

LOS PAGOS ILÍCITOS A EMPLEADOS PÚBLICOS EXTRANJEROS EN EL MARCO DE NEGOCIOS Y CONTRATOS INTERNACIONALES: LA PROBLEMÁTICA RELATIVA A SU (NO) DEDUCIBILIDAD FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES A LA LUZ DEL INFORME OCDE SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DEL CONVENIO ANTI-CORRUPCIÓN

José Manuel Calderón Carrero

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

Alberto Quintas Seara

*Investigador FPU del Departamento de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de A Coruña*

EXTRACTO

Este trabajo pretende poner de relieve, a la luz de la publicación del «Informe de la fase 3 sobre la Implementación del Convenio Anti-Corrupción de la OCDE en España», la problemática que desde la óptica tributaria presenta la posibilidad de que determinados pagos o dádivas entregados a empleados públicos extranjeros puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles por parte del obligado tributario en el marco de determinadas transacciones comerciales internacionales. En concreto, se realiza un análisis de la labor de la OCDE en esta materia, así como de la posición del legislador español que pivota sobre la configuración e interpretación del artículo 14.1, apartado e) del TRLIS, al objeto de poder valorar su efectividad en relación con los fines que persigue, así como la necesidad de una posible reforma en su tenor literal.

Palabras claves: pagos ilícitos a funcionarios extranjeros, deducibilidad fiscal, artículo 14.1 e) del TRLIS y Convenio Anti-Corrupción de la OCDE.

Fecha de entrada: 24-10-2013 / Fecha de aceptación: 07-11-2013 / Fecha de revisión: 06-11-2013

THE BRIBE PAYMENTS PAID TO FOREIGN PUBLIC OFFICIALS IN INTERNATIONAL BUSINESS TRANSACTIONS: THE PROBLEMS ARISING FROM ITS (NON) DEDUCTIBILITY FOR CORPORATE INCOME TAX PURPOSES IN THE LIGHT OF THE OECD REPORT ON IMPLEMENTING THE ANTI-BRIBERY CONVENTION

José Manuel Calderón Carrero

Alberto Quintas Seara

ABSTRACT

This paper provides some thoughts, in the light of the publication of the «Phase 3 Report on implementing the OECD Anti-Bribery Convention in Spain», about the problems arising from the possibility that some payments or gifts given to foreign public officials in the framework of certain international business transactions can be considered as tax deductible expenses. In particular, the article aims to analyse the work developed by the OECD in this area, as well as the Spanish legislator's position, which revolves around the content and interpretation of Article 14.1, paragraph e), of the Corporate Income Tax Law, in order to assess its effectiveness in relation to the aims pursued and the possible need for reforming its wording.

Keywords: bribe payments to foreign public officials, tax deductibility, article 14.1 e) CIT Law and OECD Anti-Bribery Convention.

Sumario

1. Introducción
2. Aproximación a la labor de la OCDE en esta materia
3. La dimensión tributaria del soborno de funcionario público extranjero en el ámbito de las transacciones comerciales internacionales
 - 3.1. Introducción
 - 3.2. La deducibilidad fiscal de los gastos vinculados al soborno
4. Sobre la necesidad de una reforma del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS
 - 4.1. Introducción: el planteamiento de la OCDE
 - 4.2. La efectividad de la normativa penal, fiscal y contable como mecanismo de prevención y lucha contra la corrupción de empleados públicos extranjeros sobre la base de la actual redacción del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS
 - 4.3. Análisis del planteamiento de la DGT plasmado en su Informe de 2007
 - 4.4. Un breve apunte de Derecho comparado
5. Conclusiones

1. INTRODUCCIÓN

En el marco de la contratación pública internacional, hasta no hace muchos años, la entrega por parte de las empresas de pagos o dádivas a funcionarios públicos extranjeros al objeto de influir en la adjudicación de un contrato público constituía una práctica extendida a nivel global y tolerada por algunos gobiernos, llegando incluso a permitir su deducibilidad como una variante más de los gastos empresariales correlacionados con la obtención de ingresos.

El objeto de este trabajo consiste precisamente en poner de relieve la problemática que desde la óptica tributaria presenta la posibilidad de que determinados pagos o dádivas entregados a empleados públicos extranjeros puedan ser considerados como gastos fiscalmente deducibles por parte del obligado tributario en el marco de determinadas transacciones comerciales internacionales, a la luz de la reciente publicación del documento de la OCDE titulado «Informe de la fase 3 sobre la Implementación del Convenio Anti-Corrupción de la OCDE en España»¹. Conviene recordar, ya desde un primer momento, que su finalidad consiste principalmente en evaluar y realizar las recomendaciones pertinentes en relación con la implementación en nuestro país de la «Convención para combatir la corrupción de empleados públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales»² (en adelante, la Convención), así como los instrumentos que la acompañan, entre los que cabría destacar, a los efectos que nuestro trabajo interesan, la «Recomendación del Consejo sobre medidas fiscales para fortalecer la lucha contra la corrupción de empleados públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales»³ y la «Recomendación del Consejo para fortalecer la lucha contra la corrupción de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales»⁴.

¹ OCDE, *Phase 3 Report on Implementing the OECD anti-bribery Convention in Spain*, 2012. Este informe, finalmente adoptado con fecha de 14 de diciembre de 2012, fue elaborado por el Grupo de Trabajo de la OCDE sobre Corrupción tras varios años de estudio de nuestra legislación en la materia, culminados con una «inspección in situ» de tres días de duración (3-5 de julio de 2012) al objeto de intercambiar impresiones con representantes del sector público y privado. El documento resulta accesible a través del enlace <http://www.oecd.org/daf/briberyininternationalbusiness/SpainPhase3ReportEn.pdf>

² OCDE, *Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, 1997. Este documento y los instrumentos que lo acompañan se encuentran disponibles en el siguiente enlace <http://www.oecd.org/daf/briberyininternationalbusiness/anti-briberyconvention/38028044.pdf>

³ OCDE, *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, C(2009) 64, aprobada el 25 de mayo de 2009.

⁴ OCDE, *Recommendation of the Council for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, C(2009) 159/REV1/FINAL, aprobada el 26 de noviembre de 2009.

Estamos pues ante una cuestión que puede resultar cuanto menos llamativa a primera vista, ya que la mera lógica nos llevaría a pensar que representa una suerte de contrasentido jurídico carente de cualquier atisbo de viabilidad efectiva. Sin embargo, en la práctica no resulta posible realizar una afirmación tan taxativa, y así lo viene poniendo de manifiesto desde hace más de quince años la OCDE, debido a que se trata de una cuestión compleja en la que inciden numerosos factores tales como: el marco legislativo (principalmente, penal, administrativo, tributario y contable), el nivel de sensibilización y formación específica de los funcionarios de la Administración tributaria, o los instrumentos de intercambio de información entre Estados.

En este sentido, una de las principales cuestiones que se han venido poniendo sobre la mesa por parte de la OCDE hacía referencia a la necesidad de que la legislación fiscal española contemplase una prohibición expresa a la deducibilidad de los gastos vinculados con pagos a funcionarios públicos extranjeros en el marco de determinadas transacciones comerciales internacionales (v. gr. contratos públicos). Por ello, a lo largo de este trabajo nos detendremos especialmente en la configuración del artículo 14.1, apartado e) del TRLIS y en su interpretación, al objeto de poder valorar su efectividad en relación con los fines que persigue, así como la necesidad de una posible reforma en su tenor literal.

2. APROXIMACIÓN A LA LABOR DE LA OCDE EN ESTA MATERIA

Antes de abordar el núcleo expositivo de este trabajo, conviene, a nuestro juicio, hacer referencia de forma sucinta a la labor que viene desarrollando la OCDE en materia de lucha contra la corrupción de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales. Ciertamente estamos ante una práctica más frecuente de lo que a priori pudiera parecer que suscita graves preocupaciones tanto morales como políticas, socava el buen gobierno y el desarrollo económico, y distorsiona las condiciones competitivas internacionales⁵. Por tanto, resulta evidente que no deben escatimarse esfuerzos en su erradicación.

Los pilares de la labor llevada a cabo por la OCDE en este campo comenzaron a fraguarse a mediados de los 90 con la aprobación, en 1994, de la «Recomendación del Consejo sobre la corrupción en las transacciones comerciales internacionales»⁶ (en adelante, la Recomendación de 1994); a la que seguiría, en 1996, la «Recomendación del Consejo sobre la deducibilidad fiscal de los sobornos a funcionarios públicos extranjeros»⁷ (en adelante, la Recomendación de 1996), sobre la que volveremos más adelante. En conjunto, ambos textos constituyeron el eje vertebrador sobre el que se construiría el modelo de lucha contra esta práctica tan extendida por aquel en-

⁵ Vid. considerando n.º 1 del Preámbulo a la Convención.

⁶ OCDE, *Recommendation of the Council on Bribery in International Business Transactions*, C(94)75/Final, de 27 de mayo de 1994.

⁷ OCDE, *Recommendation of the Council on the Tax Deductibility of Bribes to foreign public officials*, C(96)27/Final, de 11 de abril de 1996.

tonces. No obstante, la complejidad de la cuestión hizo que el contenido de la Recomendación de 1994 fuese revisado y desarrollado en 1997 a través de la «Recomendación corregida para combatir el cohecho en las transacciones comerciales internacionales»⁸ (en adelante, la Recomendación Corregida). De este modo, podría afirmarse que, si bien esta última es la antesala u origen de la Convención, aquella constituyó el verdadero *príus* de la misma.

Por lo que respecta a la Recomendación Corregida, y sin ánimo de ser exhaustivos, conviene destacar como supone un llamamiento a los Estados miembros para que procediesen a adoptar medidas eficaces, sobre la base del respeto a sus principios básicos desde el punto de vista legal y jurisdiccional, orientadas a disuadir, prevenir y combatir la corrupción de empleados públicos extranjeros en relación con las transacciones comerciales internacionales. En este sentido, se identificaron, a modo de guía, una serie de áreas claves en la lucha contra este fenómeno que deberían ser examinadas por los Estados, conforme a unos criterios contenidos en la propia Recomendación Corregida, a los efectos de que estos pudieran adoptar las medidas pertinentes⁹.

Conviene resaltar como el principio de corresponsabilidad entre los Estados fue uno de los pilares que inspiraron la firma de la Convención¹⁰, adoptada el 12 de noviembre de 1997¹¹, y orientada principalmente hacia la criminalización de la corrupción de empleados públicos extranjeros¹².

⁸ OCDE, *Revised Recommendation of the Council on Combating Bribery in International Business Transactions*, C(97)123/Final, de 23 de mayo de 1997.

⁹ De acuerdo con el apartado II de la Recomendación Corregida, y a título de ejemplo, entre las áreas de especial interés se encontrarían: las leyes penales y su aplicación, la legislación fiscal, la normativa en materia contable (especialmente por lo que respecta a determinados requisitos en materia de transparencia y mantenimiento de registros y documentos; o a la necesidad de auditorías externas y controles internos), el derecho bancario (en particular, en relación con la obligación de mantenimiento de archivos, registros y documentos sobre las transacciones realizadas), la regulación de las ayudas, subvenciones y contratación públicas; la normativa civil, mercantil y administrativa (donde las prácticas vinculadas al cohecho deberían estar prohibidas); o la cooperación internacional en materia de investigación y enjuiciamiento de estos supuestos.

¹⁰ Nótese como esta fue suscrita inicialmente por los Estados miembros de la OCDE, así como por otros cinco no miembros, a saber: Argentina, Brasil, Bulgaria, Chile y la República Eslovaca. Actualmente se encuentra ratificada por 34 Estados miembros de la OCDE y 4 no miembros (Argentina, Brasil, Bulgaria y Sudáfrica).

¹¹ No obstante, su entrada en vigor se produjo el 15 de febrero de 1999, habida cuenta de que su artículo 15.1 establecía que «esta Convención deberá entrar en vigor en el sexagésimo día después de la fecha en que cinco de los diez países que tengan las cuotas de exportación más grandes, (...), y que representen por sí mismas al menos el sesenta por ciento de las exportaciones totales combinadas de esos diez países, hayan depositado sus instrumentos de aceptación, aprobación o ratificación». Por lo que respecta a nuestro país, la Convención se firmó el 17 de diciembre de 1997, depositándose el instrumento de ratificación el 3 de enero de 2000 (BOE n.º 46, de 22 de febrero de 2002, págs. 7.155-7.159), y entrando, por tanto, en vigor el 4 de marzo de ese mismo año en virtud de lo establecido en el propio artículo 15.1 *in fine* al disponer que «para cada signatario que deposite su instrumento después de dicha entrada en vigor, la Convención deberá entrar en vigor en el sexagésimo día después del depósito de su instrumento».

