntos, según datos de Eurostat, en la Unión Europea lo ha hecho de media en 0,5 puntos porcentuales. Por ello, la brecha en cuanto a parcialidad voluntaria entre España y la Unión Europea se ha elevado hasta los 8,5 puntos porcentuales.

Motivos para elegir la parcialidad

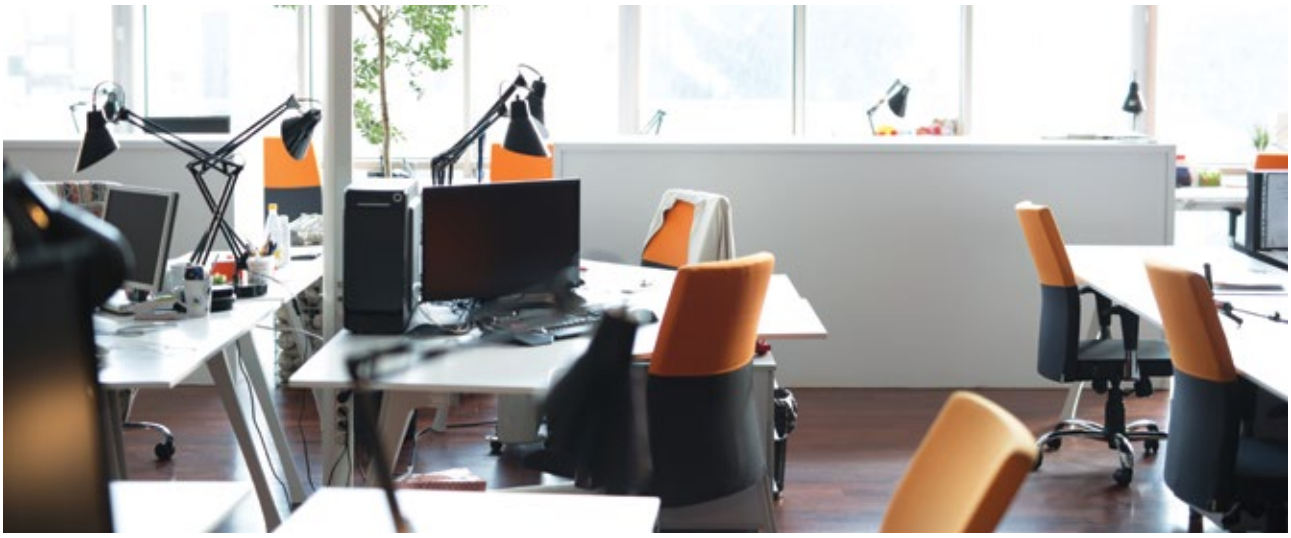
Elegir un trabajo con jornada parcial para poder dedicar más tiempo al cuidado de familiares es el principal motivo que lleva a los profesionales a elegir esta forma de empleo, tal y como expresa el 20% de ellos. En este caso, el género es determinante, puesto que las mujeres suponen casi el 80% del total de trabajadores que cuentan con un trabajo parcial voluntario. De hecho, la reducción de la jornada laboral de tiempo completo a tiempo parcial ha sido tres veces más frecuente entre las mujeres que entre los hombres en la fase de recuperación económica.

Asimismo, compaginar el empleo con formación es el motivo que esgrime el 18,5% de quienes trabajan de forma parcial. En cambio, en este caso son mayoritariamente hombres quienes muestran mayor interés en poder asistir a cursos de formación, debido a que la mayoría provienen de una situación de desempleo de larga duración.

Por otra parte, en el estudio se observa que las Comunidades Autónomas más productivas tienen mayor ratio de voluntariedad en sus jornadas parciales. En este sentido, Aragón, Navarra, La Rioja, el País Vasco y Cataluña son algunas de las regiones más productivas del país y las únicas donde hay más trabajadores con jornada parcial voluntaria que involuntaria.

