



GRUPO ASESOR ROS

La nueva norma sobre arrendamientos (NIIF16)

SUMARIO

| Editorial

| Fiscal

A vueltas con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

| Laboral

El control de los medios electrónicos utilizados por el trabajador por parte del empresario

| Mercantil y Civil

Comentarios sobre el Real Decreto-Ley 1/2017 de protección de consumidores en materia de cláusula suelo

| Contabilidad

NIIF16, la nueva norma sobre arrendamientos que hace crecer el balance

| Agenda

| Normativa

| Hemeroteca

DICIEMBRE 2017





La reciente sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, que tiene como inmediatos precedentes las sentencias 26/2017 y 37/2017, ha declarado la inconstitucionalidad de algunos aspectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la nulidad de determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Con base en dicha declaración conviene hacer algunas reflexiones sobre el presente y el futuro de dicho Impuesto, así como de la nueva regulación que propone el legislador.

En nuestro comentario fiscal **A vueltas con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana**, se analiza la cuestión enjuiciada por el Tribunal Constitucional, acerca de la constitucionalidad del IIVTNU que es sustancialmente idéntica a la que se planteó en las sentencias del mismo tribunal 26/2017 y 37/2017 sobre impuestos forales sobre el incremento de valor de terrenos urbanos. En aquellas sentencias el Tribunal llegó a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo.

El control de los medios electrónicos utilizados por el trabajador por parte del empresario. STEDH de 5 de septiembre de 2017, es el título del comentario laboral, en él el autor expresa su sorpresa ante la coincidencia de que hace justo ahora diez años, se dictó por parte del Tribunal Supremo, la primera sentencia, sobre el uso y control de nuevas tecnologías (internet, correo electrónico) por parte del trabajador, y es justo ahora diez años después cuando el TEDH, ha dictado una sentencia que cambia totalmente la interpretación que nuestros tribunales han venido realizando en orden a los requisitos que debía cumplir el empresario para poder controlar los medios electrónicos puestos a disposición del trabajador por parte de la empresa para el desarrollo de su prestación laboral.

Es en la exégesis del comentario mercantil donde se recogen los **Comentarios sobre el Real Decreto-Ley 1/2017 de protección de consumidores en materia de cláusula suelo**. A principios de este año, se publicaba en el BOE de 21 de enero este Real Decreto-ley, introduciendo en nuestro ordenamiento jurídico medidas dirigidas a la protección de los consumidores, estableciendo un cauce que les facilitara la posibilidad de llegar a acuerdos con las entidades de crédito con las que tuvieran suscrito un contrato de préstamo o crédito con garantía hipotecaria, ofreciendo una solución a las controversias que se pudieran suscitar como consecuencia de los últimos pronunciamientos judiciales en materia de cláusulas suelo. Pasados ya más de nueve meses desde su entrada en vigor conviene volver la vista atrás para saber si la norma ha servido para algo o si ha quedado en papel mojado.

NIIF16. Nueva norma de contabilización de los arrendamientos

NIIF16, la nueva norma sobre arrendamientos que hace crecer el balance, después de que haya transcurrido hace ya un tiempo oyendo hablar de esta norma y los cambios sustanciales que ha introducido en la contabilización de los arrendamientos y encontrándonos a poco más de un año de su aplicación efectiva (1 de enero de 2019), parece que debemos comenzar a familiarizarnos con ella. Aunque antes de esta fecha, la NIIF 16 debe ser adoptada

por la Unión Europea y posteriormente adaptada a nuestro Plan General de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ya podemos ver que es el camino a seguir en la contabilización de los arrendamientos.

En la sección de normativa facilitamos un breve resumen de la **Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes de Trabajo Autónomo** (BOE 25/10/2017), de la **Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, que aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales** (BOE 30/08/2017) y de los **Reales Decretos-leyes 14 y 15, Plan Prepara y Traslado de Sociedades**, publicados en el mes de octubre del 2017.



A vueltas con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

La reciente sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo, que tiene como inmediatos precedentes las sentencias 26/2017 y 37/2017, ha declarado la inconstitucionalidad de algunos aspectos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y la nulidad de determinados preceptos del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Con base en dicha declaración conviene hacer algunas reflexiones sobre el presente y el futuro de dicho Impuesto, así como de la nueva regulación que propone el legislador.

I. El fundamento de la declaración de inconstitucionalidad

La cuestión enjuiciada por el Tribunal Constitucional, acerca de la constitucionalidad del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en lo sucesivo IIVTNU), es sustancialmente idéntica a la que se planteó en las sentencias del mismo tribunal números 26/2017 y 37/2017 sobre impuestos forales sobre el incremento de valor de terrenos urbanos. En aquellas sentencias el Tribunal llegó a la conclusión de que el tratamiento que otorgaban las citadas normas forales a los supuestos de no incremento o, incluso, de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, carecía de toda justificación razonable, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que correspondía a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, con lo que se estaban sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpresivas de capacidad económica en contra del principio garantizado en el artículo 31.1 CE.

No cabe el establecimiento de un tributo en los supuestos en los que la capacidad económica es inexistente, virtual o ficticia.

Tal y como decía el Tribunal Constitucional, aun siendo constitucionalmente admisible que el legislador establezca impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica, estén orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza, siendo suficiente a tal efecto que la capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que aquél principio constitucional quede a salvo, ello debe hacerse sin que en ningún caso pueda establecerse un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial. Esto es, no cabe el establecimiento de un tributo en los supuestos en los que la capacidad económica es inexistente, virtual o ficticia. Precisamente por ello, aun cuando sea plenamente válida la opción de política legislativa

dirigida a someter a tributación los incrementos de valor mediante el recurso a un sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales, en lugar de hacerlo en función de la efectiva capacidad económica puesta de manifiesto, no deja de hacer notar el Tribunal que una cosa es gravar una renta potencial, esto es, el incremento de valor que presumiblemente se produce con el paso del tiempo en todo terreno de naturaleza urbana, y otra muy distinta es someter a tributación una renta irreal.

Aun cuando el nacimiento de la obligación tributaria se haga depender de la transmisión de un terreno, pudiendo ser esta una condición necesaria en la configuración del tributo, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es, precisamente, el incremento de valor de un terreno. A dicha transmisión hay que añadir la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, cuando menos potencial.

Con base en dicho argumento, aun cuando de conformidad con su regulación normativa, el objeto del IIVTNU es el incremento de valor que pudieran haber experimentado los terrenos durante un intervalo temporal dado, que se cuantifica y somete a tributación a partir del instante de su transmisión, el gravamen, sin embargo, no se anuda necesariamente a la existencia de ese incremento sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo computable que oscila entre uno y veinte años -mínimo y máximo respectivamente-. Con ello, pone de manifiesto el Tribunal, basta con ser titular de un terreno de naturaleza urbana para que se anude a dicha circunstancia la consecuencia de un incremento de valor sometido a tributación. Tributación que, además, se cuantifica de forma automática, mediante la aplicación al valor que tenga ese terreno a efectos del IBI en el momento de la transmisión, de un porcentaje fijo por cada año de tenencia. Todo ello con independencia no sólo del importe real de dicho incremento, sino de su propia existencia.

Por ello, aun cuando el nacimiento de la obligación tributaria se haga depender de la transmisión de un terreno, pudiendo ser esta una condición necesaria en la configuración del tributo, en modo alguno, puede erigirse en una condición suficiente en un tributo cuyo objeto es, precisamente, el incremento de valor de un terreno. A dicha transmisión hay que añadir la necesaria materialización de un incremento de valor del terreno, exponente de una capacidad económica real o, cuando menos, potencial. Sin embargo, cuando no se ha producido ese incremento en el valor del terreno transmitido, la capacidad económica pretendidamente gravada deja de ser potencial para convertirse en irreal o ficticia, violándose con ello el principio de capacidad económica del artículo 31.1 CE.

Al enjuiciar el acomodo a la Constitución Española de la normativa foral en sus sentencias 26/2017 y 37/2017, ya consideraba el Tribunal que “los preceptos cuestionados fingen, sin admitir prueba en contrario, que por el solo hecho de haber sido titular de un terreno de naturaleza urbana durante un determinado período temporal (entre uno y veinte años), se revela, en todo caso, un incremento de valor y, por tanto, una capacidad económica susceptible de imposición, impidiendo al ciudadano cumplir con su obligación de contribuir, no de cualquier manera, sino exclusivamente ‘de acuerdo con su capacidad económica’ (art. 31.1 CE)”. Y así, al establecer el legislador la ficción de que ha tenido lugar un incremento de valor susceptible de gravamen al producirse cualquier transmisión de un terreno, por el solo hecho de haberlo mantenido el titular en su patrimonio durante un intervalo temporal dado, pasando de puntillas sobre aquellos supuestos en los que no se haya producido tal incremento, más que someter a tributación una capacidad económica susceptible de gravamen, se está obligando a tributar por una riqueza inexistente, en abierta contradicción con el principio de capacidad económica del citado artículo 31.1 CE.

El Tribunal Constitucional trae a colación la argumentación contenida en sus sentencias anteriores y, con base en la misma, acaba concluyendo que el tratamiento que los preceptos de la Ley Reguladora de Haciendas Locales otorgan a los supuestos de no incremento, o incluso de decremento, en el valor de los terrenos de naturaleza urbana, gravan una renta ficticia toda vez que, al imponer a los sujetos pasivos del impuesto la obligación de soportar la misma carga tributaria que corresponde a las situaciones de incrementos derivados del paso del tiempo, está sometiendo a tributación situaciones de hecho inexpressivas de capacidad económica. Argumento legal que contradice frontalmente el principio de capacidad económica que garantiza el artículo 31.1 CE. En consecuencia, el Tribunal falla declarando que los preceptos cuestionados deben ser declarados inconstitucionales, en particular los artículos 107.1, 107.2 a) y 110.4 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales, expulsándolos del Ordenamiento Jurídico.

II. Consecuencias de la nulidad de los preceptos. El “posible” derecho a la devolución del impuesto pagado

A la vista del contenido de la sentencia del Tribunal Constitucional, los contribuyentes que hayan hecho efectivo el impuesto podrían accionar su devolución si se dan las circunstancias que lo permitan, teniendo en cuenta las previsiones legales en materia de prescripción. Sobre este particular merece la pena hacer algún comentario en la medida en que debemos distinguir si el impuesto se ha ingresado mediante liquidación de la entidad local -estos es, el ayuntamiento tras la declaración del contribuyente liquida el impuesto-, o mediante autoliquidación calculada por el propio contribuyente.