¹² De hecho, esta preocupación ya estaba presente en el apartado III de la Recomendación Corregida. De este modo, en el Anexo a la misma se establecen una serie de «elementos esenciales» acordados en relación con la configuración penal de este delito, su persecución, enjuiciamiento, y sanción.

Se trataba, pues, de acometer una suerte de tipificación penal de esta forma de cohecho¹³ con unas mínimas dosis de coordinación, pero desde el respeto a los principios jurídicos esenciales propios de cada país, si bien el contenido de la Convención se extendía a diversas cuestiones conexas tales como la jurisdicción competente para enjuiciarlo (art. 4), la asistencia jurídica recíproca entre Estados para perseguirlo (art. 9), las sanciones a aplicar (art. 3), la prescripción (art. 6), o incluso a la posible extradición del condenado por este delito (art. 10).

De este modo, el artículo 1.1 de la Convención aporta una posible definición de la conducta delictiva consistente en que «una persona deliberadamente ofrezca, prometa o conceda cualquier ventaja indebida pecuniaria o de otra índole a un servidor público extranjero, ya sea que lo haga en forma directa o mediante intermediarios, para beneficio de este o para un tercero; para que ese servidor actúe o se abstenga de hacerlo en relación con el cumplimiento de deberes oficiales, con el propósito de obtener o de quedarse con un negocio o de cualquier otra ventaja indebida en el ámbito de negocios internacionales»¹⁴. Por otra parte, y siguiendo lo establecido en el apartado 9 de los Comentarios sobre la Convención, relativo a su artículo 1, conviene precisar como los denominados «pagos de facilitación» (*facilitation payments*) utilizados, en algunos países, para inducir a los empleados públicos a cumplir con sus funciones, como expedir licencias o permisos, a pesar de su carácter generalmente ilícito, no se encuentran incluidos en el concepto de soborno del artículo 1 por cuanto no se realizan para obtener o quedarse con negocios o con otra ventaja indebida, sino más bien para agilizar ciertos trámites. Por ello, y a pesar de su carácter reprochable, no deben ser calificados como delitos desde la óptica de la Convención, debiendo combatirse este fenómeno a través de otras medidas, entre las que destacarían los programas de buena gobernanza¹⁵. La clave reside, por tanto, en la finalidad con la que se ofrecen, prometen o entregan

¹³ Es importante matizar como, si bien es cierto que todos los países de la OCDE recogían en sus legislaciones el delito de cohecho en relación con sus funcionarios y autoridades, tan solo unos pocos Estados hacían lo propio cuando se trataba de empleados públicos extranjeros.

¹⁴ Así, podemos observar como el artículo 1 de la Convención se refiere la modalidad activa del delito en relación con la labor de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales. Conviene precisar como en jurisdicciones como la nuestra el delito de cohecho presenta una modalidad activa y otra pasiva, en la que incurren el particular que entrega u ofrece la retribución o dádiva, o la autoridad o funcionario que la recibiera o solicitara, respectivamente. Debe, por tanto, quedar claro que la Convención, visto el citado artículo, pretende abordar esta problemática desde la óptica de quien ofrece el soborno y no tanto de quien lo recibe.

¹⁵ *Vid.* apartado 9 de los «Commentaries on the Convention on combating bribery of foreign public officials in international business transactions», relativo al artículo 1.1 de la Convención. Sin embargo, no han faltado propuestas doctrinales de diversa índole para combatir este fenómeno, entre las que resulta especialmente reseñable, por su repercusión y carácter novedoso, la realizada por Kaushik BASU, asesor económico jefe del Ministerio de Finanzas de la India. En síntesis, su planteamiento para combatir los denominados «*harassment bribes*», y que en definitiva equivalen a los *facilitation payments*, partiendo de su consideración como actos ilícitos, se basa en desalinear los incentivos de los sujetos implicados en esta práctica, a través de una fórmula en teoría sencilla: total inmunidad para el que entrega el soborno, y «doble sanción» para el funcionario público receptor del mismo, que de un lado deberá devolver la cantidad percibida quien se la entregó y, de otro, deberá hacer frente a la sanción correspondiente. De este modo, entiendo el autor, que ambos sujetos ya no tendrían un interés común en mantener oculto el pago del soborno lo que ocurría si ambos resultaban castigados por la ley en términos similares, sino que desde el mismo momento de la entrega del

al empleado público, y no tanto en su cuantía (aunque esta generalmente será pequeña), pues se parte de la base de que quien los entrega tiene derecho a la obtención de aquello que solicita¹⁶, si bien a nivel internacional estamos ante una cuestión que no resulta del todo clara en los distintos ordenamientos, siendo la heterogeneidad la nota dominante. Por lo que respecta a nuestro país, no existe en el Código Penal una definición de soborno que permita incluir los pagos de facilitación en este concepto, si bien la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha decantado por una interpretación amplia, optando por calificar estos pagos como soborno (*vid.* SSTs de 24 de mayo de 1989 y de 29 de abril de 1995)¹⁷.

Otra cuestión sobre la que conviene detenernos reside en la importancia que otorga la Convención a la necesidad de que los Estados firmantes establezcan sanciones, ya sean de naturaleza civil, administrativo o penal, en relación con determinadas infracciones de naturaleza contable en las que incurran las empresas¹⁸ como medida eficaz para combatir la corrupción de funcionarios públicos extranjeros¹⁹. Sin lugar a dudas, la propia naturaleza del delito requiere no solo la participación de un empleado público que recibe la dádiva, sino también de una empresa que, con el propósito de obtener un negocio, ganancia o cualquier otra ventaja indebida en el ámbito de los negocios inter-

soborno sus intereses son contrapuestos, ya que quien entrega el pago tendrá un fuerte incentivo a colaborar con la justicia para que finalmente se descubra y se pruebe esta práctica, pues habrá obtenido lo que por derecho ya le correspondía y recuperará su dinero, mientras que el funcionario deberá devolver el dinero y hacer frente a la sanción. En definitiva, los empleados públicos optarán por no solicitar ni aceptar estos «*harassment bribes*». Ahora bien, debe quedar claro que este planteamiento no resultaría enteramente aplicable a los sobornos a los que se refiere la Convención, pues el autor entiende que en este tipo de casos el comportamiento de ambos sujetos debe ser castigado, si bien en virtud de la mayor responsabilidad moral que recae sobre el empleado público la sanción de este debería ser proporcionalmente mucho mayor que la de quien entrega el soborno. *Vid.* BASU, K.: *Why, for a Class of Bribes, the Act of Giving a Bribe should be Treated as Legal*, Nueva Delhi (India), 2011, págs. 4-5 y 8-9; accesible a través del enlace http://finmin.nic.in/workingpaper/act_giving_bribe_legal.pdf. En el sentido de valorar los posibles efectos de este planteamiento, una interesante modelización del mismo puede observarse en DUFWENBERG, M. y SPAGNOLO, G.: «*Legalizing bribes*», *Eller College of Management Working Paper n.º 11-09*, 2011, accesible a través del enlace https://econ.arizona.edu/docs/Seminar_Papers/2011-2012/Dufwenberg20111201final.pdf

¹⁶ Por ejemplo, la obtención de una licencia o autorización administrativa por parte del órgano de la Administración Pública competente cuando se cumplen todos los requisitos normativos pertinentes para su obtención.

¹⁷ *Vid.* OCDE, *Phase 3 Report on...*, *op. cit.*, pág. 18.

¹⁸ De acuerdo con lo establecido en el artículo 8 de la Convención, se trataría de evitar omisiones y falsificaciones con respecto a los libros y registros contables o a los estados financieros de dichas empresas, así como el desarrollo de malas prácticas tales como la llevanza de una doble contabilidad, la incorrecta identificación de determinadas transacciones, el registro de gastos inexistentes o de pasivos con identificación incorrecta de su fin, el uso de documentos falsos, o la creación y mantenimiento de cuentas no asentadas en libros contables.

¹⁹ De hecho, esta preocupación fue recogida posteriormente en el artículo 12.3 de la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción, aprobada por Resolución 58/4 de la Asamblea General, de 31 de octubre de 2003, y que finalmente entró en vigor de forma general el 14 de diciembre de 2005. España firmó dicha Convención el 16 de septiembre de 2005, entrando en vigor el 19 de julio de 2006. Una buena aproximación a su origen y contenido puede encontrarse en ARGANDOÑA, A.: «La Convención de las Naciones Unidas contra la corrupción y su impacto sobre las empresas internacionales», *Documento de Investigación n.º 656*, IESE Business School, octubre 2006, págs. 1-12. El documento se encuentra accesible a través del enlace <http://www.iese.edu/research/pdfs/DI-0656.pdf>

nacionales, la entrega empleando, en muchas ocasiones, el dudoso arte de la «contabilidad creativa» para enmascararla. No en vano, el establecimiento por vía normativa de unos requisitos contables adecuados inspirados por los principios de transparencia y publicidad, unidos a la exigencia de auditorías externas independientes, así como el fomento del establecimiento de controles internos por parte de la propia compañía, suponen una herramienta fundamental para prevenir este delito²⁰.

Desde un primer momento, y en aras de garantizar el efectivo cumplimiento de la Convención, así como de las Recomendaciones posteriores, se articuló un sistema de supervisión y control de su grado de implementación por los Estados miembros²¹, así como de promoción en relación con los Estados no miembros, que sería llevado a cabo por el «Grupo de trabajo sobre corrupción en transacciones comerciales internacionales»²² en colaboración con otras entidades dependientes de la OCDE (por ejemplo, el Comité de Asuntos Fiscales), en torno a tres fases bien diferenciadas, a saber²³: 1) En una primera fase, se evaluaría si la legislación doméstica adoptada por los Estados Parte en aras de la implantación de la Convención cumplía los estándares que en ella se recogen; 2) La segunda fase estaría orientada a identificar si dicha legislación interna en la materia se estaba aplicando de forma efectiva; y 3) La tercera y última fase (recientemente concluida en la mayoría de países), se centraría en analizar la vigencia efectiva de la Convención y sus Recomendaciones. En particular, se trataría de evaluar los avances realizados por los Estados Parte en relación con las debilidades identificadas en la fase anterior y las recomendaciones que le fueron realizadas, detectar nuevas cuestiones de interés derivadas de cambios en la legislación doméstica o el marco institucional de los Estados, y realizar, en su caso, nuevas recomendaciones encaminadas a garantizar la implementación del Convenio y sus resultados.

Por último, ya en el año 2009, la OCDE procedió a actualizar y desarrollar el contenido de las dos Recomendaciones que constituían el núcleo de la lucha contra este fenómeno, a través de la aprobación de la «Recomendación del Consejo sobre medidas fiscales para fortalecer la lucha contra la corrupción de empleados públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales» (en adelante, la Recomendación Fiscal de 2009) y la «Recomendación del Consejo para fortalecer la lucha contra la corrupción de servidores públicos extranjeros en transacciones comerciales internacionales» (en adelante, la Recomendación de 2009). En este sentido, conviene destacar la introducción, en sendos anexos al segundo de los textos mencionados, de una «Guía de Buenas Prácticas» dirigida, por un lado, a los Estados Parte en relación con la aplicación de determinados artículos de

²⁰ En este sentido, *vid.* apartado V de la «Recomendación Corregida» donde se detallan alguno de estos aspectos.

²¹ *Vid.* artículo 12 de la Convención.

²² Este grupo se formó originariamente con el objetivo de supervisar la implementación de la Recomendación de 1994, así como trabajar en su desarrollo; sirviendo asimismo como foro de debate entre los Estados miembros para tratar aquellas cuestiones de especial relevancia en materia de corrupción en las transacciones comerciales internacionales, y buscando integrar en este trabajo a los Estados no miembros. En la actualidad, el grupo está integrado por representantes de los Estados firmantes de la Convención que se reúnen con carácter trimestral.

