



**GRUPO ASESOR
ROS**

Análisis reforma LGT

SUMARIO

| Editorial

| Fiscal

La Reforma del Impuesto
sobre Sociedades

| Laboral

Novedades laborales
introducidas por la Ley
25/2015 de Segunda
Oportunidad

| Mercantil y Civil

Comentarios a la Ley
25/2015 de mecanismo
de Segunda Oportunidad

| Contabilidad

Valoración de
activos y pasivos
fiscales tras la
Reforma Tributaria

| Agenda

| Normativa

| Hemeroteca

DICIEMBRE 2015





Con el comentario a la **reforma operada sobre el Impuesto sobre Sociedades** continuamos desglosando el contenido de la reforma tributaria acometida en entregas anteriores. A diferencia de la reforma operada sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la llevada a cabo sobre el impuesto que soportan las personas jurídicas se articula en una nueva ley que aun manteniendo el mismo esquema de la anterior, ha procedido a modificar sustancialmente alguno de sus puntos.

Nos encontramos en presencia de un nuevo texto legal, la reforma planteada en sede de este impuesto mantiene la estructura básica del mismo, si bien refunde las distintas modificaciones operadas sobre el Real Decreto Legislativo 4/2004. Por ello, el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación; no obstante, la nueva ley proporciona una revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al impuesto sobre Sociedades.

Entre los objetivos de la Ley 27/2014 se fijan la neutralidad, la igualdad y la justicia, el incremento de la competitividad económica, la simplificación del impuesto, y la consolidación fiscal.

En nuestro comentario de ámbito social, se analizan las **Novedades laborales introducidas por la Ley 25/2015 de Segunda Oportunidad**. El pasado 28 de febrero de 2015, se publicó en el BOE el Real Decreto-Ley 1/2015 de Mecanismo de Segunda Oportunidad en el que se establecían las medidas laborales y la gestión de recursos humanos de las empresas. Ahora la Ley 25/2015 de 28 de julio, convalida el citado decreto ley introduciendo algunas novedades que desglosaremos en este artículo.

Desde la perspectiva mercantil, también, es objeto de estudio la **Ley 25/2015 de Segunda Oportunidad**. La norma introduce el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho para los deudores de buena fe,

incluyendo la regulación tanto de su calificación, como de la obtención, así como de la renovación de tal beneficio, en el supuesto de que el deudor mejorara su suerte. El objetivo que persigue la Ley es de habilitar los medios necesarios que permitan que una persona física, a pesar de un fracaso económico-empresarial o personal, tenga la posibilidad de encarar nuevamente su vida; incluso asumiendo nuevas iniciativas, sin tener que arrastrar de forma indefinida la carga de una deuda inasumible.

Valoración de activos y pasivos fiscales tras la Reforma Tributaria es el título de nuestro artículo contable. Una de las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ha sido la referente a la modificación del tipo impositivo general del impuesto sobre Sociedades. Así, para el ejercicio

2015, el tipo pasa de ser del 30% al 28% y para los ejercicios 2016 y siguientes se situará en el 25%. Esta rebaja de los tipos impositivos no es ninguna novedad en nuestro ordenamiento tributario, recordemos que con la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el tipo nominal del IS ya fue objeto de una importante reducción

En la sección de Normativa facilitamos un pequeño resumen de la recientemente publicada **Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (BOE 22/09/2015). Con esta modificación de la

Ley General Tributaria, y a falta de las que procedan en cada uno de los reglamentos reguladores de los distintos procedimientos, se completa el proceso de reforma fiscal iniciado el pasado año. En este mismo apartado también se analizan varias normas publicadas recientemente, en el ámbito laboral comentamos el **Sistema de formación profesional para el empleo** (Ley 30/2015) y **Autoempleo y economía social** (Ley 31/2015) y en el terreno mercantil, ofrecemos unas breves pinceladas sobre la finalidad de la Ley 22/2015 de 20 de julio, de **Auditoría de Cuentas**.

Ley 34/2015, modificadora de la LGT



La Reforma del Impuesto sobre Sociedades

Con el comentario a la reforma operada sobre el Impuesto sobre Sociedades continuamos desgranando el contenido de la reforma tributaria acometida en entregas anteriores. A diferencia de la reforma operada sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la llevada a cabo sobre el impuesto que soportan las personas jurídicas se articula en una nueva ley que aun manteniendo el mismo esquema de la anterior, ha procedido a modificar sustancialmente alguno de sus puntos.

I. ANTECEDENTES Y TRAMITACIÓN LEGISLATIVA DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La ya lejana Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades estableció las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, inspirada en los principios de neutralidad, transparencia, sistematización, coordinación internacional y competitividad, siendo uno de los hitos de la citada norma la determinación de la base imponible del Impuesto de manera sintética, a partir del resultado contable, corregido por las excepciones legalmente tipificadas.

Posteriormente, con la finalidad de incrementar la claridad del sistema tributario y mejorar la seguridad jurídica, se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, mediante el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que tuvo como objetivo fundamental integrar en un único cuerpo normativo todas las disposiciones que afectaban a este impuesto, salvo casos excepcionales. Desde aquel momento, el Texto Refundido ha sido objeto de modificaciones constantes, todas ellas de carácter parcial, que, siendo todas ellas individualmente consistentes, no han ido acompañadas de una revisión global requerida de toda la figura impositiva. Precisamente por ello resulta imprescindible en el momento en que se ha llevado a cabo una revisión a fondo de nuestro sistema impositivo, dar una nueva redacción a la Ley sustancial del Impuesto sobre Sociedades.

De igual modo que sucediera con la reforma de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, la reforma del Impuesto sobre Sociedades aparecida en el año 2014 se remonta a un año antes. En particular, al Acuerdo de Consejo de Ministros de 5 de julio de 2013 que aprobó la constitución de una Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español con la finalidad de revisar el conjunto del mismo, que elaborara una propuesta de reforma al objeto de contribuir a la consolidación fiscal del país y, en la medida de lo posible, coadyuvar a la recuperación económica de España.

El informe resultante de los trabajos de la Comisión se entregó al Gobierno en marzo de 2014 con numerosas propuestas. Apenas dos meses más tarde, el Consejo de Ministros de 20 de junio de 2014 aprobó cuatro Ante-

proyectos de Ley, a raíz del informe recibido del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el Anteproyecto de Ley de reforma tributaria. Estos Anteproyectos de Ley afectaban a los principales impuestos que definen nuestro sistema tributario: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. El último de ellos era el relativo a la reforma de la Ley General Tributaria, en cuanto norma fundamental y en cuanto tal, elemento vertebrador del sistema tributario.

La Reforma operada sobre el Impuesto sobre Sociedades recoge algunas de las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario.

Finalizado el trámite de información pública, por nuevo acuerdo del Consejo de Ministros de 1 de agosto de 2014, se aprobaron los proyectos de Ley de las figuras impositivas antes citadas, remitiéndose al Congreso de los Diputados, encareciendo al Gobierno su aprobación con competencia legislativa plena a la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas, abriendo un plazo de presentación de enmiendas que finalizó el 28 de agosto de 2014.

Como ya se dijo en su momento, resulta imposible abordar la totalidad de las modificaciones operadas en las distintas figuras impositivas en un solo número. Y aun cualquiera de ellas por separado requiere, si se pretende realizar un análisis mínimamente pormenorizado, que su análisis se divida en distintas partes que se publicarán en sucesivas entregas. Habiendo llevado ya a cabo la exégesis de la figura impositiva por excelencia de nuestro sistema tributario, el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, procede ahora el análisis de una figura no menos importante: el Impuesto sobre Sociedades.

II. OBJETIVOS PERSEGUIDOS POR LA REFORMA DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Nos encontramos en presencia de un nuevo texto legal, la reforma planteada en sede de este impuesto, como ya se ha dicho al inicio, mantiene la estructura básica del mismo, si bien refunde —pese a que no estemos en presencia de un texto refundido— las distintas modificaciones operadas sobre el Real Decreto Legislativo 4/2004. Por ello, pese a la modificación, el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación. No obstante, la nueva Ley proporciona una revisión global indispensable, incorporando una mayor

identidad al Impuesto sobre Sociedades que, según reza el preámbulo de la Ley *"ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero sin abandonar los principios esenciales de neutralidad y justicia inspirados en la propia Constitución"*.

Dichos principios, su materialización es el primero de los objetivos que se fija la nueva Ley del Impuesto, siendo objetivo primordial de la actual reforma, de manera que la aplicación de los tributos no genere alteraciones sustanciales del comportamiento empresarial. Y como manifestación de la aplicación de tales principios pueden citarse, sin ánimo de exhaustividad, la aproximación entre el tratamiento de la financiación ajena y propia, la aproximación entre el tipo de gravamen nominal y el efectivo o la eliminación de incentivos fiscales.

Entre los objetivos de la Ley 27/2014 se fijan la neutralidad, la igualdad y la justicia en la aplicación del impuesto, el incremento de la competitividad económica, la simplificación del impuesto, y la consolidación fiscal.

Otro de los ambiciosos objetivos perseguidos con la reforma consiste en el incremento de la competitividad económica. En el favorecimiento de la competitividad empresarial para con ello garantizar el crecimiento sostenido de la actividad económica. En este sentido, la reducción del tipo de gravamen general, del 30 al 25%, constituye un elemento primordial en la consecución de este objetivo. Asimismo, el tratamiento de las rentas internacionales favorece la repatriación de dividendos sin coste tributario y se convierte en un instrumento esencial en la internacionalización de la empresa española.