Las fórmulas procedimentales para obtener la devolución del impuesto dependen de si el mismo se ha ingresado por liquidación o por autoliquidación.

1. Devolución en los supuestos de autoliquidación del IIVTNU

En este particular supuesto, el procedimiento a seguir es el previsto en el artículo 221.4 de la Ley General Tributaria, mediante la presentación de una solicitud de rectificación de la autoliquidación, instando además la correlativa devolución de lo indebidamente pagado. Además, el contribuyente

tendrá derecho a solicitar el pago de intereses de demora por el tiempo transcurrido.

El plazo para solicitar la rectificación y la correspondiente autoliquidación queda sometido al plazo de la prescripción previsto por la Ley General Tributaria de cuatro años.

En el caso de que se denegara la rectificación solicitada y la correspondiente devolución, debería continuarse con la vía económico-administrativa y, en su caso, la judicial.

2. Devolución en los supuestos de liquidación girada por la Administración

En el supuesto de que haya sido la Administración la que haya liquidado el Impuesto, el abanico de posibilidades se abre, albergando distintas opciones.

La primera de ellas la constituye la interposición de un recurso de reposición en el plazo de un mes desde que se recibiera la liquidación. Si dicho recurso se desestima se abre la vía jurisdiccional o la económico-administrativa en aquellos ayuntamientos que tengan constituidos este tipo de órganos.

Si el contribuyente pagó la liquidación y no la recurrió, en la medida en que el acto se considera firme y consentido, deberán arbitrase otro tipo de soluciones, que habida cuenta del contenido de este comentario nos vemos obligados a enunciar de forma simple:

- Incoar alguno de los procedimientos especiales de revisión del artículo 216 de la Ley General Tributaria.
- Interposición de un procedimiento extraordinario de revisión.
- Declaración de responsabilidad del estado legislador; esta última en vía jurisdiccional.

Tanto en los supuestos de liquidación como en los de autoliquidación, habrá que estar al caso concreto para analizar las medidas a adoptar para obtener la devolución, toda vez que es posible accionar dicho derecho por otras vías valorando el riesgo de que la pretensión sea rechazada, así como el coste a asumir por el contribuyente que pretenda ver reconocido su derecho a la devolución al pasar al orden jurisdiccional contencioso-administrativo.

III. Propuestas de reforma del Impuesto

El Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de febrero de 2017 constituyó la Comisión de Expertos para la revisión del sistema de financiación local, siendo su objeto la realización de los análisis que fueran necesarios para la formulación posterior de un nuevo modelo de financiación local que se fundamentara en los principios de solidaridad, suficiencia, equidad, transparencia, corresponsabilidad fiscal y garantía de acceso de los ciudadanos a los servicios públicos básicos de prestación obligatoria. Los trabajos debían referirse al Sistema de Financiación Local, contemplando de forma integral aspectos financieros, tributarios y presupuestarios, contenidos en el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Los citados análisis debían recogerse en un Informe que sería presentado en el plazo de seis meses desde la adopción de aquel Acuerdo. Dentro de dicho plazo, en fecha 26 de julio de 2017, se presentó el informe final, que recogía distintas propuestas sobre el futuro del IIVTNU, en la medida en que en dicho lapso de tiempo se habían dictado y publicado tres sentencias del Tribunal Constitucional sobre dicha materia.

La Comisión puso de manifiesto que el vigente hecho imponible del IIVTNU, puesto en relación con los valores catastrales, y teniendo en cuenta el marco de la fiscalidad inmobiliaria en nuestro país, ha quedado trasnochado, dando lugar a multitud de incoherencias y dificultades que inciden en el conjunto del sistema tributario. Este impuesto debería gravar no solo el incremento de valor de los terrenos, sino las plusvalías puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de los bienes inmuebles, estableciendo las oportunas medidas para evitar la doble imposición en relación con otros impuestos que gravan materias similares, y debiendo al mismo tiempo co-

A vueltas con el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

ordinar la determinación de la base imponible en estos impuestos respecto a la cuantificación de las plusvalías.

Por otra parte, se requiere un tratamiento igual de los bienes inmuebles, ya se trate de bienes rústicos, solares o inmuebles construidos que, indudablemente denotarán mayor capacidad económica.

La regulación vigente en el presente momento no somete a imposición las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año, cuando lo cierto es que no son éstas precisamente las que tienen un mayor carácter especulativo.

Otro punto sobre el cual se detiene el Informe apunta a la regulación actual que no somete a imposición las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año; plusvalías éstas que pueden ser, en muchos casos, las más especulativas. Ello supone, sin duda, una importante quiebra de los principios de capacidad económica, generalidad e igualdad tributaria. Resulta preciso, pues, modificar, en su caso, esta regulación que implica un tratamiento fiscal ventajoso, y que viene a suponer, en la práctica, una exoneración de las plusvalías generadas en un plazo inferior a un año.

Ponemos a continuación, de manifiesto, algunas de las propuestas recogidas en el Informe en relación con el IIVTNU.

1. La desaparición del IIVTNU

En la medida en que en sede del IIVTNU se manifiesta claramente una pluriimposición, especialmente en relación con los impuestos sobre la renta que gravan las plusvalías, así como con aquellos que gravan las transmisiones inmobiliarias, la Comisión se planteaba como posibilidad para evitarla, y al mismo tiempo, eliminar cualquier tacha de inconstitucionalidad de la vigente normativa reguladora del impuesto, la supresión del IIVTNU.

La Comisión de Expertos llegó a plantearse la supresión del IIVTNU, sustituyendo tal figura impositiva por una participación en otros impuestos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles.

Es evidente que de seguirse esta propuesta, con el fin de evitar una merma recaudatoria de las Entidades Locales, el IIVTNU debería verse sustituido por un recargo o participación en aquellos tributos que gravan las plusvalías en los bienes inmuebles o los que gravan las transmisiones inmobiliarias, ya sean estos estatales, ya sean autonómicos.

2. Establecimiento de supuestos de no sujeción cuando no existe incremento

Otra posible solución, en caso de optar por el mantenimiento de la vigente regulación, sería la de establecer expresamente un supuesto de no sujeción, ya que, donde no ha habido un aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, no hay capacidad económica gravable. Esta solución exigiría, asimismo, modificar un tributo cuya cuantificación descansa sobre valores objetivos -valores catastrales- respecto de los cuales no se permiten criterios de valoración distintos a los que aporta la propia Administración que los determina. Tal situación redundaría en repetir situaciones que el Tribunal Constitucional ha considerado contrarias al principio de capacidad económica, además de una desnaturalización del impuesto para aquellos supuestos de teóricas o reales minusvalías.

3. Establecimiento de un cálculo por diferencias entre el valor de transmisión y el de adquisición

La propuesta de la Comisión para el nuevo impuesto consiste en calcular el incremento de valor de los terrenos atendiendo a la diferencia entre el valor de la transmisión y el valor de adquisición. Este último incluiría el importe real de adquisición más el coste de las inversiones y mejoras efectuadas, así como los gastos y tributos inherentes a aquélla. En todo caso, deberían corregirse los efectos de la inflación acumulada desde la fecha de adquisición del inmueble o de realización de las mejoras o inversiones.

Debe tenerse en cuenta que la sustitución que se propone por valores reales de los actuales valores catastrales exigiría una importante revisión de los tipos de gravamen actualmente establecidos.

4. El Proyecto de Ley por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Con el objeto de dar una rápida respuesta al mandato del Tribunal Constitucional en las sentencias a las que nos hemos referido brevemente al principio de esta exégesis, se ha publicado un Proyecto de Ley por el que se modifica el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, sin esperar al proceso de reforma de la financiación local que encomendó el Gobierno a la Comisión de Expertos.

Las modificaciones propuestas parten de la base de introducir un supuesto de no sujeción cuando el sujeto pasivo acredite la inexistencia de un incremento del valor, por la diferencia entre los valores reales de transmisión y adquisición. A tal efecto, el sujeto pasivo del Impuesto deberá declarar la transmisión no sujeta y deberá aportar las pruebas que acrediten la inexistencia del incremento de valor.

Evidentemente el principal escollo de la redacción propuesta se encuentra en la indefinición del elemento probatorio de la inexistencia del incremento de valor.

Por otro lado, se modifica el artículo 107.4 de la Ley de tal modo que con la redacción propuesta el período de generación del incremento de valor será el número de años transcurridos desde la fecha de adquisición del terreno hasta la fecha de su transmisión. Y en los supuestos de no sujeción, salvo que por ley se indique otra cosa, para el cálculo del periodo de generación del incremento de valor puesto de manifiesto en una posterior transmisión del terreno, se tomará como fecha de adquisición, aquella en la que se produjo el anterior devengo del impuesto.

En el cómputo del número de años transcurridos se tomarán años completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de año. En el caso de que el periodo de generación sea inferior a un año, se prorrateará el coeficiente anual teniendo en cuenta únicamente el número de meses completos, es decir, sin tener en cuenta las fracciones de mes.

El coeficiente a aplicar sobre el valor del terreno en el momento del devengo, calculado conforme a lo dispuesto en los apartados anteriores, será el que corresponda de los aprobados por el ayuntamiento según el periodo de generación del incremento de valor, sin que pueda exceder de los límites siguientes:

| Periodo generación | Coficiente |
|----------------------------|------------|
| Inferior a 1 años | 0,06 |
| 1 año | 0,09 |
| 2 años | 0,09 |
| 3 años | 0,08 |
| 4 años | 0,06 |
| 5 años | 0,06 |
| 6 años | 0,06 |
| 7 años | 0,06 |
| 8 años | 0,06 |
| 9 años | 0,06 |
| 10 años | 0,06 |
| 11 años | 0,06 |
| 12 años | 0,06 |
| 13 años | 0,13 |
| 14 años | 0,21 |
| 15 años | 0,29 |
| 16 años | 0,37 |
| 17 años | 0,44 |
| 18 años | 0,50 |
| 19 años | 0,55 |
| Igual o superior a 20 años | 0,60 |

Insistimos nuevamente en que el Proyecto de Ley no ha recogido la totalidad de los argumentos plasmados en el Informe del Comité de Expertos para modificar el IIVTNU, por razones de urgencia y, en todo caso, para dar cumplimiento efectivo al mandato contenido en la sentencia del Tribunal Constitucional a que nos hemos referido. Queda por ver, pues, si el sistema que finalmente se aplique perdurará en el tiempo o si se verá sometido a nuevas modificaciones normativas.