En cuanto a la evolución de la parcialidad voluntaria en los últimos trimestres, Navarra, Aragón, Cantabria, Canarias y la Comunidad Valenciana son las Comunidades donde más ha aumentado la parcialidad voluntaria. En el lado opuesto se encuentran las regiones con menor productividad laboral respecto a la media nacional, como son Extremadura, Andalucía, Canarias y Murcia. ■

El **absentismo laboral** alcanza su máximo histórico



La tasa de absentismo laboral repuntó en 2017 hasta un 5%, lo que supone alcanzar su máximo histórico de los últimos años. Además, esto conlleva un crecimiento de un 21% desde 2014, año en el que comenzó a repuntar este fenómeno como consecuencia de la recuperación económica.

La tasa de absentismo es el porcentaje de horas no trabajadas (sin contar vacaciones, festivos ni horas perdidas debido a expedientes de regulación de empleo temporal) respecto a la jornada pactada efectiva. Este fenómeno afecta de manera directa a las empresas y al sistema productivo en su conjunto, conllevando cuantiosas pérdidas económicas. Durante 2017, esta práctica acarreó un coste total de 76.449,53 millones de euros, lo que supone un incremento del 10,58% frente al año anterior.

En este contexto, el *VII Informe Adecco sobre Absentismo Laboral*, elaborado por la compañía de recursos humanos Adecco, desvela que la tasa de absentismo repuntó en el último año hasta el 5%, creciendo un 21% desde 2014 y situándola en un máximo histórico. Hasta entonces, el pico se alcanzó en 2007, cuando la cifra fue del 4,95%. Sin embargo, entre 2008 y 2011 consiguió estabilizarse en torno al 4,7%, pasando a descender al 4,1% hasta 2013, pero volviendo a repuntar desde el 2014. Esto estaría motivado por la mejora de la economía y el abandono del efecto crisis, bonanza que suele coincidir con un aumento de las ratios de absentismo.

Además, la tasa de absentismo aumentó en todos los sectores de actividad en 2017, haciéndolo especialmente en Construcción, probablemente impulsada por la recuperación de la actividad en el sector. Concretamente, la tasa de absentismo fue del 5,1% en Servicios, igualando al máximo que se alcanzó en el año 2007. La misma cifra se observó en Industria, con un 5,1%, si bien fue menor en Construcción, con un 3,4%.

Causas del absentismo

La tasa de absentismo por incapacidad temporal aumentó un 4% en el ejercicio pasado, hasta situarse en el 3,58%, continuando con el repunte que se viene produciendo desde 2014. Por su parte, la tasa de absentismo por otras causas también ha crecido a lo largo de la última década, estabilizándose en el 1,42% en 2017.

De esta forma, del total de procesos de baja por incapacidad temporal que tuvieron lugar en el ejercicio pasado, el 86,36% fueron por contingencia común, esto es accidente no laboral o enfermedad común. En total, se produjeron 4.625.484 pro-

cesos por contingencias comunes, un 8,30% más que en 2016.

Concretamente, en el caso de las bajas por incapacidad temporal debidas a una enfermedad, el 67% de ellas se concentra en cuatro grupos de patologías, siendo las más comunes las infecciosas, con 8,76 bajas por cada 100 trabajadores y una duración media de la misma de 8,33 días. Le siguen los trastornos musculoesqueléticos con 8,48 procesos, si bien la ausencia de los trabajadores se prolonga hasta los 54,69 días. En menor medida, las bajas se deben a procesos traumáticos, con 3,26 procesos, y psiquiatría, con 1,68 procesos; no obstante, la duración de las bajas se extiende hasta 48,80 y 95,65 días, respectivamente.

En función del perfil de trabajadores afectados por contingencias comunes, la incidencia de las bajas disminuye conforme se avanza en edad. Así, en el grupo de hasta 34 años se alcanza el mayor índice de ausencias; sin embargo, la duración de las mismas se incrementa a medida que aumenta la edad, siendo los mayores de 49 años los que protagonizan bajas más largas.