Continuando con la enumeración de los objetivos de la modificación operada sobre el impuesto, juega un papel tremendamente importante el de la simplificación del impuesto. Resulta necesario introducir una mayor sencillez del impuesto, que favorezca un mejor cumplimiento de la norma. Sobre este punto bien merece la pena hacer mención a la modificación introducida simplificando las tablas de amortización; la racionalización de las normas aplicables a las operaciones vinculadas, modificando sustancialmente su tratamiento; la eliminación de diferentes tipos de gravamen; o la aplicación de un régimen de exención generalizado en las rentas procedentes de participaciones significativas.

En otro orden de cosas, la nueva norma pretende ser respetuosa con el ordenamiento comunitario, tratando de favorecer el cumplimiento de la indispensable compatibilidad con el ordenamiento comunitario, especialmente en materias como la eliminación de la doble imposición, tras verse cuestionada por la Comisión Europea; o la equiparación del tratamiento de las rentas internas e internacionales.

Por otro lado resulta curioso comprobar como nuestro legislador se preocupa por la estabilidad en la obtención de los recursos, adoptando medidas destinadas a paliar su déficit, con el objeto de alcanzar la estabilidad necesaria que la sostenibilidad del sector público requiere. A tal efecto, se adoptan medidas que tratan de ampliar la base imponible del Impuesto, utilizando para ello la extensión de la no deducibilidad del deterioro de valor a todos los elementos patrimoniales del inmovilizado empresarial, o las modificaciones introducidas en la limitación a la deducibilidad de gastos financieros, así como la eliminación de determinadas deducciones.

Resulta necesario hacer mención a la promoción de la capitalización de las sociedades, tratando de reducir su endeudamiento ajeno. La medida, que no es novedosa, toda vez que ya en el año 2012 se introdujo una limitación en la deducibilidad de gastos financieros, estableciendo un criterio específico de imputación temporal distinto al contable, con la finalidad de favorecer indirectamente la capitalización empresarial, alcanza una nueva fase con la nueva Ley. En esta misma tendencia, se incide en la neutralidad en la captación de financiación empresarial, estabilizando una balanza que durante mucho tiempo se ha inclinado a favor de la financiación ajena. En este objeti-

vo incide especialmente la nueva reserva de capitalización, así como las modificaciones que se incorporan en el tratamiento de los gastos financieros.

Por último, aunque pueda parecer un objetivo meramente enunciativo, el legislador hace un especial énfasis tanto en la seguridad jurídica como en la lucha contra el fraude. Las características de este impuesto, que trata de proporcionar un marco jurídico en una realidad económica enormemente cambiante, hacen necesario intentar reducir la litigiosidad existente a fecha de hoy, por ello la Ley acoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, y trata de aclarar cuestiones que generan o puedan generar una conflictividad no deseada. A modo de ejemplo pueden citarse las reglas aplicables a operaciones a plazos garantizando la transparencia necesaria para acometer cualquier decisión de inversión.

La nueva Ley entró en vigor el día 1 de enero de 2015 y será de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha. Sin embargo determinadas previsiones legales, especialmente aquellas recogidas en las Disposiciones finales cuarta a séptima, entrarán en vigor al día siguiente de la publicación de la Ley en el B.O.E.

III. MODIFICACIONES OPERADAS SOBRE LA LEY DEL IMPUESTO

1. Respecto a los conceptos de actividad económica y entidad patrimonial

La nueva Ley recoge en el apartado 1 del artículo 5 el concepto de actividad económica, y a tal efecto indica que por ella debe entenderse la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Con este nuevo concepto, acerca la regulación existente en sede del IRPF a la aplicable a los sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades.

Se entienden por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Si tal actividad consiste en el arrendamiento de inmuebles será necesario para mantener tal calificación la contratación de al menos una persona empleada o jornada completa.

En el supuesto de que estemos en presencia de una actividad de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.

La existencia o no de actividad económica, en el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

En otro orden de cosas, el apartado 2 del artículo 5 de la Ley enuncia el concepto de entidad patrimonial. A tal efecto indica que se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica, en los términos a que nos referíamos al desarrollar su concepto.

Las entidades patrimoniales no realizan actividad económica alguna, y para tener tal consideración más de la mitad de su activo está constituido por valores no afectos a una actividad económica.

La determinación del valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en

Pretende ser respetuosa con el ordenamiento comunitario

el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados. No deberán computarse a estos efectos el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas, o los valores que a continuación se citarán, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

Así pues, no se computarán como valores:

- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no esté comprendida en este apartado. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio.

El hecho de no realizar actividad económica alguna comporta determinadas consecuencias, no siempre favorables al contribuyente. En particular, en este supuesto, no resulta de aplicación el régimen aplicable a las entidades de reducida dimensión del artículo 101 LIS, ni resulta tampoco de aplicación el tipo de gravamen reducido para entidades de nueva creación del artículo 29 LIS.

2. En materia de contribuyentes del impuesto

Resulta novedosa la redacción del artículo 6 de la Ley del impuesto toda vez que sustituye al otrora sujeto pasivo para pasar a denominarlo contribuyente. La nueva denominación es sin duda más respetuosa con la realidad, toda vez que lejos de simplemente quedar sometido a las disposiciones que en esta materia dicta el sujeto activo, el Estado, realiza una actividad eminentemente activa para autoliquidar el impuesto, y cumplir con el resto de obligaciones de carácter tributario, incluso las de información.

Las sociedades civiles pasarán a ser sujetos pasivos del Impuesto

Por otro lado, y de igual modo que sucede en el ámbito del IRPF, se establece que las **sociedades civiles** que tengan objeto mercantil **pasarán a ser sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades**. Sin embargo, para los períodos impositivos que se inician dentro del año 2015, la letra a) del apartado 1 del artículo 7 tendrá una redacción distinta. De este modo y para estos supuestos, dice el artículo mencionado que serán contribuyentes del impuesto las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles. Todo ello de conformidad con lo previsto por la letra a) de la disposición transitoria trigésima cuarta de la Ley.

De igual modo, se establece un régimen transitorio para las sociedades civiles y sus socios, cuando les hubiese resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas, de acuerdo con lo establecido en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Socie-

des, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

Resulta conveniente hacer notar en este punto la posibilidad prevista para las sociedades civiles que desarrollaran actividades mercantiles de acordar su disolución y liquidación, con aplicación del régimen fiscal previsto en la disposición transitoria decimonovena de la Ley 35/2006, modificada por la Ley 26/2014, las sociedades civiles en las que concurran las siguientes circunstancias:

- Que con anterioridad a 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Que a partir de 1 de enero de 2016 cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyente del impuesto sobre Sociedades.
- Que en los seis primeros meses del ejercicio 2016 se adopte válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y se realicen con posterioridad al acuerdo, dentro del plazo de los seis meses siguientes a su adopción, todos los actos o negocios jurídicos necesarios, para la extinción de la sociedad civil.

Todo ello con un ventajoso régimen fiscal, que prácticamente deja exenta de tributación la citada operación de disolución.

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser sujetos pasivos del impuesto sobre Sociedades. Se permitirá su disolución y liquidación, si así lo deciden sus socios, sin coste fiscal.

3. En materia de imputación temporal de impuesto

El artículo 11 de la Ley del impuesto, al regular en el ámbito de la base imponible la imputación temporal y la inscripción contable de ingresos y gastos, viene a modificar el texto que anteriormente, vigente el Real Decreto Legislativo 4/2004, quedaba recogido en el artículo 19.

La redacción dada al precepto por la Ley 27/2014 viene a actualizar el principio de devengo toda vez que lejos de reiterar el anterior texto, a cuyo tenor se decía que los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros, viene a modificar la referencia al devengo. Con la vigente redacción se indica expresamente que los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros. O lo que es lo mismo, comporta una remisión expresa al Plan General Contable a los efectos de establecer el devengo de la operación, y en virtud de lo establecido en tal norma, los hechos económicos se han de registrar cuando ocurren, debiendo imputarse los gastos e ingresos al ejercicio que afecten con independencia de la fecha de su pago o cobro.

Precisamente por lo indicado se modifica igualmente el régimen de las operaciones a plazos, de tal suerte que las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo. Redacción que difiere de la anterior en cuanto la vigente referencia a "sean exigibles" es distinta de "se efectúen".

De igual modo se modifica el concepto de las operaciones a plazos, que elimina cualquier mención a ventas o ejecuciones de obra, para definirlas como aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.



Novedades laborales introducidas por la Ley 25/2015 de Segunda Oportunidad

El pasado 28 de febrero de 2015, se publicó en el BOE el Real Decreto Ley 1/2015 de Mecanismo de Segunda Oportunidad en el que se establecían medidas laborales y de seguridad social con incidencia en las relaciones laborales y la gestión de recursos humanos de las empresas. Ahora la Ley 25/2015 de 28 de julio de 2015, convalida el citado decreto ley introduciendo algunas novedades que junto con las contenidas en el decreto ley, pasamos a exponer a continuación.

I. MÍNIMO EXENTO DE COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL PARA FAVORECER LA CREACIÓN DE EMPLEO INDEFINIDO

Esta medida ya fue introducida por el RD-Ley 1/2015 de BOE 28/02/2015 y entro en vigor el 01/03/2015, y no se han introducido cambios por Ley 25/2015 que entra en vigor el 30/07/2015.