²³ Una descripción más detallada de las mismas puede encontrarse en el siguiente enlace: www.oecd.org/daf/briberyininternationalbusiness/countrymonitoringoftheoecdanti-briberyconvention.htm

la Convención; y por otro, a las empresas «para que instituyan y garanticen la eficacia de los controles internos, las medidas o los programas de ética y cumplimiento», así como a las asociaciones comerciales y organizaciones profesionales habida cuenta del importante papel que pueden desempeñar ayudando a las empresas en esta tarea, y muy especialmente, a las pymes²⁴.

En definitiva, podría afirmarse que sobre la base fundamental del contenido de la Convención y de las dos Recomendaciones que acabamos de mencionar²⁵, la OCDE, en colaboración con otros organismos, ha articulado un sistema de prevención y lucha integral contra la corrupción de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales, por cuanto se emplaza a los Estados a adoptar las medidas pertinentes en las diferentes áreas jurídico-económicas vinculadas al surgimiento de este fenómeno, al tiempo que se establecen mecanismos de supervisión y control en aras de garantizar su eficacia.

3. LA DIMENSIÓN TRIBUTARIA DEL SOBORNO DE FUNCIONARIO PÚBLICO EXTRANJERO EN EL ÁMBITO DE LAS TRANSACCIONES COMERCIALES INTERNACIONALES

3.1. INTRODUCCIÓN

Como hemos avanzado en el epígrafe anterior, desde antes de la adopción de la propia Convención, el ámbito tributario ya se había identificado como un área clave a la hora de prevenir y combatir la corrupción de empleados públicos extranjeros en el marco de las transacciones comerciales internacionales, en la medida en que la regulación y la práctica en materia fiscal podían favorecer de forma indirecta este tipo de comportamientos²⁶. En concreto, la preocupación en el seno de la OCDE orbitaba en torno al tratamiento fiscal de las cantidades entregadas en concepto de soborno (*bribes*), por parte de empresas nacionales a funcionarios o autoridades públicas extranjeras con la intención de obtener algún beneficio o ventaja indebida en el ámbito del co-

²⁴ En concreto, en el Anexo II a la Recomendación de 2009 se recoge un catálogo de doce prácticas dirigidas a empresas y otras cuatro dirigidas a asociaciones comerciales y organizaciones profesionales, cuya implantación se recomienda al objeto de prevenir y descubrir el cohecho de servidores públicos extranjeros en sus transacciones comerciales internacionales.

²⁵ No obstante, conviene tener presente que la OCDE ha venido adoptando otras resoluciones de carácter complementario y específico entre las que podemos destacar: la «Recomendación del Consejo sobre corrupción y créditos para la exportación apoyados oficialmente», C(2006)163, adoptada el 14 de diciembre de 2006; la «Recomendación del Comité de Ayuda Oficial para el desarrollo sobre propuestas anticorrupción para adquisiciones con ayuda bilateral», DCD/DAC(96)11/Final, de 7 de mayo de 1996; y las «Directrices de la OCDE para empresas multinacionales», C(2000)96/Rev1, adoptadas el 27 de junio de 2000.

²⁶ En este sentido, *vid.* OCDE, *Recommendation of the Council on Bribery in International Business Transactions*, C(94)75/Final, 1994, apartado III, epígrafe iii); y OCDE, *Revised Recommendation of the Council on Combating Bribery in International Business Transactions*, C(97)123/Final, apartado II, epígrafe ii).

mercio o la inversión internacional²⁷, y especialmente, en relación con la posibilidad de que en determinados Estados estas pudiesen deducirse fiscalmente²⁸.

Conviene tener en cuenta que en 1996, si bien es cierto que la mayoría de países miembros de la OCDE rechazan en sus ordenamientos la posibilidad de deducir fiscalmente los sobornos pagados a los funcionarios nacionales, tan solo catorce hacían lo propio cuando el receptor de los pagos era un empleado público extranjero, si bien sobre la base de fundamentaciones jurídicas diversas y no siempre de forma explícita. Dentro de este grupo tendríamos a Canadá, Corea, España, Estados Unidos, Finlandia, Grecia, Hungría, Italia, Japón, México, Polonia, Reino Unido, República Checa y Turquía. En una posición intermedia, se encontraban países como Dinamarca, Islandia, Noruega o Suecia que permitían la deducción de este tipo de pagos siempre que estuviesen documentados como gastos empresariales y que fuese costumbre o práctica generalmente aceptada en el Estado del funcionario público extranjero. Por último, otro grupo numeroso de países, entre los que encontramos a Alemania, Australia, Bélgica, Francia, Irlanda, Luxemburgo, Nueva Zelanda, Países Bajos, Portugal y Suiza, permitía la deducción de los sobornos a funcionarios públicos extranjeros como un mero gasto empresarial correlacionado con la obtención de los ingresos siempre que así pudiese demostrarse de forma documental, lo que, en general, conllevaba la obligación de revelar la identidad del receptor de los pagos a las autoridades tributarias²⁹.

De este modo, desde un primer momento se impuso la necesidad de cooperación y trabajo conjunto entre el Grupo de Trabajo sobre corrupción en las transacciones comerciales internacionales y el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, fruto del cual, el 11 de abril de 1996, se aprobó la «Recomendación del Consejo sobre la deducibilidad fiscal de los sobornos a funcionarios públicos extranjeros», cuyo escueto contenido se limitaba a instar a los Estados miembros³⁰ que no prohibían la deducibilidad de las cantidades entregadas a los funcionarios públicos extranjeros en concepto de soborno, a reconsiderar su posición, lo cual no debería resultar excesivamente complicado si se partía de la base de considerar como ilegales tales prácticas en otros ámbitos del ordenamiento jurídico³¹. Ciertamente, en el proceso de elaboración de esta Recomendación, el Comité de Asuntos

²⁷ Piénsese, por ejemplo, en la adjudicación de grandes proyectos de carácter estatal por los que compiten grandes grupos empresariales de diferentes nacionalidades.

²⁸ Vid. OCDE, *Recommendation of the Council on Bribery in International Business Transactions*, C(94)75/Final, 1994, apartado VIII, epígrafe v).

²⁹ Sobre la situación existente a nivel internacional en 1996 en los diversos países miembros de la OCDE, vid. BILLET-EINBINDER, M.: «El fin del cohecho deducible», en OCDE, *Las reglas del juego cambiaron. La lucha contra el soborno y la corrupción*, 2000, págs. 88-89.

³⁰ Por lo que respecta a los Estados no miembros de la OCDE, se encomendaba al Comité de Asuntos Fiscales en colaboración con el Comité sobre Inversión Internacional y Empresas Multinacionales una labor de promoción del contenido de la Recomendación entre los mismos.

³¹ En el mismo sentido se pronunciaba el punto n.º 4 del Anexo a la «Declaración de las Naciones Unidas sobre la corrupción y el soborno en las transacciones comerciales internacionales», 51/191, de 16 de diciembre de 1996, al establecer el compromiso de los Estados miembros de «prohibir en los países que todavía no lo hayan hecho, que las

Fiscales tuvo que «hacer frente» a determinados argumentos sostenidos por quienes eran partidarios de admitir la deducibilidad de los sobornos entre los que cabría destacar³²: 1) El principio tributario general de que los gastos empresariales relacionados con la obtención de ingresos imposables deben ser deducibles siempre que se encuentren debidamente justificados, salvo el establecimiento de determinadas excepciones en la norma fiscal; 2) Negar su deducibilidad, si bien aumentaría su coste efectivo, no sería suficiente para disuadir a las empresas, pues o bien disminuirían las cantidades entregadas o bien asumirían el sobre coste; 3) Al prohibir las deducciones de los sobornos, sería más difícil obtener información acerca de estas prácticas; y 4) La propia dificultad de que los inspectores fiscales identificasen efectivamente los sobornos y procediesen a negar su deducibilidad.

Más contundente se mostraba la Convención de las Naciones Unidas contra la Corrupción cuyo artículo 12.4 establecía que «cada Estado Parte denegará la deducción tributaria respecto de gastos que constituyan soborno, que es uno de los elementos constitutivos de los delitos tipificados con arreglo a los artículos 15 y 16 de la presente Convención y, cuando proceda, respecto de otros gastos que hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto»³³. Por tanto, y a pesar de que este artículo está inspirado en los propios textos de la OCDE en la materia, resulta más amplio y completo en su contenido, pues, por una parte, contempla explícitamente en términos de igualdad la obligación de los Estados de denegar la posibilidad de que las cantidades entregadas en concepto de soborno puedan ser deducidas fiscalmente por las empresas con independencia de que el funcionario público que las recibe se encuentre al servicio del Estado de nacionalidad de la empresa, de un Estado extranjero o de una organización internacional pública; y, por otra, extiende su cobertura a ciertos gastos que, si bien no encajan propiamente en los tipos de cohecho contemplados en los artículos 15 y 16 de la Convención, «hayan tenido por objeto promover un comportamiento corrupto».

Por su parte, las instituciones europeas tampoco han permanecido ajenas a este problema, si bien este se ha enmarcado en el contexto más amplio de la lucha contra la delincuencia organizada cuyas bases se asientan fundamentalmente en el Plan de acción aprobado por el Consejo Europeo de Ámsterdam de 1997³⁴, así como en el Plan de Acción del Consejo y de la Comisión sobre la mejor manera de aplicar las disposiciones del Tratado de Ámsterdam relativas a la creación de un espacio de libertad, seguridad y justicia, aprobado por el Consejo Europeo de Viena de 1998³⁵. De este modo, y habida cuenta de que el fraude fiscal constituye una de sus manifes-

sumas pagadas como sobornos por toda empresa privada o pública y todo particular de un Estado a cualquier funcionario público o representante electo de otro país sean deducibles a efectos tributarios y, para tal fin, examinar las respectivas modalidades para lograrlo».

³² *Id.* BILLET-EINBINDER, M.: «El fin del cohecho deducible», *op. cit.*, págs. 82 y 83.

³³ Nótese como el artículo 15 de la Convención se refiere al delito de corrupción de funcionarios públicos nacionales, mientras que el artículo 16 contempla el delito de corrupción de funcionarios públicos extranjeros o de funcionarios de organizaciones internacionales públicas.

³⁴ DOCE n.º C 251, de 15 de agosto de 1997, pág. 1.

³⁵ DOCE n.º C 19, de 23 de enero de 1999, pág. 1.

taciones más habituales, el documento elaborado por el Consejo Europeo bajo el título «Prevención y Control de la Delincuencia Organizada. Estrategia de la Unión Europea para el Comienzo del Nuevo Milenio»³⁶ recogía la necesidad de desarrollar los instrumentos jurídicos necesarios para luchar contra la delincuencia organizada en relación con el fraude fiscal, para lo cual se indicaban una serie de recomendaciones entre las que figuraba que «los pagos con fines delictivos como, por ejemplo, las prácticas de corrupción, no sean deducibles de impuestos»³⁷.

Sin embargo, y a pesar de las medidas adoptadas por los Estados inspiradas en estas disposiciones, se ha venido constatando como el problema de la corrupción de empleados públicos extranjeros seguía siendo un fenómeno generalizado, y requería la adopción de nuevas medidas desde el punto de vista fiscal que ayudasen a combatir y prevenir tales prácticas³⁸. Por ello, la Recomendación Fiscal de 2009 dio una vuelta de tuerca más al laxo contenido de su predecesora de 1996 sobre la base de cuatro pilares, a saber: 1) En primer lugar, el rechazo de forma explícita y eficaz, por parte de los Estados miembros y otras Partes de la Convención, a la deducibilidad fiscal de las cantidades destinadas al soborno de empleados públicos extranjeros, plasmado en un instrumento jurídico con rango de ley o cualquier otro de naturaleza obligatoria que tenga el mismo efecto, y no supeditada, por tanto, a la apertura de una investigación por parte de las autoridades competentes ni de un procedimiento judicial³⁹; 2) En segundo lugar, la necesidad de que los Estados miembros y otras Partes de la Convención lleven a cabo una revisión continua de la efectividad del marco jurídico-administrativo y de las prácticas que en su seno se desarrollan en relación con la prohibición de la deducibilidad fiscal de las dádivas a funcionarios públicos extranjeros. En particular, se trataría de evaluar si contribuyentes y autoridades tributarias disponen de la información adecuada para determinar qué tipos de gasto pueden constituir un soborno en el sentido de la Convención y del tipo penal configurado en sus respectivos ordenamientos, y si estas prácticas son efectivamente detectadas por la Administración⁴⁰; 3) En tercer lugar, la conveniencia de que los Estados miembros y otras Partes de la Convención incluyan en sus Convenios de Doble Imposición la cláusula contemplada en el párrafo 12.3 *in fine* de los Comentarios al artículo 26 del Modelo OCDE de Convenios para evitar la Doble Imposición al objeto de ampliar el ámbito de uso de la información fiscal intercambiada entre Administraciones, por ejemplo, para perseguir prácticas tales como el blanqueo de capitales o la corrupción, entre otras⁴¹; y 4) En cuarto, y

³⁶ DOCE n.º C 124, de 3 de mayo de 2000, pág. 1.