Además, en cuanto al sexo, 464.552 bajas correspondieron a mujeres frente a 379.369 varones, con un 55% frente a un 45% del total. En este caso se alegan razones como las patologías relacionadas con el embarazo y el aparato reproductivo, junto a las relacionadas con el desarrollo de actividades y trabajos por lo general menos cualificados y los efectos en la salud de la asunción de la doble jornada (laboral y familiar) que sigue afectando en mayor medida a mujeres.

Por todo ello, y por motivo de la cifra total de absentismo por incapacidad temporal por contingencias comunes, se estima que durante 2017 un equivalente a 914.747 trabajadores (casi 5,5 personas de cada 100) no habrían acudido ningún día del año a su puesto de trabajo. Además, el gasto en prestaciones económicas por esta causa ascendió a 6.653,81 millones de euros, un 11,02% más que en 2016. Por su parte, el coste directo para las empresas fue de 6.218,56 millones de euros y el coste de oportunidad, en términos de la producción de bienes y servicios que se dejaron de producir, ascendió a 63.577,16 millones de euros, lo que supone un 5,46% del PIB.

En el otro extremo, el 13,64% de las bajas por incapacidad temporal fueron de origen profesional, englobándose entre estas accidentes de trabajo y enfermedades profesionales. En este caso, afectaron más a los varones, hasta 88.934, que a las mujeres, con 44.382. Al respecto, la razón que se argumenta en el informe es la mayor incidencia de los accidentes de trabajo en los sectores con mayor presencia de hombres, como la Construcción, el Transporte o la Agricultura, entre otros.

> *Por motivo del absentismo por contingencias comunes, durante 2017 un equivalente a 914.747 trabajadores no habrían acudido ningún día del año a su trabajo*

Otras causas no justificadas

Por otra parte, las ausencias por incapacidad temporal debidas a razones no justificadas que presentan algo de relevancia, con una frecuencia entre media y alta, son las relacionadas con las dificultades en el ámbito familiar del trabajador, los problemas de conciliación de la vida laboral y personal, y los problemas leves de salud que no justificarían una baja médica.

Sin embargo, otros factores, como los denominados «efecto lunes» y «efecto puentes» (alargar los fines de semana), mal ambiente de trabajo y *mobbing*, entre otros, presentan una incidencia mínima en el total de bajas laborales. ■

Las fortalezas de Etiopía para la inversión

De forma consecutiva en los 10 últimos años, Etiopía ha sido una de las más crecientes economías mundiales. En la última década ha alcanzado crecimientos consecutivos del PIB por encima del 10,5%, y se espera que mantenga este ritmo en los tres próximos años.

Pablo Cantero y Paco Méndez,
de la firma AA Consulting para el Blog Emprendedor Global

Etiopía ha progresado significativamente en su propósito de alcanzar los objetivos del desarrollo del milenio de la ONU. Así, la proporción de población que vive bajo el umbral de la pobreza cayó desde más de un 44% en el año 2000 a un 30% en 2010.

El impresionante comportamiento de la inversión local y extranjera directa contribuye a ello. De 2009 a 2013, el país registró un crecimiento en ahorros locales con un impulso del 5,2% al 17,7% del PIB. Por su parte, la inversión extranjera directa crece más de un 12% anual, hecho que puede atribuirse al clima de inversión favorable en el país.

El alto nivel de crecimiento económico, la provisión de mejores infraestructuras, el sucesivo crecimiento del tamaño de los mercados y el aperturismo por parte del Gobierno hacia la inversión extranjera directa contribuyeron en los últimos años a encontrar inversores de alto nivel en Etiopía.

Atractivos para la inversión extranjera

Estabilidad política y social

Etiopía es el país independiente más antiguo de África y está entre los más estables de la región. La transición de 2012 a un nuevo primer ministro es una prueba de la estabilidad del sistema político de partidos del país y la forma de gobierno parlamentaria. Además, la corrupción no es tolerada.

Economía en crecimiento

Etiopía ha crecido a una media del 10% desde 2010. En 2012 era la 12ª economía de más rápido crecimiento del mundo, creciendo más rápido que otros países africanos como Ruanda, Mozambique, Zambia y Ghana, e incluso más que China e India.

No en vano, las previsiones de crecimiento de más del 7% del Fondo Monetario Internacional y el Banco Africano de Desarrollo sitúan a Etiopía entre los líderes mundiales en crecimiento por encima de la media.

Clima excelente y suelos fértiles

Es el 27º país más grande del mundo en cuanto a tamaño de tierras y, dada su diversidad topográfica y localización geográfica, es apta para la producción de algunas de las cosechas alimentarias más deseadas: cereales, legumbres, semillas oleaginosas, un gran abanico de frutas y vegetales, café, tabaco, entre otras.

Gracias a sus fértiles suelos, Etiopía está entre los mayores productores mundiales de café y es el tercer mayor productor de granos de arábica en el mundo.

Fuertes garantías y protección

La propiedad privada está amparada por la Constitución y la ley de inversiones. Asimismo, un inversor extranjero tiene el derecho de emitir remesas fuera de Etiopía en divisa extranjera convertible al tipo de cambio en vigor.

Por otra parte, Etiopía es miembro del Organismo Multilateral de Garantía de Inversiones, entidad afiliada al Banco Mundial que emite garantías contra riesgos no comerciales.

Trabajo abundante y asequible

La ley laboral de Etiopía, que regula la relación trabajador-empleador, está alineada con las convenciones internacionales.

Con más de 50 millones de trabajadores, Etiopía tiene la segunda mayor mano de obra en África. Sin embargo, el salario mínimo está entre los más bajos de África, con solo Burundi, Uganda, Egipto, Gambia y Malawi con salarios mínimos inferiores.

Núcleo regional con acceso a un amplio mercado

Con aproximadamente 100 millones de habitantes y una clase media en rápido crecimiento, Etiopía es el segundo mercado más grande de África y también es parte del Mercado Común de África Oriental y Austral (COMESA).

Adís Abeba, su capital, ha emergido como núcleo regional y es la sede de organizaciones internacionales clave como la Unión Africana y la Comisión Económica para África (CEPA).

Mejor infraestructura económica

La producción energética ha crecido lentamente en los 10 últimos años. No obstante, Etiopía tiene el segundo potencial hidroeléctrico en tamaño en África y las capacidades eléctricas están preparadas para generar 10.000MW. Además, cuenta con las siguientes fortalezas:

- La *Presa del Renacimiento*, la mayor presa de África construida en el Río Nilo.
- Ofrece el precio más barato de la energía eléctrica en África y en el mundo (0,04$/kWh).
- Ethio Telecom está comprometida en una transformación estructural de los proyectos New Generation Network (NGN).
- Tiene un gran potencial de escorrentía y agua subterránea.
- Se está construyendo actualmente un ferrocarril de 5.000 km.
- Otros proyectos de excavaciones están en proceso de planificación.

Baterías de incentivos para la competitividad

Asimismo, Etiopía ofrece un amplio paquete de incentivos, particularmente a sectores prioritarios como:

- Exención de pago de aranceles para bienes de capital y materiales de construcción.
- Los inversores tienen derecho a solicitar reembolso de los aranceles pagados sobre sus insumos cuando compran bienes capitales o materiales de construcción de industrias productoras locales.
- Exención de impuestos para insumos de hasta seis años para manufacturas y procesado agrícola, y de hasta nueve años para inversión en agricultura.
- Soporte financiero de las pérdidas durante la mitad del periodo de vacaciones fiscales.
- Incentivos varios a la exportación, como la retirada de impuestos y esquemas de garantía de crédito a la exportación.