El art. 8 de la Ley 25/2015 establece un nuevo incentivo para la creación de empleo estable, consistente en la fijación de un mínimo exento en la cotización empresarial por contingencias comunes a la Seguridad Social por la contratación indefinida de trabajadores en cualquiera de sus modalidades cuando se cumplan determinadas condiciones y requisitos. El establecimiento de un mínimo exento supone la creación de un incentivo de carácter progresivo que reduce en mayor medida las cotizaciones sociales por la contratación estable de trabajadores con menores retribuciones.

Reglas de aplicación del mínimo exento

En los supuestos de contratación indefinida en cualquiera de sus modalidades, siempre y cuando se cumplan las condiciones y requisitos establecidos en este artículo, la aportación empresarial a la cotización a la Seguridad Social por contingencias comunes se determinará conforme a las siguientes reglas:

- a) Si la contratación es a tiempo completo, los primeros 500 € de la base de cotización por contingencias comunes correspondiente a cada mes quedarán exentos de la aplicación del tipo de cotización en la parte correspondiente a la empresa. Al resto del importe de dicha base le resultará aplicable el tipo de cotización vigente en cada momento.
- b) Si la contratación es a tiempo parcial, cuando la jornada de trabajo sea, al menos, equivalente a un 50% de la jornada de un trabajador a tiempo completo comparable, la cuantía señalada en la letra a) se reducirá de forma proporcional al porcentaje de reducción de jornada de cada contrato.

La bonificación será también de aplicación en el supuesto de personas que se incorporen como socios trabajadores o de trabajo de las cooperativas,

siempre que estas hayan optado por un régimen de Seguridad Social propio de trabajadores por cuenta ajena, así como a los que se incorporen como socios trabajadores de las sociedades laborales (art. 8.8).

Bonificación/reducción

Este beneficio en la cotización consistirá en una bonificación (a cargo del Servicio Público de Empleo Estatal) cuando la contratación indefinida se produzca con trabajadores inscritos en el Sistema Nacional de Garantía Juvenil que cumplan con los requisitos establecidos en el art. 105 de la Ley 18/2014.

Este beneficio en la cotización consistirá en una reducción (a cargo del sistema de la Seguridad Social) para el resto de trabajadores contratados.

Duración de la bonificación o reducción

La bonificación o reducción se aplicará durante un periodo de 24 meses, computados a partir de la fecha de efectos del contrato, que deberá formalizarse por escrito, y respecto de los celebrados entre el 01/03/2015 y el 31/08/2016.

En el caso de empresas con menos de 10 trabajadores la medida se prolongará durante 12 meses más, quedando exentos durante este último periodo de la aplicación del tipo de cotización los primeros 250 € de la base de cotización o la cuantía que proporcionalmente corresponda en los supuestos de contratación a tiempo parcial.

"Finalizado el periodo de 24 meses, y durante los 12 meses siguientes, las empresas que en el momento de celebrar el contrato al que se aplique este beneficio en la cotización contarán con menos de diez trabajadores tendrán derecho a mantener la bonificación o reducción, si bien durante este nuevo periodo estarán exentos de la aplicación del tipo de cotización los primeros 250 € de la base de cotización o la cuantía proporcionalmente reducida que corresponda en los supuestos de contratación a tiempo parcial".

Cuando las fechas del alta y de la baja del trabajador en el régimen de Seguridad Social que corresponda no sean coincidentes con el primero o el

último día del mes natural, el importe al que se aplique el beneficio a que se refiere este artículo será proporcional al número de días en alta en el mes.

Requisitos que deben cumplir las empresas para poder aplicar el beneficio

- a) Hallarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de Seguridad Social, tanto en la fecha de efectos del alta de los trabajadores como durante la aplicación del beneficio correspondiente. Si durante el período de bonificación o reducción existiese un incumplimiento, total o parcial, de dichas obligaciones en plazo reglamentario, se producirá la pérdida automática del beneficio respecto de las cuotas correspondientes a períodos no ingresados en dicho plazo, teniéndose en cuenta tales períodos como consumidos a efectos del cómputo del tiempo máximo de bonificación o reducción.
- b) No haber extinguido contratos de trabajo, bien por causas objetivas o por despidos disciplinarios que hayan sido declarados judicialmente improcedentes, bien por despidos colectivos que hayan sido declarados no ajustados a Derecho, en los seis meses anteriores a la celebración de los contratos que dan derecho al beneficio previsto en este artículo. La exclusión del derecho a la bonificación o reducción derivada del incumplimiento de este requisito afectará a un número de contratos equivalente al de las extinciones producidas.
- c) Celebrar contratos indefinidos que supongan un incremento tanto del nivel de empleo indefinido como del nivel de empleo total de la empresa. Para calcular dicho incremento, se tomará como referencia el promedio diario de trabajadores que hayan prestado servicios en la empresa en los treinta días anteriores a la celebración del contrato.
- d) Mantener durante un período de 36 meses, a contar desde la fecha de efectos del contrato indefinido con aplicación de la bonificación o reducción, tanto el nivel de empleo indefinido como el nivel de empleo total alcanzado, al menos, con dicha contratación.

Se examinará el mantenimiento del nivel de empleo indefinido y del nivel de empleo total cada doce meses. Para ello, se utilizarán el promedio de trabajadores indefinidos y el promedio de trabajadores totales del mes en que proceda examinar el cumplimiento de este requisito.

A efectos de examinar el nivel de empleo y su mantenimiento en la empresa, no se tendrán en cuenta las extinciones de contratos de trabajo por causas objetivas o por despidos disciplinarios que no hayan sido declarados improcedentes, los despidos colectivos que no hayan sido declarados no ajustados a Derecho, así como las extinciones causadas por dimisión, muerte o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez de los trabajadores o por la expiración del tiempo convenido o realización de la obra o servicio objeto del contrato, o por resolución durante el período de prueba.

- e) No haber sido excluidas del acceso a los beneficios derivados de la aplicación de los programas de empleo por la comisión de la infracción grave del art. 22.2 o las infracciones muy graves de los arts. 16 y 23 del texto refundido de la Ley sobre infracciones y sanciones en el orden social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto, de conformidad con lo previsto en el art. 46 de dicha ley.

Supuestos en que no podrá aplicarse la bonificación o reducción

- a) Relaciones laborales de carácter especial previstas en el art. 2 del texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, o en otras disposiciones legales.
- b) Contrataciones que afecten al cónyuge, ascendientes, descendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive, del empresario o de quienes tengan el control empresarial, ostenten cargos de dirección o sean miembros de los órganos de administración de las entidades o de las empresas que revistan la forma jurídica de sociedad, así como las que se produzcan con estos últimos.

Las empresas deben hallarse al corriente de sus obligaciones tributarias y de Seguridad Social

Se exceptúa de lo dispuesto en el párrafo anterior la contratación de los hijos que reúnan las condiciones previstas en la disposición adicional décima de la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

- c) Contratación de trabajadores cuya actividad determine su inclusión en cualquiera de los sistemas especiales establecidos en el Régimen General de la Seguridad Social.
- d) Contratación de empleados que excepcionalmente pueda tener lugar en los términos establecidos en los arts. 20 y 21, así como en las disposiciones adicionales décima quinta a décima séptima de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015, y en preceptos equivalentes de posteriores Leyes de Presupuestos Generales del Estado.
- e) Contratación de trabajadores que hubiesen estado contratados en otras empresas del grupo de empresas del que formen parte y cuyos contratos se hubieran extinguido por causas objetivas o por despidos disciplinarios que hayan sido unos u otros declarados judicialmente como improcedentes, o por despidos colectivos que hayan sido declarados no ajustados a Derecho, en los seis meses anteriores a la celebración de los contratos que dan derecho a la reducción.
- f) Contratación de trabajadores que en los seis meses anteriores a la fecha del contrato hubiesen prestado servicios en la misma empresa o entidad mediante un contrato indefinido.

El beneficio tampoco resultará aplicable a la cotización por horas complementarias que realicen los trabajadores a tiempo parcial cuyos contratos den derecho al mismo.

Compatibilidades

La aplicación de este beneficio será incompatible con la de cualquier otro beneficio en la cotización a la Seguridad Social por el mismo contrato, con independencia de los conceptos a los que tales beneficios pudieran afectar, con las siguientes excepciones (será compatible con):

- a) En el caso de que el contrato indefinido se formalice con personas beneficiarias del Sistema Nacional de Garantía Juvenil, será compatible con la bonificación establecida en el art. 107 de la Ley 18/2014.
- b) En el caso de que el contrato indefinido se formalice con personas beneficiarias del Programa de Activación para el Empleo, será compatible con la ayuda económica de acompañamiento que aquellas perciban, en los términos previstos en el art. 8 del Real Decreto-ley 16/2014.

Prestaciones económicas

La aplicación de la bonificación o reducción a que se refiere este artículo no afectará a la determinación de la cuantía de las prestaciones económicas a que puedan causar derecho los trabajadores afectados, que se calculará aplicando el importe íntegro de la base de cotización que les corresponda.

Aplicación indebida de la bonificación o reducción

En los supuestos de aplicación indebida del respectivo beneficio, por incumplir las condiciones establecidas en este artículo, procederá el reintegro de las cantidades dejadas de ingresar con el recargo y el interés de demora correspondientes, conforme a lo establecido en la normativa recaudatoria de la Seguridad Social.

En caso de incumplimiento del requisito previsto en el apartado 4. d), quedará sin efecto la bonificación o reducción y se deberá proceder al reintegro de la diferencia entre los importes correspondientes a las aportaciones empresariales a la cotización por contingencias comunes que hubieran procedido en caso de no aplicarse aquella y las aportaciones ya realizadas, en los siguientes términos:

- 1.º Si el incumplimiento de la exigencia del mantenimiento del nivel de empleo se produce desde la fecha de inicio de la aplicación del respectivo beneficio hasta el mes 12, corresponderá reintegrar el 100% de la citada diferencia.
- 2.º Si el incumplimiento se produce desde el mes 13 y hasta el mes 24, corresponderá reintegrar la citada diferencia por los meses que hayan transcurrido desde el mes 13.
- 3.º Si el incumplimiento se produce desde el mes 25 y hasta el mes 36, corresponderá reintegrar la citada diferencia por los meses que hayan transcurrido desde el mes 25.

En los supuestos de reintegro por incumplimiento del requisito previsto en el apartado 4. d), que se llevarán a cabo conforme a lo establecido en la normativa recaudatoria de la Seguridad Social, no procederá exigir recargo e interés de demora.

La obligación de reintegro prevista en este apartado se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el texto refundido de la Ley sobre infracciones y sanciones en el orden social.

Régimen aplicable a la contratación indefinida con anterioridad a 01/03/2015

Los beneficios a la cotización a la Seguridad Social que se vinieran disfrutando por los contratos indefinidos celebrados con anterioridad al 1 de

marzo de 2015, se regirán por la normativa vigente en el momento de su celebración.

II. BONIFICACIÓN A TRABAJADORES INCLUIDOS EN EL RETA POR CONCILIACIÓN DE LA VIDA PROFESIONAL Y FAMILIAR VINCULADA A LA CONTRATACIÓN (ART. 9 LEY 25/2015) – NOVEDADES CON RESPECTO AL RD-LEY 1/2015

Esta bonificación ya fue introducida por el RD-Ley 1/2015 de BOE 28/02/2015 y entro en vigor el 01/03/2015, pero por Ley 25/2015, que entra en vigor el 30/07/2015, se ha introducido un nuevo supuesto de aplicación en su apartado c) *"por tener a su cargo un familiar, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive, con parálisis cerebral, enfermedad mental o discapacidad intelectual con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33% o una discapacidad física o sensorial con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 65%, cuando dicha discapacidad esté debidamente acreditada, siempre que dicho familiar no desempeñe una actividad retribuida"*.

Bonificación

Los trabajadores incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos tendrán derecho, por un plazo de hasta doce meses, a una bonificación del 100% de la cuota de autónomos por contingencias comunes, que resulte de aplicar a la base media que tuviera el trabajador en los doce meses anteriores a la fecha en la que se acoja a esta medida, el tipo mínimo de cotización vigente en cada momento establecido en el citado Régimen Especial.

En el caso de que el trabajador lleve menos de 12 meses de alta en el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, la base media de cotización se calculará desde la fecha de alta.



Las 10 claves sobre la Segunda Oportunidad.

- 1- Flexibilización de acuerdos extrajudiciales de pago.
- 2- Régimen de exoneración de deudas para el deudor persona natural.
- 3- Exceso de deudas: plan de pagos a 5 años.
- 4- Retribución de administradores concursales y garantía arancelaria.
- 5- Código de buenas prácticas para deudores hipotecarios.
- 6- Suspensión de lanzamientos.
- 7- Modificaciones fiscales.
- 8- Nuevo incentivo para la creación de empleo estable.
- 9- Conciliación familiar de autónomos.
- 10- Exención de Tasas Judiciales y empleados públicos.



Comentarios a la Ley 25/2015 de mecanismo de Segunda Oportunidad

I. ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

El pasado 29 de julio de 2015, se publicaba en el B.O.E. la Ley 25/2015, de 28 de julio, "Ley de Segunda Oportunidad". El antecedente directo de la Ley lo encontramos en el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social.

El decreto-ley es contemplado en el artículo 86 de la Constitución dentro del Capítulo relativo a la elaboración de las leyes, que regula, entre otras, las normas con rango de ley emanadas del Gobierno. Una de las características que lo define, reside precisamente en su carácter de norma provisional, al requerir la intervención del Congreso de los Diputados para su convalidación o derogación. La Ley 25/2015, en este sentido, trae causa de la tramitación parlamentaria como Ley del meritado Real Decreto-Ley 1/2015, aprovechando dicho trámite para la introducción, mediante la presentación de las correspondientes enmiendas, de algunas mejoras técnicas especialmente en materia concursal.

La Ley introduce, según indica el Preámbulo de la misma, la figura de la segunda oportunidad. Figura que no resulta extraña en otros países de nuestro entorno, que cuentan con instrumentos que permiten la exoneración de deudas tras la liquidación del patrimonio del deudor de buena fe. Hasta ahora el derecho concursal patrio ha permanecido impasible a tal circunstancia, y ajeno a dicha corriente ha venido considerando plenamente vigente sin ningún tipo de modulación la rotundidad del tenor del artículo 1.911 del Código Civil, y en su virtud, la responsabilidad personal universal que del mismo se deriva. Principio que queda positivizado en el precepto mencionado, al establecer que "del cumplimiento de sus obligaciones responde el deudor con todos sus bienes, presentes y futuros".

El objetivo de la Ley es de habilitar los medios necesarios que permitan que una persona física, a pesar de un fracaso económico empresarial o personal, tenga la posibilidad de encarrilar nuevamente su vida, sin tener que arrastrar de forma indefinida la carga de una deuda inasumible.

Tal mecanismo, sin embargo debe conjugarse con los derechos de los acreedores, así como con la necesidad de dotar a los operadores de una cierta seguridad en el tráfico jurídico. Para que la economía crezca es preciso que fluya el crédito y que el marco jurídico aplicable dé confianza a los deudores, pero sin minar la de los acreedores, pues en tal caso se produciría bien

Con la publicación de la Ley 25/2015, de 28 de julio, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de la carga financiera y otras medidas de orden social se da por finalizada la tramitación parlamentaria como ley del Real Decreto-Ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social. La Ley introduce el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho para los deudores de buena fe, introduciendo la regulación tanto de su calificación, como de la obtención, así como de la renovación de tal beneficio, en el supuesto de que el deudor mejorara de suerte.

el retraimiento del crédito, bien su encarecimiento. Por ello, el mecanismo de segunda oportunidad diseñado por la Ley que a continuación se analizará, establece los controles y garantías necesarios para evitar insolvencias estratégicas o facilitar daciones en pago selectivas. Se trata en definitiva de permitir que quienes lo han perdido todo por haber liquidado la totalidad de su patrimonio en beneficio de sus acreedores, puedan verse liberados de la mayor parte de las deudas pendientes tras la referida liquidación. Y ello sin perjuicio de atender también a la mejora de fortuna de dichos sujetos que, eventualmente, y caso de producirse, permitirá que se viera revocado dicho beneficio por idénticas razones de justicia hacia los acreedores.

El mecanismo de la segunda oportunidad debe conjugar el beneficio de las personas naturales que han perdido su patrimonio, en beneficio de sus acreedores, con el derecho de estos últimos a ver satisfechos sus créditos, si es que el acreedor cambiara de suerte.

La Ley 25/2015 extiende las premisas anteriores al ámbito concursal, proponiéndose flexibilizar los acuerdos extrajudiciales de pagos y prever un verdadero mecanismo de segunda oportunidad. A los efectos de hacer efectivo el loable fin de la Ley, se mejora el "Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual", que introdujo en su momento el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos. Por último, la Ley amplía por un plazo adicional de dos años la suspensión de los lanzamientos sobre viviendas habituales de colectivos especialmente vulnerables.

II. MODIFICACIONES OPERADAS EN MATERIA DE CONCLUSIÓN DEL CONCURSO

Hasta la modificación operada por el Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, el apartado 2 del artículo 178 de la Ley Concursal establecía como regla general que la resolución judicial que declarara la conclusión del concurso del deudor persona natural, por liquidación de la masa activa, declararía la remisión de las deudas insatisfechas, siempre que el concurso no hubiera sido declarado culpable ni condenado por insolvencia punible o por cualquier otro delito relacionado con el concurso y que hubieran sido satisfechos en su integridad los créditos contra la masa, y los créditos concursales privilegiados y, al menos, el 25% del importe de los créditos concursales ordinarios.

Establecía igualmente la anterior redacción que si el deudor hubiere intentado sin éxito el acuerdo extrajudicial de pagos, podría obtener la remisión

de los créditos restantes si hubieran sido satisfechos los créditos contra la masa y todos los créditos concursales privilegiados.

La nueva redacción dada al precepto por la Ley 25/2015 modifica sustancialmente tal **regla general para establecer ahora que en los casos de conclusión del concurso por liquidación o insuficiencia de masa activa, el deudor persona natural quedará como responsable del pago de los créditos restantes.** Y permite la Ley a los acreedores que no hubieran visto íntegramente satisfecho su crédito el inicio de ejecuciones singulares, en tanto no se acuerde la reapertura del concurso o no se declarara nuevo concurso.