El control de los medios electrónicos utilizados por el trabajador por parte del empresario

STEDH de 5 de septiembre de 2017

Resulta, cuanto menos curioso, que hace justo ahora diez años, se dictó por parte del Tribunal Supremo, la primera sentencia, sobre el uso y control de las nuevas tecnologías (internet, correo electrónico) por parte del trabajador, y es justo ahora diez años después cuando el TEDH, ha dictado una sentencia que cambia totalmente la interpretación que nuestros tribunales han venido realizando en orden a los requisitos que debía cumplir el empresario para poder controlar los medios electrónicos puestos a disposición del trabajador por parte de la empresa para el desarrollo de su prestación laboral.

La sentencia del Tribunal Supremo de 26 de septiembre de 2007, tenía como supuesto de hecho un despido disciplinario acometido por la empresa frente a un trabajador por un supuesto uso indebido de los medios electrónicos por parte de éste.

En concreto, la empresa inspeccionó los archivos temporales de internet en el ordenador de un directivo sin la presencia de éste.

Los archivos, pertenecientes a videos y fotos pornográficas, habían provocado la entrada a algunos virus en el PC lo que hizo necesaria su reparación. En las dos inspecciones que se realizaron hubo presencia tanto de un notario como de representantes de empresa.

El Tribunal Supremo consideró que se había producido una lesión al Derecho a la intimidad del directivo en la intervención del ordenador, invalidándose por tanto esta prueba como elemento determinante para el despido disciplinario. Sin embargo, en la citada sentencia se apuntaban las pautas que debería seguir el empresario para poder ejercer un control sobre el uso de los sistemas electrónicos usados por el trabajador en el desempeño de su trabajo, y así, se establecían las siguientes pautas.

1.- En la aplicación de las facultades de vigilancia y control debe guardarse la consideración debida a la dignidad del trabajador y a su intimidad.

2.- Dado que existe un hábito social generalizado de tolerancia a los usos personales moderados de medios informáticos y esa tolerancia crea una expectativa de confidencialidad en el trabajador, la empresa debe establecer las reglas del uso del ordenador facilitado por la empresa con eventuales prohibiciones absolutas o parciales de uso privado del ordenador.

A partir de esta sentencia fueron muchas las empresas que establecieron lo que se denominaba el protocolo de nuevas tecnologías, donde se informaba al trabajador de la prohibición total o parcial del uso privado del ordenador y la posibilidad de realizar controles del uso correcto de los medios electrónicos por parte de la empresa.

El pasado día 5 de septiembre de 2017 el TEDH dictó una sentencia (El llamado caso Barbulescu) que cuanto menos nos obliga a replantearnos, las posibles actuaciones que puede realizar el empresario para controlar el uso debido por el trabajador de los medios electrónicos que la empresa pone a disposición del trabajador.

Efectivamente, la sentencia 05/09/2017 del caso Barbulescu, ha dado un giro radical a la doctrina que hasta la fecha venía manteniendo tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo.

Los hechos enjuiciados en la citada sentencia son los siguientes:

Un trabajador es despedido por haber utilizado internet en la empresa durante su tiempo de trabajo haciendo caso omiso del reglamento de régimen interior, que prohibía la utilización de los ordenadores de la empresa para fines personales.

El empresario había controlado durante cierto tiempo las comunicaciones de una cuenta de "Yahoo! Messenger" que se le había facilitado al trabajador para responder a las solicitudes de información de los clientes. Los registros obtenidos durante los procedimientos internos de control mostraban que el trabajador había intercambiado mensajes de naturaleza estrictamente privada con terceros.

El control de los medios electrónicos utilizados por el trabajador por parte del empresario

El trabajador alegó que su despido se basaba en una violación de su derecho al respeto a su vida privada y a su correspondencia.

La fundamentación jurídica de la sentencia, parte de la aplicación del artículo 8 de la CEDH, que regula el derecho a la vida privada, y en este sentido, entiende que la mensajería instantánea por internet (podría aplicarse igualmente al WhatsApp WEB y otros sistemas de mensajería instantánea instalados en el ordenador que utiliza el trabajador en la empresa), es una forma de comunicación que forma parte del ejercicio de la vida privada en la sociedad.

Del mismo modo, el concepto "correspondencia" se aplica al envío y recepción de mensajes, incluso desde el ordenador propiedad de la empresa.

Es cierto, que el trabajador había sido informado de la prohibición de uso de internet para fines personales por parte de la empresa, sin embargo, según la sentencia, no fue advertido del alcance y de la naturaleza del control de sus comunicaciones por el empresario, ni tampoco de la posibilidad de que éste accediese al contenido mismo de sus comunicaciones.

De esta forma, las instrucciones u órdenes de un empresario no pueden reducir a la nada el ejercicio de la vida privada social en el puesto de trabajo. El respeto de la vida privada y de la confidencialidad de las comunicaciones continúa imponiéndose, incluso si estas últimas pueden ser limitadas en la medida de lo necesario.

Así, las comunicaciones del trabajador, realizadas desde su puesto de trabajo están amparadas por las nociones de "vida privada" –que en la doctrina del TEDH incluye protección de datos– y "correspondencia", de lo que se concluye que el art. 8 del CEDH resulta de aplicación al caso.

A partir de este razonamiento se ha establecido lo que el magistrado D. Carlos Hugo Preciado, ha venido a denominar el "Test Barbulescu" que se sustenta en responder a una serie de cuestiones apuntadas en la propia sentencia, a saber:

¿Se ha comunicado al trabajador de la posibilidad de que el empresario adopte medidas de vigilancia de su correspondencia y de sus otras comunicaciones, así como la puesta en práctica de tales medidas?

¿Cuál ha sido el alcance de la vigilancia realizada por el empresario y el grado de intrusión en la vida privada del empleado?

¿El empresario ha proporcionado motivos que justifiquen la vigilancia de las comunicaciones del trabajador?

¿Hubiera sido posible emplear un sistema de vigilancia conforme a medios y medidas menos intrusivas que el acceso directo al contenido de las comunicaciones del empleado?

¿Cuáles han sido las consecuencias de la vigilancia para el trabajador que ha sido objeto de las mismas?

¿El trabajador ha recibido las debidas garantías, en particular cuando las medidas de vigilancia del empresario tenían un carácter intrusivo?

De esta forma, en opinión del citado magistrado, la nueva doctrina BARBULESCU pone en cuestión la doctrina del TC, que habrá de ser profundamente revisada.

Así, no parece compatible con la nueva doctrina, sostener que la prohibición por convenio colectivo o por reglamento interior del uso del ordenador para fines personales suponga una supresión de la "expectativa de intimidad" del trabajador, por lo que ningún control del ordenador podrá ampararse en tales fundamentos, sin otro añadido.

Del mismo modo, esta sentencia, impone a los órganos judiciales observar las siguientes pautas mínimas en los casos de vigilancia de las comunicaciones por correo electrónico, en particular cuando la cuenta de correo y el ordenador sean de propiedad de la empresa:

- *Información previa al trabajador de la posibilidad de que el empresario adopte medidas de vigilancia de su correspondencia y de sus otras comunicaciones, así como de la puesta en práctica de tales medidas. El carácter previo supone que la información ha de ser anterior al inicio de la vigilancia.*
- *Ha de valorarse el alcance de la vigilancia realizada por el empresario y el grado de intrusión en la vida privada del empleado. Tal valoración exigirá poner en relación la finalidad concreta pretendida por el empresario y los medios utilizados para ello. Por ejemplo, para saber si el trabajador usa el teléfono de la empresa para llamadas privadas es absolutamente innecesario el acceso al contenido de las llamadas, basta con conocer los titulares de los números marcados.*
- *El empresario ha de proporcionar motivos que justifiquen la vigilancia de las comunicaciones del trabajador, más allá del art. 20.3 ET. El TEDH se refiere claramente a motivos concretos.*
- *La vigilancia ha de ser proporcionada: hay que determinar si hubiera sido posible emplear un sistema de vigilancia conforme a medios y medidas menos intrusivas que el acceso directo al contenido de las comunicaciones del empleado.*
- *Hay que tener en cuenta y considerar cuáles han sido las consecuencias de la vigilancia para el trabajador que ha sido objeto de las mismas. Téngase en cuenta que el trabajador ha hecho uso de un Derecho fundamental (secreto de las comunicaciones) y que el despido ha sido la máxima sanción.*
- *El trabajador debe haber recibido las debidas garantías, en particular, cuando las medidas de vigilancia del empresario tenían un carácter intrusivo. El procedimiento disciplinario y el momento en que el empresario, en su caso, accede al contenido de la comunicación es transcendental en relación con el principio de transparencia.*

Esta novedosa sentencia, deja abiertas innumerables cuestiones, a la vista de la aplicación, que según el Tribunal debe hacerse en estos casos del artículo 8 de CEDH. Asimismo, surge la pregunta de si esta nueva doctrina, afectaría los sistemas de videograbación, y la última sentencia dictada al respecto por el Tribunal Constitucional.

Una cosa queda clara, el empresario que pone a disposición del trabajador, medios electrónicos propiedad de la empresa, como puede ser correo electrónico, internet o sistemas de comunicación instantánea, debe regular su uso, bien sea mediante el reglamento de régimen interior, o mediante la adopción en la cláusulas adicionales de su contrato de trabajo del denominado protocolo de nuevas tecnologías, ahora bien, deberá articular mecanismos de verificación y control de ese uso, que sean compatibles con el respeto a la intimidad y privacidad del trabajador.



Comentarios sobre el Real Decreto-Ley 1/2017 de protección de consumidores en materia de cláusula suelo

A principios de este año, se publicaba en el BOE de 21 de enero el Real Decreto-ley 1/2017, de 20 de enero, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo, introduciendo en nuestro ordenamiento jurídico medidas dirigidas a la protección a los consumidores, estableciendo un cauce que les facilitara la posibilidad de llegar a acuerdos con las entidades de crédito con las que tuvieran suscrito un contrato de préstamo o crédito con garantía hipotecaria, ofreciendo una solución a las controversias que se pudieran suscitar como consecuencia de los últimos pronunciamientos judiciales en materia de cláusulas suelo.

Pasados ya más de nueve meses desde su entrada en vigor conviene volver la vista atrás para saber si la norma ha servido para algo o si ha quedado en papel mojado.