Adicionalmente, cuenta con los siguientes incentivos sectoriales:

- Manufacturas: de cero a seis años de exención de impuestos sobre la renta.
- Agricultura: de cero a ocho años de exención de impuestos sobre la renta.
- Desarrollo de las TIC: de cuatro a cinco años de exención de impuesto sobre la renta.
- Generación, transmisión y distribución de electricidad: de cuatro a cinco años de exención de impuesto sobre la renta.
- Desarrollo de parques industriales: de 10 a 15 años de exención de impuesto sobre la renta.

Así pues, como prueba de los atractivos para la inversión, los Emiratos Árabes Unidos acordaron invertir a principios de verano unos 3.000 millones de dólares en Etiopía para aliviar la escasez de divisa extranjera y apoyar el desarrollo en el país. ■

REDUCCIÓN DEL TIPO DE IVA

¿Es cierto que el tipo de IVA aplicable a las entradas de cine ha pasado del 21% al 10%?

Sí, efectivamente se ha reducido el tipo de gravamen a aplicar en las entradas a las salas cinematográficas. Desde el 5 de julio de 2018, fecha de entrada en vigor de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, se aplica el 10% a las entradas de cine.

FECHA A CONSIGNAR EN ENTREGA DE COSA

¿Se puede consignar como fecha de venta de la vivienda habitual la de inscripción en el Registro de la Propiedad en lugar de la fecha de la escritura de compraventa?

Tanto a efectos civiles como fiscales, la firma de la escritura es la entrega de la cosa. Por lo tanto, esa es la fecha a consignar, y no la de inscripción en el Registro de la Propiedad.

EXTINCIÓN DEL CONTRATO POR CAMBIO DE PUESTO DE TRABAJO

La empresa en la que trabajo quiere cambiarme a un nuevo puesto que supondría desplazamiento y cambio de domicilio. ¿Puedo optar por extinguir el contrato?

Según una sentencia relativamente reciente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los trabajadores que opten por la extinción del contrato de trabajo en caso de traslado por decisión del empresario a un centro de trabajo distinto y que exija un cambio de residencia, se encontrarían en una situación comparable a la de aquellos trabajadores que optan por la extinción del contrato debido a las modificaciones sustanciales en las condiciones de trabajo, pudiendo en ambos casos, por tanto, optar por la extinción del contrato de trabajo y recibir, además, una indemnización.

Según establece el mencionado Tribunal, lo contrario sería incompatible con la correcta interpretación de la directiva relativa a la protección de los trabajadores asalariados en caso de insolvencia del empresario.

IMPUTACIÓN O NO DE RENTA INMOBILIARIA

Soy propietario de un edificio que, tras el resultado de una Inspección Técnica del Edificio, se encuentra clausurado por no reunir las condiciones de habitabilidad que requiere la Ley del Suelo. Asimismo, soy propietario de otro edificio que está construido sobre suelo no edificable. Ambos están libres de arrendamientos. ¿Debo imputar renta inmobiliaria según la Ley del IRPF?

De conformidad con el último párrafo del artículo 85.1 de la LIRPF, no corresponderá la imputación de la renta en caso de inmuebles en construcción e inmuebles que, por razones urbanísticas, no sean susceptibles de uso.

La normativa del Impuesto no condiciona la acreditación de estas situaciones a que el contribuyente disponga de un documento concreto. En consecuencia, si el contribuyente pudiera acreditar tales situaciones por cualquiera de los medios de prueba admitidos en Derecho resultaría admisible la no imputación de rentas inmobiliarias.

Debe tenerse en cuenta que en el supuesto de inmuebles construidos incumpliendo la normativa urbanística o bien en suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar, no se cumple necesariamente el requisito de no ser susceptibles de uso.

La conclusión es, pues, que no existe imputación como renta inmobiliaria de una participación indivisa de un edificio clausurado como resultado de una inspección técnica por no reunir las condiciones de habitabilidad, pero sí existirá imputación en el supuesto de inmuebles cons-

truidos incumpliendo la normativa urbanística o bien en suelo que no disponga de la calificación requerida para edificar.

LIMITACIÓN A PAGOS EN EFECTIVO

Una persona hace una provisión de fondos a un abogado en relación a un proceso judicial por importe de 2.500 euros. Una vez finalizada la actuación del abogado, este efectúa una liquidación de 3.500 euros por los servicios profesionales del abogado, y justifica haber pagado a terceros 500 euros en concepto de suplidos, por lo que reclama a su cliente 1.500 euros. ¿Está sujeta esta operación a las limitaciones a los pagos en efectivo?

Los servicios profesionales del abogado constituyen una operación en la que participa al menos una persona que interviene en calidad de empresario o profesional (el abogado).

La finalidad de las provisiones de fondos puede ser el pago de gastos en nombre y por cuenta del cliente (normalmente denominados «suplidos») o retribuir con carácter de pago a cuenta la prestación de los servicios profesionales del abogado. En el caso de pagos a cuenta por los honorarios profesionales, la provisión efectuada al abogado deberá realizarse por medios distintos al efectivo cuando el importe de sus servicios profesionales sea igual o superior a 2.500 euros. En el caso de los suplidos, se trata de un depósito efectuado al abogado, pero ello no impide que este deba pagar en nombre y por cuenta de su cliente por medios distintos del efectivo aquellos gastos que sean de importe igual o superior a 2.500 euros cuando su cliente o el cobrador actúen en calidad de empresario o profesional.

La carga de la prueba de la cuantía de la provisión que corresponde a suplidos incumbe a los interesados. Por ejemplo, distinguiendo en el momento de efectuarse la provisión la parte que corresponde a suplidos y la que es remuneración de los servicios profesionales.

En este caso, la operación se encuentra sometida a la limitación a los pagos en efectivo.

ALTA EN EL RETA Y OBTENCIÓN DE INGRESOS

He iniciado un negocio que por el momento me reporta un muy reducido nivel de ingresos. ¿Es necesario darse de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos independientemente del nivel de ingresos obtenidos o únicamente a partir de alcanzar un determinado nivel en los mismos?

Ciertamente, es esta una duda habitual entre quienes inician un proyecto empresarial: la necesidad o no de darse de alta en el RETA en caso de obtener un nivel reducido de ingresos (por ejemplo, por debajo del SMI).

No tener clara tal circunstancia se debe, principalmente, al hecho de que, legalmente, la obligatoriedad del alta viene determinada por el concepto de «habitualidad», pues el alta habrá de cursarse en el caso de desarrollar una actividad profesional de manera habitual.

Tal ambigüedad ha traído como consecuencia ciertas interpretaciones desde el ámbito judicial que han venido a determinar ciertos niveles de ingresos mínimos para establecer dicha habitualidad (el anteriormente indicado Salario Mínimo Interprofesional).

En todo caso, tenga presente que desde el ámbito de la Seguridad Social se viene insistiendo en que no es cierto que no sea necesario darse de alta en el RETA cuando se obtengan pocos ingresos, sino más bien al contrario, pues en el caso de ejercer actividad, ha de producirse el alta en el RETA independientemente del resultado económico que se obtenga. De lo contrario, la Seguridad Social podría actuar en consecuencia contra aquella persona que, desempeñando cualquier actividad, por pocos ingresos que esté obteniendo, no se encuentre dada de alta como trabajador por cuenta propia.

SUBSIDIO EXTRAORDINARIO DE DESEMPLEO

¿En qué consiste la nueva ayuda recogida en los Presupuestos Generales del Estado para quienes agoten la prestación por desempleo?

Efectivamente, la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 ha incluido un subsidio extraordinario de desempleo para quienes sean parados de larga duración y hubieran extinguido el derecho a la prestación por desempleo, a las ayudas vinculadas al Programa de Renta Activa de Inserción o a las del Plan PREPARA, siendo que la vigencia de este subsidio se prorrogará de forma automática por periodos semestrales en tanto que la tasa de desempleo se sitúe por debajo del 15% según la última Encuesta de Población Activa que hubiera sido publicada con anterioridad a la fecha de la prórroga en cuestión.

Para ser beneficiario de esta ayuda se ha de estar inscrito como demandante de empleo a 1 de mayo de 2018, entendiéndose cumplido este requisito también en aquellos casos en que el trabajador, aun no estando inscrito como demandante de empleo en dicha fecha, tenga interrumpida la inscripción debido a la realización de un trabajo por cuenta ajena, y siempre y cuando la duración del contrato haya sido inferior a 90 días (en tal caso se requerirá, además, haber cesado de forma involuntaria en un trabajo por cuenta ajena previamente al agotamiento del último derecho reconocido).

Se ha de tener igualmente presente que se considera parado de larga duración aquel que haya permanecido inscrito como demandante de empleo durante al menos 360 días en los 18 meses inmediatamente anteriores a la fecha de la solicitud de este subsidio extraordinario de desempleo.

Por otra parte, en el momento de la solicitud se ha de acreditar el cumplimiento de los siguientes requisitos: carecer del derecho a la protección por desempleo de nivel contributivo o asistencial regulada en el Título III de la Ley General de la Seguridad Social; no tener cumplida la edad que permita acceder a la pensión de jubilación (tanto en su modalidad contributiva como no contributiva); carecer de rentas, de la naturaleza que sea, superiores en cómputo mensual al 75% del SMI (excluida la parte proporcional de dos pagas extraordinarias) y acreditar responsabilidades familiares, y, como se indicaba anteriormente, haber cesado de forma involuntaria en el último trabajo realizado en caso de haber trabajado tras el agotamiento del último derecho.

Por último, indicar que la duración máxima del subsidio será de 180 días —sin que pueda percibirse en más de una ocasión—, y que la cuantía del mismo será igual al 80% del IPREM mensual vigente en cada momento, obteniéndose el cobro del mismo dentro del mes siguiente al que corresponda el devengo.

DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD

Recibí una donación de una vivienda por parte de un familiar y ahora la Agencia Tributaria me declara responsable tributario

solidario por una deuda que este familiar tenía con Hacienda y de la cual yo no tenía ningún conocimiento. ¿Es esto posible?

En efecto, últimamente es relativamente habitual que se esté declarando responsables tributarios solidarios a los familiares que reciben bienes del deudor, sepan o no de la existencia de la deuda en cuestión, entendiendo que con esta forma de obrar, se pretende dificultar el cobro de la misma.

Concretamente, la Ley General Tributaria establece en tal sentido que serán responsables solidarios quienes «*sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria*».

Ahora bien, aun cuando en ocasiones es posible que así sea (entendemos, lógicamente, que no es el caso), generalmente donar o vender un inmueble a un familiar cuando el donante o vendedor desconoce tener deudas con Hacienda no es necesariamente una operación fraudulenta, pues lo habitual en estos casos suele ser que la finalidad de estas transmisiones no sea perjudicar la acción de cobro de Hacienda, sino, por ejemplo, ayudar a un hijo, o acogerse a reducciones y beneficios fiscales en las donaciones (antes de que se suprimieran), o salvaguardar bienes de posibles responsabilidades por el ejercicio de actividades profesionales…

En todo caso, Hacienda está obligada a demostrar que la donación o venta de un inmueble ha tenido por finalidad perjudicar o dificultar sus posibilidades de cobrar la deuda que tiene el donante o vendedor, debiendo demostrar la culpabilidad del contribuyente, para lo cual puede basarse en la acumulación de diversos indicios, como puedan ser la vinculación familiar, el conocimiento de la deuda del obligado principal, y de los bienes exactos que este tiene… En caso contrario, la transmisión se considerará de buena fe y la derivación de responsabilidad podrá anularse en los Tribunales.

El plazo de derivación de responsabilidad es de cuatro años desde que acaba el plazo de pago voluntario del deudor principal, si bien en el caso de que la transmisión de inmuebles que motiva la derivación de responsabilidad sea posterior a esa fecha, entonces el plazo se contará desde la fecha de dicha transmisión. Así pues, se habrá de contemplar en cada caso si el plazo de prescripción debe computarse desde el último día que tuvo el deudor principal para pagar, o bien desde que se produjo la transmisión del bien al familiar (a usted, en este caso).

BONIFICACIÓN POR HIJO A CARGO

¿Existe algún tipo de ayuda de conciliación para trabajadoras autónomas que tengan a su cargo hijos menores de 12 años?

En efecto, existe una bonificación del 100% de su cuota por contingencias comunes, para cuyo acceso se ha de mantener el alta durante el periodo que abarque la ayuda, además de contar con trabajadores a cargo en el momento de la bonificación y durante un año después.

Además, se ha de contratar a un trabajador durante su prestación y, como mínimo, tres meses. ■

Isabel Pomar,
CEO de Datisa

La importancia de utilizar la tecnología para la contabilidad analítica

La contabilidad analítica permite alcanzar un control real de la rentabilidad del negocio facultando la toma de decisiones en función de los resultados. Más concretamente, ofrece información sobre los centros de costes definidos por cada compañía de manera detallada, identificando los que son rentables y los que no lo son, y permitiendo a la dirección una toma de decisiones que corrija posibles desviaciones. De esta forma, es un aspecto clave para el incremento de la competitividad de la compañía.

Así, la contabilidad analítica proporciona información exhaustiva sobre, por ejemplo, los costes de personal en cada uno de los departamentos de la compañía, costes de marketing, etc. Toda esta información es fundamental para entender la evolución de la empresa, generar estrategias y tomar las decisiones más acertadas, es decir, va a ser clave para el éxito o el fracaso de la actividad.

Afortunadamente, cada vez más pymes son conscientes de que la mayor parte de las decisiones empresariales deben medirse en términos financieros y, por tanto, de la relevancia del análisis de la información financiera como elemento clave para asegurar un crecimiento estable y sostenible.

La mayoría de las pymes que necesitan tener un avanzado control de costes y que no han automatizado la gestión de ingresos y gastos a través de una solución TI específica, se apoyan en su solución contable. Utilizan el plan de cuentas en el que se basa la contabilidad creando, mediante codificaciones, múltiples nuevas cuentas de gastos e ingresos. Otras vías que utilizan es su gestión manual o a través de hojas de cálculo.

No obstante, el principal peligro en ambos casos, además de una mayor complejidad, es que se trata de un sistema mucho más frágil en lo que a seguridad e integridad de datos se refiere. Todo ello deviene en un sistema complejo y de difícil mantenimiento.

La contabilidad analítica es la única disciplina financiera que aporta toda la información económica que se genera en cada uno de los centros de costes que componen las organizaciones. Por eso, es necesario que las pymes conozcan y entiendan que disponer de un *software* específicamente diseñado para ellas, les aportará todos los datos necesarios sobre gastos e ingresos generados en cada uno de sus centros de costes.

Así, estos aplicativos de gestión analítica aportan como ventajas la identificación y control de los centros de costes, independiente del plan de cuentas contable; la automatización de la entrada de datos y, por tanto, menos tiempo para realizar la carga; y el máximo aprovechamiento de la información disponible gracias a una selección de informes estándar o específicos que podrán diseñar los responsables del control analítico.

Pero hay otras muchas ventajas, como la optimización de la documentación financiera, el ahorro de tiempo —tanto en la introducción de los datos financieros como en su gestión— y la facilidad para crear y acceder a informes técnicos que optimizan la explotación de la información registrada por cada proyecto o centro de coste. En definitiva, son muchas las razones por las que las pymes deberían optar por implementar soluciones tecnológicas para gestionar su contabilidad analítica. ■

La contabilidad analítica permite alcanzar un control real de la rentabilidad del negocio facultando la toma de decisiones en función de los resultados

ESINE

Centro de Estudios Técnicos Empresariales

Avda. de Manoteras, 50 · 28050 Madrid · Teléfono: 902 12 09 23

www.campusesine.com