³⁷ Vid. Consejo Europeo, *Prevención y Control de la Delincuencia Organizada. Estrategia de la Unión Europea para el Comienzo del Nuevo Milenio*, 2000, Recomendación n.º 4, pág. 7.

³⁸ Vid. OCDE, *Recommendation of the Council on Tax Measures for Further Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions*, C(2009)64, 2009, considerando n.º 1.

³⁹ *Ibidem*, apartado I, epígrafe i). Nótese como esta prohibición podría extenderse también a «todos los sobornos o gastos incurridos en apoyo a una conducta corrupta que contravenga la ley penal o cualquier otra legislación de una Parte de la Convención Anticorrupción».

⁴⁰ *Ibidem*, apartado I, epígrafe ii).

⁴¹ *Ibidem*, apartado I, epígrafe iii).

último lugar, la importancia de que los Estados miembros y otras Partes de la Convención articulen, de acuerdo con sus sistemas legales, un marco jurídico-administrativo eficiente que facilite a las autoridades tributarias de un Estado la comunicación de los indicios sobre la comisión de este delito de corrupción de empleados públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales surgidos en el marco de sus investigaciones a las autoridades domésticas competentes, generalmente el Ministerio Fiscal o los propios órganos jurisdiccionales⁴².

3.2. LA DEDUCIBILIDAD FISCAL DE LOS GASTOS VINCULADOS AL SOBORNO

A estas alturas de la exposición, debería haber quedado patente ya la importancia que la OCDE atribuye a esta cuestión, si bien desde nuestra concepción jurídica pueda resultar poco menos que obvio que las sumas de dinero relacionadas con un hecho ilícito o, con mayor motivo, delictivo, nunca podrían ser objeto de deducción fiscal por quien las entrega.

Pues bien, por lo que respecta a España, la OCDE venía destacando, ya desde un primer momento⁴³, como nuestra normativa doméstica no prohibía expresamente la deducibilidad fiscal de las cantidades entregadas en concepto de soborno a funcionarios públicos extranjeros. Ciertamente, el artículo 14.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en aquel entonces⁴⁴ contenía una relación de gastos que no tendrían la consideración de deducibles a efectos fiscales, entre los que se encontraban «los donativos y liberalidades», si bien a reglón seguido excluía de esta categoría: 1) Los gastos por relaciones públicas con clientes o proveedores; 2) Los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa; 3) Los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, y 4) Los que se hallen correlacionados con los ingresos⁴⁵.

Partiendo del contenido del citado precepto, que ha mantenido su redacción hasta la actualidad⁴⁶, y en concreto de alguna de las excepciones contempladas, la OCDE entendía que determinadas formas de soborno a funcionarios públicos extranjeros podrían encontrar cobertura dentro de las mismas, considerando que la naturaleza de las excepciones contenidas en el artículo 14.1, apartado e), unida a su amplitud conceptual, podría abrir la puerta a la deducibilidad fiscal de cantidades

⁴² *Ibidem*, apartado II.

⁴³ *Vid.* OCDE, *Spain. Review of implementation of the Convention and 1997 Recommendation*, 2000, pág. 23. Este documento resulta accesible a través del enlace www.oecd.org/dataoecd/15/60/2389614.pdf

⁴⁴ Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁵ *Vid.* artículo 14.1, apartado e) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁶ *Cfr.* artículo 14.1, apartado e), del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

destinadas a la comisión de este ilícito penal, enmascaradas formalmente como gastos empresariales susceptibles de encajar en tales excepciones⁴⁷. Por otra parte, esta problemática podría plantearse también al ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en virtud de la remisión que realiza el artículo 28.1 la Ley del IRPF⁴⁸ a las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades a la hora de fijar las reglas generales para el cálculo del rendimiento neto derivado de actividades económicas, y que ya se encontraba presente en las anteriores redacciones de dicha norma⁴⁹.

Frente a este planteamiento, las autoridades españolas, trayendo a colación la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de julio de 1998 (NFJ006933)⁵⁰, han argumentado, también desde un principio, la imposibilidad de que cualquier gasto vinculado a la realización de un hecho delictivo pudiese ser deducido fiscalmente⁵¹, más aun cuando la sentencia antes citada así lo afirmaba en relación con gastos que simplemente tenían la condición de meros ilícitos administrativos. En este sentido, supuso un gran avance la introducción en nuestro Código Penal del artículo 445 bis que recogía el denominado «delito de corrupción en las transacciones comerciales internacionales»⁵², y cuyo tenor literal establecía que «los que, con dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas, corrompieran o intentaran corromper, por sí o por persona interpuesta, a las autoridades o fun-

⁴⁷ En este sentido, *vid.* OCDE, *Spain: Phase 2. Report on the Application on the Convention on Combating Bribery of Foreign Public Officials in International Business Transactions and the 1997 Recommendation on Combating Bribery in International Business Transactions*, 2006, pág. 47, donde se afirmaba en relación con estas excepciones que, si bien incrementarían la flexibilidad para la deducción de ciertos gastos no directamente vinculados con la actividad económica de la empresa como gastos de restauración o vacacionales, reduciendo la litigiosidad acerca de su deducibilidad, también facilitarían la deducción de sobornos bajo diferentes fórmulas jurídico-contables investidas de legalidad.

⁴⁸ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

⁴⁹ En este sentido, *cfr.* artículo 26.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias, cuya redacción se mantuvo en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵⁰ El núcleo de la sentencia en cuestión se encontraba en la posibilidad de deducir fiscalmente, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, determinados gastos en los que había incurrido una empresa («Begomatosa, SA») cuya actividad se centraba en la explotación de Salas de Bingo. En concreto, y entre otros, las autoridades tributarias se opusieron a la deducibilidad de determinados gastos en publicidad y promoción del juego, siendo confirmada posteriormente su decisión por el TEAR. Sin embargo, el TSJ de la Comunidad Valenciana estimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la empresa anulando los anteriores actos. Por su parte, el Tribunal Supremo estimó el recurso de apelación interpuesto por la Administración General del Estado, revocando la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana, sobre la base de la normativa vigente en materia de juego donde se prohibían tales conductas, que además eran constitutivas de una falta grave; y, por ende, declaró la no deducibilidad de tales gastos, a pesar de que, con carácter general, los gastos en publicidad tenían la consideración de deducibles en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

⁵¹ *Vid.* OCDE, *Spain. Review of implementation of the Convention and 1997 Recommendation*, 2000, pág. 23.

⁵² Conviene recordar que este artículo había sido introducido por la Ley Orgánica 3/2000, de 11 de enero, de modificación de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en materia de lucha contra la corrupción de agentes públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales; precisamente por la ratificación de España de la Convención de la OCDE en la materia.

cionarios públicos extranjeros o de organizaciones internacionales en el ejercicio de su cargo en beneficio de estos o de un tercero, o atendieran a sus solicitudes al respecto, con el fin de que actúen o se abstengan de actuar en relación con el ejercicio de funciones públicas para conseguir o conservar un contrato u otro beneficio irregular en la realización de actividades económicas internacionales, serán castigados con las penas previstas en el artículo 423, en sus respectivos casos».

Sin embargo, varios años después de su implementación, la OCDE seguía manifestando su escepticismo acerca del nivel de concienciación de los funcionarios de la AEAT acerca del carácter delictivo del soborno a funcionarios públicos extranjeros como base para impedir de forma efectiva la deducción de los gastos incurridos por las empresas asociados al mismo. Tal afirmación se asentaba, entre otros factores de naturaleza más subjetiva, en la falta de formación específica sobre esta cuestión, así como en la ausencia de instrucciones o circulares emitidas por las autoridades tributarias españolas en esta materia⁵³. En este sentido, y en relación con la detección de tales prácticas, el informe de la OCDE relativo a la fase 2 del proceso de implementación en nuestro país de la Convención y sus Recomendaciones también hacía referencia al escaso nivel de familiarización de nuestros funcionarios con el «Manual de la OCDE para inspectores fiscales sobre la detección del cohecho»⁵⁴, así como a la falta de una referencia específica a la lucha contra el fraude fiscal vinculado a la corrupción de funcionario público extranjero en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 y que posteriormente se traduciría en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁵⁵.

Finalmente, la OCDE concretó sus reflexiones recomendando a España «adoptar las medidas adecuadas para explicitar la prohibición de la deducción a efectos fiscales de los sobornos pagados a funcionarios públicos extranjeros, incorporar el cohecho de funcionarios públicos extranjeros y su tratamiento fiscal en los programas de formación de los inspectores fiscales, y considerar la adaptación de las actuales traducciones al español del Manual de la OCDE para inspectores fiscales sobre la detección del cohecho»⁵⁶.

⁵³ Vid. OCDE, *Spain: Phase 2. Report on the Application...*, *op. cit.*, págs. 7 y 46.

⁵⁴ Este manual, cuya última versión data del año 2009, se publicó por primera vez en el año 2001 sobre la base de la Recomendación de 1996, proporcionando una «guía práctica para ayudar a los inspectores fiscales e investigadores en la identificación de pagos susceptibles de ser considerados como sobornos en aras de que la prohibición de su deducibilidad pueda hacerse efectiva, y dichos pagos detectados y puestos en conocimiento de las autoridades domésticas competentes». Vid. OCDE, *OECD Bribery Awareness Handbook for Tax Examiners*, 2009, pág. 5. El documento se encuentra accesible a través del enlace www.oecd.org/tax/taxandcrime/37131825.pdf

⁵⁵ Vid. OCDE, *Spain: Phase 2. Report on the Application...*, *op. cit.*, págs. 47-48.

⁵⁶ Vid. OCDE, *Spain: Phase 2. Report on the Application...*, *op. cit.*, pág. 53. En este sentido, conviene destacar como del texto final de la recomendación desaparece la exigencia de que el Plan de Prevención del Fraude Fiscal adoptado en 2005 incluyera medidas dirigidas a combatir específicamente la corrupción de funcionarios públicos extranjeros, tal y como se había planteado a lo largo de sus consideraciones sobre la materia. De hecho, la Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal llevada a cabo en noviembre de 2008 vuelve a omitir cualquier referencia explícita a esta materia.

Las autoridades españolas tomaron buena nota de esta Recomendación, y dos años después de la realización de la misma, la propia OCDE constataba los importantes avances en este sentido, a saber⁵⁷: 1) La elaboración, con fecha de 5 de marzo de 2007, por parte de la DGT del «Informe sobre deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades de las cantidades pagadas presuntamente de forma ilícita a funcionarios públicos extranjeros»⁵⁸ (en adelante, Informe de 2007) donde se dejaba meridianamente clara la prohibición de que, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, se pudiesen deducir los gastos realizados como consecuencia del pago de supuestas comisiones, entregas de dinero o de bienes a empleados públicos extranjeros al objeto de posibilitar o favorecer de forma ilícita la realización de transacciones comerciales con dichos países⁵⁹; y 2) La introducción de formación específica acerca de la prevención y lucha contra el cohecho internacional en el programa de formación para nuevos inspectores impartido por la Escuela de Hacienda Pública.

