

- **Novedades 2013 Derecho Tributario General.** *Antonio Montero Domínguez*
- **El Convenio Anti-Corrupción OCDE y el artículo 14 TRLIS.** *José Manuel Calderón y Alberto Quintas*
- **Impuesto sobre depósitos en entidades de crédito.** *M.^a Consuelo Fuster Asencio*
- **La importancia de reflejar el conocimiento en los estados contables.** *Concepción Burgos García*
- **Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos (I).** *Juan del Busto Méndez*
- **Implantación de un modelo de control de gestión en «Pink Company».** *Montserrat Santamaría Ulloa*
- **Consultas planteadas al ICAC.** *Juan del Busto Méndez*

REVISTA DE CONTABILIDAD Y TRIBUTACIÓN

Febrero 2014 – Número 371

DIRECTOR

Roque de las Heras Miguel (*Presidente del CEF*)

COORDINADORES

M.^a José Leza Angulo (*Profesora del Área Tributaria del CEF*)

Javier Romano Aparicio (*Profesor del Área Contable del CEF*)

CONSEJO ASESOR

María José Aguiló García (*Socia Responsable de KPMG Abogados*)

Sotero Amador Fernández (*Profesor de Contabilidad del CEF*)

Carlos Barroso Rodríguez (*Director Departamento de Auditoría KPMG*)

Alejandro Blázquez Lidoy (*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario*)

José Manuel Calderón Carrero (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Inocencio Carazo González (*Socio Director de Insesa Concursal Abogados*)

Juan Corberá Martínez (*Socio en Deloitte, SL*)

Lorenzo de las Heras Miguel (*Inspector de Entidades de Crédito. Banco de España*)

María Antonia García Benau (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

Francisco Alfredo García Prats (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Begoña Giner Inchausti (*Catedrática de Economía Financiera y Contabilidad*)

José Antonio Gonzalo Angulo (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Alejandro Larriba Díaz-Zorita (*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad*)

Francisco Magraner Moreno (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Miguel Ángel Martínez Lago (*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*)

Ana María Martínez Pina (*Presidenta del ICAC*)

Juan Mestre Chesa (*Socio-Director de Pwc*)

Carlos Palao Taboada (*Abogado Montero-Aramburu*)

María Amparo Ruiz Genovés (*Socia en Ernst & Young Auditoría*)

José Andrés Sánchez Pedroche (*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Rector de la UDIMA*)

Javier Sancho Sebastián (*Socio de Garrigues*)

Eduardo Sanz Gadea (*Inspector de Hacienda del Estado. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas*)

Correo electrónico: revistacef@cef.es **Edición electrónica:** www.ceflegal.com



P.º Gral. Martínez Campos, 5
Gran de Gràcia, 171
Alboraya, 23
Ponzano, 15

28010 MADRID
08012 BARCELONA
46010 VALENCIA
28010 MADRID

Tel. 914 444 920
Tel. 934 150 988
Tel. 963 614 199
Tel. 914 444 920

www.cef.es

info@cef.es

902 88 89 90

REDACCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y SUSCRIPCIONES:

P.º Gral. Martínez Campos, 5 - 28010 MADRID

Tel. 914 444 920

Fax 915 938 861

Correo electrónico: info@cef.es

EDITA:

Centro de Estudios Financieros, S.L.

IMPRIME:

Artes Gráficas Coyve, S.A.

C/ Destreza, 7

Polígono Industrial «Los Olivos»

28906 Getafe (Madrid)

DEPÓSITO LEGAL: M-1947-1981

- SUSCRIPCIÓN ANUAL A LOS DOS VOLÚMENES (2014) ... 142,31 € (IVA no incluido)

1.º Comentarios y casos prácticos (en papel e internet)

2.º Legislación, Consultas, Jurisprudencia (quincenalmente envío por internet)

(No incluye tomos anuales de recopilación de Legislación y Jurisprudencia)

- SOLICITUD DE NÚMEROS SUELTOS (de Comentarios y casos prácticos):

– Suscriptores 16,35 € (IVA no incluido)

– No suscriptores 19,23 € (IVA no incluido)

En la página www.ceflegal.com encontrará publicados todos los artículos de la *Revista de Contabilidad y Tributación* desde el número 100. Aquellos artículos que se correspondan con su periodo de suscripción los podrá obtener de forma gratuita; los anteriores a su fecha de alta en el producto tendrán un coste de 5 € + IVA por artículo, teniendo los suscriptores un descuento del 50%.

© CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS

La Editorial a los efectos previstos en el artículo 32.1 párrafo segundo del vigente TRLPI, se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com; 91 702 19 70 / 93 272 04 47).

SUMARIO

Página

TRIBUTACIÓN

- 7/2014** Novedades en el ámbito del Derecho Tributario General acontecidas durante el año 2013 5
(Antonio Montero Domínguez)
- 8/2014** 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 51
(José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara)
- 9/2014** El controvertido Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito 83
(M.^a Consuelo Fuster Asencio)

CONTABILIDAD

- 10/2014** La importancia de reflejar el conocimiento en los estados contables: un caso real 111
(Concepción Burgos García)
- 11/2014** Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos (I): inmovilizado y unidades generadoras de flujo de efectivo 143
(Juan del Busto Méndez)
- 12/2014** Implantación de un modelo de control de gestión en «Pink Company» 185
(Montserrat Santamaría Ulloa)
- 13/2014** Consultas planteadas al ICAC 201
(Juan del Busto Méndez)

RECENSIONES BIBLIOGRÁFICAS 229

Las referencias aparecidas en los artículos de esta Revista (NFJXXXXX y NFCXXXXX) son los códigos que identifican los documentos en la base de datos Normacef Fiscal y Contable (<http://www.ceflegal.com/fiscal-contable.htm>)

ESTUDIOS FINANCIEROS, respetando la libertad intelectual, no altera los criterios emitidos por los autores de los trabajos firmados, sin que tampoco se solidarice necesariamente con ellos.

SUMMARY

Page

TAXATION

7/2014 New changes introduced in the scope of the General Tax principles throughout 2013	5
<i>(Antonio Montero Domínguez)</i>	
8/2014 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	51
<i>(José Manuel Calderón Carrero y Alberto Quintas Seara)</i>	
9/2014 The controversial Tax on the warehouses in the credit institutions	83
<i>(M.ª Consuelo Fuster Asencio)</i>	

ACCOUNTING

10/2014 The importance of reflecting knowledge in financial statement	111
<i>(Concepción Burgos García)</i>	
11/2014 Order of the ICAC about impairment of asset (I): fixed assets and cash generating units	143
<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	
12/2014 Implementation of a controlling model in «Pink Company»	185
<i>(Montserrat Santamaría Ulloa)</i>	
13/2014 Questions formulated to ICAC	201
<i>(Juan del Busto Méndez)</i>	

BIBLIOGRAPHIC REVIEWS	229
------------------------------------	-----

NOVEDADES EN EL ÁMBITO DEL DERECHO TRIBUTARIO GENERAL ACONTECIDAS DURANTE EL AÑO 2013

Antonio Montero Domínguez

Inspector de Hacienda del Estado

EXTRACTO

A través de las siguientes líneas van a exponerse las últimas modificaciones que se han introducido en las normas de Derecho Tributario general y que guardan relación esencialmente con la Ley General Tributaria y con sus normas de desarrollo reglamentario. El autor introduce también referencias a otras modificaciones normativas que por su repercusión deben ser tenidas en cuenta ya que atañen a normativa con trascendencia tributaria.

Palabras claves: LGT, generalización de presentación electrónica de declaraciones, emprendedores e IVA de caja.

NEW CHANGES INTRODUCED IN THE SCOPE OF THE GENERAL TAX PRINCIPLES THROUGHOUT 2013

Antonio Montero Domínguez

ABSTRACT

Through the following lines, we will expose the latest changes introduced to General Tax principles, specially related to General Tax Law and its statutory rules. The author also introduces some references to other amendments that, due to their incidence, should be taken into account concerning their tax significance.

Keywords: General Tax Law, electronic tax return filling, entrepreneurs and cash basis VAT regime.

Sumario

1. Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social (BOE de 15 de mayo de 2013)
2. Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas (BOE de 27 de junio de 2013)
3. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (BOE de 28 de septiembre de 2013)
4. Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 30 de octubre de 2013)
5. Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE de 26 de diciembre de 2013)
6. Real Decreto 828/2013, de 25 de octubre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre; el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo; el 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 y el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 26 de octubre de 2013)
7. Real Decreto 960/2013, de 5 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo; el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio; 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio (BOE de 6 de diciembre de 2013)
8. Real Decreto 1042/2013, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, y por el que se modifican el Reglamento del Procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre de 2013)

9. Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria (BOE de 26 de noviembre de 2013)
10. Orden HAP/2214/2013, de 20 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática y la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 29 de noviembre de 2013)
11. Orden HAP/2215/2013, de 26 de noviembre, por la que se modifica la Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 303 Impuesto sobre el Valor Añadido, Autoliquidación; la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores; la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del 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, así como otra normativa tributaria (BOE de 29 de noviembre de 2013)

El presente trabajo tiene por objeto recopilar las modificaciones más relevantes que, en el ámbito del Derecho Tributario general, se han producido a lo largo del pasado año 2013.

Dichas modificaciones guardan relación, esencialmente, con la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y con sus normas reglamentarias de desarrollo, si bien se incorporan también referencias a otros cambios normativos que atañen a normativa con trascendencia tributaria que, no vinculada directamente a un impuesto concreto ni a la Ley General Tributaria, sí que han de ser tenidas en consideración por su repercusión.

El orden sistemático que se utilizará seguirá el rango normativo y, dentro de este, la fecha de publicación de la disposición.

1. LEY 1/2013, DE 14 DE MAYO, DE MEDIDAS PARA REFORZAR LA PROTECCIÓN A LOS DEUDORES HIPOTECARIOS, REESTRUCTURACIÓN DE DEUDA Y ALQUILER SOCIAL (BOE DE 15 DE MAYO DE 2013)

Según pone de relieve la exposición de motivos de la norma, su justificación está en las circunstancias excepcionales que afectan a España, derivadas de la crisis económica y financiera, en la que numerosas personas que contrataron un préstamo hipotecario para la adquisición de su vivienda habitual se encuentran en dificultades para hacer frente a sus obligaciones, lo que exige la adopción de medidas que, en diferentes formas, contribuyan a aliviar la situación de los deudores hipotecarios.

Se enfatiza el hecho de que hay que tener muy presente el drama social que supone, para cada una de las personas o familias que se encuentran en dificultades para atender sus pagos, la posibilidad de que, debido a esta situación, puedan ver incrementarse sus deudas o llegar a perder su vivienda habitual, siendo necesario que se continúen adoptando medidas para garantizar que ningún ciudadano sea conducido a una situación de exclusión social.

Con ese fin se introduce, a través de su disposición final primera una modificación del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, añadiendo disposición adicional séptima en los términos siguientes:

«Disposición adicional séptima. Disponibilidad de los planes de pensiones en caso de procedimiento de ejecución sobre la vivienda habitual.

Durante el plazo de dos años desde la entrada en vigor de la Ley 1/2013, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda

y alquiler social, excepcionalmente, los partícipes de los planes de pensiones podrán hacer efectivos sus derechos consolidados en el supuesto de procedimiento de ejecución sobre la vivienda habitual del partícipe. Reglamentariamente podrán regularse las condiciones y términos en que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados en dicho supuesto, debiendo concurrir al menos los siguientes requisitos:

a) Que el partícipe se halle incurso en un procedimiento de ejecución forzosa judicial, administrativa o venta extrajudicial para el cumplimiento de obligaciones, en el que se haya acordado proceder a la enajenación de su vivienda habitual.

b) Que el partícipe no disponga de otros bienes, derechos o rentas en cuantía suficiente para satisfacer la totalidad de la deuda objeto de la ejecución y evitar la enajenación de la vivienda.

c) Que el importe neto de sus derechos consolidados en el plan o planes de pensiones sea suficiente para evitar la enajenación de la vivienda.

El reembolso de derechos consolidados se hará efectivo a solicitud del partícipe, en un pago único en la cuantía necesaria para evitar la enajenación de la vivienda, sujetándose al régimen fiscal establecido para las prestaciones de los planes de pensiones. El reembolso deberá efectuarse dentro del plazo máximo de siete días hábiles desde que el partícipe presente la documentación acreditativa correspondiente.

El Gobierno, a propuesta del Ministro de Economía y Competitividad, podrá ampliar el plazo previsto en esta disposición para solicitar el cobro de los planes de pensiones en caso de procedimiento de ejecución sobre la vivienda habitual o establecer nuevos periodos a tal efecto, teniendo en cuenta las necesidades de renta disponible ante la situación de endeudamiento derivada de las circunstancias de la economía.

Lo dispuesto en esta disposición será igualmente aplicable a los asegurados de los planes de previsión asegurados, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social a que se refiere el artículo 51 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y en general a los seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones en los que se haya transmitido a los asegurados la titularidad de los derechos derivados de las primas pagadas por la empresa así como respecto a los derechos correspondientes a primas pagadas por aquellos.»

2. LEY 8/2013, DE 26 DE JUNIO, DE REHABILITACIÓN, REGENERACIÓN Y RENOVACIÓN URBANAS (BOE DE 27 DE JUNIO DE 2013)

A través de esta norma se introducen modificaciones en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones; la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Todas ellas tratan de establecer un marco de colaboración entre la Intervención General de la Administración del Estado y la Agencia Tributaria, en orden a un eficaz intercambio de información entre ambas, medida que complementa las ya adoptadas para la lucha contra la morosidad, por medio del Real Decreto-Ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo y del crecimiento y de la creación de empleo, que fue objeto de convalidación a través de la Ley 11/2013, de 26 de julio (BOE de 27 de julio).

En relación específicamente con la Ley General Tributaria la modificación afecta a su artículo 95, que acrece incluyendo una nueva situación en la que será posible ceder la información en poder de la Administración tributaria.

La modificación se articula a través de la disposición final novena de la ley que comentamos, en los siguientes términos:

«Disposición final novena. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se añade una nueva letra l) al apartado 1 del artículo 95 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, con la siguiente redacción:

"l) La colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en el ejercicio de sus funciones de control de la gestión económico-financiera, el seguimiento del déficit público, el control de subvenciones y ayudas públicas y la lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales de las entidades del Sector Público."

3. LEY 14/2013, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN (BOE DE 28 DE SEPTIEMBRE DE 2013)

En la exposición de motivos de esta norma se señala lo siguiente:

«España viene atravesando una grave y larga crisis económica con agudas consecuencias sociales. Entre 2008 y 2012 se han destruido casi 1,9 millones de empresas en España, más del 99,5 por ciento de ellas con menos de 20 asalariados, frente a la creación de 1,7 millones de empresas, a pesar de la grave situación del desempleo en España.

Teniendo únicamente en cuenta a los jóvenes empresarios, la situación de España se vuelve especialmente dramática durante la crisis, habiendo el número de empresarios de 15 a 39 años registrado una caída de más del 30 por ciento desde 2007 a 2012.

Esta situación justifica por sí misma la necesidad de emprender reformas favorables al crecimiento y la reactivación económica. Las reformas no solo deben aspirar a impulsar la actividad de manera coyuntural, sino que deben también abordar los pro-

blemas estructurales del entorno empresarial en España, buscando fortalecer el tejido empresarial de forma duradera.

Por ello, se hace imprescindible proceder a un análisis sobre las características de nuestro tejido empresarial que resulte en la identificación de sus principales problemas.

En primer lugar, uno de los graves problemas de la economía y sociedad española es la alta tasa de desempleo juvenil, que para el caso de los menores de 25 años duplica la media de la UE-27.

Las causas de ello hay que buscarlas, además de en algunas deficiencias que han venido caracterizando a nuestro modelo de relaciones laborales, en la ausencia de una mayor iniciativa emprendedora entre los más jóvenes que haya llevado, ante la falta de oportunidades de trabajo por cuenta ajena, a unos mayores niveles de autoempleo capaces, a su vez, de generar más empleo.

Para invertir esta situación, es necesario un cambio de mentalidad en el que la sociedad valore más la actividad emprendedora y la asunción de riesgos. (...)».

Las líneas de actuación contenidas en la norma, por lo que ahora nos interesa, se concentran en dos ámbitos:

1. EL EMPRENDEDOR DE RESPONSABILIDAD LIMITADA

En esa línea, y con el claro objetivo de promover la actividad emprendedora, se crea la figura del emprendedor de responsabilidad limitada, en cuya virtud las personas físicas podrán evitar que la responsabilidad derivada de sus deudas empresariales afecte a su vivienda habitual bajo determinadas condiciones.

A través de la configuración legal de esa responsabilidad, el empresario es libre de constituirse en emprendedor de responsabilidad limitada, pero si lo hace deberá cumplir las obligaciones establecidas en el nuevo marco jurídico.

Se afirma en la norma que la creación de esta figura va acompañada de las oportunas garantías para los acreedores y para la seguridad jurídica en el tráfico mercantil. Precisamente en ese sentido hay que tener en cuenta que:

- La operatividad de la limitación de responsabilidad queda condicionada a la inscripción y publicidad a través del Registro Mercantil y el Registro de la Propiedad.
- Conforme a la disposición adicional primera de la ley, se exceptúan de la limitación de responsabilidad las deudas de Derecho público. Los procedimientos de ejecución de estas deudas serán los establecidos en su normativa especial, con las especialidades previstas en la citada disposición adicional primera.

Precisamente a destacar esta última precisión se dirige la mención que a continuación se realiza.

El artículo 7 del texto define la limitación de la responsabilidad en los siguientes términos:

«Artículo 7. Limitación de responsabilidad del emprendedor de responsabilidad limitada.

El emprendedor persona física, cualquiera que sea su actividad, podrá limitar su responsabilidad por las *deudas que traigan causa del ejercicio de dicha actividad empresarial o profesional* mediante la asunción de la condición de "Emprendedor de Responsabilidad Limitada", una vez cumplidos los requisitos y en los términos establecidos en este Capítulo.»

Por su parte, el artículo 8 concreta en qué se traduce la limitación de responsabilidad:

«Artículo 8. Eficacia de la limitación de responsabilidad.

1. Por excepción de lo que disponen el artículo 1.911 del Código Civil y el artículo 6 del Código de Comercio, el Emprendedor de Responsabilidad Limitada podrá obtener que su responsabilidad y la acción del acreedor, que tenga origen en las deudas empresariales o profesionales, no alcance al bien no sujeto con arreglo al apartado 2 de este artículo y siempre que dicha no vinculación se publique en la forma establecida en esta Ley.

2. *Podrá beneficiarse de la limitación de responsabilidad la vivienda habitual del deudor siempre que su valor no supere los 300.000 euros, valorada conforme a lo dispuesto en la base imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el momento de la inscripción en el Registro Mercantil.*

En el caso de viviendas situadas en población de más de 1.000.000 de habitantes se aplicará un coeficiente del 1,5 al valor del párrafo anterior.

3. En la inscripción del emprendedor en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio se indicará el bien inmueble, propio o común, que se pretende no haya de quedar obligado por las resultas del giro empresarial o profesional por cumplir con el apartado 2 de este artículo.

4. No podrá beneficiarse de la limitación de responsabilidad el deudor que hubiera actuado con fraude o negligencia grave en el cumplimiento de sus obligaciones con terceros, siempre que así constare acreditado por sentencia firme o en concurso declarado culpable.»

Señalado lo anterior, es totalmente necesario destacar la especialidad de las deudas de Derecho público en general y de las tributarias en particular, materializada en que dicha limitación no se aplica, en los términos expuestos, a las mismas, sino que se transforma en un tratamiento específico en el seno de los procedimientos administrativos recaudatorios.

Es la disposición adicional primera de la ley que comentamos la que recoge dicha especialidad en los siguientes términos:

«Disposición adicional primera. Deudas de derecho público del emprendedor de responsabilidad limitada.

1. Lo dispuesto en el Capítulo II del Título I de esta Ley no resultará de aplicación respecto de las deudas de derecho público de las que resulte titular el emprendedor de responsabilidad limitada para cuya gestión recaudatoria resulte de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria y en el Real Decreto-legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

2. En el caso de las deudas de derecho público a las que se refiere el apartado anterior, la Administración Pública competente podrá desarrollar las actuaciones de cobro establecidas en la normativa en el mismo indicada, con las especialidades reguladas en el siguiente apartado.

3. Cuando entre los bienes embargados se encontrase la vivienda habitual del emprendedor de responsabilidad limitada en los términos del apartado 2 del artículo 8 de esta Ley, su ejecución será posible cuando:

a) No se conozcan otros bienes del deudor con valoración conjunta suficiente susceptibles de realización inmediata en el procedimiento de apremio.

b) Entre la notificación de la primera diligencia de embargo del bien y la realización material del procedimiento de enajenación del mismo medie un plazo mínimo de dos años. Este plazo no se interrumpirá ni se suspenderá, en ningún caso, en los supuestos de ampliaciones del embargo originario o en los casos de prórroga de las anotaciones registrales.»

Como puede observarse, la especialidad se concreta en la regla de ejecución de la vivienda habitual, que queda supeditada a la concurrencia de determinados condicionantes que no resultarían de aplicación con carácter general para el resto de obligados tributarios.

2. EL ACUERDO EXTRAJUDICIAL DE PAGOS

La norma crea un mecanismo de negociación extrajudicial de deudas de empresarios, ya sean personas físicas o jurídicas, similar a los existentes en los países próximos, cuyo objetivo es «garantizar que el fracaso no cause un empobrecimiento y una frustración tales que inhiban al empresario de comenzar un nuevo proyecto y pase a ser un medio para aprender y progresar».

El procedimiento se califica de flexible y se materializa, extrajudicialmente, en brevísimos plazos ante el registrador mercantil o el notario, que se limitarán a designar un profesional idóneo e

independiente que impulse la avenencia y a asegurar que se cumplan los requisitos de publicación y publicidad registral necesarios para llevar a buen término los fines perseguidos con el arreglo.

Es responsabilidad del negociador designado impulsar los trámites del procedimiento.

En la reunión de los acreedores, y a la vista de una propuesta avanzada por el negociador, se discute el plan de pagos o el eventual acuerdo de cesión de bienes en pago de deudas, admitiéndose en la norma que puedan pactarse quitas de hasta el 25 % de los créditos y esperas de hasta tres años.

El procedimiento fracasa cuando no se alcanza un acuerdo o cuando el negociador constata el incumplimiento, supuestos en los que el procedimiento sirve de tránsito al concurso en sentido estricto.

Todas las modificaciones afectan a la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

Desde el punto de vista tributario, los preceptos que hay que tener en consideración son los siguientes (se destacan en letra cursiva los aspectos más relevantes):

2.1. Se crea un nuevo título X, bajo la rúbrica «El Acuerdo extrajudicial de pagos», en el que hay que destacar los siguientes preceptos

- El nuevo artículo 231 de la Ley Concursal, que describe el acuerdo extrajudicial en los siguientes términos:

«Artículo 231. Presupuestos.

1. El empresario persona natural que se encuentre en situación de insolvencia con arreglo a lo dispuesto en el artículo 2 de esta Ley, o que prevea que no podrá cumplir regularmente con sus obligaciones, podrá iniciar un procedimiento para alcanzar un acuerdo extrajudicial de pagos con sus acreedores, siempre que aportando el correspondiente balance, justifique que su pasivo no supera los cinco millones de euros.

A los efectos de este Título se considerarán empresarios personas naturales no solamente aquellos que tuvieran tal condición de acuerdo con la legislación mercantil, sino aquellos que ejerzan actividades profesionales o tengan aquella consideración a los efectos de la legislación de la Seguridad Social, así como los trabajadores autónomos.

2. También podrán instar el mismo acuerdo cualesquiera personas jurídicas, sean o no sociedades de capital, que cumplan las siguientes condiciones:

a) Se encuentren en estado de insolvencia.

b) En caso de ser declaradas en concurso, dicho concurso no hubiere de revestir especial complejidad en los términos previstos en el artículo 190 de esta Ley.

c) Que dispongan de activos líquidos suficientes para satisfacer los gastos propios del acuerdo.

d) Que su patrimonio y sus ingresos previsibles permitan lograr con posibilidades de éxito un acuerdo de pago en los términos que se recogen en el apartado 1 del artículo 236.

3. No podrán formular solicitud para alcanzar un acuerdo extrajudicial:

1.º Quienes hayan sido condenados en sentencia firme por delito contra el patrimonio, contra el orden socioeconómico, de falsedad documental, contra la Hacienda Pública, la Seguridad Social o contra los derechos de los trabajadores.

2.º Los sujetos a su inscripción obligatoria en el Registro Mercantil que no figuren inscritos con antelación.

3.º Las personas que en los tres ejercicios inmediatamente anteriores a la solicitud, estando obligadas legalmente a ello, no hubieran llevado contabilidad o hubieran incumplido en alguno de dichos ejercicios la obligación del depósito de las cuentas anuales.

4.º Las personas que, dentro de los tres últimos años, hubieran alcanzado un acuerdo extrajudicial con los acreedores, hubieran obtenido la homologación judicial de un acuerdo de refinanciación o hubieran sido declaradas en concurso de acreedores.

4. No podrán acceder al acuerdo extrajudicial de pagos quienes se encuentren negociando con sus acreedores un acuerdo de refinanciación o cuya solicitud de concurso hubiera sido admitida a trámite.

5. Tampoco será posible iniciar el acuerdo extrajudicial si cualquiera de los acreedores del deudor, que necesariamente debieran verse vinculados por el acuerdo, hubiera sido declarado en concurso.

Los créditos de derecho público no podrán verse afectados por el acuerdo extrajudicial. Los créditos con garantía real únicamente podrán incorporarse al acuerdo extrajudicial y verse afectados por el mismo si así lo decidiesen los acreedores que ostentan su titularidad, mediante la comunicación expresa prevista por el apartado 4 del artículo 234.

No podrán acudir al procedimiento previsto en este Título las entidades aseguradoras y reaseguradoras.»

- El nuevo artículo 236 de la Ley Concursal, que regula los topes máximos de quita y/o espera, en los siguientes términos:

«Artículo 236. El plan de pagos.

1. Tan pronto como sea posible, y en cualquier caso con una antelación mínima de veinte días naturales a la fecha prevista para la celebración de la reunión, el mediador concursal remitirá a los acreedores, con el consentimiento del deudor, un plan de pagos de los créditos pendientes de pago a la fecha de la solicitud, en el que la espera o moratoria no podrá superar los tres años y en el que la quita o condonación no podrá superar el 25 por ciento del importe de los créditos.»

- La nueva disposición adicional séptima de la Ley Concursal, que, en coherencia con lo manifestado más arriba en el artículo 231.5, establece que los créditos de Derecho público no se ven afectados por el acuerdo:

«Disposición adicional séptima. Tratamiento de créditos de derecho público en caso de acuerdo extrajudicial de pagos.

1. Lo dispuesto en el Título X de esta Ley no resultará de aplicación a los créditos de derecho público para cuya gestión recaudatoria resulte de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria o en el Real Decreto legislativo 1/1994, de 20 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social.

2. El deudor persona natural o jurídica al que se refiere el artículo 231 que tuviera deudas de las previstas en el apartado anterior, una vez admitida la solicitud de acuerdo extrajudicial de pagos regulada en el artículo 232, deberá solicitar de la Administración Pública competente un aplazamiento o fraccionamiento de pago comprensivo de las deudas que, a dicha fecha, se encontrasen pendientes de ingreso, siempre que no tuviera previsto efectuar el mismo en el plazo establecido en la normativa aplicable.

3. Tratándose de deudas con la Hacienda Pública la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere el apartado anterior se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria y en su normativa de desarrollo, con las siguientes especialidades:

a) El acuerdo de resolución del aplazamiento o fraccionamiento solo podrá dictarse cuando el acuerdo extrajudicial de pagos haya sido formalizado. No obstante, será posible resolver antes de la concurrencia de tal circunstancia si transcurren tres meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya publicado en el "Boletín Oficial del Estado" la existencia de tal acuerdo o se declarara el concurso.

b) El acuerdo de concesión del aplazamiento o fraccionamiento, salvo que razones de cuantía discrecionalmente apreciadas por la Administración determinen lo contrario, tendrá como referencia temporal máxima la contemplada en el acuerdo extrajudicial de pagos, si bien la periodicidad de los plazos podrá ser diferente.

Los aplazamientos y fraccionamientos de pago en su día concedidos y vigentes a la fecha de presentación de la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere el apartado 2 anterior continuarán surtiendo plenos efectos, sin perjuicio de las peticiones de modificación en sus condiciones que puedan presentarse, en cuyo caso las deudas a que las mismas se refiriesen se incorporarán a la citada solicitud.

En todo caso se incorporarán a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento las deudas que a la fecha de presentación de la misma estuvieran incluidas en solicitudes pendientes de resolución.

4. Tratándose de deudas con la Seguridad Social la tramitación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a que se refiere el apartado 2 anterior se regirá por lo dispuesto en el Texto refundido de la Ley de la Seguridad Social y en su normativa de desarrollo, con las siguientes especialidades:

a) El acuerdo de resolución del aplazamiento solo podrá dictarse cuando el acuerdo extrajudicial de pagos haya sido formalizado. No obstante, será posible resolver antes de la concurrencia de tal circunstancia si transcurren tres meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya publicado en el "Boletín Oficial del Estado" la existencia de tal acuerdo o se declarara el concurso.

b) El acuerdo de concesión del aplazamiento, salvo que razones de cuantía discrecionalmente apreciadas por la Administración determinen lo contrario, tendrá como referencia temporal máxima la contemplada en el acuerdo extrajudicial de pagos, si bien la periodicidad de los plazos podrá ser diferente.

En el caso de que el sujeto responsable tuviese aplazamiento de pago vigente a la fecha de la presentación de la solicitud del acuerdo extrajudicial, el mismo continuará surtiendo plenos efectos, sin perjuicio de las reconsideraciones o modificaciones que puedan solicitarse a efectos de incluir en el aplazamiento algún periodo de deuda corriente o de alterar alguna de las condiciones de amortización, respectivamente.»

Es preciso recordar que en el ámbito recaudatorio, la Ley General Presupuestaria remite en bloque a la Ley General Tributaria para el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de las deudas de Derecho público no tributarias. A ello se debe la mención expresa en la norma que comentamos de la citada Ley General Presupuestaria.

3. DECLARACIONES CENSALES DE NATURALEZA TRIBUTARIA

La norma modifica también, a través de su disposición final tercera, la Ley General Tributaria para adaptar la disposición adicional quinta de esta última, reguladora de las declaraciones censales, a las nuevas figuras.

La modificación es la siguiente:

«Disposición final tercera. Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Se modifica el apartado 8 de la disposición adicional quinta, que queda redactado de la siguiente manera:

"8. Las sociedades en constitución y *los empresarios individuales* que presenten el documento único electrónico para realizar telemáticamente sus trámites de constitución e inicio de actividad, de acuerdo con lo previsto en la *Ley 14/2013 de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización*, quedarán exoneradas de la obligación de presentar la

declaración censal de alta, pero quedarán obligadas a la presentación posterior de las declaraciones de modificación *o de baja* que correspondan en la medida en que varíe o deba ampliarse la información y circunstancias contenidas en dicho documento único electrónico *en caso de que el emprendedor no realice estos trámites a través de dicho documento.*»

4. LEY 16/2013, DE 29 DE OCTUBRE, POR LA QUE SE ESTABLECEN DETERMINADAS MEDIDAS EN MATERIA DE FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL Y SE ADOPTAN OTRAS MEDIDAS TRIBUTARIAS Y FINANCIERAS (BOE DE 30 DE OCTUBRE DE 2013)

A través de esta norma se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, en lo referente a la comercialización en el mercado interior mediante cuentas globales de los fondos de inversión constituidos en España, con la finalidad de implantar un sistema similar al de otros países de nuestro entorno que refuerce la competitividad del sector.

Según se manifiesta expresamente en el texto legal, la modificación supone la sustitución del sistema de llevanza del registro único de partícipes de un fondo de inversión por la entidad gestora, por un sistema en el que, cuando se acuerde la comercialización del fondo con un intermediario financiero establecido en España mediante cuenta global, pueda ser dicho intermediario el encargado de la llevanza del registro de los partícipes que sean sus clientes.

Como consecuencia de ello y dado que la entidad gestora ya no dispondrá de toda la información de los partícipes del fondo, sino que parte de estos o de sus participaciones figurarán en los registros de las entidades comercializadoras, se establecen obligaciones de información de estas últimas para con los partícipes incluidos en sus registros, destinatarios de dicha información de trascendencia fiscal.

Como consecuencia de ello y a través de la disposición final primera de la ley, apartado Cuatro, se modifica la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva en los siguientes términos:

«Disposición final primera. Modificación de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.

(...)

Cuatro. Se añade una disposición adicional quinta, con la siguiente redacción:

"Disposición adicional quinta. Información adicional de naturaleza tributaria que debe facilitarse a determinados inversores en instituciones de inversión colectiva.

1. En relación con los fondos de inversión regulados por esta Ley, las sociedades gestoras *o, en su caso, las entidades comercializadoras, deberán informar a los partícipes de los efectos tributarios* que se originan en el caso de tenencia simultánea de participaciones del mismo fondo en registros de partícipes de más de una entidad en cualquier momento durante el periodo de tenencia previo a un reembolso de dichas

participaciones, o en el supuesto de tenencia de participaciones procedentes de uno, varios o sucesivos traspasos de otras participaciones o acciones cuando alguno de dichos traspasos se hubiera realizado concurriendo igual situación de simultaneidad en las participaciones o acciones reembolsadas o transmitidas.

Esta obligación de información no será de aplicación respecto de los partícipes que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en territorio español.

Los efectos tributarios a informar serán los siguientes:

a) Cuando se realice un reembolso, la ganancia o pérdida patrimonial a integrar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes deberá ser determinada por el partícipe, ya que la misma puede diferir del resultado calculado por la sociedad gestora o entidad comercializadora con la que se efectúe la operación.

b) La ganancia patrimonial obtenida no podrá computarse como ganancia patrimonial sometida a retención o ingreso a cuenta a efectos de los límites excluyentes de la obligación de declarar previstos en el artículo 96 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

c) Cuando se realice un reembolso de participaciones acogido al régimen de diferimiento regulado en el artículo 94.1 a), segundo párrafo, de la Ley 35/2006, el partícipe deberá determinar las fechas y valores de adquisición que corresponda atribuir conforme a lo dispuesto en la citada Ley a las nuevas participaciones o acciones adquiridas, así como conservar dicha información a efectos de posteriores reembolsos o traspasos, con independencia de la información fiscal comunicada entre las entidades intervinientes en la operación.

d) Los partícipes que deban tributar en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por obtención de ganancias patrimoniales sin mediación de establecimiento permanente en territorio español, derivadas del reembolso de las participaciones del fondo, deberán declarar e ingresar en el Tesoro la deuda tributaria correspondiente a dichas ganancias patrimoniales, cuando la retención o ingreso a cuenta practicado sobre las mismas sea inferior a la cuota a ingresar por el citado Impuesto.

2. En relación con las instituciones de inversión colectiva extranjeras a que se refiere el apartado 2 a) del artículo 94 de la Ley 35/2006, las entidades comercializadoras deberán informar a los partícipes o accionistas de los efectos tributarios que se originan en caso de tenencia simultánea de participaciones o acciones de la misma institución registradas en más de una entidad en cualquier momento durante el periodo de tenencia previo a un reembolso o transmisión de dichas participaciones o acciones, o en el supuesto de tenencia de participaciones o acciones procedentes de uno, varios o sucesivos traspasos de otras participaciones o acciones cuando alguno de dichos traspasos se hubiera realizado concurriendo igual situación de simultaneidad en las participaciones o acciones reembolsadas o transmitidas.

Esta obligación de información no será de aplicación respecto de los partícipes que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Los efectos tributarios a informar serán los previstos en las letras a) a c) del apartado 1.

3. Cuando las instituciones de inversión colectiva tengan diferentes compartimentos o distintas clases de participaciones o series de acciones, las circunstancias a que se refiere el primer párrafo de los apartados 1 y 2 anteriores se entenderán referidas a cada compartimento, clase de participaciones o serie de acciones.

4. La información señalada en el apartado 1 de este artículo deberá suministrarse por la correspondiente entidad gestora o comercializadora a los nuevos partícipes que vayan a quedar incluidos en sus registros, con carácter previo a la primera suscripción que realicen en cualquier fondo de inversión gestionado o comercializado por dicha entidad.

5. La información señalada en el apartado 2 de este artículo deberá suministrarse por la entidad comercializadora a los nuevos partícipes o accionistas que vayan a quedar incluidos en su registro, con carácter previo a la primera suscripción o adquisición de participaciones o acciones que realicen en cualquiera de las instituciones de inversión colectiva comercializadas por dicha entidad.»

5. LEY 22/2013, DE 23 DE DICIEMBRE, DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO PARA EL AÑO 2014 (BOE DE 26 DE DICIEMBRE DE 2013)

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Las modificaciones introducidas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 que a continuación se reflejan afectan específicamente al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, si bien, dada la incidencia expresa que la Ley General Tributaria tiene en los preceptos que a continuación se señalan, se considera oportuno recogerlos en este momento:

1.1. A través del artículo 67 de la LGPE, que se refiere a las reglas de valoración en casos de cambios de residencia, cese de establecimiento permanente, operaciones realizadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales y cantidades sujetas a retención, se modifica el artículo 17 de la ley del impuesto, en los siguientes términos

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se añade un párrafo al apartado 1 del artículo 17 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente forma:

"1. Se integrará en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los que sean propiedad de una entidad residente en territorio español que traslada su residencia fuera de este, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. En este caso será de aplicación a dichos elementos patrimoniales lo previsto en el artículo 85.

b) Los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa su actividad.

c) Los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de las letras a) o c) anteriores, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento."»

1.2. A través de artículo 69 de la LGPE, referido al régimen de las rentas derivadas de la transmisión de bienes y derechos, se modifica el artículo 84 de la ley del impuesto en los siguientes términos

«Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013 y vigencia indefinida, se añade un párrafo a las letras a) y c) del apartado 1 del artículo 84, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, que quedará redactado de la siguiente forma:

"1. No se integrarán en la base imponible las siguientes rentas derivadas de las operaciones a que se refiere el artículo anterior:

a) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de bienes y derechos en él situados.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero solo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el periodo impositivo en que se produzca aquella, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a que

se refiere el artículo siguiente minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

b) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español, de establecimientos permanentes situados en el territorio de Estados no pertenecientes a la Unión Europea en favor de entidades residentes en territorio español.

c) Las que se pongan de manifiesto como consecuencia de las transmisiones realizadas por entidades no residentes en territorio español, de establecimientos permanentes en él situados.

Cuando la entidad adquirente resida en el extranjero solo se excluirán de la base imponible las rentas derivadas de la transmisión de aquellos elementos que queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español.

La transferencia de estos elementos fuera del territorio español determinará la integración en la base imponible del establecimiento permanente, en el ejercicio en que se produzca aquella, de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor a que se refiere el artículo siguiente minorado, en su caso, en el importe de las amortizaciones y otras correcciones de valor reflejadas contablemente que hayan sido fiscalmente deducibles.

El pago de la deuda tributaria resultante de la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del sujeto pasivo hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento."

El resto del apartado 1, permanece sin cambios.»

Como puede observarse por lo señalado en letra cursiva en los dos preceptos anteriores, la vinculación con la Ley General Tributaria del cambio operado en el texto radica en la posibilidad de aplazar el pago de la deuda tributaria con aplicación de las reglas generales que en materia de aplazamientos se contienen en la norma de Derecho Tributario general y su normativa de desarrollo en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de las correspondientes garantías.

2. LEY GENERAL TRIBUTARIA

A través de la disposición adicional trigésima segunda de la LGPE se introduce la ya clásica norma de establecimiento del interés legal del dinero para el año 2014, en los siguientes términos:

«Uno. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 24/1984, de 29 de junio, sobre modificación del tipo de interés legal del dinero, este queda establecido en el 4 por ciento hasta el 31 de diciembre del año 2014.

Dos. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere al artículo 26.6 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será del 5 por ciento.

Tres. Durante el mismo periodo, el interés de demora a que se refiere el artículo 38.2 de la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, será del 5 por ciento.»

6. REAL DECRETO 828/2013, DE 25 DE OCTUBRE, POR EL QUE SE MODIFICAN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE; EL REGLAMENTO GENERAL DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, EN MATERIA DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA, APROBADO POR EL REAL DECRETO 520/2005, DE 13 DE MAYO; EL 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 Y EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1619/2012, DE 30 DE NOVIEMBRE (BOE DE 26 DE OCTUBRE DE 2013)

El objeto principal de este real decreto es la modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, para acomodar su contenido a las diversas reformas habidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la que desarrolla, realizadas por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude; la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, y la Ley 17/2012, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013, además de incorporarse un conjunto de modificaciones que obedecen al desarrollo re-

glamentario del nuevo régimen especial del criterio de caja, cuya regulación legal se ha aprobado en la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores.

Pues bien, en gran medida como consecuencia de esos cambios legales han sido objeto de modificaciones otros reglamentos a los que a continuación se va a hacer referencia, modificaciones que guardan relación, esencialmente, con el cumplimiento de obligaciones formales que complementan, directa e indirectamente, aquellas que se han producido en el propio reglamento del impuesto.

1. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE DESARROLLO DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA, EN MATERIA DE REVISIÓN EN VÍA ADMINISTRATIVA, APROBADO POR EL REAL DECRETO 520/2005, DE 13 DE MAYO

En el artículo segundo del real decreto, en relación con el Reglamento General de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, se introducen modificaciones que aclaran los requisitos que deben cumplirse para que la Administración Tributaria pueda reconocer el derecho a la devolución de unas cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido mal repercutidas cuyo titular es el obligado que soportó la indebida repercusión, estableciendo cuándo se considera ingresada la cuota repercutida en las autoliquidaciones con resultado a ingresar.

Las nuevas redacciones son las siguientes:

Uno. Se modifica la letra c) del apartado 2 del artículo 14, que queda redactado como sigue:

«c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que la repercusión del importe del tributo se haya efectuado mediante factura cuando así lo establezca la normativa reguladora del tributo.

2.º Que las cuotas indebidamente repercutidas hayan sido ingresadas. *Cuando la persona o entidad que repercute indebidamente el tributo tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por la misma*, se entenderá que las cuotas indebidamente repercutidas han sido ingresadas cuando *dicha persona o entidad* las hubiese consignado en su autoliquidación del tributo, con independencia del resultado de dicha autoliquidación.

No obstante lo anterior, en los casos de autoliquidaciones a ingresar sin ingreso efectivo del resultado de la autoliquidación, solo procederá devolver la cuota indebi-

damente repercutida que exceda del resultado de la autoliquidación que esté pendiente de ingreso, el cual no resultará exigible a quien repercutió en el importe concurrente con la cuota indebidamente repercutida que no ha sido objeto de devolución.

La Administración tributaria condicionará la devolución al resultado de la comprobación que, en su caso, realice de la situación tributaria de la persona o entidad que repercuta indebidamente el tributo.

3.º Que las cuotas indebidamente repercutidas y cuya devolución se solicita no hayan sido devueltas por la Administración tributaria a quien se repercutieron, *a quien las repercutió o a un tercero.*

4.º Que el obligado tributario que haya soportado la repercusión no tuviese derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el caso de que el derecho a la deducción fuera parcial, la devolución se limitará al importe que no hubiese resultado deducible.»

Dos. Se modifica el artículo 16, que queda redactado como sigue:

«Artículo 16. Contenido del derecho a la devolución de ingresos indebidos.

La cantidad a devolver como consecuencia de un ingreso indebido estará constituida por la suma de las siguientes cantidades:

a) El importe del ingreso indebidamente efectuado.

En los tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades, cuando quien efectúe la indebida repercusión tenga derecho a la deducción total o parcial de las cuotas soportadas o satisfechas por el mismo, se tendrá en cuenta lo dispuesto en el artículo 14.2 c) 2.º de este reglamento.

b) Las costas satisfechas cuando el ingreso indebido se hubiera realizado durante el procedimiento de apremio.

c) El interés de demora vigente a lo largo del periodo en que resulte exigible, sobre las cantidades indebidamente ingresadas, sin necesidad de que el obligado tributario lo solicite, de acuerdo con lo previsto en el artículo 32.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.»

Como puede observarse, como consecuencia de los cambios introducidos, letra cursiva, se ha eliminado la mención al documento sustitutivo que hacía el texto anterior (como consecuencia de la modificación introducida en esa materia por el propio reglamento de facturación), además de vincularse, en el artículo 14, el derecho a la devolución al presupuesto del ingreso efectivo de la autoliquidación, condicionándose la decisión final que hubiese de adoptarse, en todo caso, a la comprobación que se realice de la situación de quién repercutió, comprobación esta a la que se hace referencia también en la modificación del artículo 16.

2. MODIFICACIONES EN EL 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

Dichas modificaciones afectan, todas ellas, a la disposición adicional primera del Real Decreto 1065/2007, en cuyo apartado Uno se contiene la relación de procedimientos que podrán entenderse desestimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa (silencio administrativo negativo). En el apartado Dos de esa misma disposición adicional primera, que también es objeto de modificación ahora, se contiene el listado de procedimientos que deberán entenderse estimados por haber vencido el plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa (silencio administrativo positivo).

A través de estas modificaciones lo que se produce, esencialmente, es la adaptación de las referencias que en determinados procedimientos se deben realizar al nuevo Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

Las modificaciones son las siguientes:

Uno. Se modifica el apartado Uno.86, 87, 88, 91 y 94 de la disposición adicional primera 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, que quedan redactados como sigue:

«86. Procedimiento de autorización para no expedir factura, de acuerdo con lo previsto en el artículo 3.1 d) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, *aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*»

«87. Procedimiento de autorización para que la obligación de expedir factura pueda ser cumplida mediante la expedición *de factura simplificada, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4.3 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*»

«88. Procedimiento de autorización para que *en las facturas simplificadas no consten determinadas menciones del artículo 7.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, de acuerdo con lo previsto en el artículo 7.4 b) del citado reglamento.*»

«91. Procedimiento de autorización para que en las facturas rectificativas no sea necesaria la especificación de las facturas rectificadas, bastando la simple determinación del periodo al que se refieran, de acuerdo con lo previsto en el artículo 15.4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, *aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*»

«94. Procedimiento para la aplicación de las exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones interiores e intracomunitarias, regulado en el artículo 5 del Reglamento por el que se desarrollan las exenciones fiscales relativas a la Organización del Tratado del Atlántico Norte, a los Cuarteles Generales Internacionales de dicha Organización y a los Estados parte en dicho Tratado y se establece el procedimiento para su aplicación, aprobado por el Real Decreto 160/2008, de 8 de febrero.»

Dos. Se modifica el apartado Dos.2 de la disposición adicional primera 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, que queda redactado como sigue:

«2. Procedimiento para la *calificación* de la condición de entidades o establecimientos de carácter social, regulado en el artículo 6 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.»

Además de las modificaciones citadas, en relación con la misma disposición adicional primera del Real Decreto 1065/2007, a través de la disposición derogatoria única se eliminan determinados apartados de la citada disposición adicional primera, en los siguientes términos:

«Disposición derogatoria única. Falta de resolución en plazo de determinados procedimientos tributarios.

Quedan derogados los apartados uno. 89, 90, 92 y 93 y dos.1 y 3 de la disposición adicional primera 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.»

3. MODIFICACIONES EN 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, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO

En relación con 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, las principales modificaciones se refieren a la obligación de declaración de operaciones con terceras personas, pudiendo destacarse las siguientes:

- Pasan a incluirse como obligados a presentar la declaración las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal así como determinadas entidades o establecimientos de carácter social.

- Los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido deberán suministrar también información de las operaciones por las que reciban factura y que estén anotadas en el libro registro de facturas recibidas.
- Como consecuencia de la creación del nuevo régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido, se introducen determinadas modificaciones:
 - Respecto a las operaciones a las que resulte de aplicación este régimen, se exige que se declaren los importes efectivamente cobrados o pagados así como los importes que se devenguen a 31 de diciembre.
 - Las operaciones acogidas a este régimen especial deberán constar separadamente en la declaración de operaciones con terceras personas, y se consignarán en la declaración del año natural en que se hagan efectivos dichos importes.
 - La información se suministrará exclusivamente atendiendo a su cómputo anual, en los supuestos de la información a presentar por los sujetos acogidos al régimen especial del criterio de caja y por los destinatarios de las mismas.
- Se produce la eliminación del límite mínimo excluyente de 3.005,06 euros exclusivamente para obligar a declarar todas las subvenciones otorgadas por las distintas Administraciones Públicas a una misma persona o entidad.

Otras modificaciones relevantes son las siguientes:

- Para facilitar el control de las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de devolución previsto en el artículo 119 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los casos de ausencia de NIF, se deberá consignar, en su caso, el número de identificación fiscal atribuido al empresario o profesional con el que se efectúe la operación por el Estado miembro de establecimiento.
- Se establece la necesidad de identificar separadamente las operaciones en las que se produzca la aplicación de la inversión del sujeto pasivo en el Impuesto sobre el Valor Añadido y las que se vinculen al régimen de depósito distinto del aduanero.
- Se establece la sustitución de la obligación de presentar el modelo de declaración de operaciones con terceras personas por parte de la Administración General del Estado respecto a las operaciones realizadas con cargo al Presupuesto de gastos del Estado por el procedimiento de Pago directo por el envío de dicha información de manera única y centralizada a través de la Intervención General de la Administración del Estado.
- Se reduce el ámbito subjetivo de la obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro. A partir de 1 de enero de 2014, solo se exige dicha obligación respecto de aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Aña-

dido o del Impuesto General Indirecto Canario que estén incluidos en el registro de devolución mensual. En concordancia con dicha medida se considera tácitamente derogada la disposición transitoria tercera.² del 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, que posponía la entrada en vigor de dicha obligación para determinados obligados, puesto que los mismos, no inscritos en el registro de devolución mensual, ya no estarán obligados a dicha obligación de información dada la modificación normativa operada.

- Se clarifica el régimen jurídico en relación con la determinación de la persona con la que se deben entender las actuaciones administrativas en caso de concurso del obligado tributario.

Las nuevas redacciones de cada uno de los artículos del reglamento son las siguientes, poniendo en letra cursiva la novedad:

Artículo 5:

Se modifica el apartado 6.º de la letra b) del artículo 5 del 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 (contenido del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores), que queda redactado como sigue:

«6.º La inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión del régimen simplificado, del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca y *del régimen especial del criterio de caja* del Impuesto sobre el Valor Añadido»

Artículo 9:

Se modifica la letra c) del apartado 3 del artículo 9 del 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 (declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores), que queda redactado como sigue:

«c) Renunciar al método de estimación objetiva y a la modalidad simplificada del régimen de estimación directa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca y *del criterio de caja* del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Artículo 10:

Se suprime la letra i) y se da nueva redacción a la letra j) del apartado 2 del artículo 10 del 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 (declaración de modificación en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores), que queda redactada como sigue:

«j) En el caso de aquellos que, teniendo ya la condición de empresarios o profesionales por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional *constituya o no*, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad, y se encuentren en cualesquiera de las circunstancias que se indican a continuación, para comunicar a la Administración su concurrencia:

1.º Que ejercen la opción por la regla de prorata especial prevista en el artículo 103.dos.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.º Que *en los casos de inicio de actividad que constituya un sector diferenciado*, el comienzo de la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a la nueva actividad se producirá con posterioridad al comienzo de la adquisición o importación de bienes o servicios destinados a su desarrollo y resulte aplicable el régimen de deducción previsto en los artículos 111, 112 y 113 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso, la declaración contendrá también la propuesta del porcentaje provisional de deducción a que se refiere el citado artículo 111.dos de dicha ley.»

Artículo 31:

Se modifica el apartado 1 del artículo 31 del 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 (obligados a suministrar información sobre operaciones con terceras personas), que queda redactado de la siguiente forma:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 93 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de dicha ley, que desarrollen actividades empresariales o profesionales, deberán presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas.

A estos efectos, se considerarán actividades empresariales o profesionales todas las definidas como tales en el artículo 5.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, tendrán esta consideración las actividades realizadas por quienes sean calificados de empresarios o profesionales en el artículo 5.uno de dicha ley, con excepción de lo dispuesto en su párrafo e).

Las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal, así como, las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del

Impuesto sobre el Valor Añadido, incluirán también en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones en general de bienes o servicios que efectúen al margen de las actividades empresariales o profesionales, incluso aunque no realicen actividades de esta naturaleza.»

Artículo 32:

Se modifica el párrafo b) del artículo 32 del 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 (personas o entidades excluidas de la obligación de presentar declaración anual de operaciones con terceras personas), que queda redactado de la siguiente forma:

«b) Las personas físicas y entidades en atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el método de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones por las que emitan factura.

No obstante lo anterior, los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido incluirán en la declaración anual de operaciones con terceras personas las adquisiciones de bienes y servicios que realicen que deban ser objeto de anotación en el libro registro de facturas recibidas del artículo 40.1 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.»

Artículo 33:

Se modifica el artículo 33 del 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 (contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas), que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 33. Contenido de la declaración anual de operaciones con terceras personas.

1. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.1 de este reglamento deberán relacionar en la declaración anual todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, con quienes hayan efectuado operaciones que en su conjunto para cada una de dichas personas o entidades hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente.

La información sobre las operaciones a las que se refiere el párrafo anterior se suministrará desglosada trimestralmente. A tales efectos, se computarán de forma separada las entregas y las adquisiciones de bienes y servicios.

A efectos de lo dispuesto *en los párrafos anteriores*, tendrán la consideración de operaciones tanto las entregas de bienes y prestaciones de servicios como las adquisiciones de los mismos. En ambos casos, se incluirán las operaciones típicas y habituales, las ocasionales, las operaciones inmobiliarias y las subvenciones, auxilios o ayudas no reintegrables que puedan otorgar o recibir.

Con las excepciones que se señalan en el apartado siguiente, en la declaración anual se incluirán las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes y servicios sujetas y no exentas en el Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las no sujetas o exentas de dicho impuesto.

Las entidades aseguradoras incluirán en su declaración anual las operaciones de seguro. A estos efectos, se atenderá al importe de las primas o contraprestaciones percibidas y a las indemnizaciones o prestaciones satisfechas y no será de aplicación a estas operaciones, en ningún caso, lo dispuesto en el párrafo a) del apartado siguiente.

Los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el mismo, deberán incluir en su declaración anual, los importes devengados durante el año natural, conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido; dichas operaciones deberán incluirse también en la declaración anual por los importes devengados durante el año natural de acuerdo con lo establecido en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Como excepción a lo dispuesto en el segundo párrafo de este apartado, los sujetos pasivos que realicen operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y, las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal, suministrarán toda la información que vengan obligados a relacionar en su declaración anual, sobre una base de cómputo anual. Asimismo, los sujetos pasivos que sean destinatarios de las operaciones incluidas en el régimen especial del criterio de caja, deberán suministrar la información relativa a las mismas a que se refiere el párrafo anterior sobre una base de cómputo anual.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, quedan excluidas del deber de declaración las siguientes operaciones:

a) Aquellas que hayan supuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que los obligados tributarios no debieron expedir y entregar factura, así como aquellas en las que no debieron consignar los datos de identificación del destinatario o no debieron firmar el recibo emitido por el adquirente en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

b) Aquellas operaciones realizadas al margen de la actividad empresarial o profesional del obligado tributario.

c) Las entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios efectuadas a título gratuito no sujetas o exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

d) Los arrendamientos de bienes exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido realizados por personas físicas o entidades sin personalidad jurídica al margen de cualquier otra actividad empresarial o profesional.

e) Las adquisiciones de efectos timbrados o estancados y signos de franqueo postal, excepto los que tengan la consideración de objetos de colección, según la definición que se contiene en el artículo 136.uno.3.º a) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

f) Las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social a que se refiere el artículo 20.tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que correspondan al sector de su actividad, cuyas entregas de bienes y prestaciones de servicios estén exentas de dicho impuesto, *sin perjuicio de lo establecido en el apartado 1 del artículo 31 de este reglamento*.

g) Las importaciones y exportaciones de mercancías, así como las operaciones realizadas directamente desde o para un establecimiento permanente del obligado tributario situado fuera del territorio español, salvo que aquel tenga su sede en España y la persona o entidad con quien se realice la operación actúe desde un establecimiento situado en territorio español.

h) Las entregas y adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

i) En general, todas aquellas operaciones respecto de las que exista una obligación periódica de suministro de información a la Administración tributaria estatal *y que como consecuencia de ello hayan sido incluidas en declaraciones específicas diferentes a la regulada en esta subsección y cuyo contenido sea coincidente*.

3. Los obligados tributarios a que se refiere del 31.2 de este Reglamento deberán incluir, además, en la declaración anual de operaciones, a todas aquellas personas o entidades, cualquiera que sea su naturaleza o carácter, a quienes hayan efectuado adquisiciones de bienes o servicios al margen de cualquier actividad empresarial o profesional, que en su conjunto, para cada una de aquellas, hayan superado la cifra de 3.005,06 euros durante el año natural correspondiente, con las siguientes excepciones:

a) Las importaciones de mercancías.

b) Las adquisiciones de bienes que supongan envíos entre el territorio peninsular español o las islas Baleares y las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

c) Las establecidas en el párrafo e) y en el párrafo i) del apartado 2 de este artículo.

Asimismo, las entidades integradas en las distintas Administraciones Públicas a que se refiere el apartado 2 del artículo 3 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, deberán relacionar en dicha declaración a todas aquellas personas o entidades a quienes hayan satisfecho subvenciones, auxilios o ayudas, *cualquiera que sea su importe*, sin perjuicio de la aplicación en este supuesto de la excepción prevista en el párrafo i) del apartado anterior.

4. Los obligados tributarios a que se refiere el artículo 31.3 de este Reglamento deberán incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas, los pagos a que se refiere dicho precepto, siempre y cuando el total de la cantidad satisfecha a cada persona imputada haya superado la cifra de 300,51 euros.

5. *La obligación de declarar a que se refiere el artículo 31.1 de este Reglamento, respecto de las entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal, no incluirá las siguientes operaciones:*

Las de suministro de energía eléctrica y combustibles de cualquier tipo con destino a su uso y consumo comunitario.

Las de suministro de agua con destino a su uso y consumo comunitario.

Las derivadas de seguros que tengan por objeto el aseguramiento de bienes y derechos relacionados con zonas y elementos comunes.

6. *La obligación de declarar a que se refiere el artículo 31.1 de este Reglamento, respecto de las entidades o establecimientos privados de carácter social a que se refiere el artículo 20.Tres de la Ley 37/1992, no incluirá las siguientes operaciones:*

Las de suministro de agua, energía eléctrica y combustibles.

Las derivadas de seguros.»

Artículo 34:

Se modifica el apartado 1 del artículo 34 del 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 (cumplimentación de la declaración anual de operaciones con terceras personas), que queda redactado de la siguiente forma:

«1. En la declaración anual de operaciones con terceras personas se consignarán los siguientes datos:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del declarante.

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, así como el número de identificación fiscal de cada una de las personas o entidades incluidas en la

declaración, o en su caso, el número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido atribuido al empresario o profesional con el que se efectúe la operación por el Estado miembro de establecimiento.

c) El importe total, expresado en euros, de las operaciones realizadas con cada persona o entidad durante el año natural al que la declaración se refiera.

d) En particular, se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, los arrendamientos de locales de negocios, sin perjuicio de su consideración unitaria a efectos de lo dispuesto en el artículo 33.1 de este Reglamento. En estos casos, el arrendador consignará el nombre y apellidos o razón social o denominación completa y el número de identificación fiscal de los arrendatarios, así como las referencias catastrales y los datos necesarios para la localización de los inmuebles arrendados.

e) Las entidades aseguradoras deberán consignar, separadamente de otras operaciones, las de seguros. A estos efectos, consignarán el importe de las primas o contraprestaciones percibidas y las indemnizaciones o prestaciones satisfechas en el ejercicio de su actividad aseguradora. Dicha identificación separada se entiende sin perjuicio de su inclusión en el importe total de las operaciones realizadas con cada persona o entidad, a efectos de lo dispuesto en el artículo 33.1 de este Reglamento.

f) Las agencias de viajes consignarán separadamente aquellas prestaciones de servicios en cuya contratación intervengan como mediadoras en nombre y por cuenta ajena que cumplan con los requisitos a que se refiere la disposición adicional cuarta del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, *aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*

Asimismo, harán constar separadamente los servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena relativos a los servicios de transporte de viajeros y de sus equipajes que la agencia de viajes preste al destinatario de dichos servicios de transporte, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 3 de la citada disposición adicional cuarta.

g) Deberán declararse separadamente los cobros por cuenta de terceros de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados efectuados por sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen las de cobro según lo dispuesto en el artículo 31.3 de este Reglamento.

h) Se harán constar los importes superiores a 6.000 euros que se hubieran percibido en metálico de cada una de las personas o entidades relacionadas en la declaración.

i) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las cantidades que se perciban en contraprestación por transmisiones de inmuebles, efectuadas o que se deban efectuar, que constituyan entregas sujetas en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

j) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido. Estas operaciones deberán consignarse atendiendo a los siguientes criterios:

En el momento en que se hubieran devengado conforme a la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, como si a dichas operaciones no les hubiera sido de aplicación el régimen especial.

En el momento en que se produzca el devengo total o parcial de las mismas de conformidad con los criterios contenidos en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes correspondientes.

k) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones en las que el sujeto pasivo sea el destinatario de acuerdo con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

l) Se harán constar separadamente de otras operaciones que, en su caso, se realicen entre las mismas partes, las operaciones que hayan resultado exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido por referirse a bienes vinculados o destinados a vincularse al régimen de depósito distinto de los aduaneros definido en el apartado quinto del Anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.»

Artículo 35:

Se modifican el apartado 1 del artículo 35 del 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 (criterios de imputación temporal), que queda redactado de la siguiente forma:

«1. Las operaciones que deben incluirse en la declaración anual son las realizadas por el obligado tributario en el año natural al que se refiere la declaración.

A estos efectos, las operaciones se entenderán producidas en el periodo en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se debe realizar la anotación registral de la factura o *documento contable* que sirva de justificante de las mismas.

No obstante, las operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el párrafo tercero de la letra j) del apartado 1 del artículo anterior, se consignarán en el año natural correspondiente al momento del devengo total o parcial de las mismas, de conformidad con los criterios contenidos en el artículo 163 terdecies de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido por los importes correspondientes.»

Artículo 36:

Se modifican el apartado 1 y el párrafo d) del apartado 2 del artículo 36 del 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 (obligación de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro) que quedan redactados, respectivamente, de la siguiente forma:

«1. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 29.2 f) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, *los sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido inscritos en el registro de devolución mensual regulado en el artículo 30 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, y los sujetos pasivos del Impuesto General Indirecto Canario inscritos en el registro de devolución mensual regulado en los artículos 9 y 10 del Reglamento de gestión de los tributos derivados del Régimen Económico y Fiscal de Canarias aprobado por el Decreto 268/2011, de 4 de agosto, estarán obligados a presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro a que se refieren los artículos 62.1 del Reglamento y 30.1 del Decreto citados.*»

«d) Las operaciones por las que los empresarios o profesionales que satisfagan compensaciones agrícolas hayan expedido el recibo a que se refiere el artículo 16.1 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por *Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.*»

Artículo 108:

Se modifica el apartado 2 del artículo 108 del 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 (actuaciones en supuestos de liquidación o concurso), que queda redactado de la siguiente forma:

«En los supuestos de concurso, las actuaciones administrativas se entenderán con el concursado *o su representante* cuando el juez no hubiere acordado la suspensión de las facultades de administración y disposición.

Si se hubiere acordado la suspensión de facultades, las actuaciones se entenderán con el concursado por medio de la administración concursal.»

Disposición adicional séptima:

Se modifica la disposición adicional séptima del 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, que queda redactado de la siguiente forma:

«Disposición adicional séptima. Declaración de operaciones con terceras personas de la Administración del Estado.

1. La remisión a la Administración tributaria de la información de operaciones con terceras personas a que se refiere este reglamento será canalizada, en el ámbito de la Administración General del Estado, por la Intervención General de la Administración del Estado, que centralizará y agrupará en un soporte único los datos sobre las operaciones realizadas con cargo al Presupuesto de gastos del Estado *por el procedimiento de pago directo*.

Con el alcance previsto en el artículo 33 de este reglamento, la información relativa a pagos directos comprenderá todas las obligaciones reconocidas en el ejercicio a que se refiere dicha información.

2. La Intervención General de la Administración del Estado remitirá al Departamento de Informática de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por vía telemática *un único fichero* comprensivo de todas las personas o entidades con quienes se hayan efectuado operaciones por el procedimiento *de pago directo*.

3. La Intervención General de la Administración del Estado se responsabilizará de la remisión de los datos que se deduzcan del sistema de información contable de la Administración General del Estado.»

4. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL REGLAMENTO POR EL QUE SE REGULAN LAS OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1619/2012, DE 30 DE NOVIEMBRE

Las modificaciones introducidas tienen un doble objetivo esencial:

- Se incluyen las referencias correspondientes derivadas del nuevo régimen especial del criterio de caja.
- Se excepciona la no obligación de emitir factura, en los casos de prestaciones de servicios definidas en los artículos 20.Uno.16.º y 18.º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los casos de operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla por empresarios distintos de entidades aseguradoras y de crédito.

Los preceptos modificados son los siguientes:

Artículo 3:

Se modifica el apartado 2 del artículo 3 (excepciones a la obligación de expedir factura), que queda redactado como sigue:

«2. No existirá obligación de expedir factura cuando se trate de las prestaciones de servicios definidas en el artículo 20.uno.16.º y 18.º, apartados a) a n) de la Ley del Impuesto, salvo que:

Conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto o en otro Estado miembro de la Unión Europea y estén sujetas y no exentas al mismo.

Conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, Canarias, Ceuta o Melilla, estén sujetas y exentas al mismo y sean realizadas por empresarios o profesionales, distintos de entidades aseguradoras y entidades de crédito, a través de la sede de su actividad económica o establecimiento permanente situado en el citado territorio.»

Artículo 6:

Se incluye una nueva letra p) en el artículo 6.1 (contenido de la factura), con la siguiente redacción:

«p) En el caso de aplicación del régimen especial del criterio de caja la mención "régimen especial del criterio de caja".»

Artículo 7:

Se modifica la letra i) del apartado 1 del artículo 7 (contenido de las facturas simplificadas), que queda redactada como sigue:

«En los supuestos a que se refieren las letras j) a p) del artículo 6.1 de este Reglamento, deberá hacerse constar las menciones referidas en las mismas.»

Artículo 11:

Se incluye un nuevo apartado 3 en el artículo 11 (plazo para la expedición de las facturas) con la siguiente redacción:

«3. En las operaciones acogidas al régimen especial del criterio de caja regulado en el Capítulo X del Título IX de la Ley del Impuesto, la expedición de la factura deberá realizarse en el momento de la realización de tales operaciones, salvo cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional que actúe como tal, en cuyo caso deberán expedirse antes del día 16 del mes siguiente a aquel en que se haya realizado la operación.»

Disposición adicional séptima:

Se añade una nueva disposición adicional séptima con la siguiente redacción:

«A efectos de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 3 de este Reglamento la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (SAREB) tendrá la consideración de entidad de crédito.»

7. **REAL DECRETO 960/2013, DE 5 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE MODIFICAN EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1777/2004, DE 30 DE JULIO; EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 439/2007, DE 30 DE MARZO; EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1776/2004, DE 30 DE JULIO; 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, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO, Y EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN, APROBADO POR EL REAL DECRETO 939/2005, DE 29 DE JULIO (BOE DE 6 DE DICIEMBRE DE 2013)**
1. **MODIFICACIONES EN 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, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1065/2007, DE 27 DE JULIO**

La Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, ha introducido modificaciones relativas a la posibilidad de que las participaciones en fondos de inversión españoles pueden figurar en el registro de partícipes de la gestora del fondo a nombre del comercializador por cuenta de partícipes.

La implantación de este nuevo sistema de comercialización de los fondos españoles requiere efectuar modificaciones entre otras materias, en el ámbito de las obligaciones de retención e información que debe asumir el comercializador.

Para ello se modifican determinados preceptos del 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, referentes a obligaciones de información, para incluir al comercializador de fondos españoles como nuevo obligado tributario.

Con efectos a partir de 1 de enero de 2014, se introducen las siguientes modificaciones en los artículos que a continuación se señalan del citado reglamento:

Artículo 42:

Se modifican el párrafo primero de la letra a) del apartado 1, y el apartado 4, ambos del artículo 42, que quedan redactados de la siguiente forma (en letra cursiva los cambios):

«a) Los fedatarios públicos, las sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva, *las entidades comercializadoras de participaciones en fondos de inversión*, las entidades y establecimientos financieros de crédito, las sociedades y agencias de valores, los demás intermediarios financieros y cualquier persona física o jurídica, de acuerdo con lo dispuesto en las leyes reguladoras del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes y por las demás leyes que contengan disposiciones en esta materia.»

«4. Los obligados tributarios a que se refiere el apartado 1 deberán facilitar a la Administración tributaria la identificación completa de los sujetos intervinientes en las operaciones, con indicación de la condición con la que intervienen y el porcentaje de participación, de su nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio y número de identificación fiscal, así como de la clase y número de los efectos públicos, valores, títulos y activos, y del importe, fecha y, en su caso, rendimiento o resultado de cada operación.»

Artículo 47:

Se modifican las letras e) y f) del apartado 1 del artículo 47, que quedan redactadas de la siguiente forma:

«e) En la distribución de resultados de instituciones de inversión colectiva, la sociedad gestora, *la entidad comercializadora de participaciones en fondos de inversión* o la sociedad de inversión. En el caso de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, la entidad comercializadora o el intermediario facultado para la comercialización.

f) En la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectiva, la sociedad gestora, *la entidad comercializadora de participaciones en fondos de inversión*, la sociedad de inversión o, en su caso, el intermediario financiero que medie en la transmisión. Cuando se trate de instituciones de inversión colectiva domiciliadas en el extranjero, la entidad comercializadora o el intermediario facultado para la comercialización.»

2. MODIFICACIONES EN EL REGLAMENTO GENERAL DE RECAUDACIÓN, APROBADO POR EL REAL DECRETO 939/2005, DE 29 DE JULIO

El capítulo II del título I del Reglamento General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, dedicado a los ingresos de la gestión recaudatoria, regula tanto la realización de tales ingresos por parte de los obligados al pago como el ingreso en el Tesoro de las cantidades recaudadas por los órganos de recaudación a través de las personas y entidades previstas en el citado capítulo, entre ellas las entidades colaboradoras en la gestión recaudatoria que tiene encomendada la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Estas entidades colaboradoras están obligadas a ingresar dichos importes en la cuenta del Tesoro en los términos previstos en el artículo 29 del reglamento.

La modificación tiene por finalidad conciliar los calendarios de ingresos de dichas entidades en la cuenta del Tesoro en el Banco de España y la atención por parte del mismo Tesoro a sus obligaciones de pago.

En otro orden, dado que el Reglamento General de Recaudación no afecta solo al ámbito del Estado, sino que también se aplica por otras Administraciones tributarias en virtud de lo establecido en el artículo 1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se permitirá que cada una de ellas pueda adaptar las condiciones en las que las entidades de crédito que ostenten la condición de colaboradoras de aquellas en lo que afecta al horario de recepción de sus respectivos ingresos.

Las modificaciones afectan a los siguientes preceptos y en los términos que se indican (se señalan en letra cursiva las novedades):

Artículo 19:

Se modifica el apartado 3 de artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«3. Las entidades colaboradoras admitirán dichos ingresos los días que sean laborables para estas durante el horario de caja, abonándolos seguidamente en la correspondiente cuenta restringida.

Cada Administración tributaria podrá limitar la prestación del servicio a un número de horas inferior, dentro del horario de caja.»

Artículo 29:

Se modifica el apartado 1 de artículo 29, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 29. Ingresos de las entidades colaboradoras.

1. Las entidades colaboradoras centralizarán la operación de ingreso en el Tesoro de las cantidades recaudadas *durante cada quincena y el envío al órgano de recaudación competente de la información a que se refiere el apartado 2. Cada quincena comprenderá desde el fin de la anterior hasta el día 5 o 20 siguiente o hasta el inmediato hábil posterior, si el 5 o el 20 son inhábiles.*

El día 18 de cada mes o el inmediato hábil anterior, las entidades colaboradoras ingresarán en la cuenta del Tesoro el total de lo recaudado durante la quincena que finaliza el día 5 del referido mes.

El penúltimo día hábil de cada mes las entidades colaboradoras ingresarán en la cuenta del Tesoro el total de lo recaudado durante la quincena que finaliza el día 20 de dicho mes.

A efectos de lo previsto en el presente apartado se considerarán días inhábiles los sábados, los domingos, las festividades nacionales, autonómicas y locales correspondientes a la localidad en la que se encuentra situada la oficina central de la entidad de crédito designada por la Administración tributaria correspondiente para recibir los ingresos.

En el supuesto en que el sistema automatizado transeuropeo de transferencia urgente para la liquidación bruta en tiempo real permanezca cerrado el día de ingreso determinado de acuerdo con los párrafos anteriores, el ingreso se realizará el día hábil inmediatamente anterior.»

8. REAL DECRETO 1042/2013, DE 27 DE DICIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LOS GASES FLUORADOS DE EFECTO INVERNADERO, Y POR EL QUE SE MODIFICAN EL REGLAMENTO DEL PROCEDIMIENTO PARA EL EJERCICIO DE LA POTESTAD SANCIONADORA, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1398/1993, DE 4 DE AGOSTO, EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1777/2004, DE 30 DE JULIO, EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS, APROBADO POR EL REAL DECRETO 439/2007, DE 30 DE MARZO, Y EL REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, APROBADO POR EL REAL DECRETO 1624/1992, DE 29 DE DICIEMBRE (BOE DE 30 DE DICIEMBRE DE 2013)

A través de este real decreto, en concreto mediante su disposición final primera, se introduce una modificación en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que trae causa de las infracciones por contravenir la norma de limitación de pagos en efectivo, por cuanto esta presenta peculiaridades respecto de la normativa administrativa sancionadora general.

Dichas peculiaridades han llevado a excepcionar determinadas disposiciones en la remisión general a las normas reglamentarias del procedimiento administrativo sancionador que se contiene en el artículo 7 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.

A tal efecto se introduce una disposición adicional única en el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la potestad sancionadora, aprobado por el Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición adicional única. Disposiciones especiales en el procedimiento sancionador de las infracciones del régimen de limitación de pagos en efectivo.

En los procedimientos sancionadores iniciados como consecuencia de la comisión de la infracción tipificada en el artículo 7.Dos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, resultará aplicable el procedimiento regulado en este reglamento, salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente.

En los supuestos de inicio del procedimiento sancionador en virtud de denuncia no será necesaria la comunicación y la notificación al denunciante a que se refieren los artículos 11.2 y 13.2, respectivamente, de este reglamento.»

9. ORDEN HAP/2194/2013, DE 22 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE REGULAN LOS PROCEDIMIENTOS Y LAS CONDICIONES GENERALES PARA LA PRESENTACIÓN DE DETERMINADAS AUTOLIQUIDACIONES Y DECLARACIONES INFORMATIVAS DE NATURALEZA TRIBUTARIA (BOE DE 26 DE NOVIEMBRE DE 2013)

La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en su artículo 96, obliga a la Administración tributaria a promover la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, de forma que a través de los mismos los ciudadanos puedan relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

El objetivo primordial de esta orden, según reza su preámbulo, es reducir al máximo posible la presentación en papel de las autoliquidaciones y declaraciones informativas mientras se potencian nuevas vías de presentación como son las basadas en los sistemas de firma electrónica no avanzada definidos en la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada para relacionarse electrónicamente con la Agencia Tributaria, así como la presentación de autoliquidaciones mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Tributaria en su Sede Electrónica (predeclaración) o, en el supuesto de la declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido y la declaración anual de operaciones con terceras personas de entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal, mediante el envío de un mensaje SMS cuando haya sido obtenida por medio del programa de ayuda elaborado por la Agencia Tributaria utilizando el servicio de impresión a través de su Sede Electrónica.

A tal efecto la nueva orden constituye el marco de referencia estable en esta materia, estableciendo una serie de formas de presentación que se definen bien atendiendo a la naturaleza del obligado tributario, bien según el resultado final de la autoliquidación o bien según las características especiales de la declaración informativa, que, sin embargo, no va a abarcar a todas las auto-

liquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria, quedando fuera de su ámbito algunas de ellas, explicitadas en el texto.

La orden describe los lugares y los procedimientos y condiciones generales, en especial en las presentaciones electrónicas por internet de las autoliquidaciones tributarias, clasificadas según su resultado y, en su caso, según su forma de pago, así como de las declaraciones informativas.

10. ORDEN HAP/2214/2013, DE 20 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA LA ORDEN EHA/1721/2011, DE 16 DE JUNIO, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 222 PARA EFECTUAR LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL ESTABLECIÉNDOSE LAS CONDICIONES GENERALES Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU PRESENTACIÓN TELEMÁTICA Y LA ORDEN HAP/2055/2012, DE 28 DE SEPTIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 202 PARA EFECTUAR LOS PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES CORRESPONDIENTE A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES Y ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS CONSTITUIDAS EN EL EXTRANJERO CON PRESENCIA EN TERRITORIO ESPAÑOL, Y SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES GENERALES Y EL PROCEDIMIENTO PARA SU PRESENTACIÓN TELEMÁTICA (BOE DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2013)

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece en su artículo 45.1 la obligación de los sujetos pasivos de este impuesto de efectuar, en los primeros veinte días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre, un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día primero de cada uno de los meses indicados.

Por su parte, el artículo 23.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, dispone que los contribuyentes por este impuesto que obtengan rentas mediante establecimiento permanente, quedarán obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del mismo en los mismos términos que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

En esta orden se procede a modificar los modelos de pagos fraccionados y anexos informativos que, en su caso, deben presentarse con estos modelos y que se contienen, respecto del modelo 222, en el anexo I de la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades en régimen de consolidación fiscal estableciéndose las condiciones generales y el procedimiento para

su presentación telemática, modificado por la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el modelo 202 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden EHA/1721/2011, de 16 de junio, así como, respecto del modelo 202, en el anexo I de la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, mencionada anteriormente. Estos anexos posteriormente han sido modificados por la Orden HAP/636/2013, de 15 de abril, que introducía el trato diferenciado en el pago fraccionado de las entidades acogidas al régimen de las entidades navieras en función del tonelaje.

11. ORDEN HAP/2215/2013, DE 26 DE NOVIEMBRE, POR LA QUE SE MODIFICA LA ORDEN EHA/3786/2008, DE 29 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 303 IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, AUTOLIQUIDACIÓN; LA ORDEN EHA/1274/2007, DE 26 DE ABRIL, POR LA QUE SE APRUEBAN LOS MODELOS 036 DE DECLARACIÓN CENSAL DE ALTA, MODIFICACIÓN Y BAJA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y RETENEDORES Y 037 DECLARACIÓN CENSAL SIMPLIFICADA DE ALTA, MODIFICACIÓN Y BAJA EN EL CENSO DE EMPRESARIOS, PROFESIONALES Y RETENEDORES; LA ORDEN EHA/3787/2008, DE 29 DE DICIEMBRE, POR LA QUE SE APRUEBA EL MODELO 340 DE DECLARACIÓN INFORMATIVA REGULADA EN EL ARTÍCULO 36 DEL 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, ASÍ COMO OTRA NORMATIVA TRIBUTARIA (BOE DE 29 DE NOVIEMBRE DE 2013)

El artículo 167, apartado Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que los sujetos pasivos deberán determinar e ingresar la deuda tributaria en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el ministro de Economía y Hacienda.

Asimismo, el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el artículo 1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, establece en sus apartados 1 y 4 que, salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante autoliquidaciones ajustadas a las normas contenidas en el citado artículo.

Las autoliquidaciones deberán cumplimentarse y ajustarse al modelo que, para cada supuesto, determine el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y presentarse durante los veinte

primeros días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual o trimestral, según proceda.

Uno de los objetivos fundamentales de la Administración tributaria es reducir, en la medida de lo posible, las cargas administrativas indirectas que se deriven del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El preámbulo de la orden es extraordinariamente claro a la hora de describir el contenido de la misma, siendo sus hitos fundamentales los siguientes:

1. EN CUANTO A LA AUTOLIQUIDACIÓN EN EL IVA

- En promoción del uso de las nuevas tecnologías realizadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y como consecuencia de la progresiva implantación de la presentación telemática de los distintos modelos de declaración, se agrupan en un único modelo 303 de autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido todos los supuestos de presentación de autoliquidaciones que incumben a los sujetos pasivos del impuesto con obligaciones periódicas de declaración, incluidos aquellos acogidos al régimen simplificado y con la única excepción de las entidades que apliquen el régimen especial del grupo de entidades que se regula en el capítulo IX del título IX de la ley del impuesto, en cuyo caso presentarán los modelos de autoliquidación específicos aprobados al efecto.
- En el nuevo modelo 303, se integrarán también los modelos 310, 311, 370 y 37, los cuales quedan suprimidos.
- La presentación del nuevo modelo 303 de autoliquidación será obligatoria por vía electrónica a través de internet o mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su Sede Electrónica.
- En el nuevo modelo 303 se incluyen casillas adicionales que permitirán declarar de forma desglosada las operaciones de modificación de bases imponibles, adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios, otras operaciones en las que se produzca la inversión del sujeto pasivo distintas de las adquisiciones intracomunitarias de servicios, así como los importes de las bases imponibles y cuotas deducibles rectificadas.
- Se incorporan en el nuevo modelo 303 dos nuevas casillas que permiten optar o revocar, en la última declaración-liquidación del ejercicio, la aplicación de la prorrata especial a que se refiere el número 1.º del apartado Dos del artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras dos casillas que identifican la modalidad de autoliquidación, preconcursal o posconcursal, en el caso de que el sujeto pasivo hubiera sido declarado en concurso durante el periodo de liquidación en los térmi-

nos establecidos en el apartado 5 del artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

- En el apartado de identificación se deberá indicar si el declarante ha optado o no por la aplicación del régimen especial del criterio de caja o si tiene o no la condición de destinatario de operaciones a las que se aplique este régimen especial.
- En caso de sujetos pasivos que opten por tributar en el régimen especial del criterio de caja, se deberán indicar, en el apartado de información adicional del modelo, los importes correspondientes a las operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios a las que resulte de aplicación el régimen especial del criterio de caja que se hubieran devengado por la aplicación de la regla general de devengo contenida en el artículo 75 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Los sujetos pasivos que opten por la aplicación del régimen especial del criterio de caja y aquellos que sean destinatarios de operaciones afectadas por el mismo, deberán informar de los importes correspondientes a las operaciones de adquisición de bienes y servicios a las que sea de aplicación o afecte el régimen especial del criterio de caja.

2. EN CUANTO A LAS DECLARACIONES CENSALES

En el ámbito de las declaraciones censales, resulta necesaria la sustitución de los anexos I y II de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

La finalidad es:

- Actualizar en el modelo 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores la lista de países de Estados miembros en los términos del artículo 3.Dos.1.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, relacionada con las operaciones de comercio intracomunitario.
- Permitir tanto en el modelo 036 como en el modelo 037 de Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores incorporar en el apartado de Identificación la posibilidad de comunicar el alta o la baja en la condición de Emprendedor de Responsabilidad Limitada así como la fecha de las mismas, y en el apartado correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido, la inclusión, exclusión, renuncia, revocación a la renuncia o baja en el régimen especial del criterio de caja de acuerdo con la nueva redacción

de los artículos 5.6 y 9.3 c) del Reglamento General aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

3. EN CUANTO A LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE CARÁCTER GENERAL

Se modifica la Orden EHA/3787/2008, de 29 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 340 de declaración informativa regulada en el artículo 36 del 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 como consecuencia de:

- La reducción del ámbito subjetivo de la obligación de informar sobre las operaciones incluidas en los libros registros.
- La necesaria introducción de una nueva clave de operación que permita identificar si las operaciones registradas se han efectuado conforme al régimen especial del criterio de caja.
- La incorporación de nuevos campos para la identificación de las fechas de cobro y pago de las facturas, así como la determinación de los importes cobrados o pagados y la identificación de los medios de cobro o pago utilizados.

También se procede a la actualización de la lista de países de Estados miembros tanto para la incorporación de Croacia a este listado como para la modificación de la composición del número de identificación del IVA correspondiente a Irlanda.

Por último, se procede a la modificación de la Orden EHA/769/2010, de 18 de marzo, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación, se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática, y se modifica la Orden HAC/3625/2003, de 23 de diciembre, por la que se aprueban el modelo 309 de declaración-liquidación no periódica del Impuesto sobre el Valor Añadido, y otras normas tributarias, con la única finalidad de actualizar, del mismo modo que en el modelo 340, el listado de países de Estados miembros.

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 *prius* 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, entendiéndolo el autor, que ambos sujetos ya no tendrían un interés común en mantener oculto el pago del soborno lo que ocurriría 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/briberyinternationalbusiness/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 *Vid.* 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 Ibídem, 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 («Begomatoso, 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 induciem 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>.

EL CONTROVERTIDO IMPUESTO SOBRE LOS DEPÓSITOS EN LAS ENTIDADES DE CRÉDITO

M.^a Consuelo Fuster Asencio

*Profesora Titular Universidad.
Departamento de Derecho Financiero e Historia del Derecho. Facultad de Derecho.
Universidad de Valencia*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Andrés SÁNCHEZ PEDROCHE, don Francisco Alfredo GARCÍA PRATS, don Francisco MAGRANER MORENO, don Juan MESTRE CHESA y don Javier SANCHO SEBASTIÁN.

EXTRACTO

Las líneas que siguen ponen de manifiesto la lucha entre las distintas instancias territoriales regionales para lograr un espacio fiscal adicional que les permita conseguir el objetivo del déficit estructural máximo y el volumen de deuda pública permitida, en relación con su producto interior bruto, fijado al respecto por Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Se busca el equilibrio presupuestario (art. 135 CE). En este caso, mediante el establecimiento de un impuesto que grava los depósitos en las entidades financieras. Por otro lado, se halla el interés del Estado por proteger a la Banca, debido a las consecuencias que una presión fiscal sobre ella puede tener en la economía española a la hora de conseguir financiación y ante la implantación inminente de la Tasa Tobin. En el cumplimiento de esos objetivos se producen extralimitaciones e invasiones de competencias, así como la utilización de instrumentos legislativos que quizá no sean los más idóneos; cuestiones que deberán ser resueltas por el Tribunal Constitucional delimitando el contenido de determinados conceptos y fijando el alcance de las relaciones entre el Estado y las Comunidades.

Palabras claves: depósitos, competencias y financiación.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 09-07-2013 / Fecha de revisión: 19-12-2013

THE CONTROVERSIAL TAX ON THE WAREHOUSES IN THE CREDIT INSTITUTIONS

M.^a Consuelo Fuster Asencio

ABSTRACT

The lines that continue reveal the fight between the different territorial regional instances to achieve a fiscal additional space that allows them to obtain the aim of the structural maximum deficit and the volume of allowed national debt, in relation with his gross domestic product, fixed in the matter by Organic Law 2/2012, of April 27, of Budgetary Stability and Financial Sustainability. There is looked the budgetary balance (art. 135 CE). In this case, by means of the establishment of a tax that burdens the warehouses in the financial institutions. On the other hand, there is situated the interest of the State to protect to the Banking, due to the consequences that a fiscal pressure on her can have in the Spanish economy at the moment of obtaining financing and before the imminent implantation of the Tobin tax. In the fulfillment of these aims abuses and invasions of competitions take place, as well as the utilization of legislative instruments that probably are not the most suitable; questions that will have to be resolved for the Constitutional Court delimiting the content of certain concepts and fixing the scope of the relations between the State and the Communities.

Keywords: warehouses, competitions and financing.

Sumario

1. *Iter* cronológico
2. Alcance del término «gravado» a que hace referencia el artículo 6 de la LOFCA
3. Comunidades Autónomas a las que debe compensar el Estado
4. La posibilidad de aprobar este impuesto mediante Ley de presupuestos regional
5. La posibilidad de aprobar este impuesto mediante Decreto-ley
6. Libre circulación de capitales
7. Consideraciones finales

1. *ITER* CRONOLÓGICO

La cronología de los hechos resulta ilustrativa de esta carrera de fondo en la que distintos entes territoriales luchan por lograr un espacio de recaudación, siquiera mínimo, con el que poder reducir el déficit y alcanzar los niveles exigidos por Europa y el Gobierno español, al mismo tiempo que reducen su deuda pública.

La cuestión, asimismo, se relaciona íntimamente con la delimitación competencial en materia tributaria en un marco de tensiones entre Gobiernos regionales y el Gobierno de la Nación.

En este marco, y en virtud del principio de autonomía financiera proclamada en el artículo 156 de la Constitución Española (CE) (tanto en la vertiente de los ingresos como en la vertiente de los gastos), y su competencia en materia tributaria, tres Comunidades Autónomas aprueban originariamente el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito: Extremadura, Andalucía y Canarias.

La Comunidad Autónoma de Extremadura aprobó, de forma pionera, este tipo de tributo mediante la Ley 14/2001, de 29 de noviembre, reguladora del impuesto sobre los depósitos de las entidades de crédito. Esta ley fue después refundida por el Decreto legislativo 2/2006, de 12 de diciembre, por el que se aprueba el texto vigente de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos propios.

Con posterioridad, se aprobó la Ley del Parlamento de Andalucía 11/2010, de 3 de diciembre, de medidas fiscales para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad; y la Ley del Parlamento de Canarias 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales, que establecieron en el ámbito de sus respectivas autonomías el Impuesto sobre los Depósitos de clientes en las entidades de crédito.

En líneas generales, el impuesto tiene carácter directo y constituye el hecho imponible del mismo la captación de fondos de terceros por parte de las entidades de crédito, situadas en el territorio de la Comunidad Autónoma, contribuyentes por este impuesto.

La base imponible estará constituida por la cuantía agregada de depósitos acumulados y la cuota tributaria será el resultado de aplicar a la misma un tipo de gravamen que incorpora una cierta progresividad y que oscila entre el 0,3 y 0,5 %.

El periodo impositivo abarca el año natural y el impuesto se devenga el último día del mismo.

La Ley de la Asamblea de Extremadura fue objeto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno (recurso de inconstitucionalidad núm. 1894/2002), pensando

que los efectos de su resolución se aplicarían a los otros dos impuestos autonómicos. Se suspendió su aplicación hasta que el Tribunal resolviera. En este recurso se alegaba que el Impuesto sobre depósitos era equivalente al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) y vulneraba el artículo 6.2 y 6.3 de la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). Se alegó, también, vulneración del artículo 9 b) y c) de la LOFCA por extraterritorialidad y vulneración del principio de libre circulación de capitales. En aquel momento, no existía ningún impuesto de estas características a nivel de todo el Estado, en consecuencia el Tribunal resolvió en este contexto.

El recurso ha sido desestimado por la reciente Sentencia del Tribunal Constitucional 210/2012, de 14 de noviembre (NFJ049262), declarando la conformidad del tributo propio de la comunidad extremeña con el bloque de la constitucionalidad. El Alto Tribunal considera que no hay identidad entre el hecho imponible gravado por el IVA y el del Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito, puesto que no grava la actividad de captación, una prestación de servicio, sino los depósitos constituidos con los fondos captados. Igualmente, considera que no se aprecia identidad con el hecho imponible del IAE, ya que este grava el mero ejercicio de la actividad económica con independencia del resultado, mientras que el Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito grava los depósitos como elemento del pasivo bancario susceptible de generar riqueza. Finalmente, considera que las deducciones por reinversión o inversión en Extremadura son medidas que no vulneran la libre circulación de capitales.

La cifra pendiente de pago (incluidos los intereses) rondaba los 240 millones de euros. Ello tiene importantes efectos ya que permitirá el saneamiento de la tesorería autonómica y permitirá que esa Comunidad reduzca buena parte del déficit.

La declaración de constitucionalidad del Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito de Extremadura dejaba la puerta abierta a que otras Comunidades Autónomas establecieran en el ámbito de su territorio un impuesto similar, acuciadas por estabilizar sus cuentas en un marco de ajustes y recortes. Había empezado la carrera de fondo.

En noviembre de 2012, tras el pronunciamiento del Tribunal Constitucional acerca de la constitucionalidad del Impuesto sobre los depósitos de Extremadura, que había entrado en vigor en 2001 y que había recurrido el gobierno de José María Aznar, el Estado decidió la implantación de un Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito en todo el territorio nacional, con entrada en vigor el 1 de enero de 2013. Sobre todo, después de que la Comisión Europea enviara una carta al Gobierno por considerar que estos tributos en las Comunidades Autónomas podían vulnerar la libre circulación de capitales y de prestación de servicios. La Unión Europea abrió un procedimiento de infracción a España por la vulneración del principio citado.

El Estado aprueba la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica (BOE de 28 de diciembre). En su artículo 19 crea el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, con efectos desde 1 de enero de 2013, a tipo 0, con el objetivo de ga-

rantizar un tratamiento fiscal homogéneo que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero. El Impuesto tiene como hecho imponible la captación de depósitos por parte de entidades de crédito y sucursales de entidades extranjeras.

Por lo demás, en la tramitación de la norma estatal cabe citar un dato que nos resulta de especial trascendencia. El Proyecto de ley aprobado por el Gobierno, y en el que no figuraba el artículo 19, fue presentado en el Congreso de los Diputados el 28 de septiembre de 2012 y fue aprobado por la Comisión de Hacienda y Administraciones Públicas con competencia legislativa plena el 26 de noviembre. Enviado el texto aprobado al Senado, el día 4 de diciembre se publicaron las enmiendas. Es de destacar que entre las enmiendas presentadas por el Grupo Parlamentario Popular se encontraban dos de fecha 29 de noviembre de 2012, mediante las que se incorporaba el Impuesto sobre los Depósitos en Entidades de Crédito. El Pleno del Senado aprobó el texto, incorporando estas dos enmiendas, el 13 de diciembre y el Pleno del Congreso de los Diputados lo aprobó definitivamente el día 20 de diciembre.

Esta irregular tramitación del Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito plantea un vicio formal por cuanto se sustrajo del debate en el seno del Congreso de los Diputados una iniciativa legislativa tramitada directamente por el Senado sin la aprobación previa del Congreso. Vicio claramente contrario al principio democrático contenido en el artículo 1.1 de la CE y a los derechos fundamentales de participación política del artículo 23.1 y 2 de la CE.

Previamente al pronunciamiento del Constitucional declarando su constitucionalidad el Principado de Asturias había iniciado los trámites para la implantación de un impuesto similar en su territorio. Lo que hizo definitivamente mediante Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de presupuestos generales para el 2013 (art. 41). Declaró su entrada en vigor antes del 1 de enero de 2013, por tanto, antes de la entrada en vigor del Impuesto estatal, como veremos.

Cataluña decide tras la incorporación de la enmienda al Proyecto de Ley estatal la implantación de un Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito en el ámbito de su comunidad. El Gobierno de la Generalitat aprobó el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que entró en vigor el 20 de diciembre de 2012 (doce días antes de que entre en vigor la ley estatal). El 23 de enero de 2013 se produce la convalidación del Decreto-ley 5/2012.

De lo anterior, se constata que Asturias aprueba el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito en su Ley de Presupuestos, mientras que Cataluña lo hace mediante Decreto-ley. En ambos casos, se pone de manifiesto la premura con que estas Comunidades establecen en sus respectivos territorios Impuestos sobre depósitos, adelantando su vigencia al establecido por Ley del Estado, lo que aseguraba su pase directo a las medidas de compensación que se arbitrarán.

Al margen de disquisiciones posteriores, hay que plantearse en este modo de actuar el respeto al principio de solidaridad (arts. 2, 138.1, 156.1 y 158.2 CE) y al principio de lealtad institucional [arts. 2.1 g) LOFCA y 9 LO 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria].

La Constitución sujeta la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas para el desarrollo y ejecución de sus competencias a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles. Como tiene señalado el Alto Tribunal el principio de solidaridad proyecta sus exigencias no solo a las relaciones entre el Estado y las Comunidades Autónomas, sino también a las relaciones de estas últimas entre sí [SSTC 179/1985 (NFJ000121); 250/1988]. En su proyección territorial la solidaridad entre nacionalidades y regiones (art. 2 CE) requiere que estas «en el ejercicio de sus competencias, se abstengan de adoptar decisiones o realizar actos que perjudiquen o perturben el interés general y tengan, por el contrario, en cuenta la comunidad de intereses que las vincula entre sí y que no puede resultar disgregada o menoscabada a consecuencia de una gestión insolidaria de los propios intereses (STC 64/1990). La solidaridad exige, pues, una comunidad de intereses entre todas ellas y un comportamiento leal de todas ellas.

La lealtad institucional, como principio que ha de presidir el ejercicio de la actividad financiera de las Comunidades Autónomas en coordinación con la Hacienda del Estado, exige el ejercicio de las respectivas competencias conforme a las exigencias de la buena fe. Por lo que, la imposición de una figura tributaria con el ánimo de beneficiarse de las medidas de compensación adecuadas arbitradas por el Estado, podría considerarse una transmisión de recursos de una Hacienda territorial a otra, impuesta, por tanto, unilateralmente por una de ellas, lo que vulneraría esa lealtad institucional [véase STC 48/2004 (NSJ014267)].

Resulta paradójico que en el Dictamen 2/2013, de 21 de febrero, sobre la Ley 16/2012, emitido por el Consejo de Garantías Estatutarias de Cataluña, se argumente en torno a la vulneración por el Estado del principio de lealtad institucional reconocido en el artículo 3 del EAC al establecer el Impuesto sobre los depósitos y no haga referencia a la aplicación de este principio en las relaciones de la Comunidad con el Estado, en definitiva, con el interés común. El principio de lealtad institucional se configura como básico en el actual contexto económico, en el que cada institución territorial tiende a la consecución del principio de estabilidad presupuestaria (art. 135 CE) en el respeto del ámbito competencial y sin interferencias en los espacios fiscales de todos ellos. Compensar a una Comunidad Autónoma por unos ingresos que aún no ha recaudado plantea serias dudas acerca de la vulneración de este principio. El principio de lealtad adquiere así trascendencia en aquellos supuestos en los que no se da una vulneración constitucional directa de un precepto constitucional.

Este proceder de las distintas instancias territoriales en torno a la superposición de figuras impositivas deriva a dos cuestiones fundamentales sobre las que se va a tener que pronunciar el Tribunal Constitucional. Determinar la constitucionalidad de las normas autonómicas que instauran sendos impuestos sobre depósitos autonómicos, por vulneración del artículo 6.2 de la LOFCA y, a la par, determinar la constitucionalidad del impuesto sobre depósitos estatales por limitar las competencias tributarias autonómicas.

Ello porque se ha articulado un pulso entre el Estado y las Comunidades Autónomas de Asturias y Cataluña en torno a la interpretación y alcance del artículo 6.2 de la LOFCA, cuestión sobre la que el Tribunal Constitucional se va a tener que pronunciar. Y va a exigir su pronuncia-

miento, también, acerca del contenido y alcance de determinados principios constitucionales que regulan las relaciones entre la Hacienda estatal y la Hacienda autonómica.

En este sentido, la norma catalana ha sido objeto de un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno, invocando el artículo 161.3 de la CE, que comporta la subsiguiente suspensión automática de su aplicación (Resolución del Tribunal Constitucional de 15 de enero de 2013 que admite a trámite el recurso de inconstitucionalidad núm. 7279/2012 contra el Decreto-ley 5/2012, y se acuerda su suspensión, publicada en el BOE núm. 15, de 17 de enero de 2013).

A solicitud del Gobierno de la Generalitat y por más de una décima parte de los diputados del Parlamento, del Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana de Catalunya, se ha requerido del Consejo de Garantías Estatutarias un dictamen, dado su carácter preceptivo según el artículo 76.3 del EAC, para el caso de que se acordara interponer un recurso de inconstitucionalidad.

Como resultado, se ha emitido el Dictamen 2/2013, de 21 de febrero, sobre la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan varias medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, emitido por el Consejo de Garantías Estatutarias, sobre la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, sobre la adecuación a la Constitución y al Estatuto de autonomía del artículo 19 de la Ley 16/2012, y con vigencia desde el 12 de marzo de 2013. El principal reproche que realiza el Consejo Consultivo es que el Gobierno central buscó anular la potestad fiscal autonómica, limitándose a desplazar la capacidad fiscal tributaria de Cataluña sin crear un verdadero tributo.

Además, el Gobierno central decidió, también, recurrir el artículo que recoge la creación de este impuesto a la banca en la Ley de Presupuestos del Principado para el año 2013, al igual que hizo con el decreto que planteaba lo mismo en Cataluña por considerar que estas comunidades no pueden gravar lo mismo que ya hace un impuesto de rango estatal. El 26 de febrero de 2013 el Tribunal Constitucional acordó suspender temporalmente la vigencia y aplicación del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito del Principado de Asturias, tras admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad que, contra la creación del impuesto que grava los depósitos bancarios en Asturias, presentó el Gobierno central el pasado 1 de febrero.

También, el Gobierno de Asturias recurre ante el Tribunal Constitucional el Impuesto a tipo 0 de los depósitos bancarios estatal, con base a similares argumentos que los mantenidos por el Gobierno de la Generalitat, considerando que es un tributo ficticio, sin capacidad de recaudación alguna lo que entraña un fraude a la Constitución y a la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas. Consideran que la única finalidad del impuesto estatal es excluir la posibilidad de impuestos autonómicos, a la vez que supone una vulneración del principio de lealtad constitucional. Y, además, lo aprueba mediante una enmienda en el Senado, mientras que el Gobierno de Rajoy reprocha a Asturias haberlo establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Principado.

El recurso de inconstitucionalidad se decide interponer tras recibir el dictamen favorable del Consejo Consultivo del Principado de Asturias, al ser el artículo 19 de la Ley de los Presupuestos

Generales del Estado contrario a la Constitución y a la configuración de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas.

Los Gobiernos de Asturias y Cataluña deberán actuar, pues, en un doble frente: por una parte, con la presentación de un recurso de inconstitucionalidad contra el impuesto a tipo 0 a la banca aprobado por el Ejecutivo de España y, por otra, con la defensa jurídica de la disposición fiscal asturiana y catalana, respectivamente, ante el Alto Tribunal.

El Auto del Tribunal Constitucional de 21 de mayo de 2013 acuerda levantar la suspensión del Impuesto sobre Depósitos en Entidades de Crédito en Cataluña, decretada en enero, cuando admitió a trámite un recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno central contra la iniciativa de la Generalitat, decisión que no prejuzga la futura sentencia sobre su constitucionalidad.

El Tribunal Constitucional avala el régimen «en un momento de fuertes recortes presupuestarios, obligados para afrontar las actuales exigencias de reducción del déficit y del endeudamiento de la Comunidad Autónoma de Catalunya», frente a la oposición de la Abogacía del Estado que solicitaba mantener la suspensión porque de otro modo podría «generar perjuicios irreparables para las entidades de depósito sujetas al pago del tributo», y sería un obstáculo para particulares y empresas dadas las dificultades actuales para acceder a créditos. Argumento, también, que otras comunidades autónomas podrían imponer impuestos similares.

Ante esta situación, el ministro de Hacienda, Cristóbal Montoro, afirmó que «si la doctrina del Tribunal Constitucional enfatiza que se trata de impuesto autonómico, habría que reconsiderarlo así». En el ministerio se barajan dos opciones: ceder el impuesto a las autonomías pero limitando el tipo de gravamen para dotarlo de cierta homogeneidad o crear un tipo reducido para el impuesto estatal, entre el 0,02 % y el 0,03 %, y repartir la recaudación entre los territorios.

La Comunidad Autónoma Valenciana el 17 de diciembre de 2013 aprobaba un Impuesto sobre el Depósito en las Entidades de Crédito en el marco de esta Comunidad, que se incluye en la Ley de acompañamiento PGCV 2014, y que entra en vigor el 1 de enero de 2014.

2. ALCANCE DEL TÉRMINO «GRAVADO» A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 6 DE LA LOFCA

La creación de un impuesto estatal sobre los depósitos en las entidades de crédito, con un tipo de gravamen 0, lo que demuestra claramente su falta de voluntad recaudatoria, constituye un instrumento del que el legislativo central viene haciendo uso en los últimos tiempos para evitar la existencia de impuestos autonómicos, en este caso sobre los depósitos; lo que puede suponer un exceso de la competencia originaria del Estado para crear tributos y, en consecuencia, una limitación de la competencia de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propios. Se reconduce, pues, la cuestión a la delimitación de competencias entre el Estado y

las Comunidades Autónomas establecida por la Constitución, los Estatutos de Autonomía y la LOFCA como norma en la que se regula el ejercicio de las competencias financieras regionales.

Esto es, conforme al artículo 157.3 de la CE mediante ley orgánica podrá regularse el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades. Previsión que se ha hecho operativa a través de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas, que en su disposición final establece que las normas de la LOFCA serán aplicables a todas las Comunidades Autónomas, debiendo interpretarse armónicamente con las normas contenidas en los respectivos Estatutos.

En el artículo 6 de la LOFCA se recoge la prohibición de duplicidad en la imposición, clave en la resolución de la litigiosidad planteada.

«2. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a estas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas».

Dos cuestiones surgen con relación al precepto citado. Las Comunidades Autónomas no pueden establecer tributos que recaigan sobre hechos impositivos gravados por el Estado y si el Estado establece tributos sobre hechos impositivos previamente gravados por las mismas, que supongan para estas una disminución de ingresos, debe instrumentar medidas de compensación o coordinación adecuadas. Por tanto, se actúa en una doble dirección. Se respeta la potestad originaria del Estado para el establecimiento de los tributos y se respeta la capacidad recaudatoria de las Comunidades Autónomas.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional, la finalidad de este precepto es la de prohibir la duplicidad de hechos impositivos estrictamente [STC 37/1987, de 26 de marzo (NFJ000269)]. El Tribunal Constitucional en su Sentencia 210/2012 (NFJ049262), de 14 de noviembre, que declaró la constitucionalidad de la ley de Extremadura que regulaba el Impuesto sobre depósitos en las entidades de crédito, además, ha afirmado que debe hacerse una interpretación sistemática de los apartados del artículo 6 de la LOFCA:

«Ello es coherente con la finalidad última que cumplen estos límites, que es la coordinación del ejercicio de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas (...). Al impedir a las Comunidades Autónomas establecer tributos equivalentes a los ya establecidos por el Estado y las entidades locales lo que se pretende evitar es, en suma, que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de "un sistema" tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE».

El artículo 6.2 de la LOFCA al establecer que las Comunidades Autónomas no podrán establecer tributos sobre hechos impositivos «gravados» por el Estado, deja abierta una cuestión de

determinación de conceptos, sobre la que el Tribunal Constitucional ha evitado hasta el momento pronunciarse. La cuestión se plantea en los siguientes términos: el artículo 6.2 de la LOFCA excluye la competencia tributaria autonómica sobre todo hecho imponible sobre el que el Estado haya ejercitado su competencia tributaria originaria, esto es, que lo haya configurado como hecho imponible de un impuesto estatal, aunque esté protegido por una concreta exención tributaria, o un tipo 0; o, por el contrario gravar es un concepto diferenciado de sujetar al tributo; esto es, la Comunidad Autónoma no podrá establecer y exigir un tributo propio sobre un hecho imponible objeto de un tributo estatal, aun cuando su tributación efectiva sea 0.

La cuestión debe resolverse en atención al principio de autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y el principio de distribución de competencias. Por ello, el adjetivo «gravado» hay que ponerlo en relación con la competencia de las Comunidades Autónomas para el establecimiento de tributos propios que se fundamenta en los artículos 133.2 de la CE (podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes), 156.1 de la CE [reconocimiento de la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas, como instrumento indispensable de la autonomía política –la STC 289/2000, de 30 de noviembre (NFJ010001)–] y 157.1 de la CE (donde se enumeran entre los recursos de las Comunidades Autónomas sus propios impuestos, tasas y contribuciones especiales); así, como en el reconocimiento de la competencia para el establecimiento de tributos en los respectivos Estatutos de Autonomía, como marco en el que se efectúa esa distribución y atribución competencial¹.

El artículo 133.1 y 2 de la CE atribuye al Estado la potestad originaria para establecer tributos, mediante ley y reconoce la potestad tributaria de las Comunidades Autónomas para establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. Ha señalado al respecto el Alto Tribunal que este precepto tiene como objetivo integrar la reserva de ley estatal y la autonomía territorial [STC 233/1999, de 16 de diciembre (NFJ008394)].

Por lo que se refiere al poder tributario estatal de carácter originario se ha relacionado con el deber de contribuir del artículo 31 CE y con el bloque de la constitucionalidad referido al sistema de distribución de competencias financieras entre los distintos entes territoriales, destacando la conexión entre los artículos 133.1, 149.1.14 y 157.3 CE [STC 192/2000, de 13 de julio (NFJ009101)].

El Estado puede establecer tributos respetando los principios constitucionales formales como el de reserva de ley y otros materiales como los de generalidad, igualdad, capacidad económica, progresividad y no confiscatoriedad. Pero, además, en el ejercicio de esa potestad tributaria originaria deberá respetar la autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y el reconocimiento constitucional de su competencia para establecer tributos, el reconocimiento de las competencias en

¹ Señala el artículo 147 de la CE que los «Estatutos serán la norma institucional básica de cada Comunidad Autónoma y el Estado los reconocerá y amparará como parte integrante de su ordenamiento jurídico». Señala como contenido mínimo de los mismos, entre otros, las «competencias asumidas dentro del marco establecido en la Constitución y las bases para el traspaso de los servicios correspondientes a las mismas».

los correspondientes Estatutos de Autonomía y respetando los principios reguladores de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas contenidos en la LOFCA, sin que se produzca, en este sentido, un vaciamiento competencial. Es decir, el Estado ha de respetar el ámbito competencial de las comunidades autónomas, y el ámbito de los principios reguladores de esas competencias, proscribiendo del sector normativo todas aquellas medidas estatales que supongan una limitación de la autonomía financiera de las mismas y que no se hallen amparadas por la LOFCA.

Lo que nos deriva al artículo 6.2 de la LOFCA. Este precepto permite al Estado limitar la capacidad tributaria de las Comunidades Autónomas exclusivamente en el caso de que el nuevo tributo configure una duplicidad en la imposición. La LOFCA delimita las competencias financieras entre el Estado y las Comunidades Autónomas, garantizando, a su vez, el marco de ejercicio tributario competencial de ambos.

Establece el artículo 19 de la Ley 16/2012:

«Trece. Hechos impositivos regulados en esta Ley gravados por las Comunidades Autónomas.

En la medida en que el impuesto que establece esta Ley recaiga sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas».

Por tanto, las Comunidades Autónomas no podrán establecer impuestos sobre el mismo hecho imponible que regula el artículo 19 de la Ley 16/2012, limitando su autonomía financiera y, además, se deberán instrumentar las medidas de coordinación o compensación adecuadas en favor de las mismas.

Sin embargo, la limitación de la autonomía financiera sería legítima si el Estado efectivamente establece un tributo que grave el mismo hecho imponible. Lo que nos conduce al contenido del propio concepto de tributo; como una prestación patrimonial de carácter público que se abona a los entes públicos, de acuerdo con la capacidad económica, y para el sostenimiento de los gastos públicos. Y esas son las notas que deben concurrir para que una determinada figura tenga la calificación de tributo o, por el contrario, constituya una figura distinta. Está presente claramente, como una nota constitutiva, la finalidad recaudatoria del mismo. Un tributo para ser tal ha de gravar efectivamente, toda la estructura del tributo ha de ser claramente contributiva, no a tipo 0, o incluso a un tipo no contributivo y con una mera finalidad compensatoria. La utilización de estas técnicas ha de servir al cumplimiento de otros fines pero no pueden desdibujar la figura haciendo desaparecer la naturaleza propiamente recaudatoria de los tributos en atención al sostenimiento de los gastos públicos.

Cuál puede ser la razón del legislador español para establecer un tipo 0, o un tipo compensatorio; la sola finalidad armonizadora, lo ha dicho Montoro, el Impuesto sobre Depósitos en las

Entidades de Crédito no pretende ser recaudatorio. O más propiamente excluir la posibilidad de impuestos autonómicos, que parece ser la finalidad última. Y, para ello ha utilizado una figura sobre la que se plantean dudas acerca de su idoneidad para el cumplimiento de ese fin, desdibujando por completo sus contornos esenciales.

Es evidente que desde el Gobierno Central no se quiere presionar a las entidades financieras por los efectos perniciosos que en la economía ello puede tener. El rescate a la banca, el aumento en sus provisiones a que se han visto abocadas para garantizar su solvencia, las enormes tensiones que existen sobre el sector financiero y la futura Tasa Tobin sobre transacciones financieras en mercados bursátiles² pueden ser suficientes razones que hayan llevado al Estado a no incrementar de modo adicional la presión fiscal sobre estos entes. El recurso al crédito se encarecería y con ello la reactivación de la economía. El escenario no es el idóneo en estos momentos para presionar fiscalmente a las entidades crediticias.

La Tasa Tobin, además, plantea diversas incertidumbres. Francia será el gran banco de pruebas. Por un lado, quién asegura que las entidades no trasladen a los usuarios la carga impositiva soportada, lo que podrá suponer un encarecimiento de la financiación pública y de las empresas, lo que será contraproducente en un país donde es difícil encontrar financiación. Por otro, podrá afectar a la competitividad de las Bolsas de los países que la implanten, afectando al número de operaciones sobre acciones. Si a ello le añadimos la presión fiscal, nada despreciable, que supone el establecimiento de un Impuesto sobre depósitos a nivel regional se infiere que no se está favoreciendo, siquiera de modo indirecto, la financiación de las empresas como motor de la economía capaz de crear empleo.

Si examinamos el artículo 19 de la Ley 16/2012, observamos que la estructura del impuesto no es impositiva, no se dirige a la obtención de ingresos con los que financiar los gastos públicos, ni siquiera subsisten las obligaciones formales anejas a la obligación material de contribuir. La estructura contributiva de la figura podría admitir modulaciones en el caso de que se tratara de conseguir el cumplimiento de otros fines de carácter constitucional [tributos extrafiscales, admitidos en nuestro ordenamiento desde la temprana STC 37/1987 (NFJ000269)], pero no es así. No se reconoce en toda la estructura de la figura una medida destinada a la consecución de fines no principalmente recaudatorios. De lo que, se está limitando la competencia financiera de las Comunidades Autónomas sin el amparo de una norma habilitante.

² La Tasa Tobin recaerá sobre entidades financieras y gravará con un 0,1 % las transacciones con acciones y bonos (públicos y privados) y del 0,01 % para los derivados, con un volumen alto de capitalización bursátil. Se excluyen las actividades financieras diarias de los ciudadanos y las empresas y no se aplicará a las tradicionales actividades bancarias de inversión en la captación de capitales ni a las transacciones financieras que se realicen en el marco de operaciones de reestructuración, así como las actividades de refinanciación, la política monetaria y la gestión de la deuda pública. Se establece un sistema de recaudación de impuestos basado en el lugar donde se produce la transacción financiera. Se recurre al «principio de residencia». Se pagará la tasa siempre que alguna parte de la transacción esté establecida en uno de los once países miembros participantes, con independencia de dónde tiene lugar la operación en el mundo. El objetivo de esta tasa es frenar la especulación y hacer que la banca asuma parte de los costes de la crisis.

El Gobierno central, más que crear un impuesto estatal, lo que ha operado es el establecimiento de una exención general, obstaculizando el poder tributario de las Comunidades Autónomas, lo que puede ser contrario a la Constitución y a la LOFCA. Se ha procedido a vaciar el ámbito competencial autonómico, mediante el establecimiento de una apariencia de tributo, lo que supone una clara agresión del principio de lealtad institucional que ha de regir las relaciones entre el Estado y las distintas regiones.

Justifica la reactivación de la economía, mediante la no obstaculización del recurso al crédito ajeno por una figura fiscal, la limitación de la competencia tributaria de las Comunidades Autónomas. Esta es la cuestión.

Cuál es efectivamente la finalidad de la norma cuestionada. Declara la Ley 16/2012, en su Exposición de Motivos, que «Se crea el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito con la pretensión de asegurar un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero».

La cuestión que inmediatamente surge es si una ley ordinaria es el cauce adecuado para delimitar el alcance concreto de las competencias de las Comunidades Autónomas en materia financiera. Esta es tarea de la LOFCA (art. 157.3 CE). De lo que, se está limitando la potestad tributaria autonómica en función de un principio «tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero» que no tiene reflejo en la LOFCA, que no supone la regulación del ejercicio de competencias financieras.

Por lo que en atención al cumplimiento de esa armonización se establece un impuesto estatal que sustituye a los autonómicos preexistentes e impide el establecimiento de nuevos tributos autonómicos sobre los mismos hechos.

La prohibición a las Comunidades Autónomas para que establecieran un Impuesto Autonómico sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, en cuanto que comporta una restricción de su autonomía financiera solo sería legítima si se realizase al amparo de lo prevenido en la LOFCA.

Pero, además, desde el momento en que se admite constitucionalmente una autonomía financiera de las Comunidades Autónomas y la correlativa potestad para el establecimiento y exigencia de tributos propios, se está admitiendo la diversidad dentro del territorio español, luego la armonización no es una razón suficiente que justifique el establecimiento de un tributo estatal a tipo 0. Corregir la vulneración por un tributo autonómico del principio de libre circulación de capitales entre las diferentes regiones exige de otro cauce jurídico más adecuado al cumplimiento de esta finalidad.

No es la primera vez que el Estado utiliza la técnica del gravamen efectivo nulo con una finalidad armonizadora. Lo hizo con el Impuesto sobre el Patrimonio estableciendo una bonificación en la cuota íntegra del 100%, lo que a efectos prácticos suponía el no gravamen por este Impuesto. No obstante, en atención al principio de corresponsabilidad fiscal, las Comunidades Autónomas tienen cedida su recaudación y amplias competencias normativas sobre el mismo,

pudiendo regular la bonificación en cuota. Lo que, en última instancia, salvaba la competencia tributaria de las diferentes regiones.

Por tanto, si el artículo 19 de la Ley 16/2012 no está creando efectivamente un impuesto, no podemos hablar de doble imposición en el sentido proscrito por el artículo 6.2 de la LOFCA y, en consecuencia, carecería de sentido instrumentar medidas de compensación o coordinación en favor de las Comunidades Autónomas.

3. COMUNIDADES AUTÓNOMAS A LAS QUE DEBE COMPENSAR EL ESTADO

Admitiendo, y a la espera del pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre la cuestión, la constitucionalidad del Impuesto estatal sobre Depósitos en las Entidades de Crédito, la cuestión a determinar sería respecto de qué Comunidades Autónomas habría que instrumentar medidas de compensación, desde el momento en que el establecimiento de esta figura estatal supone una merma de sus ingresos, los que venían recaudando y tenían presupuestados en sus respectivas Leyes de Presupuestos regionales.

Está claro que a Extremadura, Andalucía y Canarias que lo tenían vigente cuando se aprobó la ley estatal. Estas Comunidades ya habían previsto la recaudación de este tributo en sus respectivos presupuestos para este año, por lo que la compensación que se fije debe articularse como un ingreso presupuestario.

Pero, qué sucede con el Principado de Asturias y con Cataluña cuyos impuestos entran en vigor antes que el impuesto estatal, pero que en el momento de entrada en vigor del tributo estatal no habían recaudado nada por este concepto.

A este respecto, en el artículo 13 de la Ley 16/2012, se establece:

«Hechos impositivos regulados en esta Ley gravados por las Comunidades Autónomas.

En la medida en que el impuesto que establece esta Ley recaiga sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad a 1 de diciembre de 2012».

Luego el límite temporal se fija en la aprobación de la ley autonómica que instituya el tributo con anterioridad al 1 de diciembre de 2012. Tras el anuncio por parte del Estado de su inten-

ción de establecer un Impuesto de estas características a nivel estatal está clara la precipitación de determinadas Comunidades por apremiarse en establecer un impuesto a nivel autonómico y así beneficiarse de la compensación por parte del Estado, lo que puede plantear dudas en torno a la aplicación a las mismas de las medidas de compensación adecuadas. No se entiende, sin embargo, respecto de aquellas que a dicha fecha ya se encontraban en fase de tramitación parlamentaria, y, por tanto, ajenas a la intencionalidad estatal.

El texto, por tanto, hace referencia, no a la fecha de entrada en vigor, sino a la fecha de aprobación de la ley autonómica, con independencia de que su entrada en vigor se efectúe antes o después de la ley estatal. Evidentemente, la determinación del día 1 de diciembre de 2012 como fecha límite para la consideración de la compensación por el perjuicio causado a las Comunidades Autónomas que tenían regulado este impuesto supone una aplicación retroactiva de la norma en cuestión que se podría calificar de retroactividad auténtica o de grado máximo.

Ni el ordenamiento constitucional ni la legislación ordinaria (arts. 9.3 CE, 10.2 LGT, 2.3 CC) prohíben la retroactividad de las normas tributarias. No obstante, las normas retroactivas deben superar un juicio de constitucionalidad, considerándose que son inconstitucionales cuando su eficacia retroactiva entre en colisión con otros principios constitucionales.

Es sentir general la especial tensión a la hora de fijar los límites a la retroactividad de las normas tributarias. Límites que en la doctrina del Tribunal Constitucional no se perfilan con unos contornos precisos, sino que en cada caso el Alto Tribunal ha de ponderar principios como el de capacidad económica, seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, etc., dando lugar a toda una casuística de la que se deben inferir unos principios informadores comunes. Constatando que el Tribunal siempre ha mirado con cierto recelo la retroactividad propia o auténtica de las normas tributarias, siendo más tolerante con la retroactividad impropia.

En este supuesto, la retroactividad de la norma debe justificarse en razones de política económica que le hayan servido de base para adoptar la medida así como el grado de previsibilidad que el cambio tenía para las diferentes Comunidades.

Respecto del grado de previsibilidad, se debe tomar como fecha, como pronto, la de 29 de noviembre de 2012, fecha de presentación de las enmiendas por el Partido Popular, lo que ya supone una difusión del cambio normativo que va a operar el Gobierno, pero, siempre teniendo en cuenta como elemento de comparación la fase de tramitación que en ese momento se encontraba el Impuesto sobre depósitos autonómico, no el momento de su aprobación definitiva.

Además, hay que argumentar las razones de política económica que han llevado al Gobierno a la adopción de esa medida. Ni en la Exposición de Motivos ni en el articulado de la norma se justifica la razón de esa pretendida retroactividad. Lógicamente, se infiere del hecho de no tener que compensar a más Comunidades Autónomas que aquellas que ya tenían implantado el tributo de modo efectivo, pero no se dice. Se podía haber argumentado en razones del cumplimiento del déficit y de los objetivos de estabilidad presupuestaria, razones de política económica con enorme contundencia en la situación actual, pero no se ha justificado la retroactividad de la norma.

Lo anterior demuestra la premura con que fueron presentadas las enmiendas y su falta de exquisitez jurídica a la hora de delimitar las razones que justificaban la retroactividad de la norma, más allá de su juicio de constitucionalidad. En consecuencia, otra cuestión más que deberá resolver el Alto Tribunal.

Por tanto, según la regulación existente, no hay duda de que habrá que compensar a las Comunidades de Extremadura, Andalucía y Canarias, que tenían en vigor el impuesto cuando entró en vigor el estatal, las que recibirán la oportuna compensación, aunque no se especifica durante cuánto tiempo.

No será este el caso de Asturias, donde el Impuesto a los depósitos se aprobó a través de la ley de presupuestos autonómica, mientras que indica el ministro de Hacienda y Administraciones Públicas, Cristóbal Montoro, «el ordenamiento jurídico español prohíbe que se apruebe de este modo».

Resulta paradójico que se esté negando la posibilidad a una Ley de presupuestos regional de establecer un tributo por cuanto en su tramitación se sustrae del debate parlamentario, cuando esta ha sido, también, la situación parlamentaria en que se aprobó el Impuesto sobre depósitos a nivel estatal. Recordemos que fue el resultado de dos enmiendas presentadas en el último momento que fueron tramitadas en el Senado sin la aprobación previa del Congreso de los Diputados. Un hito más en esta carrera de fondo en la que se halla inmerso el Impuesto sobre depósitos.

Evidentemente, si no se quiere que esa compensación repercuta en todos los españoles, se deberá establecer un tipo moderado en el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, más allá del tipo 0 con el que se aprobó. Tipo moderado con un claro afán compensatorio y que no supondrá la configuración de un auténtico impuesto, dada la falta de afán recaudatorio. Con lo que serán las propias entidades financieras de todo el país las que asuman la compensación de tres Comunidades Autónomas. Se plantean serias dudas si ello no se repercutirá en los depositantes y ahorradores a través de menores retribuciones y mayores comisiones.

Otra cuestión íntimamente relacionada es la cuantía a pagar a estas Comunidades afectadas y durante cuánto tiempo. En las comisiones bilaterales correspondientes deberá llegarse al acuerdo pertinente. Las cifras están más claras en relación con las Comunidades de Extremadura, Andalucía y Canarias, por cuanto partimos de una merma de la recaudación real (alrededor de 230 millones de euros). La cuestión se complica a la hora de fijar la cuantía a compensar para Asturias, por cuanto se actúa con base en meras previsiones (alrededor de 30 millones de euros en una primera estimación). Habrá que esperar a los acuerdos pertinentes.

Además, en el escenario de crisis económica (y social) actual la compensación seguramente venga acompañada de un recorte (una quita en la recaudación que percibían), lo que va a suponer una merma en la capacidad recaudatoria de estas regiones, que podía estar operando con base en estas previsiones. Una merma de la cantidad presupuestada lo que originará un desfase en los presupuestos regionales y una dificultad en la consecución del objetivo de déficit autonómico.

4. LA POSIBILIDAD DE APROBAR ESTE IMPUESTO MEDIANTE LEY DE PRESUPUESTOS REGIONAL

Recordemos que el Principado de Asturias aprueba el Impuesto sobre depósitos mediante Ley del Principado de Asturias 3/2012, de 28 de diciembre, de presupuestos generales para el año 2013.

Con ello, se reabre una vieja polémica en torno a si lo prevenido en el artículo 134.7 de la CE que establece que la ley de presupuestos no puede crear tributos podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea, es de aplicación únicamente a las Leyes de Presupuestos de carácter estatal o también a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas. La competencia de las Comunidades Autónomas para elaborar y aprobar sus propios Presupuestos es una consecuencia lógica del principio de autonomía financiera proclamado en el artículo 156.1 de la CE³. Concretamente, el principio de autonomía presupuestaria aparece recogido en el artículo 17 a) de la LOFCA⁴.

Más concretamente, en su artículo 21 de la LOFCA se recogen los principios presupuestarios autonómicos, y no se hace mención a la prohibición de crear tributos⁵. Enumera como principios básicos el de estabilidad, anualidad, universalidad y prórroga automática, pero no menciona la limitación de su uso para el establecimiento de tributos.

En los artículos 46 y 47 de la Ley Orgánica 7/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Asturias, que regulan la institución presupuestaria para esta Comunidad, no se hace mención a la prohibición de crear tributos mediante Ley de Presupuestos. Sí hace mención, por el contrario, a los principios de anualidad, unidad y universalidad presupuestaria y prórroga automática.

El proceso de elaboración de los Presupuestos del Principado de Asturias es similar al del Estado; correspondiendo al Consejo de Gobierno la elaboración del Presupuesto del Principado y a la Junta General su examen, enmienda, aprobación y control. El Consejo de Gobierno presentará el proyecto de presupuesto a la Junta antes del último trimestre del año.

³ Artículo 156.1 de la CE. «Las Comunidades Autónomas gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles».

⁴ Artículo 17 a) de la LOFCA. «Las Comunidades Autónomas regularán por sus órganos competentes, de acuerdo con sus Estatutos, las siguientes materias: a) La elaboración, examen, aprobación y control de sus presupuestos».

⁵ Artículo 21 de la LOFCA. «1. Los presupuestos de las Comunidades Autónomas tendrán carácter anual e igual periodo que los del Estado, atenderán al cumplimiento del principio de estabilidad presupuestaria, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos de los organismos y entidades integrantes de la misma, y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a tributos atribuidos a las referidas Comunidades.

2. Si los presupuestos generales de las Comunidades Autónomas no fueran aprobados antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, quedará automáticamente prorrogada la vigencia de los anteriores.

3. Los presupuestos de las Comunidades Autónomas serán elaborados con criterios homogéneos de forma que sea posible su consolidación con los Presupuestos Generales del Estado».

De lo anterior, se extrae que no se ha incorporado a la regulación autonómica de las leyes de presupuestos toda la regulación aplicable a las leyes de Presupuestos del Estado, ni en la LOFCA ni en el respectivo Estatuto de Autonomía. Si se hubiera querido unificar el Derecho Presupuestario se hubiera establecido una armonización de las normas presupuestarias, del Estado y de las Comunidades Autónomas. Sin embargo, se han regulado a nivel autonómico principios coincidentes con los del Estado, pero no todos. Luego una interpretación literalista, en sus propios términos, conduciría a entender que cabría la posibilidad de establecer tributos regionales mediante Ley de Presupuestos.

No obstante, atendiendo a una interpretación sistemática de la norma, atendiendo a la conexión de la norma con el resto del ordenamiento jurídico del que forma parte, se podría argumentar que dado el mecanismo de aprobación de las Leyes de presupuestos que se sustraen del debate parlamentario (STC 65/1987, de 21 de mayo), este no sería el cauce adecuado para el establecimiento de un tributo dada su injerencia en la esfera económica de los sujetos. Se podría haber armonizado los términos de esta institución en el ámbito de los diferentes entes territoriales, pero no se ha hecho. Con lo cual es una cuestión abierta a la que el Alto Tribunal en algún momento tendrá que dar respuesta.

Una cuestión similar se planteó en Italia con relación a los presupuestos regionales y el Constitucional de ese país entendió que las normas constitucionales del Ordenamiento del Estado no eran directamente aplicables a las regiones, solo cuando eran expresión de principios generales.

Aplicar esa doctrina al ámbito español supondría derivar la cuestión a determinar si los principios que contiene el artículo 134 de la CE son principios generales de Derecho Presupuestario. Si dicho precepto recoge un principio general del sistema de fuentes referido a la producción de normas es una cuestión que debe determinar el Tribunal.

Hasta el momento, el Tribunal Constitucional mantiene una postura ambigua:

a) En algunos pronunciamientos niega que el artículo 134.7 de la CE se aplique a las Leyes de Presupuestos de las Comunidades Autónomas argumentando que el precepto regula una institución estatal [SSTC 116/1994, de 18 de abril (NFJ003350); 149/1994, de 12 de mayo, y 174/1998, de 23 de julio].

Citando este último pronunciamiento, «las Leyes de Presupuestos tienen "una función específica y constitucionalmente definida en el artículo 134.2 de la CE": es la Ley que cada año aprueba los Presupuestos Generales incluyendo la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y la consignación del importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. No obstante, estas leyes no son solo un contenido de previsiones contables [SSTC 65/1987, 76/1992 (NFJ001644)], sino que también constituyen un "vehículo de dirección y orientación de la política económica" [SSTC 27/1981 (NFJ000001), 65/1987, 76/1992 (NFJ001644)], por ello, como ha señalado la STC 76/1992 (NFJ001644), "no solo puede –y debe– contener la previsión de ingresos y las autorizaciones de gastos, sino que también puede establecer disposiciones de carácter general en materias propias de la Ley ordinaria (con excepción de lo dispuesto en el apartado 7 del art. 134 CE) que guarden directa relación con las previsiones de ingresos y

las habilitaciones de gastos de los Presupuestos o con los criterios de política económica general en que se sustentan [STC 63/1986, fundamento jurídico 12 (NFJ000167)]".

Esta doctrina ha llevado a este Tribunal a distinguir en las Leyes de Presupuestos entre un contenido mínimo, necesario e indisponible constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos y un contenido posible, no necesario o eventual [SSTC 63/1986 (NFJ000167), 65/1987, 126/1987 (NFJ000307), 134/1987, 65/1990, 66/1990, 67/1990, 76/1992 (NFJ001644), 237/1992, 83/1993 (NSJ000531), 178/1994 (NFJ004010), 195/1994 (NFJ003403) y 61/1997 (NCJ003403)]».

Refiriéndose concretamente al contenido de las Leyes de Presupuestos regionales, declaraba:

«Como se ha declarado en la STC 116/1994 (NFJ003350), fundamento jurídico 5.º, de la dicción literal del artículo 134 de la CE, se desprende con toda claridad que las reglas contenidas en este precepto constitucional "tienen como objeto directo la regulación de una institución estatal, en concreto, de una fuente normativa del Estado, entendido este término en sentido estricto, es decir, como sinónimo de organización central o general del Estado". Y se añade que es doctrina de este Tribunal que "de los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación, por vía analógica, a las instituciones autonómicas homólogas". Concluyéndose que "la regulación aplicable a las instituciones autonómicas, en este caso, a sus fuentes normativas, desde la perspectiva constitucional propia del presente proceso, es la contenida únicamente en sus respectivos Estatutos de Autonomía, en las Leyes estatales que, dentro del marco constitucional, se hubiesen dictado para delimitar las competencias del Estado y las Comunidades Autónomas y, por supuesto, en las reglas y principios constitucionales aplicables a todos los poderes públicos que conforman el Estado entendido en sentido amplio y, evidentemente, en las reglas y principios constitucionales específicamente dirigidos a las Comunidades Autónomas" [STC 116/1994 (NFJ003350)]».

Por lo que, conforme al Alto Tribunal expresamente está manteniendo que de los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado no pueden inferirse, sin más, reglas y principios de aplicación a las instituciones autonómicas homólogas, que sería la única vía de trasvasar lo contenido en el artículo 134.7 de la CE a los Presupuestos regionales.

b) En otras, mantiene que las Leyes de Presupuestos autonómicas tienen el mismo alcance y significado que las del Estado, quizás en sus pronunciamientos más recientes [SSTC 130/1999, de 1 de julio; 180/2000, de 29 de junio (NCJ051891), y 74/2011, de 19 de mayo (NCJ055032)].

En este último pronunciamiento, por ejemplo, tras reiterar la doctrina mantenida por el Tribunal respecto del contenido mínimo, necesario e indisponible constituido por la expresión cifrada de la previsión de ingresos y la habilitación de gastos y un contenido posible, no necesario o eventual de las leyes de Presupuestos, y afirmar que dicha doctrina ha sido formulada «respecto

de las leyes de presupuestos generales del Estado, no pudiendo inferirse sin más de los preceptos constitucionales que regulan instituciones del Estado reglas y principios de aplicación por vía analógica a las instituciones autonómicas homólogas», afirma que existe:

«como ya hemos tenido también ocasión de señalar en relación con otras Comunidades Autónomas, una identidad sustancial entre las normas que integran el bloque de la constitucionalidad aplicable a la institución presupuestaria de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha y cuanto dispone respecto del Estado el artículo 134.2 de la CE, precepto del que este Tribunal ha deducido la existencia de límites materiales al contenido de la ley de presupuestos generales del Estado».

Bien es cierto que se refiere al contenido del apartado segundo del artículo 134 de la CE⁶, y no propiamente al apartado siete.

Quizás la aprobación del Impuesto sobre depósitos, por el Principado de Asturias, mediante Ley de Presupuestos, coadyuve a que el Tribunal se pronuncie de un modo claro sobre la cuestión, eliminando incertidumbre y ambigüedad del sistema.

5. LA POSIBILIDAD DE APROBAR ESTE IMPUESTO MEDIANTE DECRETO-LEY

El Gobierno de la Generalitat de Cataluña aprobó el Decreto-ley 5/2012, de 18 de diciembre, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito, que entró en vigor el 20 de diciembre de 2012, y que ha sido posteriormente convalidado.

La cuestión que se suscita es si se puede implantar un tributo de estas características mediante Decreto-ley, dada la reserva formal de ley existente en esta materia (arts. 133.1 y 31.3 CE y 8 LGT) como manifestación del principio de autoimposición. Ha sido el Tribunal Constitucional quien a través de sus sucesivos pronunciamientos ha ido configurando una doctrina casuística en torno al tema de la que inferir unos principios comunes.

De este modo, el control de constitucionalidad debe superar un denominado control formal y un control material. Referido al primero, ha de concurrir la extraordinaria y urgente necesidad como presupuesto habilitante. La concurrencia de este presupuesto formal exige analizar los motivos explicitados por el Gobierno en la aprobación del Impuesto sobre depósitos y la conexión entre la situación de urgencia y la medida adoptada.

⁶ «Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado».

El Tribunal admite que la existencia de un incremento en la recaudación fiscal parece una medida idónea para reducir el déficit público, por lo que «un déficit público estructural desbocado en un momento en que el objetivo de la convergencia económica con los restantes países de la Comunidad Europea había sido establecido como esencial en la gobernación del país, es motivo suficiente desde la perspectiva de nuestro enjuiciamiento para que el gobierno adoptase medidas que modificaban, de manera instantánea, la situación jurídica existente [STC 182/1997, de 28 de octubre (NFJ005623)].

Argumenta, en este sentido, el Gobierno de la Generalitat que «este Gobierno, ante la necesidad extraordinaria y urgente de alcanzar nuevas fuentes de financiación, con el fin de cumplir con los objetivos de déficit y de endeudamiento fijados, puede dictar disposiciones legislativas provisionales, bajo la forma de decreto ley, en los términos del artículo 64 del Estatuto de Autonomía de Cataluña, el cual, tan pronto como haya sido publicado en el Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya, será comunicado por el Gobierno al Parlamento, para que acuerde su convalidación o su derogación.

Parece que el Gobierno de la Generalitat, al menos formalmente, cumple rigurosamente con el presupuesto habilitante constituido por la extraordinaria y urgente necesidad.

Referido al control material, se exige la no «afectación» de los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se incardina el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad (art. 31.1 CE). Superando una interpretación literalista del término «afectar», el Tribunal a la hora de admitir la constitucionalidad del Decreto-ley mantiene que habría que examinar cada concreta figura tributaria «afectada», su relación con el principio de capacidad económica, su función redistributiva y su carácter general o la posición que ocupa la concreta figura tributaria en el conjunto del sistema tributario [entre otras, SSTC 137/2003, de 3 de julio (NFJ014343); 108/2004, de 30 de junio (NFJ018220)].

El aspecto más conflictivo sería analizar la función del impuesto en el entero sistema tributario en el que se incardina y si se ve alterada de un modo sensible la presión global que soportan los contribuyentes. Esto es, si el Impuesto sobre Depósitos en las Entidades de Crédito constituye un pilar estructural del sistema tributario. A ello, abogaríamos la consideración del impuesto como un tributo que recae sobre uno de los tres índices clásicos de la capacidad económica (lo que se grava son los depósitos constituidos con los fondos captados como elemento del pasivo que sirve de soporte a su actividad económica y es susceptible de generar riqueza), y el hecho de que presente un carácter global y periódico. Asimismo, su capacidad recaudatoria (los tipos van del 0,3 al 0,5% de la base imponible), por lo que altera sensiblemente la posición del obligado tributario en el conjunto del sistema tributario.

Luego, surgen dudas fundadas acerca de la idoneidad de este cauce legislativo para la implantación de un tributo de estas características.

6. LIBRE CIRCULACIÓN DE CAPITALS

La razón última que ha llevado al Gobierno de la Nación al establecimiento de un Impuesto estatal ha sido el inicio por la Comisión europea de un procedimiento de infracción por vulneración del principio de libre circulación de capitales dentro del ámbito del territorio español.

Este principio aparece recogido en diferentes preceptos de nuestro ordenamiento jurídico. Así, en el artículo 139.2 de la CE se establece:

«Ninguna autoridad podrá adoptar medidas que directa o indirectamente obstaculicen la libertad de circulación y establecimiento de las personas y la libre circulación de bienes en todo el territorio español».

Y, en el artículo 157.2 de la CE, referido específicamente a las Comunidades Autónomas:

«Las Comunidades Autónomas no podrán en ningún caso adoptar medidas tributarias sobre bienes situados fuera de su territorio o que supongan obstáculo para la libre circulación de mercancías o servicios».

Este principio ha sido recogido, también, en el artículo 9 c) de la LOFCA, donde se establece que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, que además de respetar lo prevenido en el artículo 6 del mismo cuerpo normativo, deberán respetar una serie de principios, entre ellos:

«No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías y servicios capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o de la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2, 1, a), ni comportar cargas trasladables a otras Comunidades».

Todo este acervo normativo ha de ser objeto de una interpretación integradora que no suponga un vaciamiento de las competencias tributarias de las Comunidades Autónomas. Por tanto, una interpretación no restrictiva de la norma que impediría la efectividad del marco de distribución de las competencias establecido por el Texto Constitucional en el marco de un Estado plural.

Así, el artículo 139.2 de la CE no impide la aprobación de cualquier norma que pueda afectar a la libertad de circulación, sino solo de aquellas que supongan una fragmentación del mercado (STC 32/1983, de 28 de abril). Con relación al artículo 9 c) de la LOFCA el Alto Tribunal en STC 168/2004, de 6 de octubre (NFJ019413), declaraba que «las actuaciones autonómicas revisten entidad suficiente para reputarlas vulneradoras de la libertad de circulación de personas y bienes cuando su incidencia sobre esta implique el surgimiento de obstáculos que no guarden relación y sean desproporcionados respecto del fin constitucionalmente lícito que persiguen». Este precepto debe ser interpretado teniendo en cuenta, además, la jurisprudencia reiterada del TJUE

que se refiere a las medidas tributarias adoptadas por los Estados miembros que puedan restringir u obstaculizar el ejercicio de dichas libertades fundamentales. Dichas libertades son derecho de acceso al mercado interior.

Así, en el ámbito de la Unión Europea aparece el mercado interior de la Unión Europea, como mecanismo de integración económica de la Unión, donde circulan libremente los bienes, servicios y capitales y las personas.

Por lo que el establecimiento de un impuesto de estas características podría afectar a la libre circulación de capitales en el ámbito europeo. Señala al respecto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), en su artículo 63:

«1. En el marco de las disposiciones del presente capítulo, quedan prohibidas todas las restricciones a los movimientos de capitales entre Estados miembros y entre Estados miembros y terceros países.»

Y, en su artículo 65 del TFUE:

«1. Lo dispuesto en el artículo 63 se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a:

a. aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital;

b. adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras, establecer procedimientos de declaración de movimientos de capitales a efectos de información administrativa o estadística o tomar medidas justificadas por razones de orden público o de seguridad pública.

2. Las disposiciones del presente capítulo no serán obstáculo para la aplicación de restricciones del derecho de establecimiento compatibles con los Tratados.

3. Las medidas y procedimientos a que se hace referencia en los apartados 1 y 2 no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63.

4. A falta de medidas de aplicación del apartado 3 del artículo 64, la Comisión o, a falta de una decisión de la Comisión dentro de un periodo de tres meses a partir de la solicitud del Estado miembro interesado, el Consejo, podrá adoptar una decisión que declare que las medidas fiscales restrictivas adoptadas por un Estado miembro con respecto a uno o varios terceros países deben considerarse compatibles con los Tratados en la medida en que las justifique uno de los objetivos de la Unión y sean compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior. El Consejo se pronunciará por unanimidad a instancia de un Estado miembro».

Tiene declarado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que si bien la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, estos deben ejercer dicha competencia respetando el Derecho de la Unión [Sentencias de 12 de diciembre de 2006, *Test Claimants in Class. IV of the ACT Group Litigation* (NFJ024424); de 8 de noviembre de 2007, *Amurta* (NFJ026644); de 19 de noviembre de 2009, *Comisión/Italia* (NFJ036243); de 3 de junio de 2010, *Comisión/España* (NFJ038558), y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania* (NFJ044547)].

Corresponde, por tanto, a cada Estado miembro organizar, respetando el Derecho de la Unión, su sistema de tributación [Sentencias *Test Claimants in Class. IV of the ACT Group Litigation* [TJCE 2006, 355 (NFJ024424)], *Test Claimants in the FII Group Litigation* [TJCE 2006, 357 (NFJ024425)]; de 20 de mayo de 2008 [TJCE 2008, 110], *Orange European Smallcap Fund* (NFJ028746); de 16 de julio de 2009 [TJCE 2009, 235], *Damseaux* (NFJ034311), y de 20 de octubre de 2011, *Comisión/Alemania* [TJCE 2011, 322].

La doctrina mantenida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se reitera en su reciente Sentencia de 25 de octubre de 2012 (NFJ048924), en la que se incorporan las siguientes consideraciones:

La instauración de un trato fiscal diferenciado entre residentes y no residentes sin establecimiento permanente impone traer a colación lo establecido en el artículo 65 del TFUE que al respecto del principio de libre circulación de capitales establece que «lo dispuesto en el artículo 63 [TFUE] se aplicará sin perjuicio del derecho de los Estados miembros a [...] aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital».

No obstante, esta disposición por cuanto supone una excepción al principio fundamental de libre circulación de capitales, debe interpretarse en sentido estricto. Por lo que no puede interpretarse como que toda normativa fiscal que distinga entre los obligados tributarios en función del lugar en que residen o del Estado miembro en el que inviertan sus capitales es de modo automático compatible con lo establecido en el TFUE [Sentencias de 11 de septiembre de 2008 [TJCE 2008, 204], *Eckelkamp y otros* (NFJ029800); de 22 de abril de 2010 [TJCE 2010, 116], *Mattner* (NFJ037920); de 10 de mayo de 2012 [TJCE 2012, 111], *Santander Asset Management SGIIC y otros* [TJUE, Asunto núms. C-338/11 a C-347/11 acumulados, p. I-0000, apartado 21 (NFJ046753)].

Lo dispuesto en el artículo 65.1 del TFUE encuentra su limitación en el apartado tercero de la misma norma que establece que las disposiciones nacionales a que se refiere dicho apartado 1 «no deberán constituir ni un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de capitales y pagos tal y como la define el artículo 63».

De lo que, deben diferenciarse las diferencias de trato permitidas por el artículo 65 del TFUE, apartado 1, letra a), de las discriminaciones prohibidas por el apartado 3 de este artículo. Por lo que para que una normativa fiscal nacional pueda considerarse compatible con las disposiciones

del Tratado referidas a la libre circulación de capitales, es preciso que la diferencia de trato afecte a situaciones que no sean objetivamente comparables o esté justificada por razones imperiosas de interés general [Sentencias de 6 de junio de 2000 [TJCE 2000, 120], Verkooijen (NFJ009096); de 7 de septiembre de 2004 [TJCE 2004, 225], Manninen (NFJ018806); de 1 de diciembre de 2011 [TJCE 2001, 384], Comisión/Bélgica (NFJ045387), y Santander Asset Management SGIIC y otros [TJCE 2012, 111], antes citada, apartado 23 (NFJ046753)].

Las medidas nacionales restrictivas de la libre circulación de capitales pueden estar justificadas por razones imperiosas de interés general «siempre que, por una parte, no existan disposiciones de armonización en el Derecho de la Unión que establezcan medidas necesarias para garantizar la protección de esos intereses y, por otra parte, sean adecuadas para garantizar la realización del objetivo que pretenden y no vayan más allá de lo necesario para alcanzarlo [véanse, en particular, las Sentencias de 23 de octubre de 2007 [TJCE 2007, 289], Comisión/Alemania, C-112/05, Rec. p. I-8995, apartados 72 y 73; de 1 de julio de 2010 [TJCE 2010, 210], Dijkman y Dijkman-Lavaleije, C-233/09, Rec. p. I-6649, apartado 49 (NFJ038931), y de 20 de octubre de 2011 [TJCE 2011, 322], Comisión/Alemania, antes citada, apartado 74 (NFJ044547)]».

Como vemos, la repercusión que en el concepto de soberanía fiscal tiene el principio comunitario de la libre circulación de capitales y su análisis se realiza partiendo de la concepción actual del artículo 58 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, como precepto que acuña una reserva de soberanía fiscal frente al principio que garantiza la libre circulación de capitales. En el fondo lo que ocurre es que los Estados miembros de la Unión han optado por el mantenimiento de un considerable espacio normativo en el que poder seguir moviéndose con autonomía para conceder o no beneficios fiscales a las inversiones que se domicilien en su territorio, o a quienes opten por tener su residencia en el mismo.

De este modo, la finalidad del artículo 9 c) de la LOFCA es la protección del mercado interior, impidiendo el establecimiento de medidas tributarias que fragmenten dicho mercado estableciendo diferencias entre residentes y no residentes en una Comunidad Autónoma sin que ello encuentre una justificación adecuada o resulten desproporcionadas en relación con su finalidad. Supone una restricción a los movimientos de capitales no justificada ni proporcionada al fin.

A diferencia de la Comisión Europea, el Tribunal Constitucional en STC 210/2012, de 14 de noviembre (NFJ049262), consideró que el Impuesto sobre depósitos de Extremadura no afectaba a la libre circulación de capitales por cuanto en el impuesto no se gravan las transacciones, sino el volumen de los depósitos captados por los sujetos pasivos del impuesto, de manera que no es una medida susceptible de afectar a la circulación de capitales. Asimismo, las deducciones en la cuota que se contienen por la realización de determinadas inversiones calificadas de utilidad pública o de interés social para la región tampoco establecen ninguna diferencia de trato entre residentes y no residentes en la Comunidad Autónoma, por cuanto su aplicación no depende de dónde radique el domicilio social de la entidad bancaria, sino que se aplica por igual a todas las sucursales establecidas en Extremadura.

El debate se puede plantear en relación con el Impuesto sobre depósitos establecido por el Gobierno de la Generalitat. A diferencia de lo que sucede con el Impuesto sobre depósitos establecido a nivel nacional, el impuesto catalán prevé como infracción muy grave la deslocalización de depósitos que, provenientes de oficinas situadas en el territorio de Cataluña, se contabilicen en oficinas situadas fuera de dicho territorio (esta previsión tampoco aparece en la norma asturiana).

En estos casos, la sanción por deslocalización será al 50% de la cuota dejada de ingresar por ese concepto. En caso de reincidencia, la sanción podrá llegar al 100% de la cuota dejada de ingresar.

Ante la posibilidad de que para evitar la fiscalidad por este impuesto las entidades financieras situadas en el territorio de Cataluña contabilicen los ingresos efectuados por los depositantes en oficinas fuera del territorio de la Generalitat, esto es, se deslocalicen depósitos, se disuade de este comportamiento mediante el establecimiento de una sanción, que incluso puede ser incrementada en caso de reincidencia.

Claramente la medida introducida por Cataluña para evitar deslocalizaciones constituye una medida restrictiva de la circulación de capitales. En consecuencia, su legitimidad deberá pasar por un juicio en el que se acredite que la medida está justificada y es proporcionada al fin perseguido.

La deslocalización puede llevar a la ineffectividad del impuesto porque se dé la paradoja de que no consten contablemente depósitos de dinero en el territorio de la Generalitat. Evidentemente, esto hay que evitarlo, hay que hacer que la banca asuma parte de los costes de la crisis, pero en lugar de amenazar con la imposición de una sanción, se podían haber establecido otros puntos de conexión.

Una última cuestión que queremos siquiera reseñar es que resulta llamativo, también, el hecho de que no se sometan a este impuesto los depósitos efectuados en entidades financieras que operan *on-line*, ante la dificultad de localizar el lugar de constitución de los depósitos.

7. CONSIDERACIONES FINALES

Como se desprende de las líneas anteriores, la implantación de un impuesto a nivel estatal plantea numerosas incógnitas que necesitan de una respuesta pronta. La inclusión de un Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito a nivel estatal introduce una litigiosidad y pone de manifiesto una falta de determinación jurídica de conceptos de lo que se aprovechan unos y otros.

Los objetivos están justificados en cualquier caso. En el caso de las Comunidades Autónomas la asfixia financiera que sufren y la necesidad de alcanzar la cifra de déficit estructural fijada por el Estado. Ello les lleva a considerar el establecimiento de un impuesto estatal sobre el mismo hecho imponible como una vulneración del principio de lealtad institucional, en un momento en que las tensiones económicas llevan a que cada Administración territorial busque su propio espacio fiscal sin injerencias de otras instancias territoriales.

Se recurre, entonces, a la posible inconstitucionalidad de la norma estatal por vulnerar el principio de distribución competencial en materia tributaria entre el Estado y las Comunidades Autónomas por la Constitución, la Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas y los correspondientes Estatutos de Autonomía, como integrantes del denominado bloque de constitucionalidad. Se alega un vaciamiento competencial por parte del Estado.

Por otro lado, se halla el interés del Estado por proteger a la Banca, debido a las consecuencias que una presión fiscal sobre ella puede tener en la economía española al hora de conseguir financiación y ante la implantación de una inminente Tasa Tobin. El establecimiento de un impuesto a estas entidades puede tener repercusiones en la recuperación económica del país, por cuanto podría limitar el acceso al crédito de familias y pequeñas empresas debido al encarecimiento de la financiación ajena. Está claro que en la normativa que regula el tributo se prohíbe expresamente la repercusión de la cuota del impuesto a terceros, por lo que no surtirán efecto frente a la Administración tributaria los pactos que contradigan esta prohibición. Pero, nada impide que se interioricen los costes fiscales y se recuperen vía menor remuneración de los préstamos bancarios y con un incremento del coste de la financiación.

Se alega como criterio determinante de su implantación un tratamiento fiscal armonizado que garantice una mayor eficiencia en el funcionamiento del sistema financiero. Sin embargo, se está atendiendo a una finalidad mediante ley ordinaria una tarea que corresponde realizarla mediante Ley Orgánica, que es la que propiamente debe regular el ejercicio de las competencias financieras de las Comunidades Autónomas.

En el cumplimiento de esos objetivos se producen extralimitaciones e invasiones de competencias, así como la utilización de instrumentos legislativos que quizá no sean los más idóneos, incorrecta utilización de conceptos propiamente tributarios, cuestiones que deberán ser resueltas por el Tribunal Constitucional delimitando el contenido de esos conceptos y fijando el alcance de las relaciones entre el Estado y las Comunidades.

Cuestiones que hasta el momento no han sido abordadas por el Alto Tribunal en relación con otras cuestiones y que, de alguna forma, parece que haya ido evitando. El seguro planteamiento de cuatro recursos de inconstitucionalidad, dos contra los Impuestos sobre Depósitos de las Comunidades Autónomas y dos acerca del Impuesto de depósitos estatal, pone de manifiesto la enorme litigiosidad de la materia y la existencia de numerosas cuestiones abiertas. Siendo que es mucha la labor del Tribunal, todavía le queda un importante recorrido. Al Tribunal Constitucional le queda por delante una minuciosa tarea de consolidación e interpretación de conceptos, en un marco en que las tensiones regionales y la crisis económica torna en extremadamente delicada la decisión que se adopte en orden a no herir sensibilidades regionales.

LA IMPORTANCIA DE REFLEJAR EL CONOCIMIENTO EN LOS ESTADOS CONTABLES: UN CASO REAL

Concepción Burgos García

Profesora de la Universidad a Distancia de Madrid (Udima)

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Carlos BARROSO RODRÍGUEZ, don Juan CORBERÁ MARTÍNEZ, doña Begoña GINER INCHAUSTI y doña María Amparo RUIZ GENOVÉS.

EXTRACTO

El trabajo trata de establecer la importancia crucial que para la empresa supone contabilizar el conocimiento que poseen los trabajadores de la entidad como fuente diferenciada de creación de valor. De este modo, la información financiera será más completa cuando el capital intelectual quede reflejado en documentos contables, ya sea en notas en la memoria, ya en cuentas en el balance.

Proveer información precisa a los inversores es fundamental para el correcto funcionamiento del mercado de capitales y optimizar la asignación de recursos. La teoría de la nueva economía sostiene que no es tan importante explicar de dónde viene la empresa como explicar dónde está el mayor potencial de creación de valor y predecir cuáles son sus expectativas futuras. Esa información no se deduce normalmente de los activos fijos, sino de los activos intelectuales y de la evolución de indicadores de desempeño de su actividad, por eso la importancia de establecer métodos para valorar los activos inmateriales.

Finalmente, a través de un ejemplo real de un proceso industrial, se pone de manifiesto que la calidad del producto final se basa en una suma de conocimientos obtenidos mediante la experiencia adquirida de años de producción.

Palabras claves: conocimiento, capital intelectual y activos intangibles.

Fecha de entrada: 03-05-2013 / Fecha de aceptación: 08-07-2013

THE IMPORTANCE OF REFLECTING KNOWLEDGE IN FINANCIAL STATEMENT

Concepción Burgos García

ABSTRACT

This paper seeks to establish the critical importance to the firm of accounting for the knowledge and skills of its employees as a distinct source of value creation. Financial information will be more complete when intellectual capital is reflected in the accounting statements, whether it is notes in the manager's report, or in the balance sheet.

Providing accurate information to investors is essential for the proper functioning of the capital market and for the optimization of resource allocation. The «new economy» theory holds that while it is important to explain where the company comes from, the genuine purpose of financial accounting is to explain where the greatest potential for value creation lies and to predict future expectations. That kind of information is usually related not to fixed assets but to intellectual assets, and is normally traced through performance indicators, hence the importance providing appropriate methods for valuing intangible assets.

Finally, through a case study related to an industrial process the paper evidences that the quality of the final product is related to the accumulation of knowledge gained by the experience of many years of production.

Keywords: knowledge, intellectual capital and intangible assets.

Sumario

1. Introducción
2. Las sociedades del conocimiento: una necesidad sentida
3. Métricas para el capital intelectual
4. Los activos intangibles en las cuentas anuales
5. Ejemplo real de evaluación del intangible
6. Resultados y conclusiones del estudio

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Los conocimientos son y tal como lo señaló Daniel BELL (BELL, 1973) el principio axial y el recurso estratégico principal de la sociedad postindustrial. De hecho, según señala el propio BELL, las diferencias de todo tipo, pero sobre todo económicas, relativas entre las distintas sociedades, se explican mejor teniendo en cuenta los diferentes grados y niveles de acumulación y accesibilidad de los conocimientos que considerando cualquier otro parámetro, incluido, claro está, el relativo a sus distintos grados de capitalización, que es el más usado.

Abundando en la línea de BELL, TREACY y WIERSEMA (TREACY, 1993) propusieron un modelo que permite construir claramente la evolución de las distintas sociedades, desde las de «economía agraria» a la «revolución de los conocimientos», pasando por las «economías de recursos naturales», «la revolución industrial», «la revolución del producto» y la «revolución de la información». Este modelo permite ilustrar cómo el mundo ha incrementado su confianza en los conocimientos observando como el «foco» económico se ha desplazado en el tiempo. Al principio, los humanos se preocuparon en cómo hacer y, o, conseguir el máximo con recursos limitados, persiguiendo la «excelencia operativa», era básicamente una cuestión de eficiencia. Luego, el énfasis se puso en fabricar productos más «listos», útiles y adaptables, persiguiendo el «liderazgo del producto». Sin embargo, actualmente, las organizaciones (empresariales e institucionales) líderes y punteras, se centran en adquirir, mantener y usar los conocimientos para ofrecer soluciones a medida, ingeniosas y desarrollar relaciones, amplias, fructíferas y basadas en los conocimientos, para conseguir que sus clientes les otorguen el máximo de confianza posible, es decir, persiguiendo la «confianza y fidelización de sus clientes».

Con todo, no fue hasta hace unas décadas, cuando la importancia de los conocimientos fue cabalmente reconocida, señalándose que se está llegando a las sociedades de conocimientos. Sin ánimo de exhaustividad, los principales autores que señalan este advenimiento son, además de los acabados de citar, Joseph BADARACCO Jr., Gernot BÖHME y Nico STERN, Harlan CLEVELAN, Stan DAVIS, Tom PETERS, Taichi SAKAIYA y SVEIBY y LOYD. Mención especial merece Peter DRUCKER (DRUCKER, 1993) quien afirmó: «Los conocimientos son el principal recurso, (...) tierra, trabajo y capital no desaparecen, pero son secundarios». De un modo similar, se expresaron Ikujiro NONAKA e Hirotaka TAKEUCHI (NONAKA, 1995), cuando escribieron: «Los conocimientos no son solo otro recurso (...) trabajo, capital y tierra (...) sino el más crítico de los recursos». Y hasta el propio papa Juan Pablo II, en su encíclica «Centesimus Annus», se expresó así acerca de los co-

nocimientos: «Una vez, el decisivo factor de producción fue la tierra, y más tarde fue el capital (...) hoy es (...) el hombre mismo, (...) sus conocimientos».

Esto llevó a algunos economistas, de los que Paul ROMER es su principal exponente a hacer entendible lo que se conoce como «economía de las ideas» (ROMER, 1993) y las casi ilimitadas potencialidades para el crecimiento y éxito que las nuevas innovaciones y productos basados en conocimientos hacen posible. El modelo de ROMER diverge claramente de las perspectivas económicas más tradicionales que presumen una expansión restringida de oportunidades basada en la escasez de recursos físicos, trabajo utilizable, capital, etc. En contraste con las teorías primitivas, «la economía de ideas» explica extraordinariamente bien el incremento de la calidad de vida y creación de riqueza de las últimas décadas y va más allá de la idea de que la mejora tecnológica es el factor subyacente del crecimiento observado. De hecho, apunta directamente al papel vital que juegan los conocimientos.

Para ello, en el epígrafe 2, se considerarán las sociedades del conocimiento y las clases de conocimientos que manejan y serán el objeto de la medición. En el epígrafe 3, se tratarán las métricas para evaluar el capital intelectual (CI), así como la importancia de las métricas en general. En el epígrafe 4, se definirán y analizarán las concomitancias e implicaciones de los activos intangibles y en especial los conocimientos en los balances contables. En el epígrafe 5 se pondrá un ejemplo real de cómo evaluar dichos intangibles. Y, por último, en el epígrafe 6 se expondrán los resultados obtenidos y las conclusiones extraídas de este trabajo.

2. LAS SOCIEDADES DEL CONOCIMIENTO: UNA NECESIDAD SENTIDA

En el siglo IV a. C., en la época de la dinastía Tchou, en China Sun TZU (TZU, 1974) redactó un breve tratado que resistió los avatares del tiempo, en los que se decía: «Lo que permite al soberano saber y al buen general intuir, esperar y anticiparse, aquello que sobrepasa los límites del común de los mortales, es el conocimiento previo».

Fue justo este conocimiento previo el que permitió a Tales de Mileto, uno de los siete sabios de Grecia, aunque en realidad fueron 28 según contó ARISTÓTELES (ARISTÓTELES, 1997), demostrar a sus conciudadanos lo equivocados que estaban cuando menospreciaban los conocimientos de los filósofos diciendo que no servían para nada. En efecto, Tales de Mileto por sus conocimientos de los cielos, supo, cuando aún era invierno, que se presentaría, al año siguiente, una gran cosecha de aceitunas. Tales depositó todo el dinero que tenía para reservarse el derecho de usar todas las prensas de aceitunas existentes en Quíos y Mileto, lo que consiguió a bajo precio pues nadie compitió con él. Cuando llegó el tiempo de la cosecha, y había necesidad absoluta de alquilar todas las almazaras, y más si hubiera, las cedió al precio que quiso acumulando una gran riqueza. De este modo, demostró a todo el mundo, palmariamente, el valor pragmático del conocimiento y, al mismo tiempo, dio al derecho la figura del agiotaje: especulación abusiva y sin riesgo para obtener un lucro inmoderado, con perjuicio de terceros.

Esta equiparación entre conocimiento y poder fue puesta de manifiesto de forma explícita, siglos más tarde, por Roger BACON, en sus *Religijs Meditations* (BACON, 1597) cuando apodícticamente escribió: «Nam et ipsa sciencia potestas est», es decir, «En sí mismo, el conocimiento es poder».

Charles BABBAGE, creador de la primera máquina analítica, inventor y sucesor de Newton en la cátedra Lucasiana de Cambridge, dijo al respecto: «Los conocimientos que se atesoran, igual que el capital acumulado, crecen con interés compuesto, pero difieren de él en que el incremento del saber acelera el ritmo del progreso, en tanto que el aumento de capital conduce a una menor tasa de interés. De este modo, el capital busca su exclusiva acumulación, mientras que los conocimientos persiguen su propio avance. Por tanto, cada generación, para estar a la altura de lo precedente, tiene que sumar mucho más al capital».

Más recientemente, en la década de los ochenta del siglo XX, la bolsa de Nueva York, publicó su propio tratado acerca del poder que proporcionan los conocimientos, en el que se decía: «El crecimiento de la productividad es la consecuencia de un desarrollo del capital, pero de un capital de mejor calidad: los conocimientos, y, sobre todo, de una utilización más inteligente del capital disponible». No parece exagerado concluir de lo anterior que el recurso escaso y la «riqueza» codiciada de este tiempo es el conocimiento, porque, como acaba de verse, es lo que confiere poder. En efecto, cuando hace unos diez mil años, sobrevino la revolución agrícola, el recurso escaso eran los excedentes alimenticios. Quien los poseía era el caudillo, rey e incluso emperador. Al producirse, hace tan solo dos siglos, la revolución «industrial», el recurso que confería poder era, y aún sigue siéndolo en cierta medida, el capital acumulado por los empresarios, dueños de los medios de producción y los capitalistas. A día de hoy, con el advenimiento de las, así llamadas por la OCDE, eso sí sin mucha precisión, Sociedades de la Información, quien genere, controle y posea los conocimientos dominará los resortes del verdadero poder y la riqueza de las naciones.

Y se dice sin mucha precisión por la sencilla razón de que se confunde información con conocimiento. Es decir, comete la sinécdoque de tomar la parte por el todo. En efecto, dentro de la dimensión de la información, que hoy junto con la materia y la energía se considera uno de los tres constructos de la ontoepistemología del Universo (LARA, 2013; STONIER, 1990 y WANG, 2008), cabe distinguir los siguientes elementos que intervienen en el manejo y transmisión de la misma (DEL MORAL, 2007 y WIIG, 1993):

1. El soporte, que es cualquier medio que transmite señales, ya sea el aire, un cable coaxial, la fibra óptica, ondas, agua, núcleo de las células, nervios, etc.
2. Señales, en forma de ondas sonoras, impulsos eléctricos, luz, marcas sobre un papel, moléculas químicas, bomba de sodio-potasio, etc.
3. Signos: puntos y rayas, unos y ceros, letras, dibujos, etc.
4. Datos compuestos por secuencias de signos, números y, o, letras, palabras habladas, dibujos o incluso objetos físicos cuando se presentan en un contexto de fondo.

Desde un punto de vista abstracto o en su forma más simple, un dato es el valor que toma una variable.

5. Noticias, aunque muchos las confunden con información, no son más que el significado que un ser inteligente atribuye a los datos.
6. Conocimientos que implican el juicio de hechos y situaciones descritas por los datos y las noticias, así como de las relaciones tácitas, implícitas y, o, explícitas entre conceptos, eventos y situaciones, así como de las acciones de control necesarias para manejar todos esos elementos de forma efectiva y lo más eficiente posible. Los conocimientos conciernen, pues, al aspecto pragmático de la información y, básicamente, están conectados con una(s) acción(es).
7. La sabiduría constituida por: juicios éticos y estéticos y axiológicos, preferencias, gustos, etc., se consigue de la sublimación racional e inteligente de la experiencia.

Los tres primeros elementos de la información conforman la infraestructura de la misma, los dos del medio, o sea, (4) y (5), la estructura, y las dos últimas la superestructura. A estos cuatro últimos es a lo que, genérica pero imprecisamente, habitualmente se entiende por información.

Considérense, ahora, esos tres conceptos por separado:

A) **Datos.** Se entiende por tal los hechos, las observaciones, o percepciones, que pueden o no ser correctos. Solos, los datos representan números o aserciones en bruto, y, por lo tanto, pueden estar desprovistos de contexto, significado o propósito. Unos ejemplos, aclararán lo anterior:

- a) La orden de venta de un bar que incluye dos bocadillos de calamares y dos cervezas, es un ejemplo de datos.
- b) La observación de que una moneda lanzada al aire cae por el lado de la cara, es otro ejemplo de dato.
- c) Las coordenadas (x, y) del viento para la trayectoria de una borrasca particular, en instantes específicos de tiempo, son similarmente considerados datos.

Los datos, aunque carentes de significado, contexto o propósito, pueden ser capturados, almacenados, usados electrónicamente, o por otros medios, fácilmente.

B) **Noticias.** Es un subconjunto de los datos. Incluye solo aquellos datos que, por cualquier circunstancia, poseen contexto, relevancia o propósito. Las noticias, típicamente, implican la manipulación de datos en bruto para obtener una indicación más significativa de las tendencias o patrones en los datos. Continuando con los ejemplos anteriores:

- a) Para el encargado del bar, los números indican, esto es, dan noticia de: las ventas diarias, en euros, cantidad o porcentaje de las ventas diarias, de boca-

dillos y cervezas, y cualquier otro producto que venda. El encargado puede usar tales noticias para tomar decisiones respecto a los precios y compras de materias primas para sus productos.

- b) Supóngase que el contexto del lanzamiento de la moneda es un juego, con apuesta incluida, en la que un jugador A ofrece pagar a todo el mundo 10 euros si la moneda cae «cara», pero él recibirá 8 euros si la moneda cae «cruz». Un jugador B considera aceptar la propuesta de A sabiendo que la moneda, en las últimas 100 tiradas, cayó 40 veces cara y 60 veces cruz.

El resultado de cada lanzamiento, cara o cruz, de la moneda individual, es un mero dato, que no es directamente relevante y útil, y por consiguiente no da la noticia. Por el contrario, las 40 caras y las 60 cruces de los últimos 100 lanzamientos, naturalmente también son datos, pero pueden usarse directamente para calcular las probabilidades de caras y cruces de los últimos 100 lanzamientos y, por consiguiente, para tomar una decisión. Estos datos son útiles y, por tanto, para el jugador B son, además, «noticia».

- c) Basándose en las componentes x e y de las borrascas, pueden usarse modelos computacionales para predecir la trayectoria de la misma. Esta previsión meteorológica es una noticia.

Como se ve en los ejemplos anteriores, si ciertos hechos se consideran datos o noticias depende del individuo que está usando esos hechos o sus valores. Así, los hechos acerca de las ventas diarias de bocadillos representan noticias para el encargado, pero solo datos para un cliente. Si el bar fuera uno de una cadena de 200, estos hechos, acerca de las ventas diarias, también son datos para el dueño de toda la cadena. Similarmente, los hechos acerca del lanzamiento de la moneda, son simplemente datos para un individuo que no está interesado en la apuesta.

- C) **Conocimiento.** El «conocimiento» puede distinguirse de los «datos» y las «noticias», al menos en dos formas diferentes. Una, la más simplista, considera al conocimiento como el nivel más alto de una jerarquía con las «noticias» en el nivel intermedio y los «datos» en el nivel más bajo. De acuerdo con este punto de vista, el «conocimiento» se refiere a las «noticias» que permiten, o mejor capacitan, para la toma de decisiones adecuadas y convenientes y la ejecución de acciones oportunas, correctas y útiles; esto es, noticias con «dirección». Por consiguiente, el «conocimiento» es intrínsecamente similar a los «datos» y las «noticias» y exactamente igual y consecuentemente indistinguible con respecto a su representación. Sin embargo, es más profundo y rico que los otros dos, y por lo tanto, de mayor valor.

Basándose en esta visión, los «datos» se refieren a los hechos desnudos carentes de contexto; por ejemplo, un número de teléfono. Las «noticias» son datos en contexto; verbigracia, una guía telefónica. El «conocimiento» son noticias que facilitan la acción y favorecen la toma de la

mejor decisión; por ejemplo, los individuos que son expertos en un dominio dentro de una organización. Un ejemplo de conocimiento incluye reconocer que un número de teléfono pertenece a un cliente preferencial, que hay que llamar una vez por semana para que haga pedidos.

Aunque este enfoque simplista puede no ser completamente inexacto, no explica completamente las características del conocimiento. Por eso, se va a usar una perspectiva más completa, de acuerdo con la cual el conocimiento es intrínsecamente diferente de las noticias y, con mayor razón, de los datos. En lugar de considerar el conocimiento como un conjunto de datos más rico o más detallado, se define el conocimiento en un área como las creencias justificadas acerca de relaciones entre conceptos relevantes a esa área particular. Retomando de nuevo los ejemplos anteriores, se tiene lo siguiente:

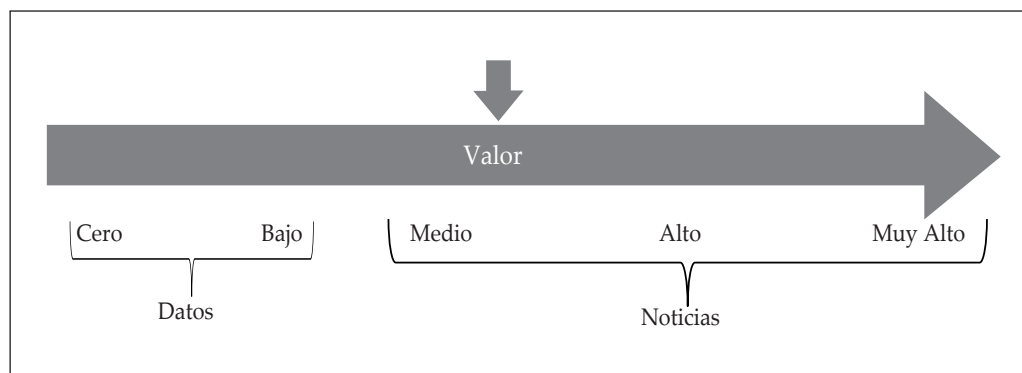
- a) La venta diaria de bocadillos puede usarse, junto con otra información en forma de datos y, sobre todo, noticias; verbigracia, la cantidad de pan en *stock*, para calcular la cantidad de pan a comprar. La relación entre la cantidad de pan a comprar y la cantidad de pan actualmente en *stock* y las ventas diarias de bocadillos y otros productos que usen pan, es un ejemplo de conocimiento. Entender esta relación, que plausiblemente puede establecerse como una fórmula matemática, ayuda a usar bien la información sobre la cantidad de pan en *stock*, ventas diarias de bocadillos, etc., para calcular la cantidad de pan a comprar. Sin embargo, la cantidad de pan a comprar en el pedido debe considerarse «noticia» y no conocimiento. Es sencillamente una noticia más válida o refinada.
- b) La información acerca de las 40 caras y 60 cruces de una serie de 100 lanzamientos de una moneda puede usarse para calcular la frecuencia y, por tanto, la probabilidad de caras 0,4 y cruces 0,6. Las probabilidades entonces pueden usarse, junto con la noticia de las ganancias asociadas con la salida de cara, 10 euros a favor de A, y cruz, 8 euros contra A, para calcular el valor esperado para A de su participación en la apuesta. Ambas probabilidades y valores esperados son noticias, aunque de mejor calidad y más válidas que los ejemplos hechos de que 40 lanzamientos fueron cara y 60 cruz. Más aún, el valor esperado es una noticia más útil que las probabilidades; la primera puede usarse directamente para tomar una decisión, mientras que la segunda requiere del cálculo del valor esperado.

La relación entre la probabilidad de cara, esto es, el número de veces que la moneda salió cara, y el número total de lanzamientos, es decir, la probabilidad de caras representada por $P_c = n_c / (n_c + n_x)$, siendo n_c el número de caras y n_x el número de cruces, es un ejemplo de conocimiento. Esta relación ayuda a calcular la probabilidad de los datos sobre los resultados de los lanzamientos. Lo mismo cabe decir para la probabilidad de cruz. Adicionalmente, la relación entre el valor esperado (VE), la probabilidad (P_c y P_x) y las ganancias (g_c y g_x) para cara y cruz, o sea, $VE = P_c \times g_c + P_x \times g_x$ también es, obviamente, conocimiento y de más calidad y valor. Usando estos componentes de conocimiento entonces el VE para A

es: $0,4 \times 10 [0 + 0,6 \times (-8)] = -0,8$ euros. Es decir, negativo casi un euro para A. En suma, A no debe aceptar la apuesta.

- c) El conocimiento de un experto en borrascas se usa para analizar las componentes x e y del viento, además de la previsión sobre borrascas producida por los modelos computacionales, para determinar la probabilidad de que la borrasca seguirá una trayectoria específica, y eso es conocimiento.

Figura 1. Datos, noticias y conocimientos

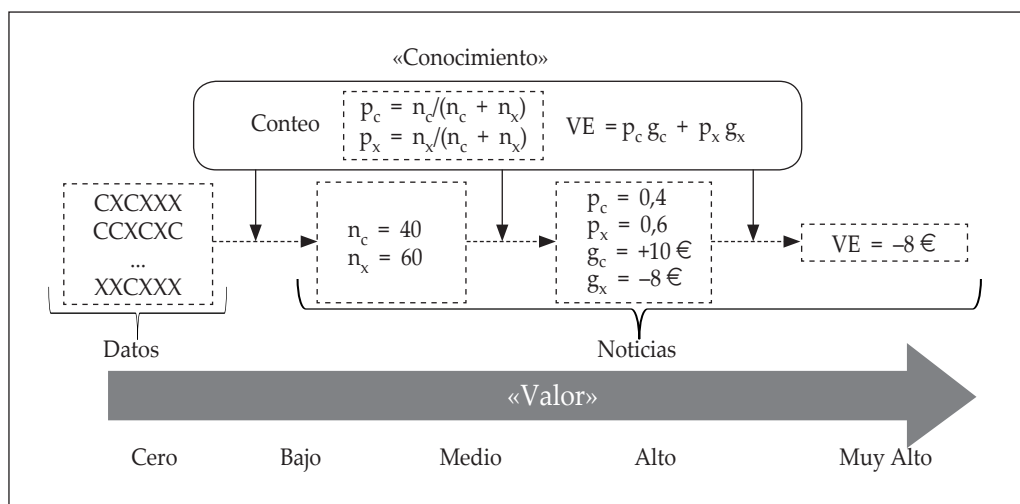


De este modo el conocimiento ayuda a producir noticias a partir de los datos o noticias de más calidad, utilidad o válidas de otras menos válidas, útiles o de inferior calidad. En este sentido, estas noticias facilitan la acción, tal como la decisión de apostar o no. Basándose en la nueva información o noticia generada del valor esperado del resultado, así como la relación con otros conceptos, tal como la anticipación de A de que la moneda pueda estar trucada o no, el conocimiento capacita a A para decidir si puede o no esperar ganar en el juego y, en consecuencia, apostar o no. Este aspecto de la relación entre datos y noticias se muestra en la **figura 1**, que muestra la relación entre datos, que tienen valor nulo o mínimo en la toma de decisión y las noticias, que tienen mayor valor que los datos, aunque diferentes tipos de noticias pueden tener diferentes valores.

Las relaciones anteriores entre datos, noticias y conocimientos se ilustran usando el ejemplo en la **figura 2**. Como puede verse, en dicha figura, el conocimiento de cómo contar, ayuda a convertir datos sobre lanzamientos de monedas en noticias. Cada lanzamiento produce una cara o una cruz, con el conjunto de 100 lanzamientos, produciendo 100 de tales observaciones, mostradas como, respectivamente, cara o cruz, dando como noticia el número de caras, 40, y el de cruces, 60. Esta noticia es más útil que los datos crudos, pero no ayuda directamente al tomador de la decisión, A, a decidir si participar o no en la apuesta. Usando el conocimiento de cómo calcular las probabilidades de cada lanzamiento, esta noticia puede convertirse en otra más útil, justamente dichas probabilidades de cara o cruz. Más aún, combinando la noticia acerca

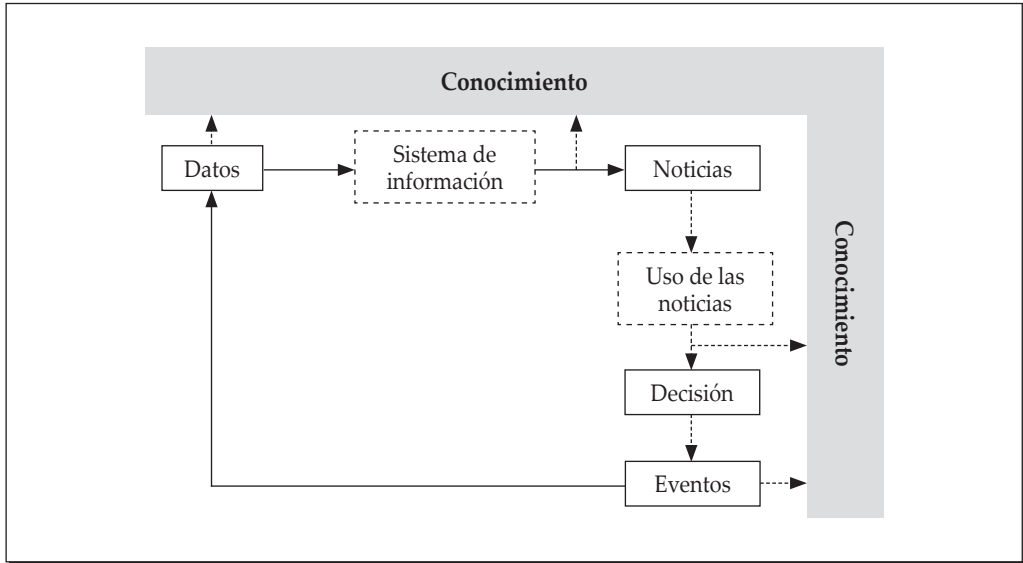
de las probabilidades con la noticia acerca de las ganancias asociadas con las caras y las cruces, es posible incluso producir más noticias; en este caso, el valor esperado asociado con la participación en el juego. Haciendo esta transición, se usa el conocimiento de la fórmula para calcular el valor esperado de las probabilidades y los pagos. La **figura 2** muestra como el conocimiento produce noticias a partir de los datos; verbigracia, las probabilidades basadas en los resultados de 60 cruces y 40 caras, o noticias más válidas, en este caso el valor esperado, a partir de noticias menos válidas; por ejemplo, probabilidades y ganancias asociadas con caras y cruces.

Figura 2. Una ilustración de datos, noticias y conocimientos



La **figura 3** muestra como el conocimiento, las noticias y los datos se relacionan con los sistemas de información, decisiones y eventos. Como acaba de verse, el conocimiento ayuda a convertir los datos en noticias. El conocimiento puede «almacenarse» en un manual o un sistema de información computerizado, que recibe como entrada datos y produce como salida noticias. Más aún, el uso de las noticias para tomar una decisión requiere también de conocimiento. Por ejemplo, en el contexto del ejemplo anterior, el conocimiento de que el valor esperado es mayor que cero generalmente sugiere que la decisión es buena. Las decisiones, además de ciertos factores no relacionados, conducen a eventos que producen la generación de datos ulteriores. Los eventos, el uso de noticias y el sistema de información pueden causar modificaciones en el propio conocimiento. Así, en el contexto del ejemplo (a) una ordenación de materias primas basada en ventas, noticias acerca de cambios en los proveedores; como por ejemplo, una absorción de un proveedor por otro, puede provocar cambios en las relaciones percibidas; es decir, en el conocimiento, entre la cantidad en *stock*, las ventas diarias y la cantidad a pedir. Similarmente, en el ejemplo (b) el resultado de caras y cruces, la aversión al riesgo de los individuos, la riqueza de los jugadores, etc., puede producir variaciones en las creencias relativas a si el valor esperado superior a cero justifica la decisión de participar en la apuesta.

Figura 3. Relación entre datos, noticias y conocimientos con los eventos



El conocimiento, pues, no son «noticias» y menos «datos». El propósito del «conocimiento» es la acción, el de las «noticias» la descripción. Las noticias son datos organizados que caracterizan una situación, contexto, desafío u oportunidad particular o concreta. «Conocimientos» son hechos, perspectivas y conceptos, modelos mentales, verdades y creencias, juicios y expectativas, metodologías y «saber cómo» para desarrollar nuevo significado. El conocimiento se usa para crear nuevo conocimiento a partir de la información (datos, noticias y conocimientos) recibida.

Como se sabe, a nivel de representación los niveles de datos, noticias y conocimientos no se diferencian y, en consecuencia, noticias y conocimientos, mucho más estos últimos, dependen no solo del contexto en el que usen, sino fundamentalmente del agente, persona o computador que interpreta esos signos en ese contexto.

Resumiendo lo anterior, a continuación se da esquemáticamente el paso de los datos, a partir de señales, de ellos a noticias, de estas a conocimientos y, finalmente, de los conocimientos a la sabiduría.

Señales + Código → Signos + Patrón →

Datos (factuales) = Hechos, imágenes, sonidos, valores de variables, texto, código, etc. + Interpretación + Significado + Estructura + Relevancia + Propósito →

Noticias Conceptuales = Datos interpretados, resumizados, organizados, estructurados, filtrados, formateados → Acción + Aplicación por un Agente inteligente →

Conocimientos (expectativos y proactivos) = Ideas, normas, procedimientos, casos, reglas, modelos, intuiciones que guían las decisiones y actuaciones + Selección + Experiencia + Principios + Aprendizaje + Intuición →

Sabiduría (conocimientos con percepción): Juicios éticos, estéticos y axiológicos, Preferencias, Gustos, Visión holista.

Los conocimientos, que es lo que aquí y ahora (*hic et nunc*), interesa, presentan las características siguientes: 1) Son intangibles y difíciles de medir. Solo se les conoce por los efectos que producen y se les evalúa como activos. 2) Son volátiles, es decir, pueden desaparecer, sobre todo en las personas de la noche a la mañana, como señaló Alfred North WHITEHEAD (WHITEHEAD, 1939), «los conocimientos no se conservan mejor que el pescado fresco». 3) La mayoría de las veces están incorporados en agentes con voluntad, en particular en las personas. 4) No se consumen por su uso en procesos, más bien se incrementan por el uso. Esto es, al revés que cualquier otro tipo de recurso, sobre todo los materiales, uno puede donar conocimientos sin que el donante los pierda. 5) Como ya se señaló, «son poder». 6) No pueden comprarse en el mercado en cualquier momento; antes bien, con frecuencia, hay que esperar a que estén disponibles. 7) Son «ubíquos», o sea, no «rivalizan», de modo que pueden usarse, simultáneamente, por distintos agentes y, o, procesos. 8) No están limitados por modos, formas, espacio o cantidad. O sea: (a) Son abundantes y crecen de modo «cuasi-exponencial». HAMMING, siguiendo a MOORE señala que, desde los tiempos de Newton, los conocimientos se duplican cada 16 meses. De hecho, como lo señaló John Stuart MILL, «los conocimientos humanos no muestran signos de aproximarse a sus últimas fronteras, avanzan más rápidamente, y en un mayor número de direcciones a la vez, que en cualquier etapa previa». De este modo, la economía de la «era de los conocimientos» ofrece recursos ilimitados, debido a que la capacidad humana para crear conocimientos es prácticamente infinita. Pero es que, además, el crecimiento de los conocimientos es virtualmente irreversible. De hecho, es posible ignorar algunas cosas, y olvidar otras, pero una vez algo es conocido, es prácticamente imposible olvidarlo. (b) Por último, pero no de último, los conocimientos se autoalimentan y poseen un efecto autocatalítico de retroalimentación positiva: cuanto más se conoce, más fácil es conocer. Los conocimientos, en este sentido, siguen lo que se ha dado en llamar «principio de San Mateo» (Mateo, 25, 28-29) [aunque San Marcos (Mc, 4.25) dijo algo muy similar], cuando dijo: «Porque al que tiene se le dará más y abundará, pero al que no tiene, aún lo que tiene le será quitado». En palabras de Richard DAWKINS: «Cuanto más tiene, más obtiene». Por cierto, que este principio también rige en el ámbito de las publicaciones científicas y fue postulado por Robert K. MERTON (MERTON, 1968 y MERTON, 1998). 9) Al ser un resultado directo del cerebro humano, el conocimiento resulta ser un material muy elaborado. Es decir, al iniciarse su producción en la mente, esta traduce unas percepciones, vivencias, intuiciones, «iluminaciones», etc., en definitiva, su experiencia, conocimientos previos e inteligencia, en símbolos, guarismos, ecuaciones formales y, o, modelos; o sea, en procedimientos de consulta y acción de muy alta calidad y sutileza, lo que puede dar lugar a una impregnación ideológica de contenido transmitido.

El «conocimiento» es bastante distinto de los «datos» y las «noticias» aunque los tres términos, por pertenecer a la dimensión representada por el concepto abstracto de «información», son a veces intercambiables. Sin embargo, en naturaleza, son muy diferentes. Para empezar se

va a definir «conocimiento» en un área, como las creencias justificadas acerca de las relaciones entre conceptos relevantes a esa área particular.

Según WIIG (WIIG, 1993), el conocimiento consta de verdades y creencias, perspectivas y conceptos, juicios y expectativas, metodologías y saber cómo, y lo poseen los seres humanos, agentes y otras entidades activas y se usa para recibir información (datos, noticias y conocimientos), reconocerla, identificarla, analizarla, interpretarla y evaluarla; sintetizarla y decidir; planificar, implementar, monitorizar y adaptar; es decir, actuar más o menos inteligentemente. En otros términos, el conocimiento se usa para determinar qué significa una situación específica y cómo manejarla.

Los conocimientos no solo han desplazado a los recursos naturales y energéticos, a la mano de obra o al capital, como recurso más importante en los sistemas productivos actuales, sino que también, y esto es lo más trascendental, reducen considerablemente las necesidades de esas entradas. Más aún, los conocimientos siempre provocaron ventajas competitivas que produjeron y producen cambios, a veces muy profundos y duraderos y casi siempre beneficiosos para las sociedades que los generan.

La historia de la humanidad, sobre todo en su apartado de ciencia y tecnología, es pródiga en ejemplos de cómo materias primas o seres vivos, que durante mucho tiempo resultaron incómodos y, o, perjudiciales para los seres humanos, tratados adecuadamente se convirtieron en recursos imprescindibles o terapéuticamente indispensables. Los ejemplos del petróleo que contaminaba campos e incordiaba a agricultores y ganaderos, y los hongos que invadían y corrumpían todo lo que tocaban, son relevantes y paradigmáticos al respecto. Ambos, después del adecuado tratamiento respectivo, uno mediante el *cracking* en refinerías, y los otros a raíz del descubrimiento de sus propiedades antibacterianas por Fleming, Flory y Chain, se convirtieron respectivamente, en un recurso energético imprescindible para la sociedad actual, y un medicamento eficaz, la penicilina, en la terapia de las enfermedades bacterianas. Y así en, prácticamente, todos los órdenes de la vida.

En efecto, improductivas tierras desérticas más conocimientos se convierten en productivos y feroces vergeles, los casos de los invernaderos en Almería y los riegos por goteo en el desierto de Néguev, en Israel, son evidencias de esto. Fuentes energéticas prácticamente inútiles, como el aire, el mar, el sol, etc., sumadas a la tecnología producen energía útil, limpia y sostenible y, seguramente, en un futuro no muy lejano, barata.

Capitales ociosos más conocimientos, a veces en forma de ecuaciones basadas en la física cuántica, se convierten en inversiones de alta rentabilidad. Obreros no cualificados más conocimiento, vía formación, pasan a ser especialistas altamente cualificados. Y, lo que es aún más importante, los conocimientos, además de añadir valor a las demás cosas a las que se aplica también se añaden valor a sí mismos en un proceso de retroalimentación positivo que produce, y seguirá produciendo, esas cantidades tan enormes de conocimientos y a tanta velocidad que únicamente el binomio Ciencia-Tecnología, que fue el desencadenante principal y causa de esta situación, inabordable para el ser humano solo, podrá ser el remedio al permitir pasar de un tratamiento artesanal y casi mágico de los conocimientos a su manejo industrial, o, por mejor decir, a un enfoque de «mentefactura», es decir, a una gestión efectiva. Y a todo esto, los conocimientos no están contabilizados, esto es, para la legislación contable actual es como si no existieran.

Considerando lo que acaba de decirse, que de forma resumida se muestra en la **figura 4**, es posible establecer lo que puede considerarse, al menos desde un punto de vista praxeológico, como la ecuación fundamental del conocimiento:

Cualquier cosa (incluidos los seres humanos y los propios conocimientos) más conocimientos, mejora esa cosa.

Figura 4. Representación de la ecuación fundamental de los conocimientos

Tierras desérticas improductivas	+ Conocimientos →	Productivos vergeles
Capitales ociosos		Inversiones de alta rentabilidad
Energía inútil		Energía limpia
Obreros no cualificados		Especialistas altamente cualificados
Conocimientos		Conocimientos más refinados

Pero no queda ahí la cosa, puesto que como se verá a continuación el conocimiento sustituye o, cuando menos, reduce el uso de las materias primas. Las pirámides de Egipto son el exponente máximo de todo material y casi nulo conocimiento. Las piedras con las que se construyeron son productos naturales sin más aportación de conocimiento que su desbastado hasta convertirlas en sillares. La estructura de las mismas es, más o menos, la que se le hubiera ocurrido a cualquiera que hubiese tenido que levantar una edificación que no se le cayera. En el «Panteón» romano había todavía mucha materia, los muros de esos monumentos tienen más de 6 m de anchura para soportar los empujes de una enorme cúpula de 43 m de diámetro y 1,5 m de espesor. Pero en él ya hay bastante conocimiento porque una cúpula de ese diámetro exige una cierta ingeniería avanzada; de hecho su dimensión no fue superada hasta el siglo XIX. Santa Sofía incorporó más conocimiento y por ello necesitó menos material. El arte gótico es otro paso más en la misma dirección. Las cúpulas del «astródromo» de Houston, en Texas (1964, 196 m de diámetro) y del «superdome» de Nueva Orleans, en Louisiana (1973, 207 m de diámetro) suponen mucho más conocimiento añadido tanto en los materiales como en las técnicas de diseño y cálculo de estructuras y en la propia construcción. Finalmente, el «Millennium Dome» de Greenwich, diseñado por Richard Rogers para conmemorar el 2000, es la quintaesencia de la construcción con gran cantidad de conocimiento añadido y poco material. Este resulta ser, en términos relativos, escaso y sofisticado: teflón, fibra de vidrio y pilares de acero de alta resistencia, y, además, la ingeniería aplicada para sostener una cúpula con un diámetro de 320 m, más de siete veces superior al «Panteón» romano, supone la aplicación de elementos de cálculo muy refinados con una gran acumulación de conocimientos, de todo tipo, en sus procedimientos y la utilización de computadores dotados de *software* muy evolucionado.

Haciendo unos cálculos muy elementales y comparando la superficie cubierta con el peso del material empleado para cubrir dicha superficie, uno se encuentra con un posible coeficiente

de conocimiento que actúa de métrica para evaluar las distintas construcciones históricas reseñadas, tal y como se muestra en la **tabla 1**. A la vista de dichas cifras, cabe decir que el «Panteón» tiene cuatro veces más conocimiento añadido que la «Pirámide de Keops», «Santa Sofía» 5,64 más que el «Panteón» y 25 más que «Keops», y el «Dome» 1.482 veces que «Keops», 336 más que el «Panteón» y 60 veces más que «Santa Sofía».

Tabla 1. **Materia prima versus conocimiento**

Edificios	Época	Dimensiones	Peso (Tn)	Volumen/ peso	Conocimiento respecto a los anteriores
Pirámide de Keops	2575-2465 a. C.	Base: 320 × 230 m ²	5.750.000	0,45	
Panteón romano	118-128 d. C.	Cúpula: 43 m, altura 43 m	41.000	1,98	4 veces más
Santa Sofía	Siglo V d. C.	Cúpula: 33 m	3.101	11,17	25 veces más
Dome de Millennium	2000 d. C.	Cúpula: 320 m	1.890	667	1.482 veces más

Con dicha cifras a la vista, se puede evidenciar que, a mayores conocimientos añadidos, menos es la cantidad de materia que se necesita para hacer cosas similares, y, lo que es aún más importante, que dicho conocimiento puede medirse con suficiente exactitud y precisión.

Pero, por si alguien podría pensar que este ejemplo es un caso único se van a considerar a continuación otros que señalan lo mismo. El primero es el de la viga tipo doble T, que son habituales en la construcción de edificios, en comparación con una viga de hierro en forma rectangular del mismo peso. La aportación de un pequeño porcentaje de carbono al hierro, el 2 %, convierte a este en acero con una resistencia cuatro veces mayor. El conocimiento de aportar el carbono, más barato por otra parte que el hierro, multiplica la resistencia de la viga por 4 sin incrementar su coste. Si, además, a través del procedimiento de laminado, se le da forma de doble T, sin prácticamente incrementar los costes del proceso industrial del laminado, se produce para igual peso de la viga un aumento de resistencia de 18 veces, como es el caso de una doble T de 40 cm. Es decir, el conocimiento aportado en la forma, pasándola de un rectángulo a una doble T, supone incrementar la resistencia 72 veces. Esto es, una viga de acero doble T de 40 es 1,39 % de material y un 98,61 % de conocimiento. De nuevo, puede medirse el conocimiento.

Afortunadamente, los conocimientos de convertir hierro en acero y de pasar de una sección rectangular a una doble T, son libres, y por tanto sin coste para la sociedad actual. Si uno se imagina una empresa, a día de hoy, en posesión de la patente de convertir el hierro en acero y del diseño en doble T, o sea, de tener los derechos exclusivos de fabricación de esas vigas, los beneficios que obtendría serían inmensos: los derivados de que sus construcciones serían 72 veces más baratas que los demás y de las de su resistencia. Naturalmente también podría suceder que,

forzados por las circunstancias y haciendo de la necesidad virtud, los demás se pusieran a investigar y se consiguieran otras soluciones, aún con más conocimiento incorporado.

Más espectacular será el día en que se consiga la energía de fusión donde se usan dos isótopos del hidrógeno, el deuterio y el tritio. El primero se obtiene del agua del mar; el segundo, en el propio reactor. Abundante el deuterio en la naturaleza, es de gran rendimiento, hasta tal punto que unos 10 gramos de él y 15 de tritio proporcionarán electricidad suficiente para las necesidades de una persona en un país del primer mundo durante toda su vida.

Por su parte, el *software*, virtualmente, no usa recursos materiales. En consecuencia, el valor de esta tecnología recae básicamente en los conocimientos que gobiernan su diseño e implantación. Esta misma tendencia puede generalizarse para otros muchos productos, habida cuenta de que hoy se está incorporando *software* a, prácticamente, todos los materiales, haciéndolos inteligentes.

Hasta ahora, se ha venido hablando indistintamente de conocimiento y conocimientos; sin embargo, para lo que aquí, ahora, interesa, conviene tipificar los conocimientos de acuerdo con su accesibilidad en los tres tipos siguientes:

- A) **Tácitos.** Son los que tienen los individuos de manera personalizada y solo se puede acceder a ellos indirectamente y con dificultad mediante su educación u observación del comportamiento de quien lo tiene. Como, además, están poco formalizados, y aunque su valor sea grande, su precio de mercado, sino se explicitan, es bajo. NONAKA y TAKEUCHI (NONAKA, 1995) consideran como conocimientos tácitos los de la experiencia; es decir, las habilidades, los «simultáneos», esto es, los de «aquí, ahora y así», y los analógicos, o sea, las prácticas. Fue Michael POLANYI (POLANYI, 1974 y POLANYI, 1996) el primero que ha prestado la atención debida a la existencia de un fenómeno profundo denominado «conocimiento tácito». Él fue quien reveló, por primera vez, que todos los seres humanos portan una especie de compañeros silenciosos, él los denominó «silent partners», que aprenden continuamente cosas de las que apenas son conscientes los seres humanos y que muchas veces poco tienen que ver con los contenidos explícitos de la formación. Estos compañeros silenciosos guardan mucha relación con el método, los enfoques, los valores, los comportamientos, el estilo de formación, las formas de encarar los problemas, etc. Como dijo POLANYI, «se sabe más de lo que se dice».

En la época actual en la que todos los conocimientos llevan «fecha de caducidad incorporada», el conocimiento tácito es el que distingue o debería distinguir, más que cualquier otro factor a un abogado de un ingeniero, a uno que ha ido a la universidad de otro que no lo ha hecho, a alguien que ha tenido buenos maestros de quien no los ha tenido, etc. Solo considerando el conocimiento formalizado, es decir, explícito, como son los contenidos formales de los libros de texto, se desaprovecha parte del potencial que proporcionan los «compañeros silenciosos» cuando se está en contacto directo con profesionales en el ejercicio de su profesión, donde se practica y usa el conocimiento tácito.

- B) **Implícitos.** En este caso, los conocimientos solo son accesibles usando los seis honrados servidores de Rudyard KIPLING (KIPLING, 1998), esto es, a través de preguntas y diálogo. Los conocimientos embebidos, en procedimientos, fórmulas, modelos, técnicas y programas y aplicaciones en el computador son ejemplos de dichos conocimientos implícitos.
- C) **Explícitos.** Son los que son fácilmente accesibles y documentados en fuentes formales de conocimientos que frecuentemente están bien organizados. Los conocimientos para que tengan un valor significativo para una organización deben ser explícitos y cuanto más formalizados mejor. De hecho, solo los conocimientos formalizados pueden computerizarse y compartirse y aplicarse efectiva y eficientemente. Es, obviamente, el conocimiento más apreciado.

3. MÉTRICAS PARA EL CAPITAL INTELECTUAL

Siguiendo a FREDERIK (FREDERIK, 2009) y subraya BURGOS (BURGOS, 2013) se puede decir que la contabilidad del capital humano y, en especial, el del CI que es el que aquí, ahora, interesa, implica, en primer lugar, identificarlo, en segundo término, y el más importante, medirlo, y, finalmente, informar a los interesados actuales y potenciales. Por su relevancia y por ser el menos tratado aquí se va a considerar con más detalle las medidas en general y, más en concreto, la medida del CI.

Hoy resulta ser un lugar común, hasta el punto de que ya es un aforismo anglosajón el hecho de que solo puede gestionarse lo que puede medirse: «What gets measured gets managed». Ahora bien, según sea idónea y significativa la medida, así serán los resultados de la medición.

Esta trascendencia de la medida se remonta a la noche de los tiempos y debe ser consustancial con la humanización y resultó ser crucial para la supervivencia del «homo sapiens». En efecto, como señaló Richard KARLGAAD (KARLGAAD, 1999), la desaparición de los hombres de Neanderthal y la supervivencia de los Cro-Magnon se debió a que estos últimos fueron capaces de medir el tiempo, como lo demuestran «las series de veintiocho muescas en astas de venados, correspondientes al calendario lunar que seguían». Luego, en un salto intelectual considerable para la época, correlacionaron el transcurso de los días con los hábitos migratorios de las especies que les servían de sustento, el bisonte, el alce y el ciervo rojo entre otros. Deseoso y necesitado de proteínas, al Cro-Magnon le bastaba ponerse al acecho ciertos días, jabalina en mano, en el paso de un río, para obtener todas las proteínas imprescindibles para su alimentación. El Neanderthal, muy superior al Cro-Magnon, incapaz de medir el tiempo, tenía que perseguir denodadamente a los animales para conseguir encuentros ocasionales y esporádicos. Esto les llevó a dispersar sus esfuerzos y, en definitiva, a desaparecer.

Más próximos en el tiempo están las referencias a las medidas que aparecen en la Biblia y en la mitología griega. En la *Biblia* (AA. VV., 1988), las referencias más relevantes se encuentran en la siguiente profecía de Daniel (5-25) al rey Bel-Shaz'zar, hijo de Nabucodonosor: «Me'ne, Me'ne, Tekel, U-phar'som»; en español, «contar, pesar y medir». De más está decir que la profe-

cía se cumplió inmediatamente. Y la famosa sentencia que aparece en la Sabiduría de Salomón (11-20): «Por medida, número y peso, Tú ordenaste todo».

En la mitología griega la referencia a la medida viene de la mano del dios Hermes (SEEMAN, 1958), nacido en Arcadia e hijo de Zeus y la diosa menor Maya, hija de Atlas, que dio nombre al mes de las flores. Era Hermes patrón de los mensajeros, oradores, viajeros, comerciantes y ladrones. Era, además, el psicopompo, es decir, el encargado de conducir las almas de los muertos desde Tesalia hasta el reino de Hades, esto es, los infiernos, sin que equivocaran su camino. Pero, sobre todo, y es lo que aquí más interesa, fue el inventor del alfabeto, la barrena de fuego, la música, las pesas y las medidas.

Dejando a un lado la mitología, y centrándose en el terreno de la ciencia y la tecnología, fueron los filósofos, es decir, los científicos de la Grecia clásica, los primeros en resaltar la importancia de las medidas y, por tanto, de las métricas y las mediciones para llevarlas a cabo. Diógenes Laercio afirma que fue Pitágoras el primero en introducir entre los griegos los pesos y las medidas.

Sin embargo, gracias a las tabletas de arcilla, halladas en excavaciones arqueológicas en Grecia, concretamente en Creta, llevadas a cabo por Sir Arthur Evans (CHADWICK, 1987), escritas en sistemas prealfabéticos, llamados «lineal A», cuando la lengua es griega, y «lineal B», cuando la lengua no es griega, se sabe que la introducción de pesos y medidas en Grecia es anterior a la llegada misma de los griegos y, por supuesto, al nacimiento de Pitágoras. Lo que no admite duda es que uno de los siete sabios de Grecia, aunque en realidad fueron veintidós, Cleóbulo, en lo que puede ser considerado el primer simposio científico de la historia, celebrado en Delfos cerca del Oráculo de Apolo, escribió en la derecha del portal del Templo: «Óptima es la medida». (LAERCIO, 1985)

En el siglo V a. C., el presocrático PROTÁGORAS, no solo colocó al ser humano como «escala» absoluta de medida, sino que formuló el conocido principio del subjetivismo radical siguiente: «El hombre es la medida de todas las cosas...» (PROTÁGORAS, 1997).

Más relevante, sin embargo, en lo concerniente a los aspectos científicos y lógica matemática de las medidas fue el astrónomo, matemático y filósofo griego del siglo IV a. C., Eudoxo de Cnido. En efecto, en las civilizaciones antiguas hubo quien se interesó en medir cosas tales como distancias entre ciudades, tamaño de la Tierra, altura de individuos y cosas, etc. La idea, que sigue siendo válida en la actualidad, era atribuir el número apropiado al fenómeno medido. Generalmente, esto lo lograban comparando una cosa con otra, ya que de otra forma los términos grande y pequeño, que usaban muchas de esas civilizaciones eran carentes de sentido. En concreto, los antiguos griegos diferenciaban entre medir y contar. El resultado del conteo de objetos era siempre un número natural: 1, 2, 3...; pero el resultado de una medición era una «magnitud» de la cosa medida. Por ejemplo, para medir y comparar la altura de las personas, se puede comenzar por elegir un palo que tenga exactamente la longitud del pie de un individuo, de forma que si se perdiese el palo, existiese siempre la posibilidad de fabricar otro. A continuación, se marcan en el palo, doce o veinte o cualquier otro número de divisiones iguales, y de este modo, la magnitud correspondiente a la altura de un individuo incluirá, generalmente, una fracción de la longitud del palo, pie, tal como $5\frac{7}{12}$ o $6\frac{1}{20}$ pies, de esta forma la medida obliga a complementar los números naturales con fracciones.

Es relevante observar que al realizar medidas como estas se establece una correspondencia entre las magnitudes numéricas inventadas por el hombre y las alturas físicas de las distintas personas. También está implícito en este procedimiento el reconocimiento de que la regla para combinar medidas parciales se corresponde con la regla aritmética de la suma o adición: se mide, verbigracia, la altura de una mujer, que resulta ser 3 pies desde el suelo hasta el ombligo y $2\frac{7}{12}$ del ombligo hasta la parte superior de la cabeza. Entonces, la altura total obtenida es la suma de las dos medidas: $5\frac{7}{12}$. Así fue como evolucionó la idea de que se podía utilizar la correspondencia entre el proceso de medición física y las reglas de la aritmética para aprender y aprehender todo tipo de cosas sobre las medidas empleando solo el razonamiento lógico y, o, matemático. Y aquí es donde entra en escena Eudoxo, un pensador muy original en este campo. Y aunque se perdieran sus escritos, se pueden recomponer a partir de los de Filolargo y Pitágoras, sus precursores.

Dado que la clase de matemáticas que interesaba a los griegos era la geometría, etimológicamente medida de la tierra, las medidas particulares sobre las que razonaban eran las de: línea, esto es, la longitud; las de una superficie, o sea, su área; y las de un objeto sólido, es decir, su volumen. También en este campo podían comprobar su razonamiento, ya que sabían llevar a cabo medidas de longitud, áreas y volumen. Si uno se pregunta por los motivos que tenían los antiguos griegos para hacer abstracción de los números a partir de las percepciones cualitativas, la respuesta de Filolargo fue la siguiente: «Porque la naturaleza del número es la causa del reconocimiento, capaz de ofrecer guía y enseñanza a todos los hombres en lo que es enigmático y desconocido. Porque ninguna de las cosas existentes sería clara para nadie, ya fuera en sí misma o en su relación con otras, si no existiese el "número" y su esencia. Porque, de hecho, el "número", adapta todas las cosas en el alma mediante la percepción de los sentidos, y hace que las cosas sean reconocibles y comparables». Así pues, los números y sus relaciones son el medio de entender «las cosas existentes y compararlas entre sí». Pues bien, fue Eudoxo quien asoció, siguiendo a Pitágoras, por medio del razonamiento, los números y la aritmética con las líneas, las curvas y las formas; en suma, la geometría. Y así consideraba todos los números racionales como si estuviesen situados en un segmento de línea en orden ascendente, siendo «números racionales» todos aquellos que puedan escribirse como proporciones de los enteros; por ejemplo, un tercio o cuatro quintos. Luego ideó argumentos irrefutables para demostrar que si cada número racional estuviese representado exactamente por un punto, la línea estaría llena de muescas, y concluyó que los otros puntos de la línea debían corresponderse con los números «irracionales», es decir, números no expresables como proporción de enteros. Los teóricos modernos coinciden en señalar que el pensamiento de Eudoxo acerca de la relación de los números con los puntos en la recta era de una lógica impecable. En lo concerniente a la medida de la superficie y de los objetos sólidos, la obra de Eudoxo también ha resistido muy bien al paso del tiempo. En estos casos, Eudoxo, utilizando una lógica rigurosa, demostró que la «medida», esto es, el volumen de una pirámide y de un cono son, respectivamente, un tercio del volumen de un prisma o un cilindro, de la misma base y alturas. La medida de una superficie es un área, y también se atribuye a Eudoxo la invención de un método sistemático, denominado «método de exahución», que permite, a partir de una forma curvilínea, descubrir el cuadrado equivalente con la misma área, calculando por este medio la «medida» de la superficie de la figura curvilínea. Este método se reinventó y se expuso con todo detalle, por Newton, Leibniz y otros en el siglo XVII, ¡más de dos mil años tarde!, y en su forma más evolucionada se conoce como «cálculo integral». Y solo fue en

torno al año 1900, cuando Borel y Lebesgue, siguiendo las huellas de Cantor, dieron nuevos pasos que superaron a Eudoxo definitivamente. Pero, como dijera Richard KIPLING «esa es otra historia».

Por su parte, los grandes filósofos de la Grecia Clásica PLATÓN y su discípulo Aristóteles también echaron su cuarto a espadas en lo referente a la medición y las medidas. El primero, en su *República* (PLATÓN, 1995), coincide con Salomón, sin que haya constancia de que conociese su sentencia cuando dijo: «Y el medir, el contar y el pesar se han acreditado como los más increíbles auxiliares para evitar el "embrujo del alma", de modo que no impere en nosotros lo que parece menor o mayor, más numeroso o más pesado, sino que se calcule, mida o pese». Y más adelante continuaba diciendo: «esas son las funciones del alma razonada (...). Ahora bien, la parte que confía en la medición y en el cálculo ha de ser la mejor del alma». El segundo, ARISTÓTELES, en su *Metafísica* (ARISTÓTELES, 1997), definió, por primera vez, la medida como sigue: «Medida es, pues, aquello mediante lo cual se conoce la cantidad. Y esta, en tanto que cantidad, se conoce mediante lo uno o mediante el número...». Aunque, como puede verse, al ser cualitativa, más que una definición es una descripción.

Posteriormente, aun cuando las mediciones fuesen usadas por mercaderes y algunos científicos y técnicos, salvo la excepción de un poeta, hay que ir hasta principios del siglo XV para volver a encontrar referencias explícitas y expresas acerca de la importancia de la medición. El poeta fue Walter de Chatillion, escolar del siglo XII, quien escribió los siguientes versos, en latín claro, y cuya traducción al español se da al lado:

Creatori serviunt omnia subjecta

El Creador ordenó toda la materia

Sub mensura, numero, pondere perfecta

Por medida, número y peso justo

Ad invisibilia, per haec intellecta

Mediante su intelecto, bajo la recta razón

Sursum Trahit hominen ratio directa

Él hizo al hombre surgir al mundo invisible

Fue el «renacentista» Nicolás de Chrypffs o Krebs, nacido en Cusa, de ahí que fuera más conocido como Nicolás DE CUSA (1401-1464), considerado como el iniciador de la filosofía moderna, quien, en su obra *De Docta Ignorantia* (MARÍAS, 1961), al distinguir los distintos modos de conocimiento, aportó la originalísima idea de la mente al interpretarla como ligada a la «mensura», esto es, la medición.

Sin embargo, el punto de inflexión en casi todo lo que se refiere a la medición y la medida y su importancia hay que asociarlo con el padre de la ciencia moderna Galileo GALILEI (1564-1642), en *Il Saggiatori* (GALILEI, 1968), invirtiendo de modo radical y absoluto el sentido ontológico y metodológico de los *sensibilia communia*: figura, dimensión, distancia, movimiento, etc., y los *sensibilia propria*: olor, sabor, color, est., de ARISTÓTELES, en su ya citada *Metafísica*, pasando lo que en el marco aristotélico eran atributos accidentales del mundo físico, porque pertenecían al mundo de la cantidad en cuanto cantidad a ser, en el esquema galileano, las propiedades primarias y reales, hizo una verdadera revolución. Como dijo Galileo: «Son esas propiedades, los *sensibilia communia*, las que constituyen la naturaleza y son precisamente el objeto de las ciencias». Resultando

así que la naturaleza está formada por lo medible o geometrizable. Es decir, el mundo real estaba, pues, para Galileo, tejido de datos cuantitativos y mensurables. Y, por si esto no fuera suficiente, Galileo remachó el clavo en su *Nova Scientia* (GALILEI, 1968) definiéndola como sigue: «Medir todo lo que se puede medir y hacer que se pueda medir lo que no se puede medir directamente».

Poco después, Stephen HALES (1677-1721), en su introducción a *Vegetable Statics*, siguiendo a Salomón dijo: «Puesto que estamos seguros que el Omnisciente Creador ha guardado las más exactas proporciones de número, peso y medida al concebir todas las cosas, el modo más probable de penetrar en la naturaleza de aquellas partes de su obra que entran en el campo de la observación humana debe ser razonablemente contar, pesar y medir». Cuestión esta en la que insistió Justus VON LIEBIG (1803-1873), al escribir en la puerta del que se considera el primer laboratorio experimental del mundo, creado por él, en 1842 en Giessen, lo siguiente: «Dios ha ordenado toda su creación mediante el peso y la medida». Y poco después, Ernst WERNER SIEMENS (1816-1892) afirmó: «Messen ist wissen», es decir, «Medir es conocer» (MACKAY, 1992).

Pero no solo los científicos testimoniaron la importancia de la medida. Asimismo, los filósofos y literatos fueron conscientes y divulgadores de su relevancia y trascendencia. Así Thomas CARLYLE (1795-1881), en su *Sartor Resartus* (CARLYLE, 1976), aseveraba con toda contundencia que «El progreso de la Ciencia es sustituir el milagro por la medida». O Charles DICKENS (1812-1870), cuyo personaje Tomás Gradgrind (DICKENS, 1854) pone interés solo en aquello que puede medirse y pesarse cada día, incluso en lo que concierne a la naturaleza humana. Estas fueron sus palabras: «Un señor con la regla, la balanza y la tabla de multiplicar siempre en el bolsillo, dispuesto a pesar y medir en todo momento cualquier partícula de la naturaleza humana para saber con exactitud a cuánto equivale». Y ya en el siglo pasado, Frank KAFKA creó, asimismo, un personaje, conocido solo por K, cuyo trabajo consistía en estimar y medir, y cuyo único objeto en la vida era el tenebroso corazón del Castillo que da título a la novela (KAFKA, 1922), y entrar en ese nublado lugar de autoridad no era porque deseara llevar una vida honorable y confortable, sino con el fin de ganar aceptación de los poderes más elevados, quizás celestiales y por medio de ellos descubrir la razón de las cosas.

Sin embargo, quien llevó la cuestión de la medida a su cima fue, sin duda, William Thomson Lord Kelvin of Largs (1827-1907). Lord Kelvin, en varios de sus escritos y conferencias enfatizó la importancia de la medida de tal modo que, a partir de él, en las ciencias duras, no hay ciencia sin medida. En efecto, Lord Kelvin (THOMSON, 1889-1891) en *Electrical Units of Measurement* escribió: «Cuando se puede medir aquello de lo que se habla y expresarlo en números se sabe algo acerca de ello; pero nuestro saber es deficiente e insatisfactorio mientras no seamos capaces de expresarlo con números, lo otro puede significar el comienzo del conocimiento, pero nuestros conceptos apenas habrán avanzado en el camino de la ciencia, y esto es así cualquiera que sea el tema que se trate». Esta frase «Si no puedes medir, el conocimiento será pobre e insatisfactorio», reducida a modo de aforismo, es la que aparece «ostentóreamente», a modo de frontispicio en la fachada del Instituto de Investigación de Ciencias Sociales de la Universidad de Chicago. Pocos años después, en 1901, en un discurso ante la «British Association for the Advancement of Science» dijo: «En física ya no hay nada nuevo por descubrir. Todo lo que queda es medir cada vez de forma más precisa».

Curiosamente, el significado de la función de medición como confirmación fue tergiversado en las ciencias sociales. Véase, verbigracia, lo que, en 1940, dijo Frank KNIGHT: «El significado práctico del enunciado de Lord Kelvin tiende a ser, si no puedes medir, mide de todos modos» (KHUN, 1961). Y esto conduce a establecer el contrapunto del medir por medir sin ton ni son. En primer lugar, a Einstein se le atribuye el señalar que «lo que puede ser medido no es siempre importante y lo que es importante no siempre puede ser medido». Y esto es un hecho irrefutable, como lo señalaron William SCHIEMANN y John DINGLE (SCHIEMANN, 1998) al indicar el serio vacío existente entre lo que debería ser medido y lo que realmente se mide.

Pero, el *rien va plus* de la importancia de medir procede de un filósofo David HUME (1711-1776) quien en sus *Ensayos sobre el Entendimiento humano* señaló (HUME, 1748): «Me parece que los únicos objetos de la ciencia abstracta o de demostración son la cantidad y el número». Y aunque esto resulta ser una exageración, no deja de tener una gran dosis de verdad, Y un físico tan comedido, prudente y razonable como Max Karl Ernst Ludwig PLANCK (1858-1947), padre de la física cuántica, en su *Autobiografía científica* enunció lo que después sería el lema de toda la física actual: «Lo que no se puede medir no existe».

Los conceptos son las unidades más básicas, y por ello imprescindibles, de todo conocimiento humano y, en especial, del conocimiento científico. Si la experiencia humana no pasara a través del cedazo de un sistema conceptual, sería ciega e intratable y, en definitiva, no permitiría comprender lo que se experimenta. Cuanto más articulado, refinado, y preciso sea el sistema de conceptos que se utilice para dar cuenta de una parcela determinada de la experiencia, tanto más eficiente y real será el conocimiento de realidad derivado de esa parcela. Esta correlación es excepcionalmente válida y fructífera para aquello que se entiende como conocimiento científico.

Como es conocido, hay diversos tipos de conocimientos científicos. Masa, energía, entropía, campo, molécula, átomo, etc., son conceptos bien definidos en el ámbito de las ciencias «duras». Gen, célula, ADN, membrana, especie, etc., son ejemplos de conceptos en biología. Límite, función, derivada, grupo, conjunto, etc., son ejemplos de conceptos utilizados en matemáticas. Y así, prácticamente para todos los dominios del saber. Pero, como puede verse, cada ciencia tiene sus propios conceptos científicos, específicos de la misma. Sin embargo, hay tres conceptos científicos muy peculiares en el sentido de que son de uso general en todos los dominios del saber. Son dichos conceptos, los «clasificatorios, comparativos y métricos».

Antes de pasar a definir formalmente los conceptos métricos que son los pertinentes para este trabajo hay que indicar que el hecho de ser clasificatorio, comparativo o métrico es una propiedad de los conceptos que se emplea para hablar de, o pensar acerca de las cosas y no de las cosas mismas. Es, pues, una cuestión epistemológica y no ontológica. Así, por ejemplo, de la misma característica objetiva, verbigracia, la estatura de diversos individuos, se puede hablar, tanto mediante conceptos clasificatorios, sin duda, algo burdo como la dicotomía alto y bajo, como comparativos, mediante el concepto comparativo «más alto que» o «tan bajo como», que es un poco más refinado que el anterior, como métricos dados por la altura en centímetros, mucho más preciso. Así, pues, los conceptos más interesantes, precisos y definitorios son los métricos, que a continuación se van a definir formalmente.

También denominados conceptos cuantitativos o magnitudes, los conceptos métricos no tienen correspondencia en el lenguaje cotidiano, siendo una creación original de los lenguajes científicos, y son característicos de los estadios más avanzados de la ciencia. Estos conceptos asignan números reales, en forma de escalares o vectores, a objetos o eventos.

En una primera aproximación se puede decir que un concepto métrico m , en un dominio D es, simplemente, una aplicación del dominio D sobre el conjunto de los números reales R . En otros términos, es la asignación de un número real a cada uno de los elementos de D y se representa por $m: D \rightarrow R$. Así, el concepto métrico de «masa» asigna un número real a cada objeto, el de «longitud» a cada dos señales en una recta o a cada dos objetos, el de «tiempo» a cada dos sucesos, el de «índice cefálico» a cada cabeza, el de «producto nacional bruto» a cada economía nacional, etc.

Formalmente, se define una métrica como sigue: dada una función $m(x, y)$, m es una métrica si cumple las condiciones siguientes:

- a) «No negatividad»: $m(x, y) \geq 0$, dándose la igualdad $m(x, y) = 0$ si y solo si $x = y$.
- b) «Simetría»: $m(x, y) = m(y, x)$
- c) «Triangularidad»: $m(x, y) + m(y, z) \geq m(x, z)$.

Naturalmente, a estas condiciones formales de adecuación de cualquier métrica, en cualquier dominio, hay que añadir las condiciones materiales de adecuación, específicas de cada dominio concreto, en este caso la ciencia contable, que, por ser harto conocidas, no se van a especificar.

En resumen, se trata de dotar de un valor contable a todo elemento de conocimiento, incluso personas, para metrizar los conocimientos: explícitos, implícitos o tácitos e incluirlos en un balance.

4. LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN LAS CUENTAS ANUALES

En paralelo con el desarrollo de la llamada nueva economía empezó un movimiento que clamaba por la reforma de las convenciones contables respecto de los activos intangibles. Un representante de esta orientación es Meir Russ, profesor de MBA en la Universidad de Wisconsin, quien afirma que «ha costado más de 500 años desarrollar un sistema contable sólido para la vieja economía, pero no podemos esperar ni siquiera cincuenta años para desarrollar un sistema apto para la nueva economía del conocimiento» (2009, pág. 165).

Nacida en los países nórdicos, esta doctrina sostiene que los activos de conocimiento deben figurar en el balance porque su ausencia es un fallo del mercado: las empresas que son más intensivas en estos activos tienen un balance «invisible» (SVEIBY, 1998) complementario al lado del balance visible, compuesto por intangibles en el activo y patrimonio neto en el pasivo. El exceso de valor bursátil respecto al valor en libros vendría, para autores como SVEIBY, a demostrar la existencia de este balance invisible. El problema de que esta parte del balance esté oculta es que las empre-

sas parecen menos solventes y esto encarece el coste de su financiación. El profesor SVEIBY, que dio origen a una serie de trabajos que se conocen como la escuela sueca, distingue entre activos:

- Pertenecientes a la estructura interna:
 - Patentes, modelos de fabricación, sistemas informáticos, cultura organizativa y espíritu corporativo. A este grupo se adscribiría el intangible estructural de capital humano.
- Pertenecientes a la estructura externa:
 - Relaciones con clientes y proveedores, marcas, reputación pública, servicio al cliente, etc.
- Competencia individual:
 - Capacidad de los trabajadores de responder satisfactoriamente a los retos de la actividad. Este activo es muy valioso pero en ningún caso atribuible a la empresa, porque el trabajador es esencialmente libre de continuar prestando sus servicios en ella y, por tanto, el control que tiene la empresa sobre este activo es muy limitado (párrafo 15 de la NIC 38).

Michelle Markham (2005), por su parte, ha distinguido dos tipos de activos intangibles por su forma de protección. Los activos consolidados (*hard*), que cuentan con tutela legal específica, como marcas, patentes, modelos, programas informáticos, derechos de reproducción de obras artísticas, y otros similares caracterizados por que la empresa dispone de acciones legales para protegerse de intrusiones ilegítimas en su derecho exclusivo. En el otro extremo, los activos indefinidos (*soft*), carecen de una protección jurídica específica, y para los cuales la empresa solo puede proteger su derecho de utilización exclusiva mediante la reserva o el secreto. Es el caso de las listas de clientes, el *know how*, o la cultura organizativa, incluyendo el servicio al cliente o la arquitectura de capital humano. Este hecho, como se va a ver, tiene trascendencia respecto de la revelación contable, pues junto a las ventajas de la transparencia están los intereses propios de la empresa en mantener reservada la información sobre sus fuentes de ventaja competitiva.

La OCDE realizó un importante simposio sobre intangibles en 1999 y llegó a la conclusión de que la ausencia de los intangibles en los balances produce tres tipos de fallos del mercado, que de mayor o menor importancia son los siguientes (FREDERICK, 2009):

1. Problemas en la toma de decisiones dentro de la empresa.
2. Ineficiente asignación de recursos en los mercados de capitales debido a las dificultades de estimación del riesgo asociado a la inversión en intangibles y al consiguiente aumento del coste del crédito.
3. Prácticas abusivas que responden a la falta de transparencia de la información contable respecto de los intangibles, especialmente abuso y tráfico de información privilegiada (*insider trading*).

El papel de la contabilidad es suministrar la información para que los mercados puedan tomar sus decisiones con mejor fundamento. En su trabajo, el analista debería poder considerar las posibles ventajas derivadas de combinar un grupo de activos físicos con un grupo de intangibles en un marco donde existen riesgos. Cuanto mejor sea la calidad de la información, mejor será el diagnóstico y menor el riesgo. Por el contrario, la baja calidad de la información obstruye o dificulta el juicio de los analistas y puede tener consecuencias sistémicas. Por eso, si los estados financieros no reflejan los activos importantes de la empresa, los riesgos de estimación incorrecta aumentan, aunque la valoración de empresas tiene tanto de ciencia como de arte, y además los analistas utilizan, junto a datos sobre activos (tangibles e intangibles), previsiones de flujos de caja, y para ese fin la cuestión de si los gastos en intangibles se imputan al ejercicio o se activan mediante algún mecanismo es bastante intrascendente, lo cual relativiza un poco la teoría sobre los fallos de mercado que se ha expuesto en el epígrafe primero de este artículo. Pero los analistas no pueden ser ajenos a la información sobre el capital humano y otros intangibles y para eso están los indicadores cualitativos de la memoria y documentos complementarios.

El principal obstáculo para avanzar en la contabilidad de los intangibles es que son difíciles de identificar y valorar, lo cual se debe a su vez a la falta de consenso sobre qué constituye un intangible valioso. Para ponerse de acuerdo habría que empezar por la definición de intangible y luego clasificar su tipología, determinar una metodología para identificarlo y finalmente fijar las reglas para su activación, vida útil, amortización y envilecimiento o deterioro, etc.

El concepto de activo intangible no puede provenir exclusivamente de la inmaterialidad del elemento, sino que estará relacionado con la expectativa de rentas futuras, y por tanto es esencial entender las relaciones de causalidad en la creación de valor en la empresa. La investigación va realizando avances, pero se ve dificultada por falta de información. Hasta cierto punto la dificultad es que hay un círculo vicioso: puesto que la contabilidad no requiere su registro, los sistemas de información de la empresa no suministran datos que ayuden a establecer modelos sobre cómo los intangibles contribuyen a crear valor, y mientras falte ese marco conceptual será muy difícil cambiar las normas contables. Por eso es importante la noción de intangible estructural que se estudia en este artículo, porque puede permitir la identificación del intangible estructural de recursos humanos como elemento distintivo. De hecho, autores como LEV (2001) sostienen que el activo intangible «estructura organizativa» ha sido la causa principal del aumento de la eficiencia y de la productividad de numerosas empresas y de la economía estadounidense en general.

La Dirección General de la Competencia de la Comisión Europea (UE, 2003) trazó una hoja de ruta para avanzar en la investigación en el ámbito de los intangibles, y en su plan la primera etapa fue buscar evidencias empíricas acerca del proceso por el que los agentes económicos deciden entre invertir en activos tangibles o intangibles, siendo el siguiente paso establecer relaciones causa-efecto para analizar cómo se relacionan las inversiones estratégicas en el seno de la empresa con la competitividad externa.

El principal obstáculo para avanzar en la contabilidad de los intangibles es que son difíciles de identificar y valorar, lo cual se debe a su vez a la falta de consenso sobre qué constituye un

intangible valioso. Para ponerse de acuerdo habría que empezar por la definición de intangible y luego clasificar su tipología, determinar una metodología para identificarlo y finalmente fijar las reglas para su activación, vida útil, amortización y envejecimiento o deterioro, etc.

El concepto de activo intangible no puede provenir exclusivamente de la inmaterialidad del elemento, sino que estará relacionado con la expectativa de rentas futuras, y por tanto es esencial entender las relaciones de causalidad en la creación de valor en la empresa. La investigación va realizando avances, pero se ve dificultada por falta de información. Hasta cierto punto la dificultad es que hay un círculo vicioso: puesto que la contabilidad no requiere su registro, los sistemas de información de la empresa no suministran datos que ayuden a establecer modelos sobre cómo los intangibles contribuyen a crear valor, y mientras falte ese marco conceptual será muy difícil cambiar las normas contables. En el fondo subyace un problema bastante irresoluble dadas las especiales características de volatilidad, alto riesgo y apropiabilidad (insuficiencia del marco legal para la tutela del conocimiento no codificado) de estos activos.

Los intangibles no están bien medidos porque su naturaleza es compleja y su valor incierto. Por ejemplo, para medir la innovación actualmente uno se fija en un sustituto como son las inversiones en I+D, pero se sabe que no toda la I+D resulta en innovaciones y, a la inversa, no toda la innovación proviene de I+D. Las dificultades de medición causan volatilidad para las empresas o economías ricas en intangibles porque los inversores tienen dificultades para distinguir el verdadero valor de la empresa, lo que conduce a incertidumbre y especulación. Este efecto se acentúa en el sector servicios porque el conocimiento es la base de la economía terciaria, siendo especialmente vulnerables las empresas de alta tecnología porque su componente de intangibles es superior. En definitiva, la falta de reflejo contable de los intangibles generados internamente produce asimetría en la información, aumenta los costes de financiación de estas empresas porque sus activos no pueden ofrecerse como garantía ya que no están en el balance y dificulta la gestión profesional de los intangibles.

Proveer información precisa a los inversores es fundamental para el correcto funcionamiento del mercado de capitales y optimizar la asignación de recursos. Las decisiones de inversión se basan en información sobre flujos de caja y valores de activos. Esta información es de carácter histórico, y por tanto el coste de adquisición de los activos, compensado por su amortización acumulada, es un dato relevante, pero la teoría de la nueva economía sostiene que no es tan importante explicar de dónde viene la empresa, como predecir cuáles son sus expectativas futuras y dónde está el mayor potencial de creación de valor. Esa información no se deduce normalmente de los activos fijos, sino de los activos intelectuales y de la evolución de indicadores de desempeño de su actividad (como costes de adquisición de un nuevo cliente, número de clientes, cuota de mercado, o tiempo desde el diseño a la producción, etc.) y, en general, de información de carácter prospectivo que permita formular hipótesis sobre flujos de caja futuros.

Al revisar los principales informes que han abogado por la reforma de los estándares contables vigentes, es significativa la nueva NIIF 3, la razón es que ha introducido un concepto residual de fondo de comercio que obliga a desglosar los elementos intangibles identificables, de forma que haya mejor información sobre los intangibles aflorados en una fusión y que el fondo

de comercio se limite a los elementos no identificables individualmente. Al optar por el método de adquisición en la contabilización de las fusiones, y aplicando el valor razonable para activar los activos identificables, la NIIF 3 ha abierto el paso para la contabilización de elementos intangibles atípicos entre los cuales podrían estar los activos del capital intelectual (CI).

Igualmente se ha intentado reformar la NIC 38 para poder reconocer los intangibles generados internamente por la propia empresa. La NIC 38 vigente no ayuda a conseguir la imagen fiel de la empresa, especialmente si existen muchos intangibles. No se reconocen como activos elementos que satisfacen la definición de tales, porque los criterios de reconocimiento son estrictos. El principal problema de la regulación existente actualmente es que discrimina el tratamiento contable de los activos en función de su forma de adquisición: los adquiridos en transacciones con terceros se registran como activos, pero los generados internamente permanecen ausentes de los documentos contables.

Esta diversidad de tratamientos contables es inconsistente y dificulta notablemente la utilización de la información financiera. Un analista que examine los estados financieros de una empresa después de una fusión tendrá mucha mejor información sobre los intangibles de la empresa y dispondrá de mejores elementos para determinar la capacidad futura de producir rendimientos, sobre todo si se trata de una empresa con un fuerte componente innovador, que si hubiera examinado los balances anteriores a la fusión. Sin embargo, la forma en que el activo haya llegado a estar a disposición de la empresa no debería ser el criterio decisivo a la hora de decidir el tratamiento contable de un activo. La norma actual pone más énfasis en el procedimiento que en la propia disponibilidad del recurso productivo.

Esta inconsistencia es importante porque la gran mayoría de los activos intangibles son generados internamente en la empresa, lo que excluye de la información financiera a un componente muy significativo de los elementos productivos, de la Nueva Economía. La renuencia de las NIC al aceptar su activación tiene que ver ora con la falta de liquidez, ora con la inexistencia de mercados donde se puedan intercambiar este tipo de activos (marcas, patentes, etc.). Sin embargo, una solución viable se ofrece aplicando las técnicas de valoración recogidas genéricamente en el concepto de valor razonable, que permiten atribuir valor a estos elementos con suficiente fiabilidad.

No todos los creadores de opinión, académicos e institutos contables, y menos aún los usuarios de la contabilidad, han aplaudido o secundado los proyectos de reforma de la contabilidad de intangibles (ZAMBON et ál., pág. 107). Así, el foro de usuarios de la contabilidad financiera ha criticado los intentos de reforma de la contabilidad de intangibles en general y la reforma de la NIIF 3 en particular. Argumentan que el valor de los intangibles atípicos (a los cuales denominan «intangibles cuasi-fondo de comercio», por ejemplo las listas de clientes) es muy subjetivo, que el periodo de amortización es más subjetivo todavía, que la amortización en sí es dudosa ya que no son activos que se deterioren, que es inconsistente en el tratamiento con la mayoría de las empresas, que no han pasado por un proceso de fusión y, finalmente, que el proceso para preparar la información sobre estos intangibles es más caro que los beneficios que reporta.

El Deutsche Bank, en una conferencia ante el IFRS en 2008, se refirió a la NIIF 3 como «clásico ejemplo de un estándar bien intencionado que en realidad crea valor negativo» (Deutsche

Bank, 2008). La crítica del Deutsche Bank se funda en que los inversores se interesan más por el *cash flow* que por los activos en balance, y la NIIF 3 no tiene ninguna relevancia para el *cash flow*.

Tal vez estas críticas sean excesivas. En principio, los inversores y analistas se habían dado por satisfechos cuando lograron su objetivo de eliminar la amortización obligatoria del fondo de comercio, que de hecho en muchas empresas se daba de baja contra reservas inmediatamente para no lastrar la cuenta de resultados durante un tiempo prolongado, ya que como de todas formas no representaba ningún activo, no estaban dispuestas a asumir una nueva rutina al tener en cuenta intangibles atípicos. Sin embargo, es muy útil poder reconocer intangibles concretos con vida limitada como patentes o licencias, aunque no otros de vida útil no bien definida como listas de clientes.

En realidad, las críticas a la reforma de la NIIF 3 parecen más fruto de un puro conservadurismo contable o del estrés generado por los costes de transición, que de verdaderos problemas de utilidad de la información financiera.

5. EJEMPLO REAL DE EVALUACIÓN DEL INTANGIBLE

En un proceso industrial, concretamente en el de fabricación de tocho de aluminio secundario, la calidad del producto final se basa en una suma de conocimientos obtenidos mediante la experiencia adquirida de años de producción. Dichos conocimientos relacionan el comportamiento de una serie de valores con una serie de consecuencias en la calidad del resultado final. ¿Es posible conocer en tiempo real y de una manera suficientemente certera la posibilidad de que se esté produciendo un fallo de calidad en el proceso?

Hasta ahora, y tras un análisis a posteriori el problema, mediante el uso de la informática convencional y los estándares existentes, estaba resuelto dado que al conocerse los valores de las señales del proceso y de su efecto en la calidad, ante una reclamación acerca de esta por parte de un cliente, se puede indagar en toda esta información para determinar las causas. Pero el objetivo industrial de mejora de la satisfacción del cliente no debe limitarse a ser reactivos y dar respuesta solo a las reclamaciones de los clientes. Por el contrario, el liderazgo del producto exige proactividad para asegurar que el producto suministrado tiene la calidad necesaria para que no se produzcan dichas reclamaciones, es decir, se precisa un análisis a priori del producto.

La solución dada hasta ahora al problema era analizar, en Sunndal, un centro de control de calidad de Noruega, una rodaja de aluminio de todas y cada una de las coladas realizadas en la fábrica, sita en Azuqueca de Henares. Ahora bien, los costes productivos y de transporte de esta solución son elevados. Por una parte, cortar de muestra ralentiza el proceso de serrado. Por otra, aunque el aluminio es un material ligero, sigue siendo un metal, y, por tanto, denso, como el producto del peso por la distancia, miles de kilómetros desde Madrid a Noruega, hace que la factura del transporte de las muestras sea considerable.

Y la solución basada en el conocimiento, en concreto en forma de «Lecciones aprendidas» fue la siguiente: A partir de una serie de parámetros, concretamente 11, que van desde la tempe-

ratura del metal en la mesa, hasta las señales auxiliares, pasando por el caudal de agua de refrigeración en la mesa, temperatura del agua de refrigeración, flujo y presión de argón y oxígeno en la máquina de colada, nivel de metal en la canaleta, presión y flujo de argón en el filtro en línea (SIR), temperatura del metal en el SIR, velocidad del dispensador de titanio-boro, tiempo de reposo del metal fundido y la velocidad de la colada, se construyó un sistema informático. Dicho sistema, con base en esos datos, explícitos, mediante conocimientos, tácitos hechos explícitos en forma de lecciones aprendidas, de manera implícita, detecta los escenarios de riesgo de calidad durante el proceso de producción, es decir, a priori (ÁLVAREZ, 2013).

Además, por una parte, minimiza la posibilidad de «falsos negativos», esto es, no propone más análisis que los estrictamente necesarios. Y se habla de «minimizar» habida cuenta de que la presencia de parámetros fuera de sus valores correctos no siempre implica defectos de calidad. Y, por otra, elimina los «falsos positivos». Es decir, de ninguna manera el sistema debía permitir que coladas defectuosas por problemas conocidos fueran entregadas al cliente. Y se dice por «problemas conocidos» porque el aprendizaje en cualquier proceso productivo está vivo, o sea, nunca se puede dar por concluido. La evolución del equipamiento, la tecnología, el cambio de las condiciones de las instalaciones con el paso del tiempo, dará lugar a que tengan que revisarse periódicamente los parámetros utilizados por el sistema.

6. RESULTADOS Y CONCLUSIONES DEL ESTUDIO

Tras emplear un juego de ensayo, durante una primera fase, y un posterior ensayo en paralelo que constituyen las dos pruebas establecidas para contrastar la bondad y efectividad del sistema, se obtuvieron los resultados que se muestran en la tabla:

Tabla 2. Evaluación de las pruebas del sistema

	Centro de calidad de Sunndal	Sistema «experto»
Coladas analizadas	284	294
Coladas correctas	292	287
% de acierto en el número de coladas correctas	100 %	98,29 %
Coladas erróneas	2	7
% en el número de coladas erróneas	100 %	100 %

Es decir, el sistema detectó los dos fallos de calidad descubiertos en el análisis posterior realizado en Sunndal, Noruega, y solo generó cinco alertas más de fallo de calidad sobre un total de 294 coladas, solo un ¡1,7%! Finalmente, el sistema ahorra los análisis de nada más y nada menos que 217 coladas de 294, con el ahorro que esto supone.

En conclusión, y de acuerdo con la ecuación fundamental del conocimiento, añadiéndole al proceso convencional la estructuración y automatización de su *know how*, en forma de conocimientos tácitos extraídos de la experiencia de sus operarios y técnicas, explícitos, en forma de datos obtenidos de los distintos aparatos e implícitos en forma de lecciones aprendidas incorporados en el sistema informático, se ha mejorado el proceso de control de calidad de la producción. Y esto lleva a obtener mejoras en los tres apartados exigibles a cualquier organización actual basada en el conocimiento, esto es, excelencia operativa, liderazgo del producto y satisfacción del cliente. Pero hay más, este sistema resulta ser capaz de evolucionar junto con el propio proceso, detectando cambios en tolerancias, y aprendiendo de posibles errores futuros. Esto lleva a considerarlo como columna vertebral del proceso de mejora continua exigible a toda instalación industrial del siglo XXI. Y, finalmente, y lo más importante para lo que aquí interesa, está el más sustancial ahorro de costes.

Y es justamente el ahorro de costes la cota inferior del valor contable del conocimiento incluido en el sistema. En efecto, si antes los costes de producción eran X , por lo ya dicho, y ahora se reducen a $X - Y$, siendo Y el ahorro de transporte más la interferencia en la producción, ese valor sería la cota inferior, bien tangible del añadido del conocimiento. Naturalmente, es una cota inferior pues habría que añadirle los intangibles del aumento de la satisfacción del cliente y la excelencia operativa que algo debe sumar.

En definitiva, y como conclusión final, además de poder usar los modelos existentes genéricos para evaluar el CI, como son los propuestos por: Annie BROOKING (BROOKING, 1997), La Q de Tobin, el modelo de Skandia (SVEIBY, 1997 y EDVINSSON, 1999), el monitor de activos intangibles de CELEMI (CELEMI, 1997) y el modelo de dirección estratégica de competencias (BUENO, 2003), en este trabajo se muestra y demuestra la forma de obtener el valor contable de los conocimientos incorporados en un sistema basado en los conocimientos de una forma muy contrastable y precia, al menos en su cota inferior.

Y, de paso, se evidencia, una vez más, como los conocimientos añadidos a cualquier cosa, en este caso a un proceso industrial, mejora dicha cosa.

Bibliografía

- ÁLVAREZ, A. [2013]: *Sistema de Control de Calidad en una Planta de producción de Aluminio secundario*, Trabajo Fin de Carrera, Facultad de Informática, UPM, Madrid.
- ARISTÓTELES [1997]: *Política*, Planeta de Agostini, Barcelona, España.
- BABBAGE, C. [1989]: *On the Mathematical Powers of the Calculating Engine*, en Martin Campbell-Kelly.
- BACON, R. [1597]: *Religius Meditations*, Of Heresies.
- BELL, D. [1973]: *The Coming of Post-Industrial Society*, Basic Books, Nueva York.
- BURGOS, M. C. [2013]: *La Organización del Capital Humano como Activo Intangible*, Tesis Doctoral, UAH, Alcalá de Henares.

- CELEMI [1997]: *Intangible Assets Monitor*, Celemi's Annual Report.
- DEL MORAL, A.; PAZOS, J.; RODRÍGUEZ, E.; RODRÍGUEZ-PATÓN, A. y SUÁREZ, S. [2007]: *Gestión del Conocimiento*, Thomson editores Spain, Madrid.
- DICKENS, C. [1951]: «Tiempos Dificiles», en *Obras Selectas*, vol. 3, Aguilar, Madrid, págs. 667-867.
- DRUCKER, P. F. [1993]: *Post-Capitalist Society*. Harper Business. Nueva York.
- HEATH, T. [1981]: *A History of Greck Mathematics*, vol. I, Dover Publications, Inc. Nueva York.
- KLINE, M. [1992]: *El pensamiento matemático de la antigüedad a nuestros días*, Alianza Editorial, Madrid.
- KUHN, T. S. [1962]: *The Structure of Scientific Revolutions*, University of Chicago Press, Chicago, ILL.
- [1961]: *The Function of Measurement in Modern Physical Science*. Isis, LII. págs. 161-190.
- LAERCIO, D. [1985]: *Vidas de los más ilustres filósofos griegos* (2 vols.), ed. Orbis, Barcelona, España.
- LARA, J. A.; LIZCANO, D.; MARTÍNEZ, M. A.; MORENO, J. J.; PAZOS, J. y RODRÍGUEZ-PATÓN, A. [2013]: *The Third Construc of de Universe: Information*. To be published.
- MARTÍNEZ, M. A.; PAZOS, J. y SEGARRA, S. [2010]: *Gestión de la información y del conocimiento*, ed. CEF, Madrid.
- MERTON, R. K. [1968]: *The Matthew Effect in Science*. Science, vol. 159, n.º 3.810, January 5, págs. 56-63.
- [1998]: *The Matthew Effect in Science II*, ISIS, 79, págs. 606-623.
- NONAKA, I. y TAKEUCHI, H. [1995]: *The Knowledge Creating Company*, Oxford University Press, Nueva York, Oxford.
- PLACK, M. [2010]: *Autobiografía científica y últimos escritos*, Nivola, Madrid.
- PROTÁGORAS et ál. [1997]: *Sofistas: Testimonios y Fragmentos*, Planeta de Agostini, Madrid.
- ROMER, P. [1993]: «Idea Gaps and Objets Gaps in Economic Development», *Journal of Monetary Economic*, 32, págs. 543-573.
- SAINT MATTEW: «The Gospel According to Saint Matthew», en VV. AA.: *The Holy Bible*. The Gideons International, Nashville, Tennessee, págs. 991-1.029.
- STONIER, T. [1990]: *Information and the Internal Structure of the Universe*, Springer-Verlag, London.
- THOMSON, W. «Electrical Units Measurement», en *Popular Lectures and Addresses* (3 vols.), vol. I., 1889-1891, págs. 1-73.
- TREACY, M. y WIERSEMA, F. [1993]: «Customer Intimacy and Other Value Disciplines», *Harvard Business Review*, January, February, págs. 84-93.
- VARIOS AUTORES [1980]: *Santa Biblia*, editorial Vida, Miami, FL, págs. 354-355.
- WANG, Y. [2008]: *Software Engineering Foundations: A Software Science Perspective*, Taylor & Francis Group, LLC, Boca Ratón, FL.
- WHITEHEAD, A. N. [1929]: *Process and Reality*, MacMillan, Nueva York, NY.
- WIIG, K. M. [1993]: *Knowledge Management Foundations: Thinking about Thinking-How People and Organizations create, Represent and use Knowledge*, Schema Press, ltd. Arlington, TX.

RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS (I): INMOVILIZADO Y UNIDADES GENERADORAS DE FLUJO DE EFECTIVO

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

EXTRACTO

En el presente artículo, que forma parte de una serie dedicada a la Resolución del ICAC sobre deterioro de valor de los activos, se aborda el deterioro del inmovilizado y las unidades generadoras de flujo de efectivo.

Palabras claves: deterioro, inmovilizado y unidad generadora de flujo de efectivo.

ORDER OF THE ICAC ABOUT IMPAIRMENT OF ASSET (I): FIXED ASSETS AND CASH GENERATING UNITS

ABSTRACT

The present article, which is part of a series dedicated to the order of the ICAC about impairment of asset, summarize the impairment of fixed assets and cash generating units.

Keywords: impairment, property and cash generating unit.

Sumario

1. Introducción
2. Criterios generales sobre el deterioro de activos
3. Deterioro del inmovilizado
 - 3.1. Nivel de medición del deterioro: la unidad generadora de flujo de efectivo
 - 3.2. Activos comunes
 - 3.3. Distribución del fondo de comercio
 - 3.4. Periodicidad de las pruebas de deterioro
 - 3.5. Indicios de deterioro
 - 3.6. Valor razonable menos costes de venta
 - 3.7. Valor en uso
 - 3.8. Reparto del deterioro en UGE
 - 3.9. Reversión del deterioro
 - 3.10. Socios externos
 - 3.11. Subvenciones

1. INTRODUCCIÓN

El pasado 18 de septiembre de 2013 se publicó la Resolución de normas de registro y valoración sobre el deterioro del valor de los activos elaborada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Mediante la misma se aportan criterios a los destinatarios de las normas contables sobre cómo se debe estimar el importe recuperable en diferentes situaciones.

Como bien reconoce la propia resolución, cuando el activo en cuestión se negocie en un mercado activo, la mejor estimación del importe recuperable vendrá dada por el valor de cotización. Sin embargo, solo unos pocos activos cotizan en mercado, por lo que únicamente para aquellos activos con cotización se podrá utilizar ese valor como estimación del importe recuperable. En el resto de casos, cuando no se cuente con un valor de cotización, el importe recuperable deberá realizarse con base en estimaciones realizadas por la propia entidad. La Resolución aporta los criterios a aplicar en la estimación de esos importes recuperables.

Se divide la resolución en cinco partes, dedicando las dos primeras a aspectos generales (ámbito de aplicación de la resolución y criterios generales del deterioro de valor de los activos). Las tres últimas partes se dedican a los criterios a aplicar en casos concretos (inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, instrumentos financieros y existencias).

2. CRITERIOS GENERALES SOBRE EL DETERIORO DE ACTIVOS

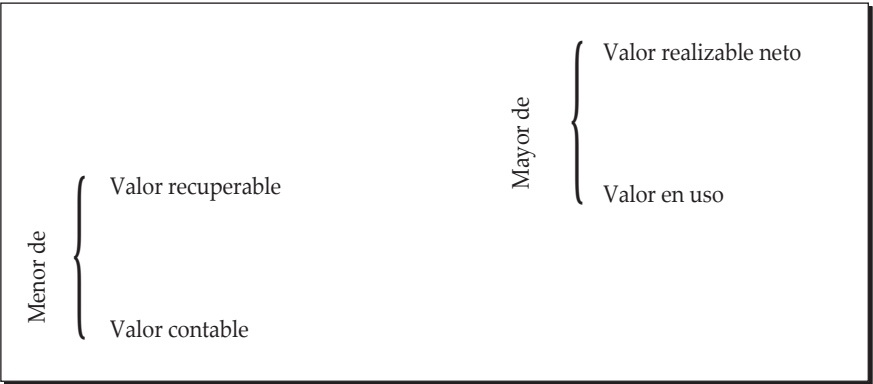
La resolución dedica la norma segunda a los criterios generales de reconocimiento de deterioro. Al igual que el Plan General de Contabilidad (PGC), se establece en la resolución que un activo se encuentra deteriorado cuando el valor recuperable del mismo es inferior a su valor contable, circunstancia que motivará el reconocimiento de una pérdida por deterioro.

Reconoce la resolución que la entidad dispone de dos formas de recuperar la inversión en un activo, cada una de las cuales motivará una metodología diferenciada para la obtención del importe recuperable:

- Mediante la venta del mismo en el mercado, para lo cual el valor recuperable se debe considerar como el valor razonable de venta, menos los costes necesarios para la venta. Se denomina a tal estimación del importe recuperable «valor realizable neto de venta».
- Mediante la incorporación del mismo a la actividad, de modo que la inversión que recuperaría la entidad consistiría en el valor actual de los flujos de efectivo que se esperan del activo, dentro de la actividad de la entidad. Se denomina a dicha estimación «valor en uso del activo».

Considera la resolución que la entidad será racional, y que optará por la alternativa que dé lugar a un importe más elevado. Se define de esa manera como valor recuperable al mayor del valor realizable neto, y el valor en uso del activo.

Estimación del deterioro



Se reconoce en la propia resolución que la obtención del importe recuperable de los activos está rodeada de estimaciones que debe realizar la propia entidad. Sin embargo, eso no supone un menoscabo, a juicio de la resolución, sobre la fiabilidad de las cuentas anuales. Para obtener una mayor fiabilidad en la información, se recoge un mandato genérico de que la entidad sea prudente en las estimaciones y valoraciones, y un mandato concreto de que las estimaciones maximicen el uso de datos observables de mercado y limiten el empleo de consideraciones subjetivas.

«Segunda. Deterioro del valor de los activos

(...)

4. El uso de estimaciones no menoscaba la fiabilidad de las cuentas anuales.

No obstante, la empresa deberá ser **prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre**. Para ello las estimaciones se realizarán con imparcialidad y objetividad, **maximizando el uso de datos observables de mercado** y otros factores que los participantes en el mercado considerarían al fijar el importe recuperable de un activo, **limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables.**»

3. DETERIORO DEL INMOVILIZADO

Dedica la resolución la norma tercera al deterioro del inmovilizado. Dentro del alcance de esta norma se encuentran el inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias, el inmovilizado intangible y las unidades generadoras de efectivo.

3.1. NIVEL DE MEDICIÓN DEL DETERIORO: LA UNIDAD GENERADORA DE FLUJO DE EFECTIVO

Hemos visto que, a efectos de calcular el valor recuperable de los activos de la entidad, una de las metodologías para estimar el valor recuperable consiste en el valor en uso, entendiendo por tal la actualización de flujos futuros generados por el activo en cuestión. En el caso de que los activos de la entidad generen flujos de forma independiente, ese será el nivel al que se debe medir el deterioro del activo.

Sin embargo, muchos de los activos de la entidad no generarán flujos de efectivo de forma independiente, por lo que no podrá obtenerse para esos activos un valor en uso. Se precisa por ello, a efectos de calcular el deterioro, agregar activos hasta un nivel en el cual los mismos generen flujos de efectivo de forma independiente para poder calcular un valor en uso. Ese nivel de agregación será lo que la norma denomina la unidad generadora de flujos de efectivo.

«Norma tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

(...) **Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la empresa deberá identificar la unidad que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes** de los originados por otros activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo implica la realización de juicios».

EJEMPLO 1. Activos que no producen flujos de efectivo de forma diferenciada

Uno de los ejemplos más utilizados de activos que no son capaces de producir flujos de efectivos de forma diferenciada es el que recoge la propia Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 36 de una explotación minera que utiliza un ferrocarril para el transporte de mineral. Dicho ferrocarril no será capaz de generar flujos de efectivo de forma separada de la mina, ya que la única alternativa que tendría la entidad de convertirlo en efectivo sería su venta como chatarra.

Carece de sentido analizar el deterioro del ferrocarril de forma diferenciada por lo que, en la estimación del deterioro, se considerará el mismo dentro de la unidad generadora de flujos de efectivo, a efectos de analizar el deterioro.

La resolución define la unidad generadora de flujos de efectivo (UGE), en la norma tercera, como el grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de forma independiente. Como veremos más adelante, este ámbito juega un papel primordial en el análisis del deterioro, ya que muchos activos no producirán entradas de efectivo de forma independiente, por lo que deberá analizarse el deterioro a nivel de UGE.

«Norma tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

La unidad generadora de efectivo es el **grupo identificable más pequeño de activos que genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes** de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos».

Admite la resolución que en ocasiones puede no ser posible identificar una serie de activos que generen flujos de efectivo de forma independiente, pudiendo llegarse a identificar toda la empresa como una única unidad generadora de flujos de efectivo.

«Norma tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

(...)

4.1.5. Cuando no pudieran identificarse unidades generadoras de efectivo a un nivel inferior, desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales, **la empresa en su conjunto se calificará como una unidad generadora de efectivo**».

EJEMPLO 2. Identificación de la UGE: sociedades del IBEX 35

En las cuentas anuales de las sociedades del IBEX 35 podemos encontrar ejemplos sobre la identificación de las UGE.

En el caso de la sociedad hotelera Meliá, se informa en las cuentas anuales que la UGE identificada es cada hotel. De modo que en la estimación del deterioro, se calculará el valor recuperable para cada hotel, al considerarse que se corresponde con la UGE.

Extracto de las cuentas anuales de la sociedad Meliá:

Sociedad	Unidades Generadoras de Efectivos (UGE)
Apartotel, SA	Hoteles Meliá Castilla, Meliá Costa del Sol y Meliá Alicante
Hotel Metropolitan, SAS	Hotel Meliá Vendome
Cadstar France, SAS	Hoteles Meliá Colbert, Tryp François, Meliá Royal Alma y Tryp Blanche Fontaine
	.../...

.../...

.../...

Sociedad	Unidades Generadoras de Efectivos (UGE)
.../...	
Ihla Bela de Gestao e Turismo, Ltd.	Hoteles Tryp Península Varadero, Meliá Las Dunas, Sol Cayo Santa María, Meliá Cayo Santa María, Tryp Habana Libre y Tryp Cayo Coco
Lomondo, Ltd.	Hotel Meliá White House
Hotel Alexander, SA	Hotel Meliá Alexander
Operadora Mesol, SA de CV	Hoteles Me Cancún, Meliá Cozumel, Meliá Puerto Vallarta, Gran Meliá Cancún, Me Cabo, Meliá Cabo Real, Meliá Azul Itxapa
Tenerife Sol, SA	Hoteles Sol Lanzarote y Sol Jandía Mar
Sol Meliá Croacia	Hoteles Sol Aurora, Sol Garden Istra, Meliá Coral, Sol Polynesia, Sol Stella, Sol Umag, Adriatic Guest, Sipar, Apartamentos Kanegra y Savudrija, Campings Finida y Park Umag
Las UGE se corresponden a los hoteles explotados o gestionados en cada caso, empleándose para la determinación de los flujos esperados el EBITDA generado en el último año.	

La sociedad Inditex, como sabrá el lector dedicada a la confección y venta de ropa, considera que la UGE es la propia tienda, por lo que estimará un valor recuperable de cada tienda, y comparará ese importe con el valor en libros de la misma para estimar el deterioro.

Extracto de las cuentas anuales de la sociedad Inditex:

El Grupo ha definido como unidades generadoras de tesorería básicas, de acuerdo con la gestión real de sus operaciones, cada uno de los locales comerciales en los que desarrolla su actividad (tiendas), si bien estas unidades básicas pueden ser agregadas a nivel de cadena-país, o incluso de todas las sociedades ubicadas en un país. Los activos del Grupo no asignables claramente a este esquema (por ejemplo, industriales o logísticos) tienen su propio tratamiento, consistente con esta política general, pero atendiendo a su carácter específico.

Gas Natural, en la identificación de UGE hace una diferenciación matricial, en la que considera tanto el sector (diferenciando entre distribución de gas, distribución de electricidad y electricidad) y la zona geográfica (España, Latinoamérica...).

.../...

.../...

Extracto de las cuentas anuales de Gas Natural:

A efectos de evaluar las pérdidas por deterioro del valor, los activos se agrupan al nivel más bajo para el que haya flujos de efectivo identificables por separado. Al evaluar el valor de uso, los futuros flujos de efectivo estimados se calculan a su valor actual. A tal efecto, los activos y fondos de comercio se asignan a UGE. Estas unidades se han definido siguiendo los siguientes criterios:

- Distribución de gas:
 - Distribución de gas España. Se gestiona de forma conjunta el desarrollo, operación y mantenimiento de la red de distribución de gas.
 - Distribución de gas Latinoamérica. Se considera que existe una UGE para cada país en el que se opera (Argentina, Brasil, Colombia y México), al tratarse de negocios sujetos a distintos marcos regulatorios.
 - Distribución de gas resto. Corresponde a los activos de distribución de gas en Italia.
- Distribución de electricidad:
 - Distribución de electricidad España. Se gestiona de forma conjunta el desarrollo, operación y mantenimiento de la red de distribución de electricidad.
 - Distribución de electricidad Latinoamérica. Se considera que existe una UGE para cada país en el que se opera (Colombia, Guatemala, Nicaragua y Panamá), al tratarse de negocios sujetos a distintos marcos regulatorios.
 - Distribución de electricidad resto. Corresponde a los activos de distribución de electricidad en Moldavia.
- Electricidad:
 - Electricidad España. El parque de generación de electricidad en España se gestiona de una forma conjunta y centralizada, en función de las condiciones del mercado.
 - Electricidad Latinoamérica. Se considera que existe una UGE en cada país en el que se opera (Costa Rica, México, Puerto Rico, Panamá y República Dominicana), al existir en cada uno de ellos un parque de generación cuya consideración es similar a la de España.
 - Electricidad resto. Corresponde a Kenia.

3.2. ACTIVOS COMUNES

Algunos activos darán servicio a varias UGE, por lo que los mismos no podrán ser atribuidos a ninguna unidad generadora de efectivo en concreto. Se conocen a tales activos, a efectos de la estimación del deterioro, como activos comunes. La norma cita entre esos activos comunes los edificios de las sedes centrales o el centro de procesos de datos.

«4.4 Activos comunes.

1. Las **características distintivas de los activos comunes**, tales como los edificios de las sedes centrales y el centro de proceso de datos, son que no **generan entradas de efectivo independientes de otros activos o grupos de activos, y que su valor en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo** cuyo deterioro está siendo objeto de análisis».

Si parte del valor de un activo común puede atribuirse a una UGE, deberá considerar el importe del mismo en el análisis del deterioro de la unidad generadora. Para el resto de activos, que no pueda atribuirse a ninguna UGE en concreto, el valor de los mismos debe atribuirse, a efectos del análisis del deterioro, entre las diferentes UGE de la empresa.

«4.4 Activos comunes.

(...)

3. Como parte del proceso de análisis de la pérdida del valor de las unidades generadoras de efectivo, la empresa identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. **En aquellos casos en los que una parte del valor en libros de un activo común:**

a) **Pueda ser atribuida a una unidad generadora de efectivo**, la empresa **comparará el valor en libros de la unidad, incluyendo la parte del valor en libros de los activos comunes, con su valor recuperable**. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el contenido de esta Resolución.

b) **No pueda ser atribuida**, la empresa **asignará dicho importe**, a los exclusivos efectos de la comprobación del deterioro, **a cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa en proporción a su valor en libros**, incluida en su caso la parte del fondo de comercio y de los activos comunes que sí haya podido distribuirse. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el contenido de esta Resolución».

3.3. DISTRIBUCIÓN DEL FONDO DE COMERCIO

El fondo de comercio no podrá generar flujos de efectivo de forma independiente, por lo que se debe atribuir el importe del mismo entre las diferentes UGE para analizar el deterioro del

mismo. Establece la resolución que el nivel de distribución al que se debe realizar el fondo de comercio es aquel al que es controlado a efectos de gestión interna.

«4.3.1 Distribución del fondo de comercio a las unidades generadoras de efectivo.

(...)

2. A efectos de comprobar el deterioro del valor, el fondo de comercio se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la empresa adquirente, que se espere que se beneficien de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la empresa adquirida se asignen a esas unidades. **Cada unidad entre las que se distribuya el fondo de comercio representará el nivel más bajo, dentro de la empresa al cual el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna.**

La aplicación de estos requisitos conducirá a la **comprobación del deterioro del valor del fondo de comercio a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus actividades y con el que el fondo de comercio estaría naturalmente asociado**. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales».

EJEMPLO 3. Distribución del fondo de comercio

Banco Sabadell, en la adquisición de Banco Urquijo, reconoció un fondo de comercio que tuvo que distribuir entre las diferentes UGE de la entidad. Tal y como hemos visto, esa distribución debe realizarse entre las unidades generadoras de efectivo que se espera que resulten beneficiarias de la combinación de negocios. La distribución se realizó en este caso entre las diferentes líneas de negocio de la entidad que se ven beneficiadas por esa combinación de negocios: banca privada, banca comercial, banca de empresas y resto.

Extracto de las cuentas anuales de Banco Sabadell:

Fondo de comercio

Banco Urquijo

Para valorar el fondo de comercio de Banco Urquijo, se determinó el coste de la combinación de negocios teniendo en cuenta el valor razonable de los activos entregados y los pasivos incurridos, el valor de las potenciales sinergias de ingresos y costes, identificadas y los costes asociados a la transacción. De la comparación del coste de la combinación de negocios con el valor

.../...

.../...

.../...

.../...

razonable neto de activos, pasivos y pasivos contingentes de la entidad adquirida, surgió una diferencia de 473.837 miles de euros que se registró en el activo como fondo de comercio. Para valorar los activos a valor razonable se registraron plusvalías de inmuebles por valor de 80.690 miles de euros (61.410 miles de euros netos de impuestos) y se identificaron intangibles por valor de 78.587 miles de euros (54.598 miles de euros netos de impuestos).

Este fondo de comercio se asignó a las UGE que se esperaban que fueran las beneficiarias de las sinergias identificadas. Estas fueron: UGE Banca Privada, UGE Banca Comercial, UGE Banca de Empresas y UGE Resto. En el caso de las sinergias que no se pudieron asignar a una UGE concreta por limitaciones en la información histórica disponible de la entidad adquirida, estas se asignaron al conjunto del UGE. Durante el ejercicio de 2009, se designó el fondo de comercio de la UGE Banca de Empresas a la UGE Banca Comercial y a la nueva UGE Banca Corporativa, de acuerdo con el actual modelo de negocio del grupo.

En el caso de la sociedad AIG (resultante de la combinación de Iberia y British Airways) el nivel identificado de UGE es cada una de las anteriores sociedades.

Extracto de las cuentas anuales de AIG:

A efectos de la prueba de deterioro, el fondo de comercio se ha asignado a las siguientes unidades generadoras de efectivo:

Millones de euros	31 de diciembre de 2011	31 de diciembre de 2010
Unidades generadoras de efectivo	249	–
Iberia	48	47
British Airways	297	47

En el caso de que el fondo de comercio no pueda ser distribuido entre UGE individuales, establece la resolución que debe realizarse una distribución, meramente a efectos del deterioro, a cada una de las UGE en función del valor en libros de cada una de las UGE.

«4.3.1 Distribución del fondo de comercio a las unidades generadoras de efectivo.

(...)

4. En los **supuestos excepcionales** en los que un **porcentaje del fondo de comercio no pueda ser distribuido entre las unidades generadoras de efectivo individuales**, dicho importe **se asignará, a los exclusivos efectos de la comprobación del deterioro, a cada una de ellas en proporción a su valor en libros**, incluida en su caso la parte del fondo de comercio que sí haya podido distribuirse».

3.4. PERIODICIDAD DE LAS PRUEBAS DE DETERIORO

Al cierre de cada ejercicio la entidad debe analizar si hay indicios de que algún activo se encuentra deteriorado, en cuyo caso se debe estimar el valor recuperable del mismo, y reconocer cualquier pérdida por deterioro en ese momento, por la diferencia entre el valor en libros del activo y su importe recuperable.

«Norma tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

(...)

1.2. Al menos al cierre del ejercicio, la **empresa evaluará si existen indicios**, tanto internos como externos, **de que algún activo pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar su importe recuperable** efectuando las correcciones valorativas que procedan».

En el caso de los activos intangibles con vida útil indefinida, entre los que se encuentra el fondo de comercio, y los intangibles que no están todavía en condiciones de uso, se debe analizar en todo caso el deterioro al cierre del ejercicio, sin que sea necesario identificar ningún indicio de deterioro para realizar esa comprobación.

«Norma tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

(...)

1.6. Con independencia de cualquier indicio de deterioro del valor, **la empresa deberá comprobar al menos anualmente el deterioro del fondo de comercio**, salvo que otra disposición establezca lo contrario, **así como de cualquier otro activo intangible con vida útil indefinida y el de los activos intangibles que todavía no estén en condiciones de uso**, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación deberá efectuarse con independencia de la que pudiera dar lugar el análisis de indicios al cierre del ejercicio».

3.5. INDICIOS DE DETERIORO

Aporta la norma una serie de indicios de deterioro, con base en los cuales la entidad debería analizar el deterioro de los activos. La lista que recoge la resolución es meramