

# NEWSLETTER - PKF ESPAÑA

Nuestros principales servicios son la solución a cualquier aspecto societario, entre los cuales destacan:

- Auditoría
- Consultoría empresarial
- Corporate
- Asesoría legal, mercantil y fiscal
- Outsourcing
- Recursos humanos

## Campaña de Renta 2014

### SUMARIO

#### Editorial

#### Fiscal

Cuestiones a considerar en la declaración de Renta de 2014

#### Laboral

El control de la actividad laboral por parte del empresario

#### Mercantil y Civil

El usufructo de acciones y participaciones sociales y el derecho al dividendo

#### Contabilidad

Aspectos contables controvertidos en la retribución de los trabajadores

#### Agenda

#### Normativa

#### Hemeroteca

MAYO 2015





De nuevo, un año más, llega el momento de enfrentarse a la liquidación del **Impuesto sobre la Renta**. Llegados a este punto, los buenos consejos que se nos hayan dado para minorar la cuota tributaria, dentro del marco legal vigente a la fecha del devengo, habrán sido convenientemente tenidos en cuenta y, en la medida de lo posible, aplicados. Por ello, y puesto que lo que debe hacerse ahora es liquidar el impuesto, resulta conveniente tener presente algunas de las novedades que han aparecido a lo largo del año pasado.

Resulta cierto que la reciente reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas eclipsa la regulación vigente a fecha 31 de diciembre de 2014, y que ya adentrados en el 2015 bien podríamos dedicarnos a comentar la regulación para el presente ejercicio. Por ello realizaremos una exégesis en la que se tendrá presente tanto una realidad como la otra. La pasada y la presente.

Traeremos a colación alguna de las medidas de mayor calado o que, a nuestro entender, deban ser tenidas en cuenta a la hora de calcular y liquidar el impuesto.

Con respecto a nuestro comentario en el ámbito social, abordaremos algunas cuestiones problemáticas relacionadas con el **control de la actividad laboral por parte del empresario**.

El Estatuto de los Trabajadores regula en su artículo 20 la dirección y el control de la actividad laboral por parte del empresario. Con amparo en este precepto la empresa podrá adoptar las medidas que estime más oportunas de vigilancia y control para verificar el cumplimiento por el trabajador de sus obligaciones y deberes laborales, guardando en su adopción y aplicación la consideración debida a su dignidad y teniendo en cuenta la capacidad real de los trabajadores disminuidos, en su caso.

Del mismo modo, el empresario podrá verificar el estado de enfermedad o accidente del trabajador que sea alegado por éste para justificar sus faltas de asistencia al trabajo, mediante reconocimiento a cargo de personal médico.

Por lo que se refiere a la materia mercantil, **trataremos el relevo generacional que se produce en el seno de las sociedades familiares** pues conlleva que, con el apartamiento voluntario que realiza la anterior generación, bien sea por haber alcanzado la edad de jubilación, bien por cualesquiera otros motivos, incluidos los de salud, se produzca la cesión de la gestión del negocio familiar. Esta cesión puede realizarse simple y llanamente, con la transmisión por el título jurídico correspondiente, de la totalidad de las acciones de la sociedad, o bien, en determinados casos, reservar para los cedentes determinados derechos de carácter económico que permitan a la generación que se aparta mantener el nivel de vida de que venían disfrutando hasta dicho momento.

El *modus operandi* resulta en cierto modo conocido, se reparte en vida entre los hijos la herencia mediante el otorgamiento de la correspondiente donación de las acciones de la sociedad, si bien el donante se reserva para sí determinados derechos de contenido económico que le permitan percibir los beneficios del negocio familiar, mediante la cesión únicamente de la nuda propiedad. La cuestión admite también otros planteamientos.

**Aspectos contables controvertidos en la retribución de los trabajadores**

es el título de nuestro artículo contable. En relación con este tema, de indudable actualidad, sobre sistemas de retribución a los empleados, vamos a comentar dos recientes consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas que recogen alguna problemática relacionada con el tratamiento contable de algunos tipos de retribución al personal.

En la sección de Normativa destacamos un resumen de las modificaciones introducidas por 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 viernes 27 de febrero, el Gobierno aprobó en Consejo de Ministros determinadas medidas anunciadas en el previo debate de la Nación, de gran trascendencia y que han acaparado los medios de comunicación.

En el Título I de la norma se mejora el “Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual” y se amplía por un plazo adicional de dos años la suspensión de los lanzamientos sobre viviendas habituales de colectivos especialmente vulnerables, contenido en la Ley

1/2013, de 14 de mayo, así como el colectivo que puede beneficiarse de esta medida.

El Título II se refiere a medidas sociales: el Capítulo I, al orden tributario y de las Administraciones Públicas, a fin de rebajar la carga fiscal de determinados colectivos especialmente vulnerables; el Capítulo II, al fomento del empleo en el ámbito de la Seguridad Social; y el Capítulo III, al ámbito de la Administración de Justicia (concretamente, a la **supresión de las tasas judiciales para las personas físicas**, cuestión ésta reclamada por casi todos los colectivos intervinientes en la Justicia).

Como siempre, esperamos que los contenidos que le presentamos le resulten de utilidad, quedando a su disposición e invitándole a contactar con nuestro despacho para resolver cualquier duda o consulta profesional que se le plantee, donde le atenderemos en todo aquello que necesite.



# Cuestiones a considerar en la declaración de Renta de 2014

*De nuevo, un año más, llega el momento de enfrentarse a la liquidación del Impuesto sobre la Renta. Llegados a este punto, los buenos consejos que se nos hayan dado para minorar la cuota tributaria, dentro del marco legal vigente a la fecha del devengo, habrán sido convenientemente tenidos en cuenta y, en la medida de lo posible, aplicados. Por ello, y puesto que lo que debe hacerse ahora es liquidar el impuesto, resulta conveniente tener presente algunas de las novedades que en sede de este impuesto han aparecido a lo largo del año pasado.*

*Resulta cierto que la reciente reforma del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas eclipsa la regulación vigente a fecha 31 de diciembre de 2014, y que ya adentrados en el 2015 bien podríamos dedicarnos a comentar la regulación para el presente ejercicio. Por ello realizaremos una exégesis en la que se tendrá presente tanto una realidad como la otra. La pasada y la presente.*

## I. UNA CAMPAÑA DE RENTA CON LA VISTA PUESTA EN EL AÑO 2015

Parece que haya pasado un siglo desde el 30 de diciembre de 2011, fecha en que el Consejo de Ministros del entonces nuevo ejecutivo, adoptó una serie de medidas de carácter urgente en materia presupuestaria, tributaria y financiera con la deseada finalidad de incrementar la recaudación y de esta forma reducir el déficit público. Aquellas medidas, recogidas en el Real Decreto Ley 20/2011, de 30 de diciembre, posteriormente convalidadas por el Pleno del Congreso de los Diputados en fecha 11 de enero de 2012, fueron el pistoletazo de salida de la marabunta normativa que desde aquel momento nos ha arrollado.

El principal hito en la carrera por alcanzar la excelencia legislativa lo marcó la introducción del gravamen complementario, mecanismo que ha supuesto en los años 2012, 2013 y también en el que ahora se liquidará, el 2014, un notable incremento impositivo que ha pesado sobre las espaldas de los contribuyentes.

Tanto en el año 2012 como en el 2013, asistimos con estupor a la aparición de un sinnúmero de reales decretos leyes, leyes, órdenes, instrucciones, leyes que acogían lo dispuesto con carácter previo por reales decretos leyes, y cada una de ellas con nuevas medidas en el orden tributario. Tan desmesurada capacidad creativa de nuestro legislador no ha dejado de asombrarnos, y nos ha obligado a vivir en continua tensión, exigiéndonos revisar con carácter mensual la planificación fiscal de nuestros impuestos, deshaciendo de noche lo urdido de día. Una verdadera "Odisea". La licencia literaria que nos hemos permitido no debe obstar, sin embargo, para que pongamos de manifiesto nuevamente el despropósito que constituye para cualquier operador jurídico verse sometido a tamaña inseguridad en lo que se refiere a la correcta aplicación de la normativa tributaria.

Avanzando en esta particular crónica tributaria, a mediados del año 2013, por Acuerdo de Consejo de Ministros de 5 de julio, se constituyó una Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español con la finalidad de revisar el conjunto del sistema tributario y elaborar 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 tales trabajos se entregó al Gobierno en marzo de 2014, siendo numerosas las propuestas en él contenidas tomadas en consideración en los diversos proyectos normativos en que se concretaría la reforma del sistema tributario. Así las cosas, el Consejo de Ministros de 20 de junio de 2014 aprobó cuatro Anteproyectos de Ley, a raíz del informe recibido del ministro de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el Anteproyecto de Ley de reforma tributaria. Entre sus objetivos, además de los ya mencionados, figuraba una rebaja de impuestos general, especialmente para las rentas medias y bajas; un incremento de la equidad, beneficiando especialmente a familias y personas con discapacidad; el fomento del ahorro a medio y largo plazo; la mejora de la competitividad de las empresas y un impulso a la lucha contra el fraude.

Dichos Anteproyectos acabaron plasmándose en las distintas leyes que configuran el paquete normativo denominado "reforma fiscal", si bien a nuestros efectos en este momento nos interesa únicamente 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.

No nos detendremos ahora en todas las novedades aparecidas a lo largo de los años pasados con incidencia en el Impuesto que nos disponemos a liquidar, toda vez que ya en números anteriores hemos tenido la oportunidad de desglosar su contenido, tratando de hacer inteligibles, en la medida de

nuestras posibilidades, la tremenda complejidad de las mismas; y en todo caso, el momento para reordenar la dirección fiscal propia, conformándola a las normas vigentes, finalizó el pasado 31 de diciembre. En cambio, traeremos a colación alguna de las medidas de mayor calado o que, a nuestro entender, deban ser tenidas en cuenta a la hora de calcular y liquidar el impuesto.

Por último, consideramos necesario hacer una especial mención a las medidas que pueden tener incidencia en el cálculo del IRPF para el próximo ejercicio, por lo que haremos una exposición somera, aunque necesaria, respecto a las modificaciones operadas 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. Y así debe ser puesto que esta norma resulta ya de aplicación en el presente momento, lo que requerirá una especial atención a la misma.

## II. CUESTIONES A CONSIDERAR EN LA AUTOLIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

### 1. Obligados a presentar declaración del Impuesto

En general todos los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir declaración por el impuesto. No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes y en los siguientes importes, ya sea en tributación individual o en conjunta:

A. Con carácter general: contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo, con el límite de 22.000 € anuales.

B. Este límite será de 11.200 € para los contribuyentes que perciban rendimientos íntegros del trabajo en los siguientes supuestos:

B.1 Cuando procedan de más de un pagador, salvo determinadas excepciones.

B.2 Cuando se perciban pensiones compensatorias del cónyuge o anualidades por alimentos no exentas.

B.3 Cuando el pagador de los rendimientos del trabajo no esté obligado a retener.

B.4 Cuando se perciban rendimientos íntegros del trabajo sujetos a tipo fijo de retención.

A ello deberá sumarse, como límite para no presentar declaración, junto con los anteriores, que no se obtengan rendimientos íntegros del capital mobiliario y ganancias patrimoniales sometidos a retención o ingreso a cuenta, con el límite conjunto de 1.600 € anuales.

Y además, que no obtengan rentas inmobiliarias imputadas, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado, con el límite conjunto de 1.000 € anuales.

Una segunda regla está prevista para aquellos contribuyentes que obtengan rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales de cuantía inferior a 500 €. Si no superan los citados importes no tendrán obligación de presentar y suscribir la declaración por el impuesto.

Para el año 2015 la regulación se ve modificada y simplificada. Y así se establece que no tendrán obligación de declarar los perceptores de rendimientos del trabajo por importe inferior a 12.000 €, con ciertos matices, lo que supone un incremento del límite establecido en la regulación anterior.

### 2. La escala del Impuesto

Como ya hemos indicado, en el año 2012 se introdujo un gravamen complementario a la cuota íntegra estatal para la reducción del déficit público en los ejercicios 2012 y 2013, posteriormente prorrogado por el artículo 64 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014, para el ejercicio que ahora se liquida. Dicho gravamen, aplica tipos adicionales a los previstos por la Ley que van desde el 0,75 aplicable al tramo inferior de la escala hasta el 7, que se aplicará a los contribuyentes cuya base liquidable supere los 300.000,20 € (cuadro 1).

En lo referente a las rentas del ahorro, el incremento se operó llevando a cabo una subida sobre los tipos aplicables en un 2 y un 4 para los tipos previstos por la Ley. Y al mismo tiempo, se reguló un nuevo tipo para los contribuyentes cuya base liquidable del ahorro se sitúe por encima de los 24.000 € (cuadro 2).

Cuadro 1

Base liquidable general Hasta €	Incremento en cuota íntegra estatal €	Resto base liquidable general Hasta €	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	17.707,20	0,75
17.707,20	132,80	15.300,00	2
33.007,20	438,80	20.400,00	3
53.407,20	1.050,80	66.593,00	4
120.000,20	3.714,52	55.000,00	5
175.000,20	6.464,52	125.000,00	6
300.000,20	13.964,52	En adelante	7

Cuadro 2

Base liquidable del ahorro Hasta €	Incremento en cuota íntegra estatal €	Resto base liquidable del ahorro Hasta €	Tipo aplicable Porcentaje
0	0	6.000	2
6.000,00	120	18.000	4
24.000,00	840	En adelante	6

## Cuestiones a considerar en la declaración de Renta de 2014

Para el año 2015, desaparece el gravamen complementario de las tarifas del impuesto, quedando las mismas como queda reflejado en las tablas siguientes. Dichas tablas se modificarán nuevamente a la baja en el año 2016.

a) A la base liquidable general se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta €	€	Hasta €	Porcentaje
0,00	0,00	12.450,00	10,00
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,50
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,50
35.200,00	4.362,75	24.800,00	19,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	23,50

b) A la base liquidable del ahorro se le aplicarán los tipos que se indican en la siguiente escala:

Base liquidable	Cuota íntegra	Resto base liquidable	Tipo aplicable
Hasta €	€	Hasta €	Porcentaje
0	0	6.000	19
6.000,00	1.140	44.000	21
50.000,00	10.380	En adelante	23

Con la aplicación de las nuevas tarifas del impuesto resulta evidente que la generalidad de los contribuyentes acabará tributando menos por este impuesto.

### 3. Deducción por retenciones. Modificación de los tipos a la baja en los años 2015 y 2016

Tanto para el ejercicio 2012 como para el 2013 se estableció un incremento en el tipo de retención aplicable a los rendimientos del capital mobiliario, ganancias patrimoniales, premios, arrendamientos de bienes inmuebles y un largo etcétera, pasando del 19 al 21%. Dicho incremento se extendió al año 2014 por expreso mandato de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014.

Para el año 2015 se ven reducidos pasando a ser de entre el 19 y el 20%.

Por otro lado, las retribuciones a los administradores y miembros de los consejos de administración de sociedades de capital vieron incrementado el tipo de retención aplicable a los rendimientos que obtengan de aquellas por tal concepto, siendo el tipo de retención aplicable en el año 2014 del 42%. Para el año 2015 dicho tipo se ve reducido al 37%.

Los citados tipos de retención se verán nuevamente reducidos con fecha 1 de enero de 2016.

### 4. Reducción de determinados rendimientos del trabajo

Continúa vigente el límite de 300.000 € en la cuantía del rendimiento íntegro sobre la cual se calculará la reducción del 40%, por periodo de generación de determinados rendimientos íntegros del trabajo, superior a dos años u obtención de estos de forma notoriamente irregular en el tiempo, quedando excluidos de dicho límite los rendimientos íntegros previstos en el artículo 17.2 a) LIRPF (prestaciones de la Seguridad Social, mutualidades, planes de pensiones y determinados contratos de seguros).

Para el ejercicio 2015 dicha reducción se minorará, quedando establecida en el 30%.

### 5. Deducción en vivienda

#### A. Inversión en vivienda habitual

Con fecha 1 de enero de 2013 quedó derogada la deducción por adquisición de vivienda habitual, estableciéndose un régimen transitorio para aquellos contribuyentes que la hubiesen adquirido antes de dicha fecha,

y cumplieren los requisitos legales y reglamentarios para poder aplicarla. Durante el año 2014, para los contribuyentes a los que sea de aplicación el citado régimen, la base de esta deducción está constituida por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo para la adquisición o rehabilitación de la vivienda habitual con un máximo de 9.040 €.

El régimen transitorio continúa siendo de aplicación en el año 2015, pese a que el informe de los expertos aconsejara la supresión total de esta deducción.

#### B. Alquiler de vivienda habitual

Podrán aplicarse esta deducción los contribuyentes cuya vivienda habitual sea arrendada y su base imponible sea inferior a 24.107,20 €. La base máxima de la deducción se establece en 9.040 €, para bases imponibles iguales o inferiores a 17.707,20 € anuales; cuando la base imponible esté comprendida entre 17.707,20 y 24.107,20 € anuales, la base de la deducción será el resultado de efectuar la siguiente operación:  $9.040 - 1,4125 \times (BI - 17.707,20)$ .

Para el año 2015 esta deducción se suprime, si bien se prevé la aplicación de un régimen transitorio, a cuyo tenor podrán continuar aplicándola los contribuyentes que con anterioridad al 1 de enero de 2015 hubiesen celebrado un contrato de arrendamiento y satisfecho por ello cantidades en concepto de alquiler por vivienda habitual. Se exige además haber tenido derecho a la aplicación de esta deducción en relación con la misma vivienda antes del 1 de enero de 2015.

#### C. Reducción por arrendamiento de vivienda

En los supuestos de arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, se establece una reducción para el arrendatario del rendimiento neto del 60%. En el caso de que proceda la reducción del 100% del dicho rendimiento neto, la edad del arrendatario debe estar comprendida entre los 18 y 30 años. De igual modo, se establece un régimen transitorio que mantiene la reducción del 100% hasta 35 años de edad del arrendatario, siempre que el contrato de arrendamiento se hubiera celebrado con anterioridad a 1 de enero de 2011.

La reducción incrementada del 100% se suprime a partir del 1 de enero de 2015.

Por otro lado, la reducción prevista para los rendimientos netos del capital inmobiliario con un periodo de generación superior a dos años, así como los que pudieran calificarse con arreglo a lo previsto reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, ven minorada la reducción del 40 al 30% a partir del 1 de enero de 2015.

## 6. Exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador

Con efectos a partir del 12 de Febrero de 2012, la Disposición final undécima de la Ley 3/2012 de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, modificó la letra e) del artículo 7 de exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador y añadió una nueva disposición transitoria vigésima segunda a la Ley del IRPF, *Indemnizaciones por despido exentas*. Con ello, nos encontramos con que se derogó del artículo 7.e) de la Ley del IRPF, el párrafo segundo sobre la exención de la indemnización si se produce la extinción del contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación. Con ello, para declarar la exención de las indemnizaciones por despido será necesario que se produzca acto de conciliación o resolución judicial.

No obstante se mantiene la exención para la anterior situación, si los despidos se produjeron desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 3/2012, de 10 de febrero, de medidas urgentes para la reforma del mercado laboral, y hasta el día de la entrada en vigor de la Ley 3/2012, esto es, para los despidos producidos desde el 12 de febrero de 2012 hasta el 7 de julio de 2012.

El nuevo párrafo segundo del artículo 7 e) de la LIRPF, que sustituye al anterior párrafo tercero, sigue estableciendo en los despidos colectivos, realizados según el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, y en los producidos por las causas previstas en el artículo 52 c) de dicho Estatuto, como cuantía exenta, la parte de indemnización que no supere los límites establecidos con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente.

Para el año 2014, por expresa indicación de la Ley 26/2014, se aplica para los despidos que se produzcan a partir del 1 de agosto de 2014 una regla de limitación. Y así, la exención aplicable a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador se limita a la cuantía de 180.000€ con carácter global. Con la modificación operada, insistimos, aplicable a los despidos producidos desde el 1 de agosto de 2014, las indemnizaciones por despido, que hasta el momento se encontraban exentas en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, pasan a tributar como rendimientos del trabajo en la cuantía que exceda de 180.000 €.

Por lo que se refiere a la tributación de la parte de la indemnización no exenta, resultará de aplicación, cuando proceda, la reducción prevista por la Ley para rendimientos generados en más de dos años o calificados reglamentariamente como obtenidos de forma irregular. La reducción prevista en el año 2014 es del 40%, mientras que para el año 2015 se minorará fijándose en el 30%.

### III. ALGUNAS NOTAS A LA NUEVA REGULACIÓN PREVISTA PARA EL EJERCICIO 2015

Pese al nombre con el que se la ha dado a conocer, no estamos en presencia de una reforma fiscal. No nos encontramos en presencia de un nuevo

texto legal, la reforma planteada en sede de este impuesto mantiene la estructura básica del mismo, sobre la que se introducen una pluralidad de modificaciones. El efecto conjunto de las mismas debería conseguir, en primer lugar, una reducción generalizada de la carga impositiva soportada por los contribuyentes. Reducción que se pretende sea especialmente significativa para los perceptores de rendimientos del trabajo o de actividades económicas de renta más baja y para los que soporten mayores cargas familiares, en particular familias numerosas o personas con discapacidad.

Haciendo honor a la verdad el propósito pretendido se queda corto. La tan reiterada rebaja impositiva no será tal para muchos de los contribuyentes hasta el año 2016, cuando liquiden el impuesto correspondiente al presente año. Pero además, conviene dejar patente la velada subida de impuestos que se opera sobre aquellos que decidan, a modo de ejemplo, transmitir un inmueble. De todos es conocido el tremendo debate que causó, así como las innumerables consultas en los despachos, la desaparición de los coeficientes de corrección monetaria y de los coeficientes de abatimiento. Pues bien, tras la publicación en el BOE del texto legal vigente, comprobamos que con el nuevo régimen legal, por lo que se refiere a los coeficientes de actualización, se elimina la posibilidad en el caso de inmuebles de actualizar el valor de adquisición mediante la aplicación de coeficientes de actualización que actualizaban la depreciación monetaria. Y por otro lado, ya en sede de los coeficientes de abatimiento, se modifica el régimen transitorio existente hasta ahora, de tal suerte que se mantiene dicho régimen, si bien se limita a las transmisiones realizadas cuyo conjunto no supere el límite de 400.000 €, con aplicación de reglas especiales para prevenir un uso poco respetuoso con el espíritu de la norma mediante el fraccionamiento de operaciones. Habrá que estar, pues, a cada caso para comprobar la bondad de la nueva regulación.

Conviene igualmente hacer una breve referencia a la existencia de una nueva exención en materia de ganancias patrimoniales, cuando se proceda a una reinversión condicionada. En virtud de esta nueva figura, quedarán exentas la ganancia puestas de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine en el plazo de seis meses a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor. La cantidad máxima total que a tal efecto podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 €. La medida viene a sumarse a la exención de gravamen prevista para la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente mayor de sesenta y cinco años. Medida esta última vigente en el año 2014.

Aclara la nueva medida que si el importe reinvertido es inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida. Y en todo caso la anticipación, total o parcial, de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida, determinará el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente.

La tan reiterada rebaja impositiva no será tal para muchos de los contribuyentes hasta el año 2016



# El control de la actividad laboral por parte del empresario

*El Estatuto de los Trabajadores regula en su artículo 20 la dirección y el control de la actividad laboral por parte del empresario. Con amparo en este precepto la empresa podrá adoptar las medidas que estime más oportunas de vigilancia y control para verificar el cumplimiento por el trabajador de sus obligaciones y deberes laborales, guardando en su adopción y aplicación la consideración debida a su dignidad y teniendo en cuenta la capacidad real de los trabajadores disminuidos, en su caso. Del mismo modo, el empresario podrá verificar el estado de enfermedad o accidente del trabajador que sea alegado por éste para justificar sus faltas de asistencia al trabajo, mediante reconocimiento a cargo de personal médico.*

En las siguientes líneas vamos a abordar algunas cuestiones problemáticas relacionadas con el control de la actividad laboral por parte del empresario.

## I. CONTROL DEL ESTADO DE SALUD DEL TRABAJADOR

En el artículo 20.4 del Estatuto de los Trabajadores, se otorga al empresario la potestad de verificar el estado de enfermedad o accidente del trabajador alegado por éste para justificar sus faltas de asistencia al trabajo.

De esta manera, regula una específica modalidad de control empresarial, que legitima al empresario a través de un médico por él designado, para verificar el estado de salud del trabajador con el contrato de trabajo suspendido por enfermedad o accidente, ya sean comunes o profesionales los riesgos que hayan originado la Incapacidad temporal que da origen al absentismo del trabajador.

Esta facultad fiscalizadora tiene una triple finalidad: la reducción del perjuicio que produce a la empresa el absentismo laboral, el específico daño derivado del pago por el empresario de mejoras pactadas para acercar la prestación derivada de I.T., al salario dejado de percibir, además del importe de la prestación de incapacidad temporal desde el cuarto al decimoquinto días de la baja, y por último la comprobación de si la actitud absentista del trabajador está o no justificada.

De la primera lectura del precepto parece desprenderse que únicamente el "personal médico" estará facultado para llevar a cabo el reconocimiento, sin embargo, en el ámbito del control al que nos estamos refiriendo, entendemos que nada obsta para que el mismo, en el caso de determinadas patologías, pueda ser un psicólogo clínico el encargado de verificar el estado de enfermedad al que se refiere el apartado cuarto del artículo 20.

## II. CONTROL DEL USO DE NUEVAS TECNOLOGÍAS

Igualmente, cuando el trabajador utiliza los medios informáticos facilitados por la empresa pueden producirse conflictos en los que puede verse afectado el derecho a la intimidad de los trabajadores, tanto en el uso del correo electrónico, como en la denominada "navegación" por Internet y en el acceso a determinados archivos personales del ordenador.

Estos conflictos surgen porque existe una utilización personalizada, y no meramente laboral o profesional, del medio facilitado por la empresa, y esa utilización personalizada se produce como consecuencia de las dificultades prácticas de establecer una prohibición absoluta del empleo personal del ordenador –como sucede también con las conversaciones telefónicas en la

empresa- y de la generalización de una cierta tolerancia con el uso moderado de los medios que la empresa proporciona al trabajador.

Pero no podemos dejar de lado el hecho de que se trata de medios de producción propiedad de la empresa y que ésta facilita al trabajador para utilizarlos en el cumplimiento de la prestación laboral, por lo que su uso queda dentro del ámbito del poder de vigilancia del empresario, que, como precisa el artículo 20.3 del Estatuto de los Trabajadores, implica que éste "podrá adoptar las medidas que estime más oportunas de vigilancia y control para verificar el cumplimiento por el trabajador de sus obligaciones y deberes laborales" siempre y cuando el citado control se realice con la debida consideración a la "dignidad del trabajador".

En consecuencia la empresa, a la hora de controlar el uso de las nuevas tecnologías, debe adoptar una serie de cautelas en garantía de los derechos de los trabajadores, a saber:

En el control de los medios tecnológicos que sean propiedad de la empresa el empresario debe respetar la dignidad del trabajador y su intimidad.

Por otro lado el posible registro del ordenador debe practicarse en el centro de trabajo y en las horas de trabajo, siguiendo las pautas establecidas en el artículo 20 anteriormente descrito, lo que tiene su lógica si pensamos que nos estamos refiriendo a facultades empresariales que, por su carácter excepcional, no pueden ejercitarse fuera del ámbito de la empresa.

Por último, será conveniente la presencia de un representante de los trabajadores o de un trabajador de la empresa. Esta presencia es considerada como una garantía de la objetividad y de la eficacia de la prueba.

Este control, exige además algunas aclaraciones, la primera se refiere a los límites de ese control, y a tales efectos el propio precepto citado remite a un ejercicio de las facultades de vigilancia y control que guarde "en su adopción y aplicación la consideración debida" a la dignidad del trabajador, lo que también remite al respeto a la intimidad. De esta manera si se quiere regular la utilización de estos medios informáticos, lo que debe hacer la empresa es establecer protocolos de uso de los mismos, estableciendo las limitaciones de acceso o uso privado con carácter parcial o absoluto así como las medidas que se van a adoptar en su caso, para garantizar la correcta utilización de esos medios. Si a pesar de ello el trabajador contraviene las indicaciones de la empresa en cuanto a su correcta utilización, no podrá entenderse que, al realizarse el control, se ha vulnerado "una expectativa razonable de intimidad".



La segunda hace referencia al alcance de la protección de la intimidad, que debe ser compatible con el control lícito al que se ha hecho referencia. Este control afecta a las comunicaciones telefónicas y el correo electrónico. Estos están incluidos en este ámbito con la protección adicional que deriva de la garantía constitucional del secreto de las comunicaciones, pero además esta garantía del derecho a la intimidad también se extiende a los archivos personales del trabajador que se encuentran en el ordenador incluyendo, como en el caso de la sentencia, los archivos temporales de Internet todo ello, sin perjuicio de lo ya dicho sobre las advertencias, limitaciones o moderaciones de uso realizadas por parte de la empresa.

De todo lo anterior se deduce una clara conclusión y es adoptar por parte del empresario una serie de protocolos que regulen el uso correcto de los medios informáticos y nuevas tecnologías por parte de los trabajadores para el ejercicio de su prestación laboral. Además, debemos tener en cuenta que en estos protocolos se debe respetar y establecer una serie de principios para que el control que ejerce la empresa sobre los medios informáticos se realice siempre de forma legal y justificada.

### III. CONTROL MEDIANTE GPS

Es evidente que la instalación de un sistema de localización, como lo es el GPS, en el vehículo, con el cual el trabajador desempeña sus funciones laborales, puede enfrentarse con el derecho a la intimidad del trabajador. Es esta ponderación, entre el derecho del trabajador a la intimidad y el derecho del empresario a velar por la productividad de su empresa, la que suscita la cuestión que nos planteamos sobre la legitimidad de la implantación de un GPS en el coche que utiliza el trabajador y en qué términos se puede realizar.

En este sentido, vemos que existe una clara diferencia entre el hecho de que la instalación del dispositivo se realice en el vehículo particular del trabajador, o por el contrario la instalación se realice en el coche que la empresa pone a disposición del trabajador para que este realice su actividad laboral.

Es reseñable, en este punto, que esta cuestión es de notable relevancia a la hora de utilizar la información, que nos puede generar dicho dispositivo, para proceder al despido de un trabajador que está trasgrediendo la buena fe contractual, realizando actividades distintas a las encomendadas por su empresa en horario laboral.

En líneas generales se admite la prueba derivada del control del GPS para justificar la procedencia de un despido, cuando este sistema se ha instalado en el coche de la empresa, cuestión distinta sería la del preaviso, que abordaremos más adelante. Es decir, en este caso prevalecería el derecho del empresario a velar por la productividad y organización de su empresa. Sin embargo, se dictamina nulo o improcedente un despido en el que el empresario coloque un dispositivo de localización en el coche personal del trabajador que utiliza para llevar a cabo sus funciones laborales. En este supuesto, por tanto, en la ponderación aventajaría el derecho a la intimidad del trabajador.

En este punto, es fácilmente perceptible la distinción entre ambos supuestos.

En el primer caso es improbable que el empresario pueda seguir la vigilancia de la actividad de su empleado fuera de la jornada laboral y, por tanto, vulnerar su derecho a la intimidad en los aspectos que nada tengan que ver con su relación contractual, siempre y cuando el vehículo de la empresa al terminar la jornada se quede en la empresa y no sea utilizado por el trabajador en su vida privada. **En este caso podemos decir que el uso de GPS para controlar la actividad laboral es legal**, y por tanto, los registros así obtenidos pueden usarse válidamente para probar incumplimientos laborales que justifican el despido.

Pero si el empresario colocase este sistema en el coche privado o personal de su empleado, aunque solo utilizara la información recabada durante la jornada de trabajo, nada impide que la vida privada del trabajador quede también vigilada y por tanto esto vulnera gravemente su derecho a la intimidad.

Con base a lo anterior podemos atrevernos a afirmar, como una conclusión previa al estudio en profundidad, que los tribunales generalmente consideran que el control a través del GPS puede considerarse lícito, así como los datos que del mismo se extraigan, si es adecuado y proporcionado a la finalidad que persigue.

Por tanto, y como sabemos, el alcance de los derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos, como el derecho a la intimidad que es el que nos ocupa, no es ilimitado en el ámbito laboral, pues entra también en juego la protección a los legítimos intereses empresariales.

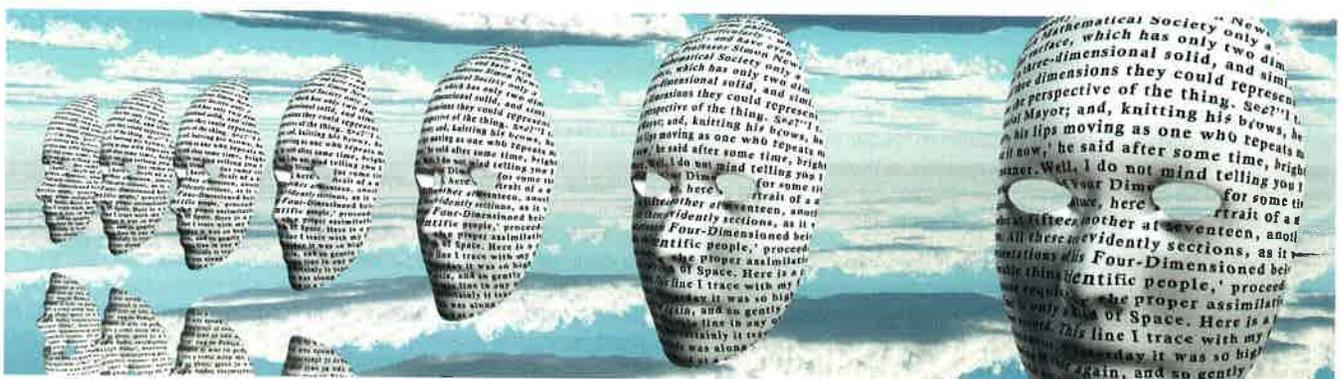
Pero aquí además de la proporcionalidad en el control por GPS, para que la injerencia en la esfera de la intimidad del trabajador sea la mínima, aparece también la cuestión de si la fijación de dicho sistema ha de ser puesta en conocimiento y aceptada por el trabajador.

En este punto, y una vez concretada la licitud de instalar instrumentos de GPS en el vehículo que utiliza el trabajador, siempre que éste, sea propiedad de la empresa, vamos a abordar, si es necesario prevenir al trabajador sobre la citada instalación.

En este sentido, nos encontramos con dos planteamientos bien diferenciados, por un lado algunos pronunciamientos judiciales han entendido que la instalación de un GPS en el vehículo de la empresa sin conocimiento del trabajador no vulnera su intimidad, sin embargo otros pronunciamientos entienden que la falta de comunicación al trabajador, no sólo de la instalación del sistema de navegación GPS, sino del destino de los datos obtenidos, determina la nulidad del despido.

En conclusión, y para garantizar el posible uso disciplinario de los datos obtenidos por el GPS, es recomendable no sólo comunicar su instalación, sino además el posible uso disciplinario de los datos obtenidos a través del mismo.

## El uso de GPS para controlar la actividad laboral es legal





# El usufructo de acciones y participaciones sociales y el derecho al dividendo

*En no pocas ocasiones se plantea la escisión del pleno dominio de las acciones como forma de satisfacer los intereses de los propietarios de las mismas, favoreciendo de este modo el relevo generacional, otorgando a la segunda generación la nuda propiedad de las mismas, al tiempo que permiten en quien se reserva el usufructo, o a favor de quien se otorga, atender a la atención de sus necesidades, con cargo al reparto de futuros dividendos. Tan loable fin, queda en entredicho cuando la situación económica de la sociedad impide el reparto del dividendo, o cuando cuestiones de carácter patrimonial, tendentes a la capitalización de aquella, conducen a decidir la ausencia de reparto del dividendo. El conflicto que se genera en este tipo de supuestos está servido.*

## I. EL PLANTEAMIENTO DE LA CUESTIÓN

A menudo el relevo generacional que se produce en el seno de las sociedades familiares conlleva que, con el apartamiento voluntario que realiza la anterior generación, bien sea por haber alcanzado la edad de jubilación, bien por cualesquiera otros motivos, incluidos los de salud, se produzca la cesión de la gestión del negocio familiar. Esta cesión puede realizarse simple y llanamente, con la transmisión por el título jurídico correspondiente, de la totalidad de las acciones de la sociedad, o bien, en determinados casos, reservar para los cedentes determinados derechos de carácter económico que permitan a la generación que se aparta mantener el nivel de vida de que venían disfrutando hasta dicho momento.

El *modus operandi* resulta en cierto modo conocido, se reparte en vida entre los hijos la herencia mediante el otorgamiento de la correspondiente donación de las acciones de la sociedad, si bien el donante se reserva para sí determinados derechos de contenido económico que le permitan percibir los beneficios del negocio familiar, mediante la cesión únicamente de la nuda propiedad.

La cuestión admite también otros planteamientos. Y así, en el supuesto de haber fallecido uno de los cónyuges titulares de la sociedad, bien pudiera haber dispuesto el causante la cesión del usufructo de las acciones al cónyuge superviviente para, de tal modo, asegurar su sustento.

Resulta evidente, tanto en un caso como en otro, que la nuda propiedad de las acciones la ostentarán personas distintas de los usufructuarios, en los que recaerán determinados derechos que, en función del devenir de la compañía, y de la situación económica que ésta atraviese, podrían entrar en conflicto con los derechos del usufructuario de las acciones.

## El usufructuario tendrá derecho a los dividendos acordados por la sociedad durante el usufructo

La cuestión que planteamos no es nueva, ni muchísimo menos, y ha ocasionado numerosos conflictos familiares y societarios. Pese a ello es justo reconocer que recibe un cuidado tratamiento tanto en sede mercantil, por parte de la Ley de Sociedades de Capital, como en el ámbito exclusivamente civil, por parte de nuestro Código Civil, como norma supletoria, habida cuenta del marcado carácter mercantil de la cuestión. Al mismo tiempo, la existencia del posible conflicto y su solución ha sido estudiada en sede jurisdiccional por los Tribunales de Justicia, como más adelante se verá, ofreciendo una solución de carácter sistemático, al conjugar los derechos de las partes implicadas en este tipo de conflictos, atendiendo a las previsiones legales realizadas tanto en sede mercantil como en sede civil, sin que las mismas lleguen a entrar en conflicto.

Soluciones fundadas en Derecho que conjugan el respeto a la política societaria de expansión con la necesidad, fundada en la jurisprudencia, de reconocer al usufructo, algún contenido económico tangible y no meramente ilusorio.

## II. EL RÉGIMEN JURÍDICO DEL USUFRUCTO DE ACCIONES

Con arreglo al vigente régimen jurídico, en caso de usufructo de acciones, en las relaciones que se establezcan entre el usufructuario y el nudo propietario, deberá estarse a lo que a tal efecto se haya establecido en el título constitutivo del usufructo. En defecto de disposiciones particulares sobre dicho negocio, las relaciones entre usufructuario y nudo propietario se regirán por lo previsto en la Ley de Sociedades de Capital, y con carácter supletorio por lo dispuesto en el Código Civil.

Con carácter previo a la exposición del régimen jurídico aplicable a cada uno de las partes intervinientes en el negocio jurídico, debe quedar claro que, por expreso mandato del artículo 127 de la Ley de Sociedades de Capital, en caso de usufructo de participaciones o de acciones la cualidad de



socio reside en el nudo propietario, pero el usufructuario tendrá derecho en todo caso a los dividendos acordados por la sociedad durante el usufructo. Salvo disposición contraria de los estatutos, el ejercicio de los demás derechos del socio corresponde al nudo propietario, debiendo facilitar el usufructuario al nudo propietario el ejercicio de estos derechos.

### A. Reglas relativas a la liquidación del usufructo

En el supuesto de que el usufructo se hubiese establecido con carácter temporal, finalizado este, el usufructuario tiene derecho a exigir del nudo propietario el incremento de valor experimentado por las acciones usufructuadas que corresponda a los beneficios propios de la explotación de la sociedad integrados durante el usufructo en las reservas expresas que figuren en el balance de la sociedad, cualquiera que sea la naturaleza o denominación de las mismas, y que no se hubiesen repartido mientras duró su derecho.

Del mismo modo, si la sociedad se disolviera, obrante el usufructo, el usufructuario tendrá derecho a exigir del nudo propietario una parte de la cuota de liquidación equivalente al incremento de valor de las acciones usufructuadas, extendiéndose el usufructo al resto de la cuota de liquidación.

Es posible que, en los supuestos que acabamos de exponer, usufructuario y nudo propietario no se pongan de acuerdo en el importe a abonar al primero por parte del segundo. A tales efectos dispone la Ley que será fijado, a petición de cualquiera de las partes, y a costa de ambas, por un auditor de cuentas. Éste deberá ser distinto al auditor de la sociedad, siendo designado a tal efecto por el Registro Mercantil de la provincia del domicilio social de la sociedad.

Las cantidades que hayan de pagarse podrán abonarse bien en metálico, bien en acciones de la misma clase que las que hubieran estado sujetas a usufructo, calculando su valor en virtud del que les corresponda conforme al último balance de la sociedad que hubiere sido aprobado.

Como ya decíamos, el título constitutivo del usufructo de participaciones podrá disponer reglas de liquidación distintas a las que acabamos de exponer, por lo que de haber sido previstas y aceptadas por las partes, habrá que estar al tenor de las mismas.

### B. Reglas relativas a los derechos de preferencia en relación con el derecho de usufructo

Es un supuesto relativamente frecuente el que las sociedades decidan aumentar el capital de la sociedad, y resulta evidente que como ha quedado dicho los derechos "políticos" corresponden al nudo propietario. Pues bien, también en estos casos puede plantearse un conflicto entre las dos partes presentes en la propiedad de las acciones; conflicto que la Ley de Sociedades de Capital trata de atajar con las reglas que a continuación exponemos. En primer lugar, prevé la norma que en los casos de aumento del capital de la sociedad, si el nudo propietario no hubiere ejercitado o vendido el derecho de asunción o de suscripción preferente, diez días antes de la extinción del plazo fijado para su ejercicio, queda legitimado el usufructuario para bien proceder a la venta de los derechos, bien suscribir las acciones.

En el supuesto de que se vendan los derechos de suscripción, con independencia de que lo haga tanto uno como otro, esto es, tanto el nudo propietario como el usufructuario, el usufructo se extenderá al importe obtenido por la enajenación.

Si, en cambio, se suscriben nuevas acciones, bien porque así lo haya decidido el nudo propietario, bien porque tal decisión haya sido tomada por el usufructuario, el usufructo quedará extendido a las acciones cuyo desembolso hubiera podido realizarse con el valor total de los derechos utilizados en la asunción o suscripción, calculado por su valor teórico. Esto es, por su valor en balance. El resto de las acciones suscritas pertenecerá en plena propiedad a aquel que hubiera desembolsado su importe.

Una previsión más que lleva a cabo la Ley se refiere al aumento de capital con cargo a beneficios o reservas constituidas durante el usufructo, tratando el texto legal de proteger la figura del usufructuario que, no puede

olvidarse, está a merced de la voluntad del nudo propietario que usando sus derechos políticos en la Junta General, puede actuar en perjuicio del usufructuario. A estos efectos prevé la Ley que en estos supuestos, las nuevas acciones corresponderán al nudo propietario, pero se extenderá a ellas el usufructo.

Tal y como sucede en las reglas de la liquidación del usufructo, las cantidades que hayan de pagarse podrán abonarse bien en metálico, bien en acciones de la misma clase que las que hubieran estado sujetas a usufructo, calculando su valor en virtud del que les corresponda conforme al último balance de la sociedad que hubiere sido aprobado.

### C. Reglas relativas al usufructo de acciones parcialmente liberadas en aumentos de capital

Bien puede suceder que en el seno de la sociedad se adopte por la Junta General una ampliación de capital, pero que la misma se lleve a cabo tanto con cargo a reservas propias como con cargo a aportaciones de los socios. En estos casos, la regla que establece la Ley lleva a cabo un juicio de valor, repartiendo equitativamente las cargas entre los sujetos intervinientes en la posesión de las acciones. Y así, el nudo propietario será el obligado frente a la sociedad de efectuar el pago de la parte no desembolsada. Lo que no es óbice para que efectuado tal pago, tenga derecho a exigir del usufructuario, hasta el importe de los frutos, el interés legal de la cantidad invertida.

Si el nudo propietario no hubiere cumplido la obligación de pagar la parte no desembolsada cinco días antes del vencimiento del plazo fijado para realizar el pago, podrá hacerlo el usufructuario. En este caso, le asistirá el derecho de repetir contra el nudo propietario una vez finalice el usufructo.

## III. ALGUNAS CUESTIONES POLÉMICAS A MODO DE CONCLUSIÓN

Hemos llevado a cabo una exposición sistemática del régimen legal del usufructo de acciones sin que por ello se haya agotado la innumerable casuística que puede converger sobre tan discutida cuestión. A modo de ejemplo puede pensarse en la problemática que se genera cuando el nudo propietario, en el que reside la cualidad de socio y ejerce el derecho de voto en la Junta general, acuerda de forma sistemática y reiterada no repartir dividendos. Queda claro que con ello se destinan la totalidad los resultados positivos de cada ejercicio a reservas voluntarias. Y si bien es cierto que con ello se incrementan los fondos propios de la sociedad y por tanto el valor de la misma, no lo es menos que el usufructuario asistirá a una despatriarmonización progresiva o, por decirlo de otro modo, a un vaciamiento de su derecho.

Ante supuestos de este tipo, ¿qué puede hacer el usufructuario? La respuesta debe darse teniendo en cuenta la necesidad de interpretar los contratos de conformidad con la buena fe. Y tal interpretación la ha recogido el Tribunal Supremo en no pocos pronunciamientos, conjugando los intereses de ambas partes toda vez que si los beneficios se aplicaran íntegramente al reparto en concepto de dividendos, la viabilidad misma de las empresas sería puesta en peligro, especialmente si la política llevada a cabo por la sociedad le lleva a una posición saneada y a una importante expansión económica. Pues bien, toda vez que no resulta razonable entender que en sociedades cerradas, como son las familiares, el contenido efectivo del usufructo quede de hecho al arbitrio de una de las partes. En este caso el nudo propietario.

En estos supuestos los Tribunales amparan al usufructuario recurriendo al abuso de derecho. Pero el contenido de la protección otorgada estará en función de quién ostente el derecho de voto, toda vez que si bien con carácter general dicha cualidad reside en el nudo propietario, bien pudiera ocurrir que en el acuerdo de constitución se hubiere pactado otorgarlo al usufructuario.



# Aspectos contables controvertidos en la retribución de los trabajadores

En relación con este tema, de indudable actualidad, sobre sistemas de retribución a los empleados, vamos a comentar dos recientes consultas del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC), que recogen alguna problemática relacionada con el tratamiento contable de algunos tipos de retribución al personal.

En primer lugar, haremos referencia a **la Consulta 9 del BOICAC nº 98 de junio de 2014**, que trata del registro contable de los "bonus" ofrecidos a los trabajadores de una empresa en función de los objetivos alcanzados.

En el caso planteado, una empresa reconoce a sus empleados un bonus en el ejercicio 2014, el cual será abonado en el ejercicio 2015, momento en que se determinará el importe concreto del bonus a abonar al trabajador.

El ICAC señala que, en virtud del principio del devengo, la empresa deberá de contabilizar en el ejercicio 2014 el gasto derivado del bonus, aunque sea por un importe estimado, que requiera de un ajuste posterior, proponiendo la siguiente contabilización:

Debe		Haber	
XXXXXX	Sueldos y salarios (640)	Remuneraciones pendientes de pago (465)	XXXXXX

Así mismo, considera el ICAC que el gasto ocasionado por la cotización a la Seguridad Social deberá registrarse también cuando se devengue la obligación al igual que el bonus, es decir, en el ejercicio 2014, pudiendo la compañía realizar el siguiente asiento:

Debe		Haber	
XXXXXX	Seguridad Social a cargo de la empresa (642)	Organismos de la Seguridad Social Acreedores (476)	XXXXXX

Además, señala que si con posterioridad al ejercicio del devengo se produjera un cambio de estimación, la corrección derivada del cambio de estimación se efectuará de forma prospectiva y su efecto se imputará como ingreso o gasto del ejercicio, debiendo informar de tal cambio en la memoria si fuese un cambio significativo.

En cuanto a las retenciones a practicar a favor de la Hacienda Pública por el pago del bonus, las mismas deberán contabilizarse en el ejercicio en que las rentas son exigibles, y por lo tanto, en nuestro ejemplo, en el ejercicio 2015, debiendo tener en cuenta que las mismas podrían gozar de una reducción del 30% en el caso de que nos encontrásemos en alguno de los supuestos señalados en la normativa fiscal que establece la irregularidad de las retribuciones. Recordemos que el tratamiento de las rentas irregulares en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), ha sufrido

alguna modificación a raíz de la publicación de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, bajando del anterior porcentaje de reducción del 40% (vigente hasta 31 de diciembre de 2014), al actual 30%, siendo aplicable únicamente si el bonus se cobra de una sola vez, es decir, no se cobra de forma fraccionada, y siempre y cuando su periodo de generación sea superior a 2 años. En consecuencia, en el año 2015, la empresa contabilizará:

Debe		Haber	
XXXXXX	Remuneraciones pendientes de pago (465)	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas (4751)	XXXXXX
		Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	XXXXXX

En segundo lugar, vamos a comentar otra Consulta del ICAC sobre retribución a los empleados; la **Consulta 2 del BOICAC nº 97 de marzo de 2014**. En ella se estudia el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad filial con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante. Es frecuente que en ciertas estructuras la sociedad dominante asuma pactos de este estilo para retribuir a trabajadores de las sociedades dependientes.

En concreto, la sociedad dominante de un grupo empresarial retribuye los empleados de sus sociedades dependientes, mediante la entrega futura a los mismos de acciones emitidas por la propia sociedad dominante, condicionada a requisitos de permanencia y cumplimiento de ciertos objetivos. A su vez, la sociedad dominante firma con las filiales "acuerdos de compensación", dado que retribuye a sus trabajadores, cuya cuantía se puede fijar de cualquiera de las dos situaciones siguientes:

a) el valor intrínseco del coste del acuerdo, equivalente al valor de mercado de las acciones entregadas (esto es, valor razonable en la fecha de la liquidación), ó

b) el valor razonable inicial en la fecha de concesión del acuerdo.

Pues bien, el ICAC, en la consulta que analizamos, señala que el adecuado tratamiento contable de la operación sería el que exponemos a continuación, en función de cómo se pacte la mencionada "compensación":

a) Caso de que la sociedad dependiente pague el valor razonable intrínseco del acuerdo, es decir, el valor razonable de las acciones en la fecha de liquidación.

b) Caso de que la sociedad dependiente pague el valor razonable de las opciones en la fecha de la concesión.

Supongamos como ejemplo, para un mejor entendimiento, que una sociedad dominante X, acuerda conceder a cada uno de los cinco altos directivos de su filial (la sociedad dependiente Y), 200 opciones sobre acciones de la sociedad dominante, por el cumplimiento de objetivos al término de 2 años. El valor razonable de la opción en la fecha de la concesión asciende a 6 €. Por su parte, el valor intrínseco en el momento en que se ejerce la opción es de 10 €.

**Opción a): Caso de que la sociedad dependiente pague el valor razonable de las acciones en la fecha de liquidación: 10.000 (200 opciones x 5 directivos x 10 € la opción).**

En este supuesto, desde la perspectiva de la sociedad dominante, el acuerdo de entrega de las opciones a los trabajadores de la sociedad dependiente, debe ser "compensado" por la filial en el valor razonable de las acciones entregadas en la fecha de liquidación (10.000), debería calificarse, a la vista de la citada compensación, como un compromiso entre la sociedad dominante y la sociedad dependiente de entrega/emisión de instrumentos de patrimonio neto de la sociedad dominante, que no originaría registro contable alguno hasta la fecha de entrega de los instrumentos de patrimonio neto, momento en que la sociedad dominante contabilizará el efectivo recibido y el aumento del patrimonio neto.

Es decir, la contabilización que realizaría la sociedad dominante sería:

A la toma del acuerdo: por la adquisición de las acciones propias.

Debe			Haber
6.000	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (108)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	6.000

A final del primer ejercicio no contabilizaría asiento alguno de conformidad con el criterio del ICAC, si bien se deberá informar en la Memoria del acuerdo adoptado.

En el momento en que se entreguen las acciones se deberá efectuar el siguiente asiento contable:

Debe			Haber
10.000	Créditos a corto plazo partes vinculadas (532)	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (108)	6.000
		Reservas voluntarias (113)	4.000

El saldo de la cuenta 532 ascenderá a 10.000 que se liquidará en efectivo.

Por su parte, la sociedad dependiente contabilizaría el gasto de personal de acuerdo con el principio de devengo y reconocería el correspondiente pasivo. En la contabilización del gasto y el pasivo se aplicaría por analogía el criterio establecido en la Norma de Registro y Valoración (en lo sucesivo NRV) 17ª para reconocer y valorar el gasto liquidado mediante la entrega de efectivo. Según esta NRV 17ª, tienen la consideración de transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio aquellas que, a cambio de recibir bienes o servicios, incluidos los servicios prestados por los empleados, sean liquidadas por la empresa con instrumentos de patrimonio propios o con un importe que esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio propio, tales como opciones sobre acciones o derechos sobre la revalorización de las acciones.

Cuando el servicio lo presta el personal de la empresa, en aplicación de la NRV 17ª la empresa reconocerá, por un lado, los servicios recibidos como

un gasto de personal, en el momento de su obtención y, por otro, el correspondiente incremento en el patrimonio neto si la transacción se liquidase con instrumentos de patrimonio o el correspondiente pasivo si la transacción se liquidase con un importe que esté basado en el valor de los instrumentos de patrimonio.

Añade esta NRV 17ª, que en las transacciones en las que sea necesario completar un determinado periodo de servicios, el reconocimiento se efectuará a medida que tales servicios sean prestados (a lo largo del citado periodo).

Es decir, siguiendo con nuestro ejemplo, la contabilización a realizar por la sociedad dependiente sería:

A la toma del acuerdo: a 31 de diciembre del primer ejercicio se contabilizará la mitad del importe (dado que en el ejemplo expuesto se condiciona la entrega a la permanencia del directivo durante dos años):

Debe			Haber
5.000	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio (6450)	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (147)	5.000

A 31 de diciembre del año 2, el asiento sería el mismo (teniendo en cuenta que los 5 directivos permanecen en la empresa):

Debe			Haber
5.000	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio (6450)	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (147)	5.000

En el momento de la recepción de las acciones de la sociedad dominante la contabilización sería la siguiente:

Debe			Haber
10.000	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas (acciones o participaciones de la sociedad dominante) (cuenta grupo 530)	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas (513)	10.000

Por la entrega de las acciones a los directivos trabajadores se contabilizará este asiento:

Debe			Haber
10.000	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (147)	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas (acciones o participaciones de la sociedad dominante) (cuenta grupo 530)	10.000

**Opción b): Caso de que la dependiente pague el valor razonable de las opciones en la fecha de la concesión: 6.000 (200 opciones x 5 directivos x 6 € la opción).**

En esta opción, la operación se calificaría en la sociedad dominante como un aumento de patrimonio neto (opciones sobre sus propias acciones) que se liquidará en efectivo y no como un mayor valor de su inversión en la sociedad dependiente. El "dividendo pasivo" estará minorando los fondos propios (opciones emitidas) en tanto no esté desembolsado.

Es decir, la contabilización por parte de la entidad dominante sería la siguiente:

## Aspectos contables controvertidos en la retribución...

A la toma del acuerdo: por la adquisición de las acciones propias.

Debe			Haber
6.000	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (108)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros (572)	6.000

Por el reconocimiento de las opciones sobre acciones: La sociedad dominante lo registrará como un aumento de patrimonio neto que se liquidará en efectivo.

El dividendo pasivo tal y como hemos comentado, minorará los fondos propios mientras no esté desembolsado.

Debe			Haber
6.000	Otros instrumentos de patrimonio neto. Opciones sobre acciones (dividendo pasivo) (cuenta grupo 11)	Reservas por instrumentos de patrimonio (cuenta grupo 11)	6.000

En el momento en que se entreguen las acciones se contabilizará lo siguiente:

Debe			Haber
6.000	Créditos a corto plazo a partes vinculadas (532)	Acciones o participaciones propias en situaciones especiales (108)	6.000

Y a continuación se procederá a cancelar las opciones sobre acciones de la siguiente manera:

Debe			Haber
6.000	Reservas por instrumentos de patrimonio (cuenta grupo 11)	Otros instrumentos de patrimonio neto. Opciones sobre acciones (dividendo pasivo) (cuenta grupo 11)	6.000

El saldo de la cuenta (532) "Créditos a corto plazo partes vinculadas", ascenderá a 6.000 € que se liquidará en efectivo.

Por su parte la sociedad dependiente contabilizará el gasto de personal de acuerdo con el principio de devengo y reconocerá el correspondiente pasivo derivado de tal situación. En la contabilización del gasto y el pasivo se aplicaría por analogía el criterio establecido en la NRV 17ª para reconocer y valorar el gasto liquidado mediante la entrega de efectivo.

Es decir, la contabilización en la sociedad dependiente sería la siguiente:

En el primer ejercicio por la periodificación del gasto imputable al citado ejercicio en que se concede el acuerdo se contabilizará lo siguiente:

Debe			Haber
3.000	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio (6450)	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (147)	3.000

A 31 de diciembre del año 2, el asiento sería el mismo (habida cuenta de que los 5 directivos permanecen en la empresa):

Debe			Haber
3.000	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio (6450)	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (147)	3.000

En el momento de la recepción de las acciones por parte de la sociedad dominante, se deberá contabilizar por el valor que tienen en ese momento:

Debe			Haber
6.000	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas (acciones o participaciones de la sociedad dominante) (cuenta grupo 530)	Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas (513)	6.000

Por la entrega de acciones a los trabajadores directivos se contabilizará lo siguiente:

Debe			Haber
6.000	Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (147)	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas (acciones o participaciones de la sociedad dominante) (cuenta grupo 530)	6.000

La sociedad dependiente tiene registrada en la cuenta 513 la deuda con la sociedad dominante, que deberá cancelar.

Por último, solo mencionar que desde un punto de vista fiscal, el ejercicio de opciones de compra sobre acciones por parte de los trabajadores puede tener, a efectos del IRPF, el carácter de rendimiento irregular, tal y como hemos visto en el caso de los bonus, con la consiguiente reducción del 30% en la base imponible del trabajador.



## JULIO 2015

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 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.**

- Junio 2015. Grandes empresas ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230
- Segundo Trimestre 2015 ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 136

#### Pagos fraccionados Renta

- Segundo Trimestre 2015:
  - Estimación Directa ..... 130
  - Estimación Objetiva ..... 131

#### IVA

- Junio 2015. Autoliquidación ..... 303
- Junio 2015. Grupo de entidades, modelo individual ..... 322
- Junio 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones ..... 340
- Junio 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias ..... 349
- Junio 2015. Grupo de entidades, modelo agregado ..... 353
- Junio 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones ..... 380
- Segundo Trimestre 2015. Autoliquidación ..... 303
- Segundo Trimestre 2015. Declaración-liquidación no periódica ..... 309
- Segundo Trimestre 2015. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias ..... 349
- Segundo Trimestre 2015. Servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos en el IVA. Autoliquidación ..... 368
- Segundo Trimestre 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones ..... 380
- 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

### HASTA EL 27

#### IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES E IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES (ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y ENTIDADES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL)

- Declaración anual 2014 ..... 200, 220
- Entidades cuyo período impositivo coincida con el año natural.  
 Resto de entidades: en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores al fin del período impositivo.

### HASTA EL 31

#### NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN FISCAL

- Segundo Trimestre 2015. Cuentas y operaciones cuyos titulares no han facilitado el NIF a las entidades de crédito ..... 195



## AGOSTO 2015

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 20

#### RENTA Y SOCIEDADES

**Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos de 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.**

- Julio 2015. Grandes empresas ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

#### IVA

- Julio 2015. Autoliquidación ..... 303
- Julio 2015. Grupo de entidades, modelo individual ..... 322
- Julio 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro IVA e IGIC y otras operaciones ..... 340
- Julio 2015. Grupo de entidades, modelo agregado ..... 353
- Julio 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones ..... 380

#### DURANTE TODO EL MES

Se podrán presentar los modelos 349 del IVA y 430 del Impuesto sobre las Primas de Seguros, cuyo plazo de presentación concluye el 21 de septiembre.

## SEPTIEMBRE 2015

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				

### 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.**

- Agosto 2015. Grandes empresas ..... 111, 115, 117, 123, 124, 126, 128, 230

#### IVA

- Agosto 2015. Autoliquidación ..... 303
- Agosto 2015. Grupo de entidades, modelo individual ..... 322
- Agosto 2015. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones ..... 340
- Agosto 2015. Grupo de entidades, modelo agregado ..... 353
- Agosto 2015. Operaciones asimiladas a las importaciones ..... 380

## LABORAL

## MEDIDAS DE FOMENTO DEL EMPLEO

**Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social** (BOE 29/02/2015)

### ¿Cuáles son las medidas concretas aprobadas?

En el Título I de la norma se mejora el "Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual" y se amplía por un plazo adicional de dos años la suspensión de los lanzamientos sobre viviendas habituales de colectivos especialmente vulnerables, contenido en la Ley 1/2013, de 14 de mayo, así como el colectivo que puede beneficiarse de esta medida.

Como novedad fundamental, se instaura un **régimen de exoneración de deudas para los deudores que sean personas naturales** en el marco del procedimiento concursal, basado en dos pilares fundamentales: que el deudor sea buena de fe y que se liquide previamente su patrimonio.

El Título II se refiere a medidas sociales: el Capítulo I, al orden tributario y de las Administraciones Públicas, a fin de rebajar la carga fiscal de determinados colectivos especialmente vulnerables; el Capítulo II, al fomento del empleo en el ámbito de la Seguridad Social; y el Capítulo III, al ámbito de la Administración de Justicia (concretamente, a la **supresión de las tasas judiciales para las personas físicas**, cuestión esta reclamada por casi todos los colectivos intervinientes en la Justicia).

Nos centraremos en las medidas del Capítulo II relativas al **fomento del empleo en el ámbito de la Seguridad Social**, que son dos:

#### 1) Mínimo exento de cotización para favorecer la creación de empleo indefinido (art. 8)

Se establece un nuevo incentivo a la contratación indefinida, de carácter progresivo:

a) ¿En qué consiste el incentivo y a cuánto asciende?:

- Si la contratación es a tiempo completo, quedarán exentos de la cotización empresarial los primeros 500 € de la base de cotización por contingencias comunes, aplicándose el tipo vigente al resto de la base.
- Si la contratación es a tiempo parcial y la jornada de trabajo de al menos el 50% de la de un trabajador a tiempo completo comparable, esos 500 € se reducirán proporcionalmente.

Ese beneficio en la cotización será bonificación cuando la contratación indefinida se produzca con trabajadores inscritos en el Sistema Nacional de Garantía Juvenil y reducción para el resto de trabajadores contratados. ¿Diferencia? En el primer caso, la financiación corre a cargo del SEPE en cofinanciación con el Fondo Social Europeo, y en el segundo, a cargo de la Seguridad Social.

b) ¿Durante cuánto tiempo se aplica?

Durante un periodo de 24 meses, contados a partir de la fecha de efectos del contrato.

Ahora bien, durante los 12 meses siguientes a esos 24, las empresas que al celebrar el contrato cuenten con menos de 10 trabajadores, tendrán derecho a mantener la bonificación o reducción por los primeros 250 € de la base de cotización (o cuantía proporcional si el contrato es a tiempo parcial).

c) ¿A qué contratos se aplica?

A los contratos indefinidos celebrados por escrito entre el 1 de marzo de 2015 y el 31 de agosto de 2016.

d) ¿Qué requisitos deben cumplir las empresas para beneficiarse del incentivo?

- Estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y de Seguridad Social, tanto a la fecha del alta de los trabajadores como durante la aplicación del beneficio.
  - No haber extinguido contratos de trabajo en los seis meses anteriores, por causas objetivas, por despidos disciplinarios declarados judicialmente improcedentes o por despidos colectivos declarados no ajustados a Derecho.
  - Celebrar contratos indefinidos que supongan un incremento tanto del nivel de empleo indefinido como del nivel de empleo total de la empresa.
  - Mantener durante un periodo de 36 meses, a contar desde la fecha de efectos del contrato, tanto el nivel de empleo indefinido como el nivel de empleo total alcanzado.
- El incumplimiento de este requisito da lugar a que la bonificación quede sin efecto y a su reintegro, en distintos porcentajes según el tiempo transcurrido.
- e. No haber sido excluidas del acceso a los beneficios de los programas de empleo.

El beneficio se aplica también a quienes se incorporen como socios trabajadores o de trabajo de las cooperativas que hayan optado por un régimen de Seguridad Social propio de trabajadores por cuenta ajena, así como a quienes se incorporen como socios trabajadores de las sociedades laborales.

e) ¿Hay casos en los que no se aplica?

Si, concretamente no se aplica a las relaciones laborales especiales; a la contratación del 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; a la contratación de trabajadores cuya actividad determine su inclusión en cualquier sistema especial del Régimen General; a la contratación de trabajadores contratados antes en otras empresas del mismo grupo, etc.

f) ¿Es compatible con otros beneficios en la cotización?

Este beneficio es incompatible con cualquier otro beneficio en la cotización con las siguientes excepciones:

- Si el contrato indefinido se formaliza con beneficiarios del Sistema Nacional de Garantía Juvenil, será compatible con la bonificación establecida en el artículo 107 de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia.
- Si el contrato indefinido se formaliza con personas beneficiarias del Programa de Activación para el Empleo, será compatible con la ayuda económica de acompañamiento que perciban, en los términos previstos en el artículo 8 del Real Decreto-ley 16/2014, de 19 de diciembre, por el que se regula el Programa de Activación para el Empleo.

#### 2) Bonificación a trabajadores autónomos por conciliación de la vida profesional y familiar vinculada a la contratación (art. 9)

Esta nueva bonificación a los trabajadores por cuenta propia o autónomos se articula mediante un nuevo artículo 30 que se añade a la Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo.

a) ¿En qué consiste y a cuánto asciende?

En 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 de cotización mínimo de cotización vigente en cada momento establecido en el citado Régimen Especial, en alguno de estos casos:

- Cuidar de menores de 7 años a su cargo.



b) Tener a su cargo un familiar, por consanguinidad o afinidad hasta el segundo grado inclusive, en situación de dependencia, debidamente acreditada.

b) ¿Qué requisitos debe cumplir el trabajador autónomo?

a. Permanecer en alta en este Régimen Especial no sólo durante el disfrute de la bonificación sino también durante los seis meses siguientes al vencimiento del plazo de dicho disfrute.

b. Contratar a un trabajador por cuenta ajena, a tiempo completo o parcial, y mantenerlo durante todo el periodo de su disfrute. A tener en cuenta:

- Si se extingue la relación laboral y el trabajador autónomo contrata otro trabajador por cuenta ajena en el plazo máximo de 30 días, podrá beneficiarse de la bonificación.
- El contrato a tiempo parcial debe ser al menos por una jornada del 50% de la de un trabajador a tiempo completo comparable y la bonificación será del 50%.
- No deben tener trabajadores asalariados al inicio de la aplicación de la bonificación y durante los doce meses anteriores a la misma.

Si se incumple los requisitos indicados, el trabajador autónomo deberá reintegrar la bonificación disfrutada.

c) ¿Durante cuánto tiempo se aplica?

Por un plazo de hasta doce meses.

En todo caso, la duración del contrato deberá ser, al menos de 3 meses desde la fecha de inicio del disfrute de la bonificación

espera del oportuno desarrollo reglamentario. Ahora, mediante esta Instrucción es cuando se produce el citado desarrollo.

La Instrucción declara los siguientes objetivos:

• **Unificación de criterios en materia de legalización de libros:** Dada la trascendencia, tanto pública como privada, que tiene la legalización de libros contables, de actas y otros que de forma obligatoria conforme a la normativa vigente deben llevar los empresarios resulta conveniente unificar criterios en esta importante materia y establecer una serie de principios conforme a los cuales debe producirse esta legalización, dando respuesta también a la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado, al reforzar la seguridad jurídica que proporcionan unos criterios procedimentales únicos y uniformes para la legalización de libros obligatorios de todas clases de los empresarios, que va a redundar en una mayor claridad, no sólo para los funcionarios competentes encargados de dicha legalización, sino también para todos los operadores jurídicos que se relacionan con la materia y por ende en una mayor economía y seguridad en todos los trámites de legalización, que es lo que pretende el nuevo sistema de legalización establecido en el artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización.

• **Nuevo formato de empaquetamiento de los archivos:** La Instrucción de 31 de diciembre de 1999, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros en los Registros Mercantiles a través de procedimientos telemáticos, estableció el formato y los requisitos que deben cumplir los soportes que contengan los ficheros relativos a los libros que se presentan para su legalización en el Registro Mercantil. Se hace necesario un nuevo formato que empaquete los archivos que conforman la legalización en un archivo comprimido, aportando simplicidad, ahorro de tamaño y disminución del tiempo de proceso en la tramitación telemática, el cual se establece en la presente Instrucción.

## CONTABLE

### LEGALIZACIÓN DE LIBROS DE LOS EMPRESARIOS

**Instrucción de 12 de febrero de 2015, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, sobre legalización de libros de los empresarios en aplicación del artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE 16/02/2015)**

El artículo 18 de la Ley 14/2013, de 27 de diciembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, sin modificar expresamente el Código de Comercio ni el Reglamento del Registro Mercantil, estableció, respecto a la legalización de libros, lo siguiente:

- Todos los libros que obligatoriamente deban llevar los empresarios con arreglo a las disposiciones legales aplicables, incluidos los libros de actas de juntas y demás órganos colegiados, o los libros registros de socios y de acciones nominativas, se legalizarán telemáticamente en el Registro Mercantil después de su cumplimentación en soporte electrónico y antes de que transcurran cuatro meses siguientes a la fecha del cierre del ejercicio.
- Los empresarios podrán voluntariamente legalizar libros de detalle de actas o grupos de actas formados con una periodicidad inferior a la anual cuando interese acreditar de manera fehaciente del hecho y la fecha de su intervención por el Registrador.
- El Registrador comprobará el cumplimiento de los requisitos formales, así como la regular formación sucesiva de los que se lleven dentro de cada clase y certificará electrónicamente su intervención en la que se expresará el correspondiente código de validación.

Según lo dispuesto en la disposición final decimotercera de dicha Ley, esta norma entraría en vigor al día siguiente de su publicación y se quedó a la

## MERCANTIL

### DOCUMENTO ÚNICO ELECTRÓNICO

**Real Decreto 44/2015, de 2 de febrero, por el que se regulan las especificaciones y condiciones para el empleo del Documento Único Electrónico (DUE) para la puesta en marcha de sociedades cooperativas, sociedades civiles, comunidades de bienes, sociedades limitadas laborales y emprendedores de responsabilidad limitada mediante el sistema de tramitación telemática (BOE 11/02/2015)**

Constituye el objeto la regulación de las especificaciones y condiciones para el empleo del DUE, a efectos de la puesta en marcha de sociedades cooperativas de trabajo asociado, sociedades civiles, comunidades de bienes, sociedades de responsabilidad limitada laboral y emprendedores de responsabilidad limitada. Quedan excluidos los sectores inmobiliario, financiero y de seguros.

También se regulan los trámites necesarios para la inscripción registral del emprendedor de responsabilidad limitada tal y como establece la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internalización. De esta manera se consigue que la tramitación electrónica del empresario individual sea aplicable al emprendedor de responsabilidad limitada añadiendo el trámite de la inscripción registral. Además, se recoge el cambio de denominación de los PAIT refiriéndose a éstos con la nueva nomenclatura (PAE).

Las disposiciones contenidas en este Real Decreto no alteran las normas relativas a la tramitación administrativa no electrónica para la puesta en marcha de las empresas que adopten las formas jurídicas indicadas.

Entra en vigor el **11 de mayo de 2015**, a los tres meses de su publicación en el BOE.



## GUÍA DE LAS PRESTACIONES FAMILIARES

**Junto a la jubilación, la incapacidad y otras pensiones más conocidas, la Seguridad Social reconoce determinadas circunstancias las llamadas "prestaciones familiares". Están destinadas a paliar situaciones de necesidad económica o a amortiguar el impacto en la economía familiar que puede suponer hacerse cargo de los hijos o de otros familiares.**

1) Prestación económica por hijo o menor acogido a cargo. Consiste en una asignación económica que se reconoce por cada hijo a cargo del beneficiario, menor de 18 años o mayor afectado de una discapacidad en grado igual o superior al 65%, cualquiera que sea su filiación. También dan derecho a esta prestación los menores acogidos en acogimiento familiar, permanente o preadoptivo, siempre que no se supere el límite de ingresos establecido.

Es de naturaleza no contributiva (no se exige estar de alta en la Seguridad Social con un periodo de cotización determinado).

Entre otros requisitos, el beneficiario (o en su caso, ambos progenitores) no debe tener unos ingresos anuales, de cualquier naturale-

za, superiores a 11.547,96 €. Dicha cuantía se incrementa en un 15% por cada hijo o menor acogido a cargo, a partir del segundo, incluido éste. No se exige límite de ingresos para el reconocimiento de la condición de beneficiario de la asignación por hijo o menor acogido a cargo con discapacidad.

Cuando se trate de familias numerosas, los ingresos anuales no serán superiores a 17.380,39 €, en los supuestos en que concurren 3 hijos a cargo, incrementándose en 2.815,14 € por cada hijo a cargo a partir del cuarto, incluido éste.

2) Prestación económica por nacimiento o adopción de hijo en supuestos de familias numerosas, monoparentales y en los casos de madres con discapacidad. Es una prestación económica no contributiva que se reconoce por el nacimiento o adopción de hijo en familias numerosas o que, con tal motivo, adquieran dicha condición. También es aplicable a familias monoparentales y a los casos de madres que padezcan una discapacidad igual o superior al 65%. El requisito, en todo caso, es siempre que no se supere un determinado nivel de ingresos, el mismo que se menciona en la prestación

anterior. Se abona en un pago único de 1.000 €, 3) Prestación económica por parto o adopción múltiples. Es una prestación económica no contributiva de pago único que tiene por objeto compensar, en parte, el aumento de gastos que produce en las familias el nacimiento o la adopción de dos o más hijos por parto o adopción múltiples. En este caso, si alguno de los hijos estuviera afectado por una discapacidad igual o superior al 33%, computará el doble. No existe el requisito del nivel de ingresos. La cuantía depende del número de hijos que concurren en el parto múltiple o se adoptan: para 2015, si son dos hijos, 2.594,40 €; si son tres, 5.188,80 €; si son cuatro o más, 7.783,20 €.

Gracias a esta prestación, se consideran efectivamente cotizados los tres primeros años del periodo de excedencia que los trabajadores disfruten por cuidado de cada hijo o menor acogido, así como el primer año de excedencia que los trabajadores disfruten por cuidado de otros familiares. Por otra parte, se produce el incremento de hasta el 100% de las cotizaciones realizadas cuando se ha reducido la jornada por cuidado de un menor o persona con discapacidad.

Seguridad Social Activa

## QUIENES SE LIBREN DE DEUDA MEDIANTE LA SEGUNDA OPORTUNIDAD APARECERÁN CINCO AÑOS EN UN REGISTRO PÚBLICO

**Así consta en el Decreto Ley de segunda oportunidad que el Consejo de Ministros aprobó el 27 de febrero.**

Los deudores de buena fe que se acojan a la ley de segunda oportunidad y que acaben viéndose liberados de parte de su deuda en el procedimiento judicial tendrán que aceptar que su nombre aparezca en un registro público durante al menos cinco años.

El texto modifica la Ley Concursal para definir cuándo un deudor es considerado de buena fe y, por tanto, puede pedir un procedimiento de concurso de persona física para renegociar su deuda, primero, y en caso de no poder afrontarla proceder a la liquidación de sus bienes mediante un plan de pagos que podrá culminar, si el juez lo acepta, en la exoneración de la deuda pendiente.

Entre las **exigencias previstas** en la normativa para poder llegar a ese último paso se incluye que el deudor no haya sido condenado por delitos contra el patrimonio, el orden socioeconómico, falsedad documental, contra la Hacienda pública y la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores durante los diez años anteriores.

Además, deberá haber cumplido con todos los pasos previstos en el procedimiento. Esto es,

haber intentado alcanzar un acuerdo extrajudicial de refinanciación y haber satisfecho todos los créditos contra la masa (gastos y costas judiciales, entre otros) y los privilegiados y, al menos el 25%, de los créditos ordinario.

En caso de no cumplir esas previsiones, deberá aceptar someterse a un plan de pagos a cinco años que puede culminar con la condonación de la deuda pendiente (salvo la pública y las pensiones alimenticias), opción para la que se exige no haberse acogido a la segunda oportunidad en la década anterior, no haber rechazado una oferta de empleo adecuada en los cuatro años anteriores, y aceptar que la información sobre la condonación de la deuda figure en el Registro Público Concursal, de acceso público, durante al menos un lustro.

### Incentivará la economía y la productividad

Gracias a todas estas previsiones, el Ejecutivo confía en que esta nueva normativa no provocará un encarecimiento del crédito bancario, a la par que ayudará a aflojar económica sumergida y a reactivar la economía y la productividad de los trabajadores que actualmente se ven afectados por deudas de por vida.

En la memoria de impacto del decreto ley, el Ministerio de Economía defiende que el establecimiento de un sistema concursal para personas físicas "puede llegar a tener un impacto

negativo sobre la cultura de pagos, pudiendo suponer incluso causa de insolvencia de terceros o generar un aumento del coste crediticio o una menor concesión de la financiación para toda la sociedad".

Unos riesgos que se salvan gracias al diseño que se ha hecho en el decreto, que "permite obtener los beneficios del sistema reduciendo al máximo los potenciales inconvenientes", gracias a la limitación de la frecuencia con la que se puede recurrir a la segunda oportunidad (cada diez años), las exigencias de buena fe y la introducción del control jurisdiccional.

### Aflorar economía sumergida

Otro de los beneficios de esta ley, según el Gobierno, es que incentivará a gran parte de quienes se mueven en la economía sumergida para evitar que les embarguen sus ingresos para pagar la deuda que arrastran a salir a la economía regular.

Finalmente, la "mejora" del funcionamiento del acuerdo extrajudicial de pagos para las personas físicas, los autónomos y las pymes mediante este decreto ley conllevará también una "reducción de la carga del sistema judicial". Y todo ello, en suma, provocará un "impacto presupuestario positivo".

Europa Press

Más de 30 años dando el apoyo necesario a nuestros clientes, en 150 países, para que tomen las decisiones acertadas.

Wolters Kluwer es la compañía global líder en el mercado de soluciones de gestión y servicios de información, que provee a los profesionales de los sectores jurídico, fiscal, financiero, laboral, contable, de la educación y de la salud del software, la información, la formación y los servicios óptimos para tomar decisiones con seguridad y confianza a través de sus diferentes marcas.

**Tu mejor socio**



**Solo alguien  
que conoce tu  
negocio como tú,  
puede ser el  
mejor socio\_**



**Wolters Kluwer**

A3 Software | LA LEY | CISS | EL CONSULTOR | Ovid | LWW

# PKF en España

## Barcelona

PKF-Audiec, S.A.P.  
Av. Diagonal, 612, 7-11  
08021 Barcelona  
Tel.: +34 93 414 59 28  
Fax: +34 93 414 02 48  
[www.pkf.es](http://www.pkf.es)

## Islas Canarias

RMA Auditores y Consultores, S.L.  
Triana, 13, 1º B  
35002 Las Palmas de Gran Canaria  
Tel.: +34 928 360 045  
Fax: +34 928 381 552  
[www.pkf.es](http://www.pkf.es)

## Madrid

ATTEST  
Orense, 81, 7ª Planta  
28020 Madrid  
Tel.: +34 91 556 11 99  
Fax: +34 91 556 96 22  
[www.attest.es](http://www.attest.es)

## Bilbao

ATTEST  
Alda. Recalde, 36  
48009 Bilbao  
Tel.: +34 94 424 30 24  
Fax: +34 94 424 37 15  
[www.attest.es](http://www.attest.es)

## Málaga

Bufete Fdez.Burgos-Mapelli-Cabello  
(firma legal y fiscal)  
Duquesa de Parcent, 8  
29001 Málaga  
Tel.: +34 95 222 19 96  
Fax: +34 95 221 61 02  
[www.pkf.es](http://www.pkf.es)

## Málaga

Ab Íntegro, S.R.L. (firma de auditoría)  
Sancha de Lara, 13, 1º dcha.  
29015 Málaga  
Tel.: +34 95 260 18 29  
Fax: +34 95 221 26 19  
[www.pkf.es](http://www.pkf.es)

## Palma de Mallorca

PKF Checkaudit Baleares, S.L.  
Av. Juan March Ordinas, 9, 2º D  
07004 Palma de Mallorca  
Tel.: +34 971 71 22 79  
Fax: +34 971 71 36 47  
[www.pkf.es](http://www.pkf.es)

## Zaragoza

CB Auditores y Asesores, S.L.  
Antonio Candalija, 8, Pral. dcha.  
50003 Zaragoza  
Tel.: +34 976 39 15 18  
Fax: +34 976 29 46 53  
[www.pkf.es](http://www.pkf.es)