I. Antecedentes jurisprudenciales

La andadura del Real Decreto-ley que nos disponemos a desglosar, tiene su origen en el ámbito de los Tribunales de Justicia. En concreto en la sentencia 241/2013, de 9 de mayo, del Tribunal Supremo, dictada en el marco de una acción colectiva ejercitada por una asociación de consumidores contra distintas entidades bancarias, analizando el carácter abusivo de las cláusulas suelo, declarando su nulidad. La citada sentencia declaraba, sin embargo, que la declaración de nulidad no afectaría ni a las situaciones definitivamente decididas por resoluciones judiciales con fuerza de cosa juzgada ni a las cantidades satisfechas antes del 9 de mayo de 2013. El Alto Tribunal consideró que las cláusulas examinadas, las denominadas cláusulas suelo, pese a superar el control de transparencia formal a efectos de su inclusión como condición general de los contratos, no superaban en cambio el control de transparencia material exigible en las cláusulas de los contratos suscritos con consumidores, por lo que procedió a declarar la nulidad de las cláusulas, pero no de los contratos en los que se insertaban, manteniendo su subsistencia pese a aquella declaración de nulidad parcial.

El Tribunal Supremo limitó temporalmente la retroactividad de su sentencia basándose para ello en tres motivos:

a.- Las cláusulas suelo no se consideran abusivas en sí mismas, sino que su abusividad derivaba de la falta de transparencia material o sustantiva sobre el concreto contenido en su incorporación al contrato;

b.- La buena fe del círculo de los interesados, en la medida en que las entidades de crédito habían cumplido con la normativa sectorial sobre transparencia; y

c.- El hecho, que el Tribunal Supremo calificó como notorio, de que dicha retroactividad causaría grave trastorno al orden público económico.

El Tribunal Supremo confirmó, reiterando, la limitación de la eficacia retroactiva en su sentencia de 25 de marzo de 2015, en el seno de una acción individual interpuesta frente a una de las entidades parte en el proceso judicial resuelto por la sentencia de 9 de mayo de 2013. En esta nueva resolución fijó como doctrina que, cuando en aplicación de la doctrina fijada en la sentencia de 2013 se declare abusiva una cláusula suelo, la devolución al prestatario se efectuará a partir de la fecha de publicación de la sentencia de 2013.

Frente a la resolución del Tribunal Supremo, otros tribunales españoles cuestionaron ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el criterio fijado por el Tribunal Supremo sobre la base del Derecho de la Unión Europea mediante el planteamiento de distintas peticiones de decisión prejudicial. El 21 de diciembre de 2016 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictó sentencia en los asuntos acumulados C-154/15, C-307/15 y C-308/15 dando respuesta a dichas cuestiones prejudiciales. En su sentencia, el Tribunal de Justicia fallaba que el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, sobre cláusulas abusivas en los contratos celebrados con los consumidores, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una jurisprudencia nacional que limita en el tiempo los efectos

restitutorios vinculados a la declaración del carácter abusivo, en el sentido del artículo 3, apartado 1, de dicha directiva, de una cláusula contenida en un contrato celebrado con un consumidor por un profesional, circunscribiendo tales efectos restitutorios exclusivamente a las cantidades pagadas indebidamente en aplicación de tal cláusula con posterioridad al pronunciamiento de la resolución judicial mediante la que se declaró el carácter abusivo de la cláusula en cuestión. O, dicho en otros términos, la limitación en el tiempo de los efectos derivados de la declaración de nulidad de las cláusulas suelo, tal y como establecía el Tribunal Supremo, priva a los consumidores españoles que celebraron un contrato de préstamo hipotecario antes de la fecha del pronunciamiento de la sentencia de éste a obtener la restitución de las cantidades que pagaron indebidamente a las entidades bancarias. Por consiguiente, de tal limitación en el tiempo resulta una protección de los consumidores incompleta e insuficiente que no constituye un medio adecuado y eficaz para que cese el uso de las cláusulas abusivas, en contra de lo que exige la Directiva. Y frente a esta protección incompleta el TJUE concluye que una cláusula contractual declarada abusiva nunca ha existido, de manera que no podrá tener efectos frente al consumidor. El correlato lógico de esta afirmación es que debe restablecerse la situación de hecho y de Derecho en la que se encontraría el consumidor de no haber existido dicha cláusula.

El Tribunal de Justicia fundamentó el fallo en dos razonamientos esenciales. En primer lugar, la sentencia consideraba que la apreciación de la abusividad por falta de transparencia material que realizó el Tribunal Supremo tenía por fundamento el artículo 4, apartado 2 de la directiva en relación con el artículo 3, y que no cabía apreciar que el Tribunal Supremo hubiera ido más allá del ámbito definido por la propia directiva. Y, en segundo lugar, afirmaba que la cláusula contractual declarada abusiva nunca había existido, de modo que ha de restaurarse la situación de hecho y de Derecho en que se encontraría el consumidor en esta situación, toda vez que, de otro modo, se pondría en cuestión el efecto disuasorio pretendido por el artículo 6 de la mencionada norma europea.

II. El objeto del Real Decreto-ley

El Gobierno, consciente de que el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea comportaría un notable incremento de las demandas de consumidores afectados, solicitando la restitución de las cantidades pagadas en aplicación de las cláusulas suelo, consideró de extraordinaria y urgente necesidad arbitrar un cauce sencillo y ordenado, de carácter voluntario para el consumidor, que facilitara que pudiera alcanzarse a un acuerdo con las entidades de crédito que hubieran aplicado las cláusulas suelo en el clausulado de los contratos de préstamos o créditos con garantía hipotecaria, que les permitiera solucionar sus diferencias mediante la restitución de dichas cantidades.

A nadie escapa que la medida está directamente dirigida a evitar que se produzca un aumento de los litigios que tendrían que ser afrontados por la jurisdicción civil, con un elevado coste a la Administración de Justicia por cada pleito y un impacto perjudicial para su funcionamiento en forma de incremento sustancial del tiempo de duración de los procedimientos. Pero a nadie escapa tampoco el elevado coste que comportaría, en costas, para las entidades de crédito, como ya sucediera con las participaciones preferentes.

La reforma introducida pretende una intervención y regulación mínima, dando a los consumidores un instrumento que les permita obtener una rápida respuesta a sus reclamaciones. Y en esta línea el Gobierno consideró preferible una previsión especial y coyuntural, adicional a las normas procesales, mercantiles y civiles.

Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en ausencia de normas de la Unión Europea para el reconocimiento de un derecho reconocido por el Derecho de la Unión, corresponde al sistema jurídico interno de cada Estado miembro, de conformidad con el principio de autonomía procesal, designar los órganos competentes y establecer la regulación procedimental de los recursos destinados a la salvaguardia de esos derechos. No obstante, los Estados miembros son responsables de garantizar que esos derechos sean

protegidos de manera efectiva en cada caso. En tales términos, la decisión de la autoridad se rige por el derecho nacional a condición, sin embargo, de que sus disposiciones no sean menos favorables que las que rigen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad). Y las medidas contenidas en el Real Decreto-ley respetan las exigencias de estos principios.

III. Las medidas introducidas por el Real Decreto-ley

1. Instauración de una reclamación previa a la vía judicial

El principio inspirador del mecanismo que se introduce por el Real Decreto-ley es la voluntariedad a la hora de acceder a un procedimiento de solución extrajudicial con carácter previo a la interposición de la demanda judicial, sin que tenga coste adicional alguno para el consumidor, siendo además de obligada aplicación para las entidades de crédito.

Así las cosas, se establece la obligatoriedad para las entidades de crédito de implantar un sistema de reclamación previa a la interposición de demandas judiciales, que tendrá carácter voluntario para el consumidor, cuyo objeto será atender a las peticiones que éstos formulen en el ámbito al que nos estamos refiriendo. La norma establece una obligación añadida para las entidades de crédito, de modo que estas garanticen que este sistema de reclamación sea conocido por todos los consumidores que tuvieran incluidas cláusulas suelo en su préstamo hipotecario.

Una vez recibida la reclamación del consumidor, la entidad de crédito deberá calcular la cantidad a devolver y remitirle una comunicación desglosando dicho cálculo, que deberá comprender necesariamente las cantidades que correspondan en concepto de intereses. En todo caso, si la entidad considerara que la devolución no es procedente, deberá comunicar las razones en que se motiva su decisión, dándose por concluido el procedimiento extrajudicial.

Recibido el cálculo realizado por la entidad de crédito, el consumidor deberá manifestar si está de acuerdo con el cálculo. De estarlo, la entidad de crédito acordará con el consumidor la devolución del efectivo.

Se establece, además, un plazo máximo para que el consumidor y la entidad lleguen a un acuerdo y se ponga a disposición del reclamante la cantidad a devolver, que será de tres meses a contar desde la presentación de la reclamación. A efectos de que el consumidor pueda adoptar las medidas que estime oportunas, se entenderá que el procedimiento extrajudicial ha concluido sin acuerdo:

- Si la entidad de crédito rechaza expresamente la reclamación presentada por el consumidor.
- Si finaliza el plazo de tres meses sin que la entidad de crédito comunique nada al consumidor reclamante.
- Si el consumidor no está de acuerdo con el cálculo de la cantidad a devolver efectuado por la entidad de crédito o rechaza la cantidad ofrecida.
- Si transcurrido el plazo de tres meses no se ha puesto a disposición del consumidor de modo efectivo la cantidad ofrecida.

Establece la norma que, de acudir a este procedimiento, las partes no podrán ejercitar entre sí ninguna acción judicial o extrajudicial en relación con el objeto de la reclamación previa durante el tiempo en que esta se sustancia. Si se interpusiera demanda con anterioridad a la finalización del procedimiento y con el mismo objeto que la reclamación de este artículo, cuando se tenga constancia, se producirá la suspensión del proceso hasta que se resuelva la reclamación previa.

Por último, se exige que las entidades de crédito informen a sus clientes de que las devoluciones acordadas pueden generar obligaciones tributarias debiendo, además, comunicar a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria la información relativa a las devoluciones acordadas.



2. Adaptación de las entidades de crédito

El Real Decreto-ley estableció la obligación para las entidades de crédito de adoptar las medidas necesarias para dar cumplimiento a las previsiones mencionadas en el plazo de un mes desde su publicación, debiendo además articular procedimientos ágiles que permitan la rápida resolución de las reclamaciones.

A tal efecto las entidades deben disponer de un departamento especializado que tenga por objeto atender las reclamaciones presentadas, debiendo poner a disposición de sus clientes, en todas las oficinas abiertas al público, así como en sus páginas web, la información siguiente:

- La existencia del departamento o servicio, con indicación de su dirección postal y electrónica, encargado de la resolución de las reclamaciones.
- La obligación por parte de la entidad de atender y resolver las reclamaciones presentadas por sus clientes, en el plazo de tres meses desde su presentación en el departamento o servicio correspondiente.
- Referencias a la normativa de transparencia y protección del cliente de servicios financieros.
- La existencia de este procedimiento, con una descripción concreta de su contenido, y la posibilidad de acogerse a él para aquellos clientes que tengan las cláusulas suelo incluidas en sus contratos.

3. Gratuidad del procedimiento extrajudicial y reducción de aranceles notariales y registrales

El procedimiento de reclamación extrajudicial previsto por el Real Decreto-ley es gratuito. Si bien, la formalización de la escritura pública y la inscripción registral que, en su caso, pudiera derivarse del acuerdo entre la entidad financiera y el consumidor devengará exclusivamente los derechos arancelarios notariales y registrales correspondientes, de manera respectiva, a un documento sin cuantía y a una inscripción mínima, cualquiera que sea la base.

4. Medidas compensatorias distintas de la devolución del efectivo

Alcanzado un acuerdo entre el consumidor y la entidad financiera respecto a la cantidad a devolver, podrán acordar la adopción de una medida com-

pensatoria distinta de la devolución del efectivo. En este caso la entidad de crédito deberá suministrarle una valoración que le permita conocer el efecto de la medida compensatoria y concederle un plazo de quince días para que manifieste su conformidad.

La aceptación de una medida compensatoria queda supeditada a que el consumidor (i) haya recibido información suficiente y adecuada sobre la cantidad a devolver, (ii) la medida compensatoria y (iii) el valor económico de esa medida. La aceptación de la medida compensatoria informada con esta extensión deberá ser manuscrita y en documento aparte.

5. Procedimientos judiciales en curso

Si a la entrada en vigor del Real Decreto-ley el consumidor hubiese iniciado un procedimiento judicial frente a la entidad, en relación con las cláusulas suelo a que se refiere la norma, las partes de común acuerdo podrán solicitar la suspensión del proceso e iniciar la reclamación previa.

6. El particular régimen de las costas procesales

En los supuestos en que el consumidor rechazase el cálculo de la cantidad a devolver realizado por la entidad de crédito, o declinase, por cualquier motivo, la devolución del efectivo e interpusiera posteriormente demanda judicial en la que obtuviese una sentencia más favorable que la oferta recibida de dicha entidad, se impondrá la condena en costas a esta.

Ahora bien, si el consumidor interpusiere una demanda frente a una entidad de crédito sin haber acudido al procedimiento extrajudicial previsto por el Real Decreto-ley serán de aplicación las siguientes reglas:

- En caso de allanamiento de la entidad de crédito antes de la contestación a la demanda, se considerará que no concurre mala fe procesal.
- En el caso de allanamiento parcial de la entidad de crédito antes de la contestación a la demanda, siempre que consigne la cantidad a cuyo abono se comprometa, solo se le podrá imponer la condena en costas si el consumidor obtuviera una sentencia cuyo resultado económico fuera más favorable que la cantidad consignada.



ATENCIÓN:

Con el paso del tiempo se ha comprobado que el Real Decreto-ley 1/2017, de medidas urgentes de protección de consumidores en materia de cláusulas suelo, ha llegado sólo a la mitad del camino en esta materia. Las reclamaciones de los gastos de constitución e inscripción de los préstamos hipotecarios, o el pago de la totalidad de los impuestos atribuida unilateralmente por las entidades financieras a los consumidores van a conformar un nuevo conflicto en el que aquellas, a raíz de algunos pronunciamientos de distintas audiencias provinciales, en consonancia con el espíritu de la Directiva recogido en la sentencia del TJUE, pueden verse notablemente perjudicadas. Quizá es el momento de que el Real Decreto-ley amplíe su objeto, alcanzando a las cuestiones que apuntamos, íntimamente relacionadas con la protección de los consumidores en su relación con las entidades financieras.



NIIF16, la nueva norma sobre arrendamientos que hace crecer el balance

Llevamos ya un tiempo oyendo hablar de la NIIF 16 y los cambios sustanciales que ha introducido en la contabilización de los arrendamientos, específicamente desde el punto de vista del arrendatario.

Encontrándonos a poco más de un año de su aplicación efectiva (1 de enero de 2019), parece claro que debemos comenzar a familiarizarnos con ella.

Aunque antes de esa fecha, la NIIF 16 debe ser adoptada por la Unión Europea y posteriormente adaptada a nuestro Plan General de Contabilidad por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ya podemos ver que es el camino a seguir en la contabilización de los arrendamientos.

A fecha de mayo de este año el EFRAG (European Reporting Advisory), que es el organismo de la Unión Europea encargado de supervisar y refrendar las Normas Internacionales de Información Financiera, ya ha emitido su opinión respecto a que esta NIIF 16 no es contraria al principio de imagen fiel, mejora la información financiera respecto a la norma que sustituye (NIC 17) y que no supone para las empresas europeas una desventaja competitiva respecto a las empresas norteamericanas.

Básicamente la norma incorpora al balance los arrendamientos operativos que hasta ahora se encontraban "Off- balance".

La nueva NIIF 16 unifica los conceptos de arrendamiento financiero y operativo, sobre todo respecto al arrendatario, y se establece solamente el concepto de arrendamiento, esto hace que sea importante identificar en primer lugar si la operación a contabilizar se puede catalogar como un arrendamiento o simplemente como un servicio.

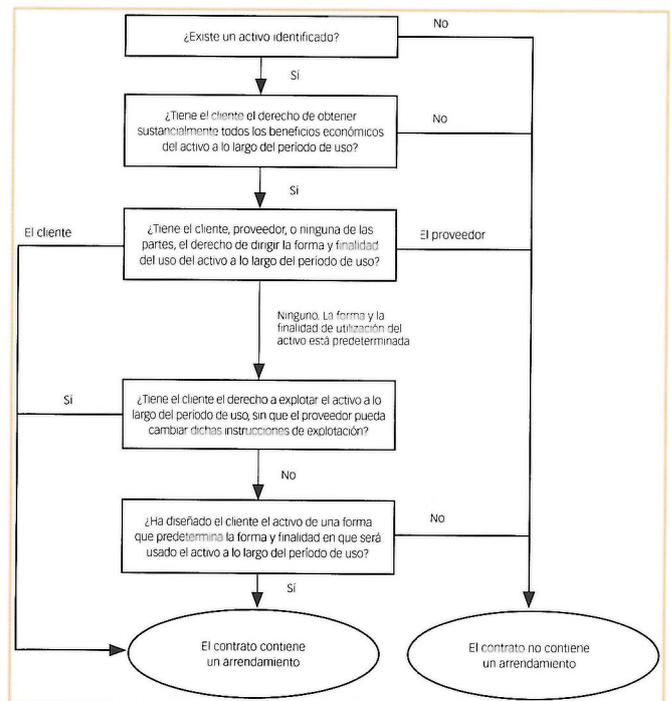
Por tanto, lo primero que debemos hacer, según expresa el párrafo 9 de la NIIF16 es la "Identificación de un arrendamiento".

"Párrafo 9: Al inicio de un contrato, una entidad evaluará si el contrato es, o contiene, un arrendamiento. Un contrato es, o contiene un arrendamiento si transmite el derecho a controlar el uso de un activo identificado por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación"

Por lo que estaremos ante un arrendamiento siempre que el contrato establezca:

- a) El derecho a controlar el uso de un activo o de parte de este (que se encuentre descrito en el contrato), esto nos hace contabilizar un ACTIVO en el balance.
- b) Que el periodo de tiempo del arrendamiento sea superior a un año (no se aplica por excepción a contratos con un periodo igual o inferior a un año).
- c) Que a cambio exista una contraprestación, lo que nos hace contabilizar un PASIVO en el balance. (no se aplica por excepción a arrendamientos de escaso valor).

La propia norma en su apéndice B "Guía de aplicación" presenta el siguiente flujograma para ayudar a las entidades a evaluar si un contrato es, o contiene, un arrendamiento.



Valoración inicial

En la fecha de comienzo el arrendatario, (siendo esta la fecha en la que el arrendador pone el activo subyacente a disposición del arrendatario para su uso); se reconocerá:



A) UN PASIVO por el importe del arrendamiento

Su importe será el valor actual de los pagos por el arrendamiento (que no se hayan pagado al inicio), descontados utilizando el tipo de interés implícito en el mismo, si dicho tipo de interés se puede determinar fácilmente.

Si la entidad no puede determinar el tipo de interés implícito fácilmente, se debe utilizar el tipo de interés incremental de sus préstamos.

La norma define la "Tasa incremental de los préstamos del arrendatario" como:

"La tasa de interés que un arrendatario tendría que pagar por pedir prestado por un plazo similar, y con una seguridad semejante, los fondos necesarios para obtener un activo de valor similar al activo por derecho de uso en un entorno económico parecido"

Por tanto, si el arrendamiento no incorpora implícitamente un interés, podremos utilizar comparables de mercado (pedir cotización de un préstamo a nuestras entidades financieras para cubrir la totalidad de cuotas del periodo de arrendamiento), o incluso el tipo de intereses de la financiación a largo plazo de la sociedad, en caso de tenerla.

Los pagos que actualizaremos incluyen:

- Pagos fijos menos cualquier incentivo de arrendamiento por cobrar.
- Pagos variables que dependan de un índice o tasa, inicialmente medidos. Por ejemplo el Índice de precios al consumo.
- Importe que espera pagar el arrendatario como garantías de valor residual.
- El precio del ejercicio de la opción de compra, si existe certeza razonable de su ejercicio.
- Pagos de penalizaciones por terminar el arrendamiento (posibles incumplimientos de ejercicio de opción de compra comprometida o rescindir dentro del periodo obligado cumplimiento).

B) UN ACTIVO por el derecho de uso al costo

El coste del derecho de uso incluye:

- La valoración del pasivo expuesta en el punto a).
- Pagos realizados antes o a partir de la fecha de comienzo, menos los incentivos de arrendamiento recibidos.
- Costes directos iniciales en los que incurra el arrendatario.
- Estimación de los costes de desmantelamiento o rehabilitación.



En resumen, podemos afirmar que la NIFF 16 pretende que las empresas que arriendan activos productivos necesarios para el ejercicio de su actividad figuren en el balance igual que si se hubiese adquirido la propiedad, es decir, aparecerá tanto la inversión (activo) como la financiación (pasivo).

Para ilustrar lo ya expuesto veamos un ejemplo.

Una empresa dedicada a la extrusión de plástico alquila una nave industrial cercana a la suya con la finalidad de instalar en ella una línea de reciclado para reutilizar las mermas como materia prima en su proceso de producción.

La empresa, al considerar que debe estimar si a largo plazo esta línea de reciclado supone un beneficio cierto, no se plantea adquirir la nave, sino que firma un contrato de arrendamiento con las siguientes cláusulas.

Plazo de obligado cumplimiento de 2 años. Los pagos anuales establecidos en el contrato son 36.000 € incluyendo un servicio por seguro de 1.500 € anual, durante el periodo de obligado cumplimiento no se incrementará con el IPC.

El director financiero pide cotización a su entidad bancaria respecto a la posibilidad de recibir un préstamo a largo plazo que financie el importe total del arrendamiento y amortizable en el periodo de obligado cumplimiento, a lo que el banco le comunica un tipo de interés anual del 4,5%.

El plazo de amortización del derecho de uso será igual a la duración del contrato (2 años) cuota constante.

Solución:

Aplicando la NIFF 16 al inicio del arrendamiento, en primer lugar obtendremos el valor actual de los pagos futuros, al ser exigible la renta a principios de mes, aplicaremos la fórmula de una renta constante prepagable.

$$V_0 = \left[c \times \frac{1 - (1 + i)^{-n}}{i} \right] \times (1 + i)$$

Siendo:

V_0 = Valor actual de los pagos futuros.

c = pagos mensuales excluyendo aquellas magnitudes que son servicios y no arrendamiento.

i = Tipo interés mensual.

n = Duración de meses del contrato.

Los pagos mensuales no incluyen el seguro al ser este un servicio.

$36.000 - 1.500 = 34.500 \text{ €} / 12 \text{ meses} = \mathbf{2.875,00 \text{ €}}$.

El tipo de interés mensual será = $(4,5\% / 1.200) = 0,00375$

Si trasladamos los datos de nuestra empresa a esta fórmula

$$V_0 = \left[2.875 \times \frac{1 - (1 + 0,00375)^{-24}}{0,00375} \right] \times (1 + 0,00375) = \mathbf{66.115,14 \text{ €}}$$

Al incluir las rentas los intereses (interés implícito), el montante de estos lo calculamos por diferencia entre el total a pagar de la renta (neta de servicios) y el valor actual de los pagos futuros, esto es, los intereses implícitos se calculan al descuento.

$$[(36.000 - 1.500) \times 2] - 66.115,14 = \mathbf{2.884,86 \text{ €}}$$

Cuadro financiero de la operación

| Meses | Capital pendiente | Cuota | Tipo mensual | Intereses | Amortización | |
|--------------|-------------------|------------|--------------|-----------|--------------|--|
| Inicio mes 1 | 66.115,14 € | 2.875,00 € | 0,375% | - € | 2.875,00 € | |
| Inicio mes 2 | 63.240,14 € | 2.875,00 € | 0,375% | 237,15 € | 2.637,85 € | |
| Inicio mes 3 | 60.602,29 € | 2.875,00 € | 0,375% | 227,26 € | 2.647,74 € | |
| Inicio mes 4 | 57.954,55 € | 2.875,00 € | 0,375% | 217,33 € | 2.657,67 € | |
| Inicio mes 5 | 55.296,88 € | 2.875,00 € | 0,375% | 207,36 € | 2.667,64 € | |
| Inicio mes 6 | 52.629,24 € | 2.875,00 € | 0,375% | 197,36 € | 2.677,64 € | |

NIIF16, la nueva norma sobre arrendamientos que hace crecer el balance

| Meses | Capital pendiente | Cuota | Tipo mensual | Intereses | Amortización | |
|---------------|-------------------|--------------------|--------------|-------------------|------------------|-------------|
| Inicio mes 7 | 49.951,60 € | 2.875,00 € | 0,375% | 187,32 € | 2.687,68 € | |
| Inicio mes 8 | 47.263,92 € | 2.875,00 € | 0,375% | 177,25 € | 2.697,76 € | |
| Inicio mes 9 | 44.566,16 € | 2.875,00 € | 0,375% | 167,12 € | 2.707,88 € | |
| Inicio mes 10 | 41.858,28 € | 2.875,00 € | 0,375% | 156,97 € | 2.718,03 € | |
| Inicio mes 11 | 39.140,25 € | 2.875,00 € | 0,375% | 146,78 € | 2.728,22 € | |
| Inicio mes 12 | 36.412,03 € | 2.875,00 € | 0,375% | 136,55 € | 2.738,45 € | Final año 1 |
| Inicio mes 1 | 33.673,57 € | 2.875,00 € | 0,375% | 126,28 € | 2.748,72 € | |
| Inicio mes 2 | 30.924,85 € | 2.875,00 € | 0,375% | 115,97 € | 2.759,03 € | |
| Inicio mes 3 | 28.165,82 € | 2.875,00 € | 0,375% | 105,62 € | 2.769,38 € | |
| Inicio mes 4 | 25.396,44 € | 2.875,00 € | 0,375% | 95,24 € | 2.779,76 € | |
| Inicio mes 5 | 22.616,68 € | 2.875,00 € | 0,375% | 84,81 € | 2.790,19 € | |
| Inicio mes 6 | 19.826,49 € | 2.875,00 € | 0,375% | 74,35 € | 2.800,65 € | |
| Inicio mes 7 | 17.025,84 € | 2.875,00 € | 0,375% | 68,35 € | 2.811,15 € | |
| Inicio mes 8 | 14.214,68 € | 2.875,00 € | 0,375% | 53,31 € | 2.821,69 € | |
| Inicio mes 9 | 11.392,99 € | 2.875,00 € | 0,375% | 42,72 € | 2.832,28 € | |
| Inicio mes 10 | 8.560,71 € | 2.875,00 € | 0,375% | 32,10 € | 2.842,90 € | |
| Inicio mes 11 | 5.717,82 € | 2.875,00 € | 0,375% | 21,44 € | 2.853,56 € | |
| Inicio mes 12 | 2.864,26 € | 2.875,00 € | 0,375% | 10,74 € | 2.864,26 € | Final año 2 |
| | | 69.000,00 € | | 2.884,86 € | 66.115,14 | |

Por la contabilización a la firma del contrato, le empresa reconoce un ACTIVO por el valor actual de los pagos futuros contra un PASIVO a corto y largo plazo por igual importe. Igualmente contabiliza el gasto por seguro:

| | | | |
|--------------------|------------------------------------|--|--------------------|
| 66.115,14 € | Derecho uso nave industrial | a Proveedores de inmovilizado a Corto Plazo | 32.441,57 € |
| | | a Proveedores de inmovilizado a Largo Plazo | 33.673,57 € |
| 1.500,00 € | Primas de seguros | a Tesorería | 1.500,00 € |

Por el pago de la primera y segunda cuota del alquiler según nuestro cuadro financiero anterior:

| | | | |
|---------------------------|--|--------------------|-------------------|
| Renta inicio mes 1 | | | |
| 2.875,00 € | Proveedores de inmovilizado a Corto Plazo | a Tesorería | |
| 603,75 € | HP IVA Soportado (al 21%) | a | 3.478,75 € |
| Renta inicio mes 2 | | | |
| 2.637,85 € | Proveedores de inmovilizado a Corto Plazo | a Tesorería | 3.478,75 € |
| 237,15 € | Intereses de deudas a c.p. | a | |
| 603,75 € | HP IVA Soportado (al 21%) | a | |

El asiento del resto de pagos mensuales tendrá la misma estructura que el de la renta al inicio del mes 2, con la diferencia en el importe de los intereses (que será decreciente) y el importe de cancelación de capital (que será creciente).

Por la amortización anual, el asiento a realizar es el siguiente:

| | | | |
|-----------------------------|--|--|--------------------|
| 33.057,57 € | Dotación amortización derecho de uso del inmovilizado | a Amortización acumulada derecho uso del inmovilizado | 33.057,57 € |
| (66.115,14 €/2 años) | | | |

Efectos sobre la cuenta de resultados

En el siguiente cuadro podemos ver comparativamente el efecto que tienen la nueva forma de contabilizar los arrendamientos y la aún vigente.

| NIF 16 | | Criterio actual | |
|-----------------------------------|--------------------|-----------------------------------|--------------------|
| Intereses deuda 1 año | 2.058,43 € | Gasto arrendamientos año 1 | 34.500,00 € |
| Amortización derecho uso 1 año | 33.057,57 € | Gasto arrendamiento año 2 | 34.500,00 € |
| Intereses deuda 2 año | 826,43 € | | |
| Amortización derecho uso 2 año | 33.057,57 € | | |
| Total gasto imputado a PYG | 69.000,00 € | Total gasto imputado a PYG | 69.000,00 € |

La imputación de gastos a la cuenta de pérdidas y ganancias es equivalente, no obstante la diferencia fundamental es que con la NIIF 16 mejora el EBITDA de la empresa ya que, ni la amortización ni los intereses de deudas forman parte del mismo, mientras que el gasto por arrendamiento del sistema actual sí.

Efectos sobre el balance

Supongamos que la sociedad de nuestro ejemplo tiene el siguiente balance antes de la firma del contrato de arrendamiento.

| ACTIVO | | PATRIMONIO NETO Y PASIVO | |
|----------------------------|---------------------|----------------------------|---------------------|
| Activo no corriente | 150.000,00 € | Fondos propios | 200.000,00 € |
| -Inmovilizado | 150.000,00 € | | |
| Activo no corriente | 60.000,00 € | Pasivo no corriente | 0,0 € |
| | | Pasivo corriente | 10.000,00 € |
| | | Acreedores a cp | 10.000,00 € |
| | 210.000,00 € | | 210.000,00 |

Con el sistema actual, en el que las obligaciones de pagos futuras y el derecho de uso del bien arrendado están "off balance", la firma del contrato no tendrá efectos en nuestro balance.

Con la NIIF 16, el balance experimenta un incremento tanto en el activo no corriente como en el pasivo corriente y no corriente.

| ACTIVO | Anterior al contrato | Posterior al contrato | PATRIMONIO NETO PASIVO | Anterior al contrato | Posterior al contrato |
|----------------------------|----------------------|-----------------------|----------------------------|----------------------|-----------------------|
| Activo no corriente | 150.000,00 € | 216.115,14 € | Fondos propios | 200.000,00 € | 200.000,00 € |
| Inmovilizado | 150.000,00 € | 216.115,14 € | | | |
| | | | Pasivo no corriente | 0,00 € | 33.673,57 € |
| Activo corriente | 60.000 € | 60.000,00 € | Acreedores a lp | 0,00 € | 33.676,57 € |
| | | | Pasivo corriente | 10.000,00 € | 42.441,57 € |
| | | | Acreedores a cp | 10.000,00 € | 42.441,57 € |
| | 210.000,00 | 276.115,14 € | | 210.000,00 € | 276.115,14 € |

La incorporación de la NIIF 16 produce un cambio importante en la situación patrimonial de la empresa, siendo el más significativo el impacto sobre el fondo de maniobra.

| | |
|--|--------------|
| Fondo de maniobra (situación actual) = 60.000,00 € - 10.000,00 € | = 50.000,00€ |
| Fondo de maniobra (nueva NIIF 16) = 60.000,00 € - 42.441,5 | = 17.558,43€ |



ENERO 2018

HASTA EL 2

RENTA

- Renuncia o revocación estimación directa simplificada y estimación objetiva para 2018 y sucesivos 036/037

IVA

- Noviembre 2017. Autoliquidación..... 303
- Noviembre 2017. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Noviembre 2017. Grupo de entidades, modelo agregado..... 353
- SI: Remisión de los registros de facturación del primer semestre de 2017..... sin modelo
- Renuncia o revocación regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca para 2018 y sucesivos 036/037
- Opción o revocación por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para 2018 y sucesivos 036
- Opción tributación en destino ventas a distancia a otros países de la Unión Europea para 2018 y 2019 036
- Renuncia régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2018..... sin modelo
- Comunicación de alta en el régimen especial del grupo de entidades..... 039
- Opción o renuncia por la modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades 039
- Comunicación anual relativa al régimen especial del grupo de entidades..... 039
- Opción por el régimen especial del criterio de caja para 2018..... 036/037
- Renuncia al régimen especial del criterio de caja para 2018, 2019 y 2020 036/037

| Lun | Mar | Miér | Jue | Vie | Sáb | Dom |
|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 |
| 15 | 16 | 17 | 18 | 19 | 20 | 21 |
| 22 | 23 | 24 | 25 | 26 | 27 | 28 |
| 29 | 30 | 31 | | | | |

HASTA EL 22

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Cuarto trimestre 2017. Grandes empresas..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230
- Cuarto trimestre 2017 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136

IVA

- Comunicación de incorporaciones en el mes de diciembre. Régimen especial del grupo de entidades 039
- Cuarto trimestre 2017. Servicios vía electrónica 367

HASTA EL 30

RENTA

Pagos fraccionados

- Cuarto trimestre 2017:
 - Estimación directa 130
 - Estimación objetiva..... 131

IVA

- Diciembre 2017. Autoliquidación..... 303
- Diciembre 2017. Grupo de entidades, modelo individual..... 322
- Diciembre 2017. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones..... 340
- Diciembre 2017. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias..... 349
- Diciembre 2017. Grupo de entidades, modelo agregado..... 353
- Diciembre 2017 (o año 2017). Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Cuarto trimestre 2017. Autoliquidación..... 303
- Cuarto trimestre 2017 Declaración-liquidación no periódica..... 309
- Cuarto trimestre 2017 (o año 2017). Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Cuarto Trimestre 2017. Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Resumen anual 2017..... 390
- Solicitud de devolución recargo de equivalencia y sujetos pasivos ocasionales 308
- Reintegro de compensaciones en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca..... 341
- Opción o revocación de la aplicación prorrateada especial para 2018 y siguientes, si se inició la actividad en el último trimestre de 2017 036/037
- Solicitud de aplicación del porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo en el año precedente sin modelo

HASTA EL 31

RENTA Y SOCIEDADES

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Resumen anual 2017 180, 188, 190, 193, 193-S, 194, 196, 270

IVA

- Solicitud de aplicación del porcentaje provisional de deducción distinto del fijado como definitivo para el año precedente sin modelo

**FEBRERO 2018****HASTA EL 20****RENTA Y SOCIEDADES**

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Enero 2018 Grandes empresas..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

IVA

- Enero 2018. Autoliquidación 303
- Enero 2017. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Enero 2018. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones 340
- Enero 2018. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Enero 2018. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Enero 2017. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

PLANES, FONDOS DE PENSIONES, SISTEMAS ALTERNATIVOS, MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL, PLANES DE PREVISIÓN ASEGURADOS, PLANES INDIVIDUALES DE AHORRO SISTEMÁTICO, PLANES DE PREVISIÓN SOCIAL EMPRESARIAL Y SEGUROS DE DEPENDENCIA

- Declaración anual 2017 345

SUBVENCIONES, INDEMNIZACIONES O AYUDAS DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS O FORESTALES

- Declaración anual 2017 346

HASTA EL 28**IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

- Entidades cuyo ejercicio coincida con el año natural: opción/renuncia a la opción, para el cálculo de los pagos fraccionados sobre la parte de base imponible del periodo de los tres, nueve u once meses de cada año natural 036
- Si el período impositivo no coincide con el año natural la opción/renuncia a la opción, se ejercerá en los primeros dos meses de cada ejercicio o entre el inicio del ejercicio y el fin del plazo para efectuar el primer pago fraccionado, si este plazo es inferior a dos meses.*

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS

- Año 2017 184

DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS

- Año 2017 347

| | Lun | Mar | Miér | Jue | Vie | Sáb | Dom |
|----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|
| | | | | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 11 |
| 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 18 |
| 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 25 |
| 26 | 27 | 28 | | | | | |

MARZO 2018**HASTA EL 20****RENTA Y SOCIEDADES**

Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.

- Febrero 2018. Grandes empresas..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

IVA

- Febrero 2018. Autoliquidación 303
- Febrero 2018. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Febrero 2018. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones 340
- Febrero 2018. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Febrero 2018. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Febrero 2018. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

| | Lun | Mar | Miér | Jue | Vie | Sáb | Dom |
|----|-----|-----|------|-----|-----|-----|-----|
| | | | | 1 | 2 | 3 | 4 |
| 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 11 |
| 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | 18 |
| 19 | 20 | 21 | 22 | 23 | 24 | 25 | 25 |
| 26 | 27 | 28 | 29 | 30 | 31 | | |

NOTA: En el momento de elaborar esta agenda, ninguno de los calendarios tributarios habían sido publicados por los organismos oficiales, por lo tanto, la hemos confeccionado teniendo en cuenta el calendario fiscal del año 2017.

FISCAL



MODELO 232

Orden HFP/816/2017, de 28 de agosto, que aprueba el modelo 232 de declaración informativa de operaciones vinculadas y de operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios calificados como paraísos fiscales (BOE 30/08/2017)

Se informará mediante el Modelo 232 de determinadas operaciones que hasta el ejercicio 2015 se declaraban en el Modelo 200 del Impuesto de Sociedades.

– **Cambio en la forma de declarar las operaciones vinculadas y las operaciones con paraísos fiscales**

Determinada información que hasta ahora se declaraba en varios apartados del Modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, se traslada, para los **períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016**, a la nueva declaración informativa que se presentará por medio del modelo 232:

- Operaciones con personas o entidades vinculadas, en cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 13.4 RIS, de incluir, en las declaraciones que así se prevea, la información relativa a las operaciones vinculadas.
- Las operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS). Esta información se incluyó por primera vez en declaraciones del IS del ejercicio 2015.
- Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales.

– **Plazo de presentación del modelo**

Se fija como plazo de declaración en **4 meses después de la fecha de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades**. El art. 4 de la Orden HFP/816/2017 establece que la presentación del 232 se debe realizar en el mes siguiente a los 10 meses posteriores a la conclusión del período impositivo al que se refiera la información a suministrar.

Para el **ejercicio 2016**, se presentará en el mes de **noviembre** (DT única Orden HFP/816/2017).

– **Obligados a presentar el Modelo 232 (art. 2 Orden HFP/816/2017)**

- **Información operaciones con personas o entidades vinculadas (art. 13.4 RIS)**

Se informará sobre:

- Las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones supere los **250.000 euros**, de acuerdo con el valor de mercado.
- Las **operaciones específicas**, siempre que el importe conjunto de cada uno de este tipo de operaciones en el período impositivo supere los **100.000 euros**. Se consideran operaciones específicas aquellas a las que no les es de aplicación la documentación simplificada, enumeradas en los art. 18.3 LIS y 16.5 RIS.
- Como novedad a partir del ejercicio 2016, en el modelo 232 deberán declararse aquellas operaciones del mismo tipo que a su vez utilicen el mismo método de valoración, siempre que el importe del conjunto de dichas operaciones en el período impositivo sea superior al 50% de la cifra de negocios de la entidad, con independencia del importe de la contraprestación del conjunto de operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada.

No deben declararse:

- Las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 65.2 LIS.
- Las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- **Operaciones con personas o entidades vinculadas en caso de aplicación de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (art. 23 y DT 20ª LIS)**

Se mantiene el contenido en los mismos términos que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

Debe cumplimentarse en aquellos casos en que el contribuyente aplique la reducción prevista en el artículo 23 LIS, porque obtiene rentas como consecuencia de la cesión de determinados intangibles a personas o entidades vinculadas.

- **Operaciones y situaciones relacionadas con países o territorios considerados como paraísos fiscales**

Se mantiene el mismo contenido que en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015.

Deben presentarlo los contribuyentes que realicen operaciones o tengan valores en países o territorios calificados como paraísos fiscales independientemente de su importe.

– **Contenido y presentación del modelo**

El contenido del modelo 232 figura en el anexo de la Orden HFP/816/2017 y el art. 3 de la misma detalla la forma de cumplimentación de cada una de las casillas del modelo.

El modelo estará disponible exclusivamente en formato electrónico (art. 1) siendo su presentación por vía electrónica a través de Internet, con sujeción a los arts. 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013 (art. 5 Orden HFP/816/2017).

Se modifica la Orden HAP/2194/2013, para incluir este modelo 232 entre los relacionados en el artículo 1.3 (DF 1ª Orden HFP/816/2017).

LABORAL



REFORMAS TRABAJO AUTÓNOMO

Ley 6/2017, de 24 de octubre, de Reformas Urgentes de Trabajo Autónomo (BOE 25/10/2017):

Tarifa plana: Se amplía de **6 a 12 meses** el tiempo de cobro de la tarifa plana de cotización por contingencias comunes de 50 euros mensuales, y **se reduce de 5 a 2 años** el período sin cotizar en el RETA exigido para poder beneficiarse de la misma.

Se introduce un **nuevo supuesto de tarifa plana**, destinado a aquellas mujeres autónomas que vuelvan a realizar una actividad por cuenta propia en los **dos años siguientes** a la fecha de cese por **descanso de maternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento o tutela**.

Abono cuota por días trabajados: El autónomo podrá afiliarse y darse de alta y baja **hasta tres veces** en el mismo año natural y en esos meses solo pagará por días trabajados, es decir, a partir del día que se dé de alta o de baja, sin tener que pagar el mes entero, como se hace hasta ahora.

Cambio base cotización: La posibilidad del cambio de base de cotización pasa de 2 a **4 veces al año**, concretamente los días 1 de abril, 1 de julio, 1 de octubre y 1 de enero del año siguiente, según la solicitud se haya formulado en el trimestre anterior a cada fecha y dentro de los límites establecidos en la LPGE vigente.



Pensión de jubilación: Los autónomos podrán compatibilizar el cobro del 100% de su pensión de jubilación con el mantenimiento de su actividad, siempre que se acredite tener contratado **al menos a un trabajador** por cuenta ajena.

Accidente in itinere: Se equipara a accidente laboral, el accidente *in itinere* de los autónomos que coticen por riesgos profesionales a las contingencias profesionales.

Reducción del recargo por retraso en pago de cuotas: Se reduce a **un 10%** el recargo por ingreso fuera de plazo de la deuda por cuotas de Seguridad Social **durante el primer mes** siguiente al debido, que era del 20%, a través de una modificación del artículo 30 de la LGSS.

Exceso de cotizaciones en caso de pluriactividad: Cuando los trabajadores autónomos o los trabajadores del mar por cuenta propia del grupo 1º coticen también en algún Régimen por cuenta ajena en régimen de pluriactividad, la TGSS devolverá de oficio la mitad del exceso de las cotizaciones ingresadas, **antes del 1 de mayo**.

Medidas de conciliación profesional y familiar: La bonificación del 100% de la cuota de autónomos por contingencias comunes durante 12 meses por cuidado de menores de 7 años a su cargo se amplía a los **menores de 12 años**, así como a los trabajadores del mar por cuenta propia incluidos en el grupo 1º de cotización.

También se mejora la bonificación del 100% de la cuota por motivo de **descanso** por maternidad, paternidad, adopción, guarda con fines de adopción, acogimiento, riesgo durante el embarazo o riesgo durante la lactancia natural.

Contratación indefinida de familiares: Se introduce una nueva **bonificación del 100%** de la cuota empresarial por contingencias comunes durante 12 meses a aquellos contratos indefinidos celebrados por el trabajador autónomo con su cónyuge, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive, como trabajadores por cuenta ajena.

Personas con discapacidad, víctimas de violencia de género y de terrorismo: Se mejoran los beneficios en la cotización, para estos colectivos, que se establezcan como trabajadores por cuenta propia.

PLAN PREPARA

Real Decreto-ley 14/2017, de 6 de octubre, por el que se aprueba la reactivación extraordinaria y por tiempo limitado del programa de recualificación profesional de las personas que agoten su protección por desempleo (BOE 07/10/2017)

REACTIVADO DURANTE 8 MESES EL PLAN PREPARA

Beneficiarios

Personas desempleadas inscritas en las Oficinas de Empleo que, entre el 16 de agosto de 2017 y 30 de abril de 2018 hayan agotado la prestación por desempleo y no tengan derecho a ningún subsidio por desempleo.

Requisitos

- Llevar inscrito como demandante de empleo al menos 12 de los últimos 18 meses, o tener responsabilidades familiares.
- Carecer de rentas superiores en cómputo mensual al 75% del SMI.
- No haber percibido otras prestaciones relacionadas con el desempleo.

Cuantía

75% del IPREM (403 €) hasta un máximo de 6 meses, que se eleva al 85% del IPREM (457 €) para los beneficiarios con responsabilidades familiares y está condicionada al inicio del itinerario de inserción.

Plazo

2 meses a contar desde que finaliza la prestación o subsidio por desempleo, o desde el 7 de octubre para quienes hayan agotado el desempleo desde el 16 de agosto.

RECUPERADO EL DESCUENTO DEL 20% EN LAS CUOTAS DE LOS EMPLEADOS DE HOGAR

La reducción del 20% a las cotizaciones devengadas por la contratación de empleados de hogar que quedan incorporadas en el Sistema Especial, así como de quienes ya lo estuvieran desde un momento posterior al 1 de enero de 2012, estará vigente desde el 1 de septiembre de 2017 hasta el 31 de diciembre de 2018 (porque en 2019 se producirá la plena equiparación de este colectivo con los restantes trabajadores del Régimen General de la Seguridad Social).

MERCANTIL

TRASLADO SOCIEDADES

Real Decreto-ley 15/2017, de 6 de octubre, de medidas urgentes en materia de movilidad de operadores económicos dentro del territorio nacional (BOE 07/10/2017)

El Real Decreto-ley 15/2017 facilita a las empresas cambiar su domicilio social sin necesidad de contar con el visto bueno de la junta de socios.

Este nuevo procedimiento, que entró en vigor el mismo día de su publicación en el BOE, se aplica a todas las empresas salvo aquellas cuyos estatutos incluyan una **"mención expresa"** por la que el órgano de administración no pueda ser competente para el cambio de sede.

De acuerdo con su Disposición transitoria única, existe esa mención cuando, tras la aprobación de la normativa, se cambien los estatutos para declarar **"expresamente"** que **"los administradores no ostentan la competencia para cambiar el domicilio social"**.

La norma pretende evitar que las divergencias interpretativas y controversias societarias demoren la eficacia del traslado del domicilio dentro del territorio español, garantizando la plena vigencia de los principios de libertad de empresa y de establecimiento.

Se modifica el **artículo 285.2 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital**, aprobado por el real decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio aportando una redacción clara, conforme a lo cual no existan dudas de que la regla general es que el cambio de domicilio social dentro del territorio nacional es una competencia que corresponde originariamente al órgano de administración de la sociedad y de que solo si los socios consideran que dicha regla debe modificarse lo deben establecer en los estatutos, negando expresamente esta competencia al órgano de administración.

Se introduce una Disposición transitoria que regula el régimen estatutario vigente con anterioridad a esta reforma considerando que existe disposición estatutaria en contrario solo cuando con posterioridad a la entrada en vigor de esta Real Decreto-ley se hubiera aprobado una modificación que expresamente declare que el órgano de administración no ostenta la competencia para cambiar el domicilio social del territorio nacional.

Solo dos de cada diez españoles aseguran tener cierta solvencia económica para afrontar la jubilación

Sólo dos de cada diez españoles, en concreto el 19%, aseguran tener cierta solvencia económica para afrontar su jubilación sin problemas, en contraste con el 44%, que temen no tener dinero suficiente para disfrutar de la vejez sin agobios económicos.

Según un estudio de la empresa Cigna, el 40% de los españoles mayores de 25 años ya se está preocupando por ahorrar de cara al futuro ante los problemas económicos que esperan tener al retirarse del mercado laboral.

El estudio de Cigna pone de manifiesto que, si pudiesen, el 69% de las personas entrevistadas seguirían trabajando tras la jubilación ante una necesidad económica, aunque el 67% también seguiría en el mercado laboral por mantenerse mental y físicamente activo.

De hecho, después del aspecto económico, la mayor preocupación de los entrevistados es el deterioro corporal y

la falta de movilidad, así como convertirse en una carga para la familia.

Los españoles se consideran realmente mayores a partir de los 71 años, aunque esta percepción varía según la edad. Así, los españoles de entre 25 y 39 años entienden que se es mayor a los 69 años; los de 40-49 años sitúan esta condición a partir de los 71 años, y los que tienen más de 50 años a partir de los 75 años.

En España se considera que la vejez es una cuestión física, cuyos principales indicadores son: el deterioro de la memoria o de la salud, con el padecimiento de enfermedades graves o la pérdida progresiva de la movilidad.

Según el estudio de Cigna, el 78% de los españoles quiere mantenerse activo cuando llegue el momento de la jubilación. Así, más de la mitad planean pasar más tiempo con la familia y viajar cuando se retiren del mercado laboral.

Europa Press

La ministra de Empleo y Seguridad Social ha entregado al director general de la Organización Internacional del Trabajo (OIT), el instrumento de ratificación con el que España se incorpora a los países firmantes del protocolo internacional sobre trabajo forzoso.

El trabajo forzoso es una grave violación de derechos humanos y se refiere a todo trabajo o servicio exigido a un individuo bajo la amenaza de una pena cualquiera y para el cual dicho individuo no se ofrece voluntariamente.

Este protocolo, adoptado en Ginebra en 2014, complementa el Convenio sobre trabajo forzoso de 1930 con nuevos elementos, como el de abordar sus causas para eliminar cualquier forma de esclavitud. De acuerdo con las últimas estimaciones de la OIT, más de 21 millones de mujeres, hombres y niños viven en condiciones de esclavitud.

Este protocolo requiere que los países garanticen la liberación, la recuperación y la readaptación de las víctimas de la esclavitud moderna;

mantengan una legislación que permita prevenir el trabajo forzoso y fortalezcan la inspección laboral y otros servicios que protejan a los trabajadores de la explotación.

Garantiza a las víctimas el acceso a acciones jurídicas y de reparación aunque no sean residentes legales del país donde trabajan. Los gobiernos tendrán que sancionar las prácticas abusivas y fraudulentas de los contratistas y las agencias de empleo.

Con la incorporación de España, ya son 19 los países que han suscrito este protocolo: Argentina, República Checa, Chipre, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Francia, Islandia, Jamaica, Mali, Mauritania, Níger, Noruega, Países Bajos, Panamá, Polonia, Reino Unido y Suecia.

Empleo ha destacado que, con la ratificación de este convenio, España consolida su posición como el país que más convenios de la OIT ha suscrito, habiendo ratificado todos los Fundamentales y de Gobernanza.

Europa Press

España ratifica el protocolo internacional sobre trabajo forzoso

El Gobierno tiene "preparada" la ley hipotecaria pero esperará al "momento adecuado" para aprobarla

El ministro de Economía, Industria y Competitividad ha asegurado que está "todo preparado" respecto a la reforma de la ley hipotecaria, pero "hay que elegir el momento adecuado" por su aprobación.

La futura ley de crédito inmobiliario contempla, entre otras cuestiones, que si el consumidor lo decide, de acuerdo con su banco, pueda pasar su hipoteca de tipo variable a fijo prácticamente sin gastos. Mientras, para las hipotecas de tipo fijo, tendrá que ser una negociación entre las partes. Así, la norma incidirá en reducir

los costes que se produzcan cuando el cambio de una hipoteca de tipo variable a otra de tipo fijo se haga con otra entidad financiera.

Además, el notario va tener que actuar dos veces, en la fase precontractual y cuando se firma la hipoteca para mayor transparencia con los gastos y cláusulas suelo y con la cláusulas completas. Otro de los cambios permitirá que una hipoteca en divisa extranjera pueda pasar al euro sin coste ni penalización.

Europa Press