No obstante, quizás lo que más llama la atención es como, según la OCDE, a pesar de que el artículo 14.1, apartado e), no ha sufrido modificación alguna en su tenor literal desde la Ley 43/1995, las actuaciones llevadas a cabo por la Administración tributaria española y, en concreto, la publicación del Informe de 2007 aclarando como los pagos de sobornos a empleados públicos extranjeros en ningún caso pueden obtener cobertura en las excepciones que el citado precepto contempla, han sido suficientes finalmente para entender que la recomendación antes mencionada se encontraba «satisfactoriamente implementada»⁶⁰. Sin embargo, y en contrapartida, la propia OCDE apuntó la problemática que suponía el hecho de que las autoridades tributarias del País Vasco y Navarra no solo desconociesen la existencia del citado Informe sino que pusiesen de relieve la falta de efectos vinculantes en sus respectivos territorios⁶¹, por lo que volvía a ponerse sobre la mesa la falta de prohibición expresa de la deducibilidad fiscal de los pagos ilícitos a funcionarios públicos extranjeros por cuanto en sus respectivas normativas fiscales se contemplaban una serie de excepciones a la no deducibilidad de donativos y liberalidades similares a las contempladas en el artículo 14.1, apartado e), del TRLIS⁶². Como resultado, la recomendación que en la fase 2

⁵⁷ Vid. OCDE, *Spain: Phase 2. Follow-Up Report on the Implementation of the Phase 2 Recommendations on the Applications of the Convention and the 1997 Revised Recommendation on Combating Bribery in International Business Transactions*, 2008, pág. 24. El documento se encuentra accesible a través del enlace www.oecd.org/spain/41590651.pdf.

⁵⁸ El texto se encuentra disponible en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas a través del enlace <http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/DGTcorrupción.pdf>

⁵⁹ Sobre los fundamentos contenidos en el citado Informe volveremos más adelante, si bien conviene apuntar ya ahora, el carácter discutible de alguno de los mismos, lo cual no implica en forma alguna negar su claro posicionamiento en contra de la deducibilidad de tales gastos de origen ilícito.

⁶⁰ Vid. OCDE, *Phase 3 Report on, op. cit.*, pág. 81.

⁶¹ *Ibidem*, pág. 55.

⁶² En este sentido, por lo que respecta a Navarra, cfr. artículo 24.1, apartado e), de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Por su parte, en el País Vasco, cfr. artículo 14.1, apartado e) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio de 1996, de las Juntas Generales de Álava, del Impuesto de Sociedades; artículo 14.1,

se le hacía a las autoridades españolas acerca de la necesidad de adoptar las medidas necesarias para hacer explícita a la prohibición de la deducibilidad de los pagos de sobornos a funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales, y que se dio por satisfactoriamente implementada, se extendía ahora a los territorios históricos de Navarra y País Vasco⁶³.

Por lo que respecta a este última comunidad autónoma, cabría destacar como, siguiendo las recomendaciones de la OCDE, las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya han incorporado recientemente a la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de cada uno de estos territorios una referencia explícita a la no deducibilidad fiscal de aquellos gastos vinculados al pago de «sobornos»⁶⁴.

4. SOBRE LA NECESIDAD DE UNA REFORMA DEL ARTÍCULO 14.1, APARTADO E), DEL TRLIS

4.1. INTRODUCCIÓN: EL PLANTEAMIENTO DE LA OCDE

Llegados a este punto, la cuestión que se plantea consiste esencialmente en determinar si resultaría efectivamente necesaria la modificación del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS en el sentido de incluir una prohibición expresa acerca de la deducibilidad de los gastos realizados como consecuencia de pagos ilícitos a empleados públicos extranjeros, o bien, si a la luz de las medidas adoptadas por parte de la Administración tributaria, unidas a la normativa penal, fiscal y contable existente, su configuración actual resulta adecuada para prevenir y combatir la corrup-

apartado e) de la Norma Foral 7/1996, de las Juntas Generales de Guipúzcoa, de 4 de julio, del Impuesto de Sociedades; y artículo 14.1, apartado e) de la Norma Foral 3/1996, de las Juntas Generales de Vizcaya, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades. De cualquier modo, no deber perderse de vista que el criterio adoptado en la STS de 4 de julio de 1998 sí que resulta aplicable tanto en el País Vasco como en Navarra aunque no constituya jurisprudencia.

⁶³ Vid. OCDE, *Phase 3 Report on...*, op. cit., pág. 75. Conviene tener presente que esta problemática no es exclusiva de nuestro país sino que también resulta predicable a otros países con territorios dotados de autonomía en material fiscal como, por ejemplo, y salvando las distancias, el caso francés, donde si bien determinadas regiones dotadas de autonomía fiscal (Nueva Caledonia, Mayotte y Saint Martin) han adoptado el principio de no deducibilidad expresa de los sobornos a funcionarios públicos extranjeros en línea con las disposiciones del gobierno central en la materia, esto no ha sucedido respecto a otros territorios como la Polinesia Francesa y de San Pedro y Miquelon. Vid. OCDE, *Phase 3 Report on Implementing the OECD Anti-Bribery Convention in France*, 2012, pág. 56.

⁶⁴ En el ámbito de la Diputación Foral de Álava, cfr. artículo 14.1, apartado i) de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio de 1996, del Impuesto de Sociedades; así como el artículo 28.9 de la Norma Foral 3/2007, de 29 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por lo que respecta a Guipúzcoa, cfr. artículo 14.1, apartado i) de la Norma Foral 7/1996, de 4 de julio, del Impuesto de Sociedades; así como el artículo 28.8 de la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el caso de Vizcaya, cfr. artículo 14.1, apartado i) de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto de Sociedades; así como el artículo 27.9 de la Norma Foral 6/2006, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

ción de funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales. Es más, incluso cabría plantearse si el Informe de 2007 era realmente imprescindible, o meramente conveniente para que la OCDE diese su visto bueno a la implementación de la recomendación que en la materia se había realizado al final de la fase 2.

Pues bien, en este sentido, no debe perderse de vista que la propia OCDE había apuntado una serie de factores que vendrían a justificar la introducción de tal prohibición en la normativa fiscal, a saber⁶⁵: 1) En primer lugar, facilitaría la tarea a los inspectores para reaccionar ante tales prácticas; y 2) En segundo lugar, supondría un referente para auditores, asesores fiscales o financieros, y, en general, todos aquellos colectivos que no estuviesen familiarizados con el Derecho penal o el contenido de la Convención. En definitiva, podría decirse que vendría a incrementar el nivel de sensibilización tanto de los inspectores fiscales como de las empresas en relación con el delito de corrupción de funcionario público extranjero y su tratamiento fiscal⁶⁶.

En el otro lado de la balanza, tendríamos el contrasentido que a priori supondría prohibir expresamente la deducción de gastos vinculados a un hecho delictivo, pues ciertamente, no parece lógico dar cobertura en el Derecho tributario a conductas o hechos prohibidos en otros sectores del ordenamiento, como ya se apuntó en la STS de 4 de julio de 1998, y más aún en el ámbito del Derecho penal. Si la conducta consistente en entregar una cantidad a un funcionario público extranjero con la intención del artículo 445 bis del Código Penal se encuentra ya expresamente tipificada como delito, y con independencia del tenor literal del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, ¿cómo iba a admitirse la deducibilidad fiscal de tales gastos? Es más, si damos otra vuelta de tuerca al razonamiento de la OCDE, tendría que contemplarse explícitamente la no deducibilidad de los gastos vinculados a otros hechos ilícitos o delictivos, lo cual resultaría excesivo. Por tanto, los argumentos relativos a la falta de concienciación o sensibilización acerca de este delito y de sus conexiones en materia tributaria, por parte de empresas, auditores, asesores, y, especialmente, de las propias autoridades tributarias no parece justificación suficiente para acometer tal reforma, pues este objetivo bien puede alcanzarse a través de mecanismos que no impliquen en absoluto una modificación legislativa.

Lo dicho anteriormente, también podría aplicarse al argumento que aludía a una mayor facilidad para los inspectores fiscales de reaccionar ante tales prácticas, que no parece depender de la inclusión de una prohibición expresa en el contenido del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, pues los pagos ilícitos a empleados públicos extranjeros raramente figurarán bajo ese epígrafe contabilizados en una cuenta del grupo 6 del Plan General Contable.

⁶⁵ Vid. OCDE, *Spain: Phase 2. Report on the Application...*, op. cit., pág. 47.

⁶⁶ De este modo, conviene recordar como el considerando n.º 2 de la Recomendación Fiscal del 2009 establecía que «la legislación explícita rechazando la deducibilidad de los sobornos aumenta la conciencia general dentro de la comunidad empresarial sobre la ilegalidad del cohecho de empleados públicos extranjeros; y dentro de la administración tributaria, sobre la necesidad de detectar y de rechazar las deducciones por pagos de sobornos a empleados públicos extranjeros».

4.2. LA EFECTIVIDAD DE LA NORMATIVA PENAL, FISCAL Y CONTABLE COMO MECANISMO DE PREVENCIÓN Y LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN DE EMPLEADOS PÚBLICOS EXTRANJEROS SOBRE LA BASE DE LA ACTUAL REDACCIÓN DEL ARTÍCULO 14.1, APARTADO E), DEL TRLIS

La siguiente cuestión sobre la que conviene reflexionar consistiría en determinar si sobre la base del actual artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, desde el punto de vista de la normativa interna, principalmente penal, fiscal y contable, puede articularse una labor efectiva de prevención, detección y lucha contra este delito, y en particular, por lo que respecta a la posibilidad de que los pagos asociados al mismo sean fiscalmente deducibles.

De este modo, lo primero que debemos recordar es que para que un gasto sea fiscalmente deducible deberá cumplir, con carácter general, una serie de requisitos esenciales, a saber: 1) Que se encuentre contabilizado e imputado al ejercicio correspondiente de acuerdo con los principios y requisitos establecidos en la normativa contable⁶⁷; 2) Que no se encuentre en alguno de los supuestos para los que la normativa fiscal deniega dicha posibilidad, en relación con el impuesto correspondiente⁶⁸; y 3) Que esté debidamente justificado⁶⁹, lo que, llegado el caso, deberá ser probado por el obligado tributario⁷⁰.

Por ello, quizás el quid de la cuestión resida más bien en la dificultad que los inspectores fiscales tienen para identificar tales entregas monetarias destinadas al soborno, pues normalmente irán «encubiertas» en partidas contables de diversa índole que serán el reflejo de actividades

⁶⁷ En este sentido, habrá que estar principalmente a lo establecido en el Código de Comercio, así como en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. El propio TRLIS nos remite a la normativa contable en su artículo 133.1 al establecer la obligación de los sujetos pasivos de este impuesto de llevar su contabilidad de acuerdo con lo previsto en el Código de Comercio (Título III, arts. 25 y siguientes) o con lo establecido en las normas por las que se rigen. Por su parte, resulta también de especial relevancia el artículo 19.3 del TRLIS por cuanto dispone que «no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente».

⁶⁸ Por ejemplo, el propio artículo 14.1 del TRLIS.

⁶⁹ Así, el artículo 106.4 de la LGT establece que «los gastos deducibles y las deducciones que se practiquen, cuando estén originados por operaciones realizadas por empresarios o profesionales, deberán justificarse, de forma prioritaria, mediante la factura entregada por el empresario o profesional que haya realizado la correspondiente operación o mediante el documento sustitutivo emitido con ocasión de su realización que cumplan en ambos supuestos los requisitos señalados en la normativa tributaria». En este sentido, ya la STS de 26 de julio de 1996 (NFJ003417) había establecido que «la declaración de ingresos tiene una trascendencia fiscal positiva, porque el contribuyente no va a declarar ingresos que no percibe. Es por ello aceptable sin reservas cualquiera que sea el vehículo en que se formule, sin perjuicio de su eventual comprobación al alza. Los gastos deducibles, en cambio, de signo contrario al incremento de la deuda tributaria, requieren para su aceptación que se acrediten en forma fehaciente por cuanto comprometen de otro modo un interés público».