Prevé además la norma que para tales ejecuciones, la inclusión de su crédito en la lista definitiva de acreedores se equipara a una sentencia de condena firme.

Ahora bien, esta que pasa a ser la nueva regla general tiene un matiz notable. Y es que será de aplicación siempre y cuando no se esté en presencia de uno de los supuestos del nuevo artículo 178 bis, el inmediatamente posterior, introducido por la Ley 25/2015 para regular el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho.

III. EL NOVEDOSO BENEFICIO DE LA EXONERACIÓN DEL PASIVO INSATISFECHO

Atendiendo a la redacción del artículo 178 bis, introducido por la Ley 25/2015, el deudor persona natural podrá obtener el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho una vez concluido el concurso por liquidación o por insuficiencia de la masa activa. A tales efectos el deudor deberá presentar su solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho ante el juez del concurso, en los términos que veremos más adelante.

Para acceder al beneficio de la segunda oportunidad el deudor deberá serlo de buena fe. La Ley establece requisitos que permiten calificarlo como tal.

A. Requisitos para acceder al beneficio de la segunda oportunidad

- 1.º Que el concurso no haya sido declarado culpable. No obstante, si el concurso hubiera sido declarado culpable por no haber solicitado la declaración de concurso el juez podrá conceder el beneficio siempre que no se aprecie dolo o culpa grave del deudor.
- 2.º Que el deudor no haya sido condenado en sentencia firme por delitos contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores en los 10 años anteriores a la declaración de concurso.
- 3.º Que haya celebrado o, al menos, intentado celebrar un acuerdo extrajudicial de pagos.
- 4.º Que haya satisfecho en su integridad los créditos contra la masa y los créditos concursales privilegiados y, si no hubiera intentado un acuerdo extrajudicial de pagos previo, al menos, el 25% del importe de los créditos concursales ordinarios. O bien, y de forma alternativa (i) acepte someterse a un plan de pagos para pagar las deudas; (ii) haya cumplido las obligaciones de colaborar activamente con el juez del concurso y con la administración concursal; (iii) no haya tenido acceso a este beneficio en el plazo de los últimos diez años; (iv) no haya rechazado dentro de los cuatro años anteriores a la declaración de concurso una oferta de empleo adecuada a su capacidad; y por último, (v) acepte de forma expresa, en la solicitud de exoneración del pasivo insatisfecho, que la obtención de este beneficio se haga constar en la sección especial del Registro Público Concursal por un plazo de cinco años, a los efectos de que terceros con un interés legítimo, que pudieran realizar ofertas en firme al deudor, bien de crédito, bien de cualquier otra entrega de bienes o prestación de servicios, que tenga que ser remunerada o devuelta por éste, puedan tener conocimiento de tal circunstancia.

B. La solicitud de obtención del beneficio de segunda oportunidad

Presentada la solicitud por el deudor ante el juzgado que conocía del concurso, se dará traslado por el Secretario Judicial a la Administración concu-

sal y a los acreedores que se personen, por un plazo de cinco días, para que aleguen cuanto estimen oportuno en relación a la concesión del beneficio. Si muestran su conformidad a la petición del deudor o no se oponen a la misma, el juez del concurso concederá, con carácter provisional, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho, declarando la conclusión del concurso por fin de la fase de liquidación.

C. Créditos a los que se extiende el beneficio de segunda oportunidad

- c.1 Los créditos ordinarios y subordinados pendientes a la fecha de conclusión del concurso, aunque no hubieran sido comunicados, y exceptúan los créditos de derecho público y por alimentos.
- c.2 Respecto a los créditos con privilegio especial, la parte de los mismos que no haya podido satisfacerse con la ejecución de la garantía. Los acreedores cuyos créditos se extingan no podrán iniciar ningún tipo de acción dirigida frente al deudor para el cobro de los mismos.

Aclara la norma que quedan a salvo los derechos de los acreedores frente a los obligados solidariamente con el concursado y frente a sus fiadores o avalistas. Estos no podrán invocar el beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho obtenido por el concursado ni subrogarse por el pago posterior a la liquidación en los derechos que el acreedor tuviese contra aquél, salvo que se revocase la exoneración concedida.

Si el concursado tuviere un régimen económico matrimonial de gananciales u otro de comunidad y no se hubiere procedido a la liquidación de dicho régimen, el beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho se extenderá al cónyuge del concursado, aunque no hubiera sido declarado su propio concurso, respecto de las deudas anteriores a la declaración de concurso de las que debiera responder el patrimonio común.

Las deudas que no se incluyan dentro del beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho deberán ser satisfechas por el concursado dentro de los cinco años siguientes a la conclusión del concurso, salvo que las mismas tuvieran un vencimiento posterior. Establece expresamente la Ley que durante los cinco años siguientes a la conclusión del concurso las deudas pendientes no podrán devengar interés. Para hacer frente a dichas deudas, el deudor presentará una propuesta de plan de pagos que, oídas las partes, será aprobado por el juez en los términos en que hubiera sido presentado o con las modificaciones que estime oportunas.

La Ley deja claro que respecto a los créditos de derecho público, la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento se regirán por lo dispuesto en su normativa específica.

D. Revocación del beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho

Cualquier acreedor concursal estará legitimado para solicitar del juez del concurso la revocación del beneficio de exoneración del pasivo insatisfecho cuando durante los cinco años siguientes a su concesión se constataste la existencia de ingresos, bienes o derechos del deudor ocultos, a excepción de los bienes inembargables.

Entre otros supuestos, el beneficio de la segunda oportunidad se revocará si la situación económica del deudor mejorase sustancialmente.

Además del anterior supuesto, podrá solicitarse la revocación si durante el plazo fijado para el cumplimiento del plan de pagos el deudor:

- d.1 Incurrese en alguna de las circunstancias que impidieran calificarlo como deudor de buena fe, y en tal sentido hubiera impedido la concesión del beneficio de la exoneración del pasivo insatisfecho;
- d.2 Incumpliese la obligación de pago de las deudas no exoneradas conforme a lo dispuesto en el plan de pagos.
- d.3 Mejorase sustancialmente la situación económica del deudor por causa de herencia, legado o donación; o juego de suerte, envite o azar, de manera que pudiera pagar todas las deudas pendientes sin detrimento de sus obligaciones de alimentos.



Valoración de activos y pasivos fiscales tras la Reforma Tributaria

Una de las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ha sido la referente a la modificación del tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades. Así, para el ejercicio 2015, el tipo pasa de ser del 30% al 28%, y para los ejercicios del año 2016 y siguientes se situará en el 25%.

Una de las principales novedades introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), ha sido la referente a la modificación (reducción) del tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, para el ejercicio 2015, el tipo pasa del 30% al 28% y para los ejercicios 2016 y siguientes que se sitúa definitivamente en el 25%.

Esta rebaja de los tipos impositivos no es ninguna novedad en nuestro ordenamiento tributario, pues recordemos que con la entrada en vigor de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, de reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en lo sucesivo LIRPF) el tipo nominal del IS ya fue objeto de una importante reducción, situándose para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2007 en el 32,5% mediante la aplicación de la Disposición Adicional Octava del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS en adelante), y convirtiéndose en el 30% a partir del día 1 de enero de 2008.

Veamos en la siguiente tabla la evolución de los tipos impositivos generales en el Impuesto sobre Sociedades (IS en lo sucesivo) desde la primitiva Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de aplicación a los ejercicios que se iniciaran a partir del 1 de enero de 1979, hasta la fecha:

PERIODO IMPOSITIVO	NORMATIVA APLICABLE	TIPO
1979-2006	61/1978- 43/1995 y RDL 4/2004	35%
2007	RDL 4/2004 (Disposición Adicional Octava)	32,5%
2008	RDL 4/2004 (Disposición Adicional Octava)	30%
2015	Ley 27/2014 (Disposición transitoria trigésima cuarta) II	28%
2016	Ley 27/2014	25%

Pues bien, todos estos cambios en los tipos impositivos hacen que tengamos que revisar nuestra contabilidad para adaptarla a los mismos por cuanto existen activos y pasivos en balance que fueron calculados al tipo impositivo en que se esperaba que revirtieran y que ahora deben ser recalculados en base al tipo impositivo al que van a ser revertidos.

Y de esto es precisamente de lo que trata una de las últimas consultas publicadas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC a partir de ahora), en su Boletín de Marzo de 2015.

De acuerdo con la citada Consulta, la nueva normativa del IS afecta directamente a la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, pues la Norma de Registro y Valoración 13ª del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC en lo sucesivo), dispone en su apartado 3 lo siguiente:

"(c...) Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

1 Las Empresas de Reducida Dimensión tienen un tipo inferior para el periodo 2015.

2 El apartado j) de la disposición transitoria trigésima cuarta, de la Ley 27/2014 que regula el tipo impositivo de las entidades de reducida dimensión, establece lo siguiente:

j) Las entidades que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 101 de esta Ley tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 de esta Ley debían tributar a un tipo diferente del general:

1.ª Por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 300.000 €, al tipo del 25%.

2.ª Por la parte de base imponible restante, al tipo del 28%.

Cuando el periodo impositivo tenga una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributará al tipo del 25% será la resultante de aplicar a 300.000 € la proporción en la que se hallen el número de días del periodo impositivo entre 365 días, o la base imponible del periodo impositivo cuando esta fuera inferior.

3 Existen otros tipos en función de la actividad como los planes de pensiones, régimen de hidrocarburos, etc...



En su caso, la modificación de la legislación tributaria –en especial la modificación de los tipos de gravamen– y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

(...)"

Para dar cumplimiento a esta norma, el PGC ha previsto dos cuentas específicas: una para reflejar los casos en los que el tipo impositivo aumente, y otra, que es el supuesto con el que nos encontramos ahora con la nueva LIS, para reflejar los cambios a la baja del tipo de gravamen.

Estas dos cuentas son:

SI DISMINUYE EL TIPO IMPOSITIVO

Para estos casos, el PGC prevé la **cuenta 633 "Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios"**, con la siguiente definición:

"Disminución, conocida en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto."

Los movimientos de esta cuenta pueden ser los siguientes:

Movimientos al debe:

Se cargará en función de si es mayor o menor el importe de la siguiente manera:

Por el menor importe:

- del activo por diferencias temporarias deducibles, con abono a la cuenta 4740.
- del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 4745.
- del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con abono a la cuenta 4742.

Por el mayor importe del pasivo por diferencias temporarias impositivas, con abono a la cuenta 479.

SI AUMENTA EL TIPO IMPOSITIVO

El PGC prevé en este supuesto la **cuenta 638** con la denominación de **"Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios"**, cuya definición es como sigue:

"Aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuesto diferido o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, respecto de los activos y pasivos por impuesto diferido anteriormente generados, salvo que dichos saldos se hayan originado como consecuencia de una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto."

Sus movimientos pueden ser los siguientes:

Movimientos al debe:

Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129.

Movimientos al haber:

Se abonará en función de si es mayor o menor el importe de la siguiente manera:

Por el mayor importe:

- del activo por diferencias temporarias deducibles, con cargo a la cuenta 4740.
- del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
- del activo por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar, con cargo a la cuenta 4742.

Por el menor importe del pasivo por diferencias temporarias impositivas, con cargo a la cuenta 479

Vemos que se utilizan las cuentas de resultados para ajustar la imposición sobre beneficios (cuenta 633 y cuenta 638), para los activos por diferencias temporarias deducibles (los antiguos "impuestos anticipados"), para los créditos impositivos por pérdidas a compensar y para los pasivos por diferencias temporarias impositivas (los antiguos "impuestos diferidos").

Vamos a ver a continuación dos ejemplos, el primero de ellos contempla el supuesto de que el tipo impositivo disminuya el año en que la cuenta ha de revertir respecto del ejercicio en que se contabilizó y el otro contempla el supuesto contrario.

EJEMPLO 1: DISMINUCIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN

Imaginemos una empresa que venía tributando al tipo general del 30% hasta el ejercicio 2014 y, en consecuencia, tiene contabilizados los créditos y pasivos fiscales al citado tipo del 30%. Su contabilización en el momento en el que se generaron contablemente las citadas partidas de activo fue la siguiente:

- En la cuenta 4740: Se contabilizó una provisión de 400.000 € por indemnizaciones por despidos que se entendía que se iban a producir y por el principio de prudencia se contabilizaron pero no se realizaron a 31 de diciembre. Ello generó un activo por diferencias temporarias deducibles derivado del ajuste positivo en la base imponible del IS, consecuencia de que el gasto contabilizado lo fue en un ejercicio anterior a su devengo fiscal, por diferencias en el criterio de imputación temporal entre el gasto contable y el gasto fiscal. El citado activo está contabilizado por 120.000 € (30% de 400.000).
- En la cuenta 479: La compañía aplicó libertad de amortización por importe de 100.000 € de la establecida en la Disposición Adicional Undécima del TRLS. Ello provocó un pasivo por diferencias temporarias impositivas derivado de que la compañía, en su declaración del impuesto sobre sociedades, efectuó un ajuste negativo en la base imponible del IS por el citado importe, como consecuencia de la aplicación del beneficio fiscal de la amortización acelerada, que era gasto fiscal pero no gasto contable, por importe de 30.000 € (30% de 100.000).
- En la cuenta 4745: La compañía tuvo unas pérdidas en ejercicios anteriores por importe de 250 mil € que prevé recuperar en el futuro, y de conformidad con lo establecido por el ICAC en sus resoluciones, activa el crédito fiscal por pérdidas dado que en el futuro se pagarán menos impuestos porque se compensarán las mismas. Ello provoca un crédito por pérdidas a compensar de 75.000 € (30% de 250.000).

La empresa prevé que la reversión de las anteriores cuentas se produzca en los siguientes periodos:

- 1.- En el caso de activo por diferencias temporarias deducibles (correspondiente al ajuste de 400.000 €):
 - En el ejercicio 2015: 100.000 €
 - En el ejercicio 2016 y siguientes: 200.000 €
- 2.- En el caso del pasivo por diferencias temporarias impositivas (correspondiente al ajuste de 100.000 €):
 - En el ejercicio 2015: 30.000 €
 - En el ejercicio 2016 y siguientes: 70.000 €
- 3.- En el caso del crédito por pérdidas a compensar (correspondiente a las bases impositivas negativas de 250.000 €):
 - En el ejercicio 2015: 50.000 €
 - En el ejercicio 2016 y siguientes: 200.000 €

Ello se ha realizado así para ver el efecto dado que en 2015 el tipo impositivo será del 28% y a partir del ejercicio 2016, el tipo bajará al 25%.

Los asientos a realizar serían los siguientes:

Ajustes respecto del activo por diferencias temporarias deducibles:

Por la parte que revertirá en 2015:

- 100.000 x 28% = 28.000
- 30.000 - 28.000 = 2.000

DEBE		HABER	
2.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	a (4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	2.000

30% de 100.000

Por la parte que revertirá en 2016:

- 300.000 x 25% = 75.000
- 90.000 - 75.000 = 15.000

DEBE			HABER	
15.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	a	(4743) Activos por diferencias temporarias deducibles	15.000

Ajustes respecto del pasivo por diferencias temporarias impositivas:

Por la parte que revertirá en 2015:

- 30.000 x 28% = 8.400
- 9.000 - 8.400 = 600

DEBE			HABER	
600	(479) Pasivos por diferencias temporarias impositivas	a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	600

Por la parte que revertirá en 2016:

- 70.000 x 25% = 17.500
- 21.000 - 17.500 = 3.500

DEBE			HABER	
3.500	(479) Pasivos por diferencias temporarias impositivas	a	(638) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	3.500

Ajustes respecto del crédito por pérdidas a compensar:

Por la parte que revertirá en 2015:

- 50.000 x 28% = 14.000
- 15.000 - 14.000 = 1.000

DEBE			HABER	
1.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	a	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	1.000

Por la parte que revertirá en 2016:

- 200.000 x 25% = 50.000
- 60.000 - 50.000 = 10.000

DEBE			HABER	
10.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	a	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	10.000

Con el ejemplo que hemos puesto, se aprecia que las empresas que tengan Pasivos por impuestos diferidos, debido a diferencias temporarias negativas, como por ejemplo por haber aplicado el beneficio fiscal de la amortización acelerada, acaban tributando a un tipo inferior con la disminución de los tipos impositivos, pues van a recuperar los ajustes a un tipo inferior. Eliminan de Base Imponible del IS con importe dejado de ingresar al tipo del 30% y lo incorporan tributando al tipo del 28% o incluso del 25%.

Por otro lado, las empresas que tienen Activos por impuestos diferidos debido a diferencias temporarias positivas y bases impositivas negativas pendientes de compensación, acaban tributando a un tipo superior, dado que la compensación futura la van a realizar a un tipo impositivo inferior al existente en el momento que surgieron. Se aumenta la base imponible con los activos y se tributa a un tipo del 30%, mientras que el ajuste negativo se recupera dejando de tributar al tipo del 28% o incluso al tipo del 25%.

EJEMPLO 2: AUMENTO DEL TIPO DE GRAVAMEN

Imaginemos un escenario diferente en el que una empresa que cumplía los requisitos para ser considerada microempresa y que por lo tanto en 2014 tributaba al tipo del 20% por los primeros 300.000 € de base imponible, resulta que a raíz de la reforma fiscal operada por la Ley 27/2014, esta empresa pasará a tributar al 25%, viendo incrementada, en consecuencia, su tributación, cuando reverta el ajuste negativo que practicó cuando era microempresa y su tipo impositivo era del 20%.

En tal caso, si por ejemplo, esta empresa tuviera contabilizado un crédito fiscal por bases impositivas negativas por importe de 100.000, al tipo del 20%, tendrá que realizar el siguiente asiento:

- 100.000 x 25% = 25.000
- 25.000 - 20.000 = 5.000

DEBE			HABER	
5.000	(4745) Crédito por pérdidas a compensar	a	(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios	5.000



ATENCIÓN

La Consulta del BOICAC que estamos analizando, señala que en todo caso, se deberá incluir en la memoria de las cuentas anuales cualquier información significativa en relación con los aspectos derivados de la operación anterior, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, dado que la contabilización de estos ajustes afecta a resultados ya que se contabilizan contra cuentas del subgrupo 63.

- 30% de 300.000
- 30% de 30.000
- 30% de 70.000
- 30% de 50.000
- 30% de 200.000

10 20% de 100.000



ENERO

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.

- Diciembre 2015. Grandes Empresas 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230
- Cuarto Trimestre 2015 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 2015. Servicios vía electrónica 367

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

FEBRERO

HASTA EL 1

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						

RENTA

Pagos fraccionados

- Cuarto Trimestre 2015:
- Estimación Directa 130
- Estimación Objetiva 131

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE DETERMINADOS PREMIOS EXENTOS DEL IRPF

- Declaración anual 2015 183

IVA

- Diciembre 2015. Autoliquidación 303
- Diciembre 2015. Grupo de entidades, modelo individual 322
- Diciembre 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones 340
- Diciembre 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Diciembre 2015. Grupo de entidades, modelo agregado 353
- Diciembre 2015 (o año 2015). Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Cuarto Trimestre 2015. Autoliquidación 303
- Cuarto Trimestre 2015. Declaración-liquidación no periódica 309
- Cuarto Trimestre 2015. Declaración final. Régimen Simplificado 311
- Cuarto Trimestre (o año 2015). Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349
- Cuarto Trimestre 2015. Declaración final. Regímenes General y Simplificado 371
- Cuarto trimestre 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones 380
- Resumen anual 2015 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

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 2015 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

**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.

• Enero 2016 Grandes Empresas 111,115, 117,123, 124, 126, 128, 230

IVA

• Enero 2016. Autoliquidación 303

• Enero 2016. Grupo de entidades, modelo individual 322

• Enero 2016. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones 340

• Enero 2016. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349

• Enero 2016. Grupo de entidades, modelo agregado 353

• Enero 2016. 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 2015 345

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

• Declaración anual 2015 346

MARZO**HASTA EL 1****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 período 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 2015 184

DECLARACIÓN ANUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS

• Año 2015 347

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 21**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 2016. Grandes Empresas 111,115, 117,123, 124,126, 128, 230

IVA

• Febrero 2016. Autoliquidación 303

• Febrero 2016. Grupo de entidades, modelo individual 322

• Febrero 2016. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones 340

• Febrero 2016. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias 349

• Febrero 2016. Grupo de entidades, modelo agregado 353

• Febrero 2016. Operaciones asimiladas a las importaciones 380

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 2015. Algunas fechas y/o modelos pudieran verse modificados, en tal caso, en el número próximo procederíamos a su conveniente actualización.

FISCAL



LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 22/09/2015)

Con esta modificación de la Ley General Tributaria, y a falta de las que procedan en cada uno de los reglamentos reguladores de los distintos procedimientos, se completa el proceso de reforma fiscal iniciado el año pasado.

Los objetivos esenciales que persiguen las novedades introducidas por esta Ley son los siguientes:

- a) Reforzar la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y reducir la litigiosidad en esta materia.
- b) Prevenir el fraude fiscal, incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
- c) Incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

Entró en vigor el día **12 de octubre de 2015**. No obstante, las modificaciones referidas a la determinación de los casos en que la aportación o llevanza de libros registro se deba efectuar de forma telemática y la infracción por el retraso en la obligación de llevar los Libros Registro a través de la Sede Electrónica de la AEAT entrarán en vigor el 1 de enero de 2017 y determinadas modificaciones introducidas en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en materia de infracciones y sanciones entrarán en vigor el 22 de diciembre de 2015.

Estas son sus claves

1. **Publicación de listados de deudores y de condenados por delito fiscal**
2. **Ampliación de potestades de comprobación e investigación**
3. **Liquidación de deudas tributarias relacionadas con el delito fiscal**
4. **Reforzamiento del método de estimación directa**
5. **Nueva infracción tributaria: conflicto en la aplicación de la norma tributaria**
6. **Incremento de los plazos del procedimiento inspector**
7. **Reclamaciones económico-administrativas**
8. **Procedimiento de comprobación limitada**
9. **Procedimiento sancionador**
10. **Otras materias**

Mediante la presente reforma se **aclara la interpretación** del conjunto normativo que regula el **derecho a comprobar e investigar por parte de la Administración**, señalándose que la prescripción del derecho a liquidar no trasciende al derecho a comprobar e investigar, que solo tendrá las limitaciones recogidas en la Ley en los supuestos que expresamente se señalan, específicamente el temporal máximo establecido para el inicio de comprobaciones. Respecto a los libros de registro se recoge la posibilidad de regular, a través de norma reglamentaria, la obligación de llevanza de los mismos a través de medios telemáticos. Los tributos de cobro periódico por recibo, con posterioridad al alta en el respectivo registro, padrón o matrícula, no requieren la presentación de declaración ni autoliquidación, por lo que el cómputo del plazo de prescripción comienza en el momento del devengo. Se regula el **régimen de interrupción de la prescripción** de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado y el cau-

ce procedimental a través del cual la Administración ejercerá su derecho a liquidar, se posibilita la compensación de oficio de posibles cantidades a ingresar y a devolver resultantes y se garantiza el reintegro de aquellas devoluciones que estén vinculadas a liquidaciones que están siendo objeto de recurso o reclamación por el mismo obligado tributario.

Se refuerzan los mecanismos de la Hacienda Pública para fomentar el deber general de contribuir y luchar contra el fraude fiscal, como la **publicación de listados de deudores**, pero introduciendo reglas tasadas para formar aquellos que habrán de hacerse públicos. Respecto al **valor probatorio de las facturas**, se niega que las mismas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones. Se introducen modificaciones en el procedimiento de comprobación o investigación, en el sancionador y en el régimen jurídico de la comprobación limitada y se lleva a cabo una nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector.

Las modificaciones en la normativa reguladora de las **reclamaciones económico-administrativas** persiguen la agilización de la actuación de los Tribunales y la reducción de la litigiosidad. Promueve una mayor y mejor utilización de medios electrónicos en todas las fases del procedimiento, agiliza los procedimientos, anticipa el sistema de establecimiento de la doctrina de los Tribunales y resuelve extremos generadores de conflictos jurídicos.

Se establece un procedimiento administrativo que permita practicar liquidaciones tributarias y efectuar el cobro de las mismas aún en los supuestos en los que se inicie la tramitación de un procedimiento penal, resolviéndose las situaciones derivadas de la **coexistencia de las actuaciones administrativas de liquidación y cobro con el enjuiciamiento penal de la defraudación**. Debe resaltarse la **preferencia del orden penal** en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo el acceso a una justicia cautelar frente a la efectividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria de los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación. Y se establece un **nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en la condición de causante o colaborador en la defraudación**, cualificada, además, por la necesidad de la condición de imputado en el proceso penal.

Por otra parte, se introducen mecanismos para **incrementar el grado de integración legal y efectividad del Derecho de la Unión Europea**. Se ocupa de la legitimación de los órganos económico-administrativos para promover cuestiones prejudiciales ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de las ayudas de estado ilegales e incompatibles y de la recuperación de las mismas, incorporando reglas especiales en materia de prescripción y creando dos tipos de procedimiento de ejecución de decisiones de recuperación.

Se modifican las disposiciones adicionales relativas al Número de Identificación Fiscal y a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública. Se reconoce la existencia de normas específicas en materia aduanera derivadas directamente del Derecho de la Unión Europea, que primarán sobre lo establecido en la Ley General Tributaria. Se establece que las controversias jurídicas que se susciten entre la Administración Tributaria y entes de derecho público se resolverán por los procedimientos establecidos en la normativa tributaria.

Introduce modificaciones en ley de Enjuiciamiento Criminal, aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, en la Ley Orgánica 12/1995, de 12 de diciembre, de Represión del Contrabando, en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, en la Ley 23/2005, de 18 de noviembre, de reformas en materia tributaria por el impulso a la productividad, en la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.



Y contiene la creación de la tasa estatal por la prestación de servicios de respuesta por la Guardia Civil, en el interior de las Centrales nucleares u otras instalaciones nucleares, constituyendo su hecho imponible la prestación de servicios de seguridad permanentes por la Guardia Civil, en el interior de las Centrales nucleares u otras instalaciones que se determinen, mediante el establecimiento de una Unidad de la Guardia Civil, ubicada con carácter permanente en su interior.

LABORAL

SISTEMA DE FORMACIÓN PROFESIONAL PARA EL EMPLEO

Ley 30/2015, de 9 de septiembre, por la que se regula el Sistema de Formación Profesional para el empleo en el ámbito laboral (BOE 10/09/2015)

Entró en vigor el día **11 de septiembre de 2015**, a excepción de los artículos 9.4 y 14.1 que entrarán en vigor, respectivamente, con la Ley de PGE en el primer caso y el 1 de enero de 2016 en el segundo.

Justificación de la norma

La Ley acomete una reforma integral del sistema que garantiza el interés general y la necesaria estabilidad y coherencia del mismo, y persigue cuatro objetivos estratégicos: la garantía del ejercicio del derecho a la formación de los trabajadores, empleados y desempleados, en particular de los más vulnerables; la contribución efectiva de la formación a la competitividad de las empresas; el fortalecimiento de la negociación colectiva en la adecuación de la oferta formativa a los requerimientos del sistema productivo, y la eficiencia y transparencia en la gestión de los recursos públicos.

AUTOEMPLEO Y ECONOMÍA SOCIAL

Ley 31/2015, de 9 de septiembre, por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social (BOE 10/09/2015)

Entró en vigor el día **10 de octubre de 2015**.

La Ley modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía social, con intención de mejorar, armonizar y ampliar las ya existentes. A continuación exponemos los temas más relevantes que agrupa:

1. **Nuevos incentivos y bonificaciones en la cotización** al Régimen Especial de Seguridad Social de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos y se mejoran algunos de los ya existentes.
2. Posibilidad de que los **autónomos económicamente dependientes**, ante determinadas circunstancias que afectan a su actividad profesional y que, en ocasiones, les impide desarrollarla plenamente, puedan contratar un trabajador por cuenta ajena.
3. **Reconocimiento de las Empresas de Inserción y de los Centros Especiales de Empleo como entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General**. Este reconocimiento supone que las subvenciones concedidas a estas entidades puedan alcanzar los 500.000 € en un período de tres años cuando hasta la fecha el máximo era de 200.000 € en el mismo período de tiempo.
4. **Se extiende la posibilidad de reserva en los procedimientos de adjudicación de contratos públicos a las empresas de inserción**. Posibilidad de reserva que ya existía para los centros Especiales de Em-

pleo, respecto de las personas con discapacidad, y que ahora se amplía para que también las empresas de inserción, esta vez en relación a los colectivos referidos en su normativa reguladora, puedan beneficiarse de la misma, ampliando por tanto el marco regulatorio actual en relación a la protección de los colectivos en riesgo de exclusión laboral.

5. Se incorporan nuevas actuaciones como la creación de un **nuevo incentivo para facilitar el tránsito de los trabajadores desde el empleo protegido a la empresa ordinaria** así como otras medidas destinadas a fomentar el impulso y mantenimiento del autoempleo en su vertiente colectiva, como la **ampliación de las posibilidades de capitalización de la prestación por desempleo** para la participación en sociedades cooperativas o las ayudas a la contratación para la sustitución de socios de dicho tipo de sociedades.

CONTABLE

LEY DE AUDITORÍA DE CUENTAS

Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (BOE 21/07/2015)

Su finalidad principal es trasponer a la legislación interna española la Directiva 2014/56/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 16 de abril de 2014, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de mayo de 2006, relativa a la auditoría legal de las cuentas anuales y de las cuentas consolidadas, en lo que no se ajusta a ella. Además también se realiza una integración de parte del contenido del Reglamento (UE) n.º 537/2014, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de abril de 2014, sobre los requisitos específicos para la auditoría legal de las entidades de interés público y por el que se deroga la Decisión 2005/909/CE de la Comisión. Tanto la Directiva como el Reglamento de la Unión Europea citados constituyen el régimen jurídico fundamental que debe regir la actividad de auditoría de cuentas en el ámbito de la Unión Europea.

Entra en vigor el día **17 de junio de 2016**.

Esta ley tiene por objeto la regulación de la actividad de auditoría de cuentas, tanto obligatoria como voluntaria, mediante el establecimiento de las condiciones y los requisitos de necesaria observancia para su ejercicio, así como la regulación del sistema de supervisión pública y los mecanismos de cooperación internacional en relación con dicha actividad.

La regulación aprobada tiene como objetivos últimos los siguientes:

1. **Incrementar la transparencia en la actuación de los auditores** clarificando la función que desempeña la auditoría y el alcance y las limitaciones que tiene, al objeto de reducir la denominada brecha de expectativas entre lo que espera un usuario de una auditoría y lo que realmente es.
2. **Reforzar la independencia y objetividad de los auditores** en el ejercicio de su actividad, pilar básico y fundamental en que reside la confianza que se deposita en el informe de auditoría.
3. **Dinamizar y abrir el mercado de auditoría**.
4. Al objeto de evitar una fragmentación en el mercado de auditoría en el ámbito de la Unión Europea, la nueva normativa pretende un **mayor grado de armonización** no sólo en las normas que rigen la actividad, sino en las que la vigilan y disciplinan, así como en los **mecanismos de cooperación de la Unión Europea e internacional**.

En definitiva, se pretende recuperar la confianza de los usuarios en la información económica financiera que se audita, en especial la de las entidades de interés público y de reforzar la calidad de las auditorías, fortaleciendo su independencia.



**EL GOBIERNO,
CEOE Y CEPYME
COLABORARÁN
EN LA INSERCIÓN
LABORAL DE
PERSONAS
VULNERABLES**

La vicepresidenta del Gobierno, Soraya Sáenz de Santamaría, y la ministra de Empleo y Seguridad Social, Fátima Báñez, han mantenido un encuentro con el presidente de la Confederación de Organizaciones Empresariales (CEOE), Juan Rosell, y el presidente de la Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa (Cepyme), Antonio Garamendi, durante el cual han acordado colaborar en el desarrollo de programas específicos de inserción laboral de personas vulnerables en España.

Durante la convocatoria, el Gobierno y las organizaciones empresariales se han comprometido a poner en marcha actuaciones cuyos resultados redunden en facilitar el acceso de los más vulnerables al mercado de trabajo por la vía de la contratación o el emprendimiento, incluidos en este colectivo los beneficiarios de protección internacional.

Ambas partes coinciden en que las empresas tienen un papel muy relevante en el tejido social y en que su desa-

rollo está vinculado al del estado de bienestar de la sociedad a través de la generación de empleo y de riqueza.

Asimismo, se ha valorado la inserción laboral como factor esencial en el fomento de la autonomía individual de las personas en general, y de las más vulnerables en especial, que supone un paso fundamental para eludir su exclusión social.

Las personas con discapacidad, los parados de larga duración, las personas con poca cualificación, los inmigrantes y los solicitantes y beneficiarios de protección internacional, entre otros colectivos, son, con carácter general, personas que se enfrentan a ese riesgo de exclusión social y su completa integración en la sociedad española depende en gran medida de su empleabilidad, señala la nota de Empleo.

Europa Press

**EL TC ANULA LA REFORMA DE LAS ETT'S
Y DEL REGISTRO CIVIL DE JULIO DE 2014
POR APROBARSE POR DECRETO**

El Tribunal Constitucional (TC) ha declarado nulo el artículo 116 del Real-Decreto ley de 4 de julio de 2014 de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, referido a la reforma de las empresas de trabajo temporal (ETT's), por considerar que no se justifica de manera suficiente el carácter de urgencia con el que se aprobó dicha medida.

El alto tribunal también ha declarado nulas algunas disposiciones relativas a la reforma del Registro Civil incluida en el mismo real decreto-ley por considerar también que no existe "justificación alguna respecto de la urgencia y necesidad de modificar parcialmente el contenido" de una norma cuya entrada en vigor se pospuso por un periodo de un año.

La sentencia del TC, que responde a un recurso de inconstitucionalidad planteado por los grupos parlamentarios del PSOE, IU-ICV, CHA y UPyD, considera que en ambos casos dichos cambios podían haberse impulsado por el trámite del procedimiento legislativo ordinario, por lo que declara inconstitucional y nulos estos preceptos.

En cambio, ha avalado el resto del real decreto por considerar que si se justifica la necesidad de aprobar de manera urgente el conjunto de medidas económicas que contiene, y ha indicado que, en contra de lo que sostienen los recurrentes, la doctrina sobre las leyes de contenido híbrido (las llamadas "leyes ómnibus") es aplicable también a los decretos-leyes que, como el ahora cuestionado, contienen medidas normativas heterogéneas.

Por tanto, añade el alto tribunal, los límites que operan sobre dichos decretos-leyes son los contenidos en el artículo 86.1 de la Constitución, que permite al Ejecutivo legislar por esta vía "si el ejercicio de este poder legislativo excepcional (...) está justificado por razones de extraordinaria y urgente necesidad".

Por otro lado, la sentencia rechaza que se haya vulnerado el derecho de participación política de los diputados, y recuerda que, según reiterada doctrina, el derecho fundamental que reconoce la Constitución Española "es un derecho de configuración legal", lo que implica que la regulación y ordenación de los derechos y atribuciones de los diputados corresponden a los reglamentos parlamentarios.

Y en este caso concreto, concluye el Tribunal, "durante la tramitación del decreto-ley recurrido no se ha producido infracción alguna de la legalidad parlamentaria que haya provocado una lesión del artículo 23.2 de la Constitución Española (el que regula el derecho de los diputados)".

VOTO PARTICULAR.

La sentencia del Tribunal Constitucional ha contado con el voto particular de los magistrados Adela Asua, Fernando Valdés y Juan Antonio Xiol, que afirman que el decreto-ley recurrido "ha roto los diques constitucionales" porque las medidas que contiene son tan heterogéneas que no existe entre ellas "un nexo común, consistente precisamente en esa situación de necesidad a la que pretenden salir al paso".

En su opinión, tampoco han quedado suficientemente justificados la urgencia y el carácter extraordinario que deben caracterizar esa situación de necesidad. Consideran que el Tribunal no ha tenido en cuenta que la Constitución concibió "como excepción" la potestad que el artículo 86 de la Constitución atribuye al Gobierno.

Como consecuencia de ello, afirman que se produce una "relegación del poder legislativo a un papel pasivo, secundario y disminuido, en detrimento del principio representativo, de la calidad democrática y, en las propias palabras del preámbulo de la Constitución y del Estado de Derecho que asegura el imperio de la ley como expresión de la voluntad popular".

El decreto recurrido afecta a una treintena de leyes e incluye medidas como el Plan de Garantía Juvenil para fomentar el empleo de jóvenes mediante bonificaciones en la cotización de la Seguridad Social, la liberalización de los horarios, la entrada de capital privado en AENA, la cesión de la gestión del Registro Civil a los registradores mercantiles, la reforma del sector gasista o la liberalización del precio de las bombonas ligeras de butano.

Europa Press