⁷⁰ *Vid.* artículo 105.1 de la LGT.

empresariales aparentemente lícitas. En este sentido, los requisitos impuestos por la propia normativa en materia contable y las sanciones que de su incumplimiento se derivan, sumados a la labor de los auditores externos⁷¹, suponen una primera barrera para disuadir a las empresas de la realización de tales prácticas. Ciertamente, «la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa continúa siendo el corolario de la aplicación sistemática y regular de las normas contables (...). El fondo, económico y jurídico de las operaciones, constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no solo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas»⁷². Por tanto, una de las labores esenciales de los auditores a los efectos de detectar este delito será el análisis de ciertas salidas y entradas de fondos registradas en la empresa en relación con los servicios prestados en contrapartida, con el objetivo de determinar su naturaleza (real o ficticia), así como la adecuación entre el importe de los pagos y los servicios prestados, para evitar que a través de diversas fórmulas el dinero termine en manos del empleado público extranjero en cuestión. No debe perderse de vista que la obligación de secreto profesional del auditor establecida en el artículo 25.1 del Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, encuentra su excepción en el deber de denuncia de los delitos públicos conocidos por razón del cargo, profesión u oficio contemplado en el artículo 262 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si bien no parece que esta vía sea realmente operativa pues no se ha documentado ningún caso de detección de este delito a través de la labor de los auditores, lo cual no resulta difícil de comprender si partimos de la base de un análisis coste/beneficio por parte de los responsables de realizar la auditoría⁷³.

Tampoco conviene olvidar, por su eficacia disuasoria, la presencia de determinados tipos delictivos recogidos en el Código Penal, que castigan con penas de prisión determinadas conductas que podrían considerarse como instrumentales para los fines anteriormente mencionados. Así, por ejemplo, podríamos hacer referencia al artículo 290 del Código Penal, que recoge el delito

⁷¹ Recordemos que el artículo 263 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, establece la obligación general de que las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión sean revisados por un auditor de cuentas, con excepción de las sociedades que puedan presentar balance abreviado por cumplir los requisitos fijados en el artículo 257 del citado cuerpo legal.

⁷² Vid. Introducción, apartado II, epígrafe 6, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Este principio es una constante apareciendo plasmado en la primera parte, relativa al marco conceptual de la contabilidad, apartado primero, y en la tercera parte, sobre elaboración de las cuentas anuales. En este sentido, recogiendo este principio, resulta particularmente claro el artículo 34.2 del Código de Comercio donde se establece que «Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no solo a su forma jurídica». Tampoco puede obviarse la relevancia que podría tener el contenido del estado de flujos de efectivo de la empresa, que de acuerdo con el artículo 35.4 del Código de Comercio «pondrá de manifiesto, debidamente ordenados y agrupados por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa, con el fin de informar acerca de los movimientos de efectivo producidos en el ejercicio».

⁷³ Vid. OCDE, *Phase 3 Report on...*, op. cit., pág. 53.

de falseamiento de cuentas anuales u otros documentos que deban reflejar la situación jurídica o económica de la entidad por parte de los administradores; o al artículo 310 del Código Penal que castiga al obligado por ley tributaria a llevar contabilidad mercantil, libros o registros fiscales que: 1) Incumpla absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias; 2) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la empresa; 3) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas, o los hubiese anotado con cifras distintas a las verdaderas; 4) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias⁷⁴. En relación con el tipo del artículo 310 del Código Penal, no debemos olvidar que si de acuerdo con lo establecido en el artículo 31 bis del Código Penal se determina la responsabilidad de la persona jurídica en su comisión, se le impondrá una multa de seis meses a un año, así como la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de tres a seis años, pudiendo acordarse incluso la prohibición para contratar con las Administraciones Públicas, en virtud de lo establecido en el artículo 310 bis del Código Penal.

Pues bien, aún en el supuesto de que la empresa en cuestión haya optado por enmascarar contablemente como gastos determinados pagos ilícitos a empleados públicos extranjeros al objeto de obtener algún beneficio o ventaja indebida en el ámbito de las transacciones comerciales internacionales con el objetivo de deducirlos del cómputo de su base imponible, tendría que «sortear» las facultades de comprobación e inspección de las que goza la Administración tributaria en relación con las obligaciones contables, plasmadas en el artículo 133.2 del TRLIS, y que se concretan esencialmente en la facultad de examinar la contabilidad, libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a los negocios del sujeto pasivo, incluidos los programas de contabilidad y los archivos y soportes magnéticos⁷⁵. Si esta facultad la ponemos en relación con las obligaciones impuestas a las empresas sobre conservación de libros, documentación y justificantes relacionados con su actividad económica⁷⁶, así como con la obligación de

⁷⁴ No obstante, el propio precepto recoge como la consideración como delito de los supuestos de hecho 3) y 4) requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía, en más o menos, de los cargos o abonos omitidos o falseados exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 240.000 euros por cada ejercicio económico.

⁷⁵ En este sentido, conviene destacar la importancia del artículo 133.3 del TRLIS, por cuanto establece que «las entidades dominantes de los grupos de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio estarán obligadas, a requerimiento de la Inspección de los Tributos formulada en el curso del procedimiento de comprobación, a facilitar la cuenta de pérdidas y ganancias, el balance, el estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos de efectivo de las entidades pertenecientes al grupo que no sean residentes en territorio español. También deberán facilitar los justificantes y demás antecedentes relativos a dicha documentación contable cuando pudieran tener trascendencia en relación con este impuesto».

⁷⁶ Así, a título de ejemplo, puede traerse a colación el artículo 30.1 del Código de Comercio relativo a la obligación de los empresarios de conservar sus libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales; o el artículo 29.2 de la LGT, que en relación con las obligaciones formales

aportarlos a requerimiento de la Administración⁷⁷, tenemos una segunda barrera orientada a la detección de pagos realizados a empleados públicos extranjeros vinculados a la comisión de un hecho delictivo, lo que debería resultar suficiente para denegar de plano su deducibilidad por parte de las autoridades fiscales. Todo ello, sin perjuicio de que dicha conducta deba ser puesta en conocimiento de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal para su persecución en el ámbito penal⁷⁸, con independencia de que la deducción indebidamente obtenida no supere el límite de los 120.000 euros y, por tanto, no entre en el ámbito de artículo 305 del Código Penal sino que sea considerada como una infracción administrativa, pues la conducta que la origina sí que es constitutiva de un delito tipificado en el artículo 445 bis del Código Penal.

No obstante, como han puesto de relieve las autoridades tributarias españolas, la detección a través de una inspección de estas prácticas puede resultar compleja sobre la base de la mera observancia de las declaraciones de impuestos por cuanto no existe un apartado específico en el formulario de declaración para los pagos realizados al extranjero, y el hecho de que en los planes de inspección para determinadas empresas que operan en el extranjero, elaborados anualmente, no figura específicamente como elemento a investigar el soborno a funcionarios públicos extranjeros⁷⁹.

En este sentido, conviene volver a traer a colación el «Manual de la OCDE para inspectores fiscales sobre la detección del cohecho», ya que el fomento de su utilización entre los inspectores de la AEAT, podría ser de gran ayuda a la hora de detectar operaciones o transacciones financieras

de los obligados tributarios, incluye, entre otras, «la obligación de llevar y conservar libros de contabilidad y registros, así como los programas, ficheros y archivos informáticos que les sirvan de soporte y los sistemas de codificación utilizados que permitan la interpretación de los datos cuando la obligación se cumpla con utilización de sistemas informáticos» (apartado d), «la obligación de expedir y entregar facturas o documentos sustitutivos y conservar las facturas, documentos y justificantes que tengan relación con sus obligaciones tributarias» (apartado e).

⁷⁷ Vid. artículo 29.2, apartado f), de la LGT donde se establece «la obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas. Cuando la información exigida se conserve en soporte informático deberá suministrarse en dicho soporte cuando así fuese requerido».

⁷⁸ Vid. artículo 60.3, párrafo segundo, del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, donde se dispone que «asimismo, el personal al servicio de la Administración tributaria pondrá en conocimiento de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal por medio de la autoridad competente los hechos que conozcan en el curso de sus actuaciones que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada». Nótese como el contenido de este precepto debe ponerse en relación con el artículo 95.1, apartado a) de la LGT donde se exceptúa el carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones, cuando se trate de colaborar con los órganos jurisdiccionales y el Ministerio Fiscal en la investigación o persecución de delitos que no sean perseguibles únicamente a instancia de persona agraviada, como es el caso del delito del artículo 445 bis del Código Penal. Sobre el alcance del referido precepto de la LGT, vid. CALDERÓN CARRERO, J. M.: *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*, Netbiblio, A Coruña, 2009.

⁷⁹ Vid. OCDE, *Phase 3 Report on, op. cit.*, pág. 56.

en cuyo origen real, más allá de su mera apariencia formal, se encontrasen prácticas vinculadas al cohecho en las transacciones comerciales internacionales⁸⁰. Tampoco podemos olvidar el paso que ha supuesto la incorporación por parte de España a alguno de sus Convenios de Doble Imposición⁸¹ del párrafo 12.3 *in fine* de los Comentarios (2010) al artículo 26 del Modelo OCDE de Convenios para evitar la Doble Imposición que permite el uso de la información intercambiada para fines no fiscales (v. gr. persecución de los delitos de blanqueo, cohecho, etc.)⁸², unido a la práctica de excluir de los mismos el uso del secreto bancario para impedir la facilitación de información fiscal; así como la firma de Tratados de intercambio automático de información fiscal, o la adopción del «Protocolo de enmienda al Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal» que recientemente ha entrado en vigor⁸³, y que permiten, en definitiva, ampliar el ámbito de uso de la información fiscal intercambiada entre administraciones, por ejemplo, para perseguir prácticas tales como el blanqueo de capitales o la corrupción si se cumplen determinadas condiciones.

4.3. ANÁLISIS DEL PLANTEAMIENTO DE LA DGT PLASMADO EN SU INFORME DE 2007

Como hemos tenido ocasión de exponer en epígrafes anteriores, la elaboración del Informe de 2007 por parte de DGT estaba orientado principalmente a clarificar la interpretación del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS en el sentido de que el citado precepto no podría amparar bajo ninguna circunstancia la deducibilidad fiscal de los gastos derivados de pagos de sobornos a empleados públicos extranjeros en el ámbito de las transacciones comerciales internacionales.

⁸⁰ De este modo, en el citado Manual se describen una serie de prácticas clave, vinculadas esencialmente a la conducta del contribuyente para ocultar determinados medios de pago ilícito al empleado público extranjero, que pueden constituir un indicador de la realización de este hecho delictivo, y entre los que se encuentran, a título de ejemplo: el intercambio de fondos mediante la interposición de un negocio legítimo, la transferencia de fondos a través de empresas ficticias, los pagos de gastos de campaña electoral, la facturación (generalmente de servicios profesionales) por importes superiores a los precios normales de mercado, los gastos de viaje y representación, el uso de empleados ficticios para justificar determinados pagos, mantener una doble contabilidad o ninguna, realizar anotaciones falsas en los libros y registros, la existencia de facturas u otra documentación falsa, la no conservación de los libros y registros de la empresa de acuerdo con las exigencias legalmente establecidas adecuados o su ocultación a las autoridades tributarias, así como la presencia de transacciones no habituales en la empresa en relación con la naturaleza de su actividad. *Vid.* OCDE, *OECD Bribery Awareness...*, *op. cit.*, págs. 17-22.

⁸¹ Véanse, por ejemplo, los CDI que España ha firmado con Colombia, Panamá y El Salvador.

⁸² Nótese que la referida cláusula se ha incorporado al texto del artículo 26 del MCOCDE a través de su actualización de junio de 2012, lo cual permite que los instrumentos de asistencia administrativa mutua operen con funcionalidad penal. *Vid.* CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Intercambio de información y asistencia mutua», en CARMONA FERNÁNDEZ, N. (coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, Valencia, 2013, págs. 721 y ss.

⁸³ El Protocolo fue firmado el 11 de marzo de 2011, depositándose el instrumento de ratificación el 28 de septiembre de 2012, y entrando en vigor para nuestro país el 1 de enero de 2013. Nótese que este Convenio Multilateral ya ha sido firmado por 56 países y está llamado a ser el principal instrumento de asistencia administrativa mutua en materia fiscal global durante las próximas décadas.

Sin embargo, no compartimos plenamente la interpretación de la DGT construida a partir del artículo 16 de la LGT en virtud del cual el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado y no el simulado y, por tanto, «debe entenderse que con arreglo al ordenamiento jurídico-tributario vigente no se admite la deducibilidad fiscal de los pagos de sobornos a funcionarios públicos extranjeros, puesto que, en aquellos supuestos en que tales dádivas o promesas se hayan intentado ocultar, mediante la simulación de negocios jurídicos aparentemente lícitos, la Administración tributaria deberá gravar el negocio jurídico real efectivamente realizado entre las partes, obviando los negocios o actividades ficticias que hubieran empleado como medio de cobertura. En el supuesto concreto analizado, la operación efectivamente realizada por las partes no consiste en un negocio jurídico, sino en un acto unilateral y voluntario que despliega efectos jurídicos, al tratarse de una donación o liberalidad, siguiendo los términos del artículo 14 del TRLIS»⁸⁴.

Ahora bien, el argumento apuntado por la DGT es perfectamente válido cuando insiste en que el pago de sobornos a funcionarios públicos extranjeros constituye una donación o liberalidad susceptible de ser enmarcada en el contexto del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, constituyendo un gasto no deducible que no puede ser incluido en la excepción que el propio precepto contiene en relación con aquellos gastos que tengan una correlación con los ingresos (uno de los problemas a los que había hecho referencia la OCDE), sobre la base de que los gastos asociados a actividades prohibidas no suponen una verdadera disminución de la capacidad económica del sujeto puesto que el contribuyente es consciente de que no puede realizar dicho gasto. En otras palabras, «al ser radicalmente nula la obligación de satisfacer los gastos delictivos, cabe equiparar, como regla general, el gasto prohibido por el ordenamiento jurídico a una liberalidad; gasto que en cualquier caso no estará jurídicamente correlacionado con los ingresos, por lo que en ningún caso cabría admitir su deducibilidad fiscal»⁸⁵.

En definitiva, podría afirmarse que el razonamiento desplegado por la DGT a fortiori no está exento de cierta lógica en la medida en que la utilización de la cláusula anti-simulación serviría para desbaratar estructuras que utilizasen facturas falsas y sociedades interpuestas. No obstante, la cuestión clave sobre la que late la preocupación de la OCDE en relación con la normativa española reside fundamentalmente en la necesidad de que exista un plus de claridad jurídica sobre la improcedencia absoluta de cualquier tipo de pago a funcionarios públicos extranjeros que pueda calificarse como soborno constitutivo de corrupción.

En esta misma línea, consideramos que la justificación de la no deducibilidad de los pagos de sobornos a empleados públicos extranjeros no debería basarse principalmente en su configuración como meros donativos o liberalidades no correlacionados con los ingresos, y por ende, no deducibles conforme al artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, sino más bien en que el gasto en cuestión deriva de un hecho, ya no solo ilícito, sino configurado expresamente como delito en el artículo 445 bis

⁸⁴ Vid. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS: *Informe sobre deducibilidad fiscal en el impuesto sobre sociedades de las cantidades pagadas presuntamente de forma ilícita a funcionarios públicos extranjeros*, 2007, pág. 5.

⁸⁵ *Ibidem*, págs. 5 y 6.

del Código Penal, por lo que el criterio plasmado en la STS de 4 de julio de 1998 resulta si cabe de mayor aplicación⁸⁶. No obstante, lo dicho anteriormente no significa en modo alguno negar la importancia que tuvo en su momento, y todavía conserva, el Informe de 2007 a los efectos de aportar algo de luz acerca de la no deducibilidad de estos gastos de origen ilícito, fijando de forma clara el posicionamiento de la Administración tributaria española en línea con las exigencias de la OCDE. Ahora bien, a pesar de que la Recomendación Fiscal de 2009 se refería a que la prohibición expresa debería plasmarse en un instrumento jurídico con rango de ley o cualquier otro de naturaleza normativa, la opción adoptada por las autoridades españolas, a diferencia de otros países de nuestro entorno que optaron por su inclusión en la normativa reguladora del impuesto correspondiente, no parece la más adecuada desde el punto de vista de la técnica jurídica y tampoco está exenta de problemas, como se ha puesto de manifiesto en los casos de Navarra y País Vasco⁸⁷.

4.4. UN BREVE APUNTE DE DERECHO COMPARADO

Si partimos de la base de que la lucha contra la corrupción de empleados públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales es una cuestión que ha sido planteada desde una óptica global por parte de la OCDE, y que, por tanto, se han realizado recomendaciones relativas a su dimensión tributaria a los diferentes Estados Parte de la Convención, resulta conveniente volver nuestra mirada hacia otros ordenamientos con el objetivo de analizar cómo han solucionado la problemática de la prohibición expresa de la deducibilidad fiscal de dichos pagos ilícitos. En líneas generales, podría afirmarse que los principales Estados Parte han ido configurando sus legislaciones fiscales en la materia en torno a tres modelos diferenciados.

En primer lugar, algunos Estados han optado por excluir de forma explícita en su normativa tributaria la deducibilidad fiscal de los gastos derivados de pagos que constituyan la comisión de un delito. Dentro de este primer grupo estaría el Reino Unido cuya normativa deniega la posibilidad de deducir los pagos que constituyan la comisión de un delito, ya fuesen estos realizados dentro o fuera del territorio nacional⁸⁸. Del mismo modo, Italia ha establecido de forma

⁸⁶ Es cierto que el Informe de 2007 también alude a esta sentencia «a mayor abundamiento» de la interpretación predominante construida sobre la configuración de los pagos ilícitos como meras liberalidades no correlacionadas con la obtención de ingresos, y, por tanto, no deducibles con base en los artículos 16 de la LGT y 14.1 apartado e) del TRLIS, quizás ante la necesidad de apoyarse en criterios legales sólidos más allá de una mera sentencia del Tribunal Supremo, que sin éxito se venía invocando ante la OCDE la fase 1 del proceso de evaluación acerca de la implementación de la Convención y sus Recomendaciones.

⁸⁷ No obstante, en el caso del País Vasco, las recientes modificaciones normativas introducidas por sus tres Diputaciones Forales en el ámbito del IS y del IRPF han terminado con cualquier duda acerca de la posibilidad de deducir fiscalmente aquellos gastos derivados del pago de sobornos a funcionarios públicos extranjeros en el ámbito de las transacciones comerciales internacionales.

⁸⁸ Vid. sección 1.304, subsecciones 1 y 4, de la *Corporation Tax Act 2009* donde se establece que «(1) in calculating income from any source for corporation tax purposes, no deduction is allowed for any expenses to which subsection (4)

explícita la no deducibilidad fiscal de los costes o gastos derivados de hechos, actos o actividades calificadas como delito, salvo aquellos realizados en el ejercicio de derechos constitucionales⁸⁹.

En segundo lugar, otro grupo de Estados ha ido un poco más allá optando por configurar en sus respectivas legislaciones fiscales la no deducibilidad de gastos ya no vinculados a la comisión de un delito, sino también de un mero ilícito administrativo. Así, Alemania ya contempla de forma explícita en su normativa tributaria la prohibición de deducir fiscalmente gastos derivados de un acto de naturaleza ilícita o delictiva⁹⁰. En la misma línea se sitúa la legislación portuguesa, al negar la consideración como gastos (y, por ende, su deducibilidad) de los pagos ilícitos, y en particular los derivados de comportamientos en los que existan indicios fundados de vulneración de una ley penal portuguesa, incluso de aquellos acaecidos fuera del ámbito territorial de su aplicación⁹¹. También, podría encuadrarse dentro de este grupo, si bien con alguna particularidad, el caso norteamericano por cuanto contempla de forma explícita la no deducibilidad de los pagos realizados a un funcionario o empleado público de un gobierno extranjero, si este resulta ilícito de acuerdo a la «Ley sobre Prácticas Corruptas en el Extranjero de 1977» (*Foreign Corrupt Practices Act of 1977*), del mismo modo que aquellos pagos realizados de forma directa o indirecta a

or (5) applies. (4) This subsection applies to expenses incurred: (a) in making a payment if the making of the payment constitutes a criminal offence, or (b) in making a payment outside the United Kingdom if the making of a corresponding payment in any part of the United Kingdom would constitute a criminal offence in that part». En el mismo sentido, con idéntico tenor literal, *vid.* sección 55 de la *Income (Trading and Other Income) Act 2005*.

⁸⁹ *Vid.* artículo 14.4 bis de la Ley de 24 de diciembre de 1993, n.º 537, aplicable a personas físicas y jurídicas donde se dispone que «nella determinazione dei redditi di cui all'articolo 6, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.º 917, non sono ammessi in deduzione i costi o le spese riconducibili a fatti, atti o attività qualificabili come reato, fatto salvo l'esercizio di diritti costituzionalmente riconosciuti».

⁹⁰ *Vid.* sección 4(5), n.º 10, primer inciso, de la Ley del Impuesto sobre la Renta (*Einkommensteuergesetz* o EStG) donde se establece que «Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern: die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes oder eines Gesetzes verwirklicht, das die Ahndung mit einer Geldbuße zulässt». Por otra parte, conviene destacar como en el inciso tercero del citado precepto se hace referencia al deber de comunicación por parte de las autoridades tributarias a la Fiscalía o a las autoridades administrativas competentes de los hechos que encajen en el punto primero al establecer que «die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdachteiner Straftat oder einer Ordnungswidrigkeit im Sinne des Satzes 1 begründen, der Staatsanwaltschaft oder der Verwaltungsbehörde mit». La incorporación de este deber de comunicación, como inciso de un precepto relativo a la determinación de la base imponible, resulta reseñable por su particularidad en el contexto de otras legislaciones europeas, y no viene sino a reforzar la idea de que la detección de este tipo de prácticas en el contexto de una inspección tributaria debe ser inmediatamente comunicada a las autoridades competentes para la persecución del ilícito penal o administrativo que se encuentra en su origen.

⁹¹ *Vid.* artículo 23.2 del *Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas coletivas* donde se dispone que «não são aceites como gastos as despesas ilícitas, designadamente as que decorram de comportamentos que fundadamente indiquem a violação da legislação penal portuguesa, mesmo que ocorridos fora do alcance territorial da sua aplicação». Esta prohibición es trasladada al ámbito de la imposición de la renta de las personas físicas a través del artículo 33.7 del *Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares*, cuyo tenor literal es prácticamente idéntico a su homólogo societario.

funcionarios o empleados públicos al servicio del gobierno de los diferentes Estados, así como al servicio de las agencias y organismos que de ellos dependan, si dichos pagos son constitutivos de sobornos o comisiones ilegales⁹².

En último lugar, algunos Estados han optado por seguir «al pie de la letra» las recomendaciones de la OCDE en esta materia incluyendo en sus normas fiscales una referencia explícita a la no deducibilidad de los gastos vinculados con sobornos a empleados públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales. Dentro de este grupo, se situaría la legislación belga al establecer la no consideración como gastos profesionales, de las comisiones, gratificaciones, retribuciones, y similares, entregadas directa o indirectamente, con el objetivo de corromper a cualquier persona en el ejercicio de una función pública, ya sea en Bélgica (delito previsto en el art. 246 del Código Penal belga); o en un Estado extranjero u organización de derecho internacional público (delito previsto en el art. 250 del Código Penal belga)⁹³. En la misma línea tendríamos el caso francés, si bien su peculiaridad reside en que no se remite a la normativa penal interna, sino directamente a la Convención de 1997 para declarar de forma expresa la no deducibilidad fiscal a los efectos del Impuesto sobre Sociedades de las cantidades pagadas, directamente o a través de intermediarios, a empleados públicos extranjeros o a un tercero para que dicho empleado público actúe o se abstenga de actuar en el ejercicio de sus funciones oficiales con el fin de obtener o conservar un negocio u otra ventaja indebida en las transacciones comerciales internacionales⁹⁴.

En definitiva, podría afirmarse que cualquiera de los modelos anteriormente expuestos se sitúa un paso por delante de la normativa española en la materia por lo que respecta al cumplimiento de las directrices de la OCDE, pues de forma más o menos genérica, pero siempre

⁹² Vid. sección 162 (c) (1), contenida en el Título 26 del *U.S Code*, donde se establece que «no deduction shall be allowed under subsection (a) for any payment made, directly or indirectly, to an official or employee of any government, or of any agency or instrumentality of any government, if the payment constitutes an illegal bribe or kickback or, if the payment is to an official or employee of a foreign government, the payment is unlawful under the Foreign Corrupt Practices Act of 1977 (...)».

⁹³ Vid. artículo 53.24 del *Code des impôts sur les revenus* donde se establece que «ne constituent pas des frais professionnels: les commissions, courtages, ristournes commerciales ou autres, vacations ou honoraires occasionnels ou non, gratifications, rétributions ou avantages de toute nature qui sont accordés, directement ou indirectement, à une personne: a) dans le cadre d'une corruption publique en Belgique visée à l'article 246 du Code pénal ou d'une corruption privée en Belgique visée à l'article 504 bis du même Code; b) dans le cadre d'une corruption publique d'une personne exerçant une fonction publique dans un Etat étranger ou dans une organisation de droit international public, visée à l'article 250 du même Code».

⁹⁴ Vid. artículo 39.2 bis del *Code Général des Impôts* donde se dispone que «a compter de l'entrée en vigueur sur le territoire de la République de la convention sur la lutte contre la corruption d'agents publics étrangers dans les transactions commerciales internationales, les sommes versées ou les avantages octroyés, directement ou par des intermédiaires, au profit d'un agent public au sens du 4 de l'article 1er de ladite convention ou d'un tiers pour que cet agent agisse ou s'abstienne d'agir dans l'exécution de fonctions officielles, en vue d'obtenir ou conserver un marché ou un autre avantage indu dans des transactions commerciales internationales, ne sont pas admis en déduction des bénéfices soumis à l'impôt».

explícita, rechazan en un texto con rango de ley la deducibilidad fiscal de los sobornos a funcionarios públicos extranjeros que aparecen tipificados como delitos en sus respectivas legislaciones penales.

5. CONCLUSIONES

En definitiva, y a modo de recapitulación, lo primero que debe ser puesto de manifiesto es la importancia de la dimensión tributaria del delito de corrupción de empleados públicos extranjeros en el marco de los contratos públicos y determinadas transacciones comerciales internacionales, por cuanto la regulación y la práctica en materia fiscal pueden dar lugar a que las cantidades entregadas como soborno (*bribes*) sean finalmente conceptuadas como gastos deducibles a los efectos del impuesto correspondiente, favoreciendo de forma indirecta este tipo de comportamientos. Esta problemática se ha venido poniendo de relieve con intensidad desde mediados de los años 90, gracias a la labor de la OCDE y el eco que esta ha tenido en otros organismos internacionales como las Naciones Unidas o las propias instituciones europeas.

De este modo, podría afirmarse que se ha articulado una suerte de sistema de prevención y lucha global contra este tipo de corrupción, que, sobre la base del Derecho penal, se ha extendido a otros ámbitos del Derecho. En este sentido, la labor de supervisión y control de la implementación de la Convención y sus Recomendaciones llevada a cabo por la OCDE ha permitido dar pasos importantes en aras a la erradicación de la corrupción de empleados públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales en los diferentes Estados Parte, siendo el motor no solo de cambios legislativos a nivel interno, sino también de otras actuaciones complementarias cuya importancia no debe ser minusvalorada.

Por lo que respecta al ámbito tributario, una de las principales preocupaciones de la OCDE giraba especialmente en torno al nivel de sensibilización de los inspectores (pero también de otros agentes tales como auditores, contables y asesores fiscales) con tales prácticas, así como en relación con su obligación de informar a las autoridades judiciales competentes para la persecución del delito penal o las dificultades para identificar tales prácticas debido a múltiples factores, ya fuesen vinculados a los propios procedimientos de inspección basados en la identificación del riesgo fiscal del contribuyente o a dificultades para la obtención y uso de determinada información de naturaleza tributaria en manos de terceros Estados. En este sentido, a lo largo de los últimos quince años, la OCDE ha ido formulando numerosas recomendaciones entre las que destacaba la necesidad de que los Estados miembros y otras Partes de la Convención rechazasen de forma explícita y eficaz la deducibilidad fiscal de las cantidades destinadas al soborno de empleados públicos extranjeros. De acuerdo con la Recomendación Fiscal de 2009 dicho planteamiento debería plasmarse en un instrumento jurídico con rango de ley o cualquier otro de naturaleza obligatoria que tuviese el mismo efecto, y que, por tanto, no estuviese supeditado a la apertura de una investigación por parte de las autoridades competentes ni de un procedimiento judicial.

Sobre esta cuestión, ya hemos manifestado como, en nuestra opinión, las dificultades se presentan más en el campo de la detección de la comisión de este hecho por parte de los inspectores tributarios, y no tanto en el de la admisibilidad de la deducción fiscal de tales cantidades una vez identificadas, que resultaría casi automática más aun cuando desde hace más de diez años ya se encuentra tipificado este delito de forma específica en el artículo 445 bis del Código Penal. Por ello, stricto sensu, entendemos que esta recomendación por sí misma tendría una escasa virtualidad práctica, frente a otras actuaciones que incidiesen más bien en la disuasión de la realización de tales prácticas por parte de las empresas o en el ámbito de su detección. De este modo, y habida cuenta de que estos pagos podrían enmascarse bajo la apariencia de negocios jurídicos lícitos, el desarrollo de la normativa contable, así como la labor independiente de los auditores, se revela como un factor muy a tener en cuenta. Tampoco debemos olvidar como la presencia de determinados delitos contemplados en el Código Penal a los que ya nos hemos referido pueden disuadir al obligado tributario de llevar a cabo determinadas conductas en materia contable habida cuenta de las consecuencias que, tanto para su persona física como para la propia empresa, pueden acarrear.

Por otra parte, en un entorno altamente globalizado como el que nos encontramos, avanzar en el desarrollo de instrumentos de asistencia mutua e intercambio de información fiscal entre Estados se impone como una necesidad a pesar de los importantes avances de los últimos tiempos. Asimismo, no debemos dejar de mencionar otro tipo de actuaciones, que si bien no se sitúan propiamente en el plano legislativo, pueden resultar de gran utilidad en el campo de la detección de este delito como, por ejemplo, incidir en la formación específica de los inspectores fiscales en este campo o profundizar en el uso del Manual de la OCDE para inspectores fiscales sobre la detección del cohecho.

Partiendo sobre la base de este planteamiento, la inclusión de una prohibición expresa en nuestra normativa fiscal en relación con la deducibilidad de los pagos ilícitos a funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales resultaría conveniente a efectos de clarificar aún más una cuestión que ya de por sí no ofrece grandes interrogantes.

Ya hemos visto los argumentos expuestos por la OCDE respecto de la redacción del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, introducida por la Ley 43/1995 y que se ha mantenido vigente desde entonces, en el sentido de que permite, en cierta medida, la deducibilidad fiscal de cantidades destinadas a la comisión de este delito formalmente conceptuadas como gastos empresariales susceptibles de encajar en las excepciones que el citado precepto contempla. No obstante, la aparente flexibilidad de tal precepto no permite en realidad la deducción de este tipo de pagos ilícitos, y tampoco debería ser obstáculo para que si en el marco de una inspección se detectasen indicios fundados de la existencia de pagos vinculados a la corrupción de un empleado público extranjero que hubiesen sido deducidos como gastos empresariales se reaccionase de inmediato denegando dicha condición, sin perjuicio de la obligación de comunicar dicha conducta a las autoridades competentes en el ámbito penal o al Ministerio Fiscal.

Ahora bien, si observamos la redacción del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS en comparación con las legislaciones domésticas de otros países, no resulta difícil concluir como su

redacción parece haberse quedado desalineada internacionalmente a la luz de las directrices marcadas por la OCDE, y que los diferentes Estados Parte han ido adoptando de un modo u otro pero siempre con un soporte legislativo de referencia. Por tanto, no parece que se pueda seguir manteniendo la prohibición de la deducibilidad fiscal de las cantidades pagadas ilícitamente a funcionarios públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales en nuestro país sobre la base exclusiva de una sentencia del Tribunal Supremo de 1998 y un Informe elaborado por la DGT. Todo ello, aun cuando la OCDE así lo ha admitido, incurriendo, en nuestra opinión, en una cierta contradicción.

En definitiva, que este sea el planteamiento que opera en la práctica, y a pesar de que la DGT entienda que con la configuración actual del artículo 14.1, apartado e), del TRLIS, no resulta posible que los gastos vinculados al soborno de empleados públicos extranjeros sean fiscalmente deducibles, a nuestro juicio, existen motivos para plantearse la modificación del mismo partiendo del criterio fijado en la STS de 4 de julio de 1998, y de las propias recomendaciones de la OCDE, que aconsejaban trasladar de forma explícita esta prohibición a la normativa tributaria. El siguiente paso, quizás el más complejo, consistiría en determinar cuál sería el modelo que debería seguir nuestro país entre los anteriormente presentados y que han implantado algunos países de nuestro entorno.

En este sentido, resulta interesante apuntar como la Propuesta de Directiva sobre la Base Imponible Consolidada Común⁹⁵ en su artículo 14.1, apartado e), se refiere explícitamente a los sobornos (*bribes*) como gasto no deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades. De hecho, la reciente reforma operada por las Diputaciones Forales de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya en la normativa de este impuesto se sitúa claramente en esta línea. Por ello, quizás el legislador español debería, partiendo de la base del modelo alemán o portugués de denegar la deducibilidad fiscal de los gastos derivados de hechos ilícitos o delictivos, lo cual aportaría una dosis de «generalidad» que juzgamos necesaria, seguir el modelo de aquellos países que contemplan de forma explícita la no deducibilidad fiscal de estos pagos, siendo quizás el modelo belga el que más se adaptaría a la línea futura comunitaria, que no realiza distinción alguna en virtud del destinatario del pago, pues a través de una remisión en la norma fiscal a su Código Penal prohíbe de forma clara la deducibilidad tanto de los sobornos a los empleados públicos nacionales como a los empleados públicos al servicio de un Estado extranjero o de una organización internacional de derecho público.

Así las cosas, puede que adoptar medidas que excluyan la deducibilidad efectiva de los sobornos a empleados públicos extranjeros en las transacciones comerciales internacionales no termine definitivamente con este tipo de prácticas, pero puede contribuir a su erradicación. Por otra parte, el hecho de que la mayoría de Estados miembros de la OCDE, entre los que se encuentran alguna de las principales potencias comerciales, adopten una posición común en este campo supone un avance significativo en la prevención y lucha contra este tipo de corrupción

⁹⁵ Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), COM(2011)121 final, de 16 de marzo de 2011.

más aún cuando algunos informes relativamente recientes muestran como el cohecho de empleados públicos extranjeros en el marco de las transacciones comerciales internacionales todavía resulta un práctica habitual en empresas de determinados países, y en relación con determinados sectores de actividad⁹⁶.

⁹⁶ En este sentido, Transparencia Internacional ha elaborado, sobre la base de una encuesta a más de 3.000 directivos de empresas, un informe que recoge, entre otras cuestiones, un *ranking* el que figuran 28 de las economías más importantes del mundo (incluyendo todas las del G20) en función de la probabilidad percibida de que empresas de dichos Estados paguen sobornos en el extranjero. Los resultados de este han puesto de manifiesto como las empresas de países como Países Bajos, Bélgica, Suiza, Alemania o Japón son las que presentan un menor riesgo percibido de llevar a cabo tales prácticas, en contraposición con las empresas chinas y rusas. Por lo que respecta a nuestro país, podría decirse que estamos situados en la parte alta de la tabla (puesto 11 de 28) en línea con países como Francia, Estados Unidos o Reino Unido. Otro dato que debe tenerse en cuenta es que, en términos generales, no se observaron mejoras significativas respecto a la situación evaluada en 2008. Resulta interesante también poner de manifiesto como, según determinados estudios, este fenómeno se presenta con más frecuencia en sectores tales como la minería, gas y petróleo, servicios legales y de consultoría, o la contratación de servicios públicos y grandes infraestructuras estatales; todos ellos caracterizados por la necesidad de fuertes inversiones en capital y por un importante grado de intervención estatal. Por el contrario, los sectores menos afectados por el pago de sobornos son la agricultura, la industria ligera, la industria aeroespacial civil o las tecnologías de la información. *Vid.* TRANSPARENCY INTERNATIONAL: *Bribe Payers Index 2011*, 2011, págs. 4-9 y 14-17. El documento resulta accesible a través del enlace <http://bpi.transparency.org/bpi2011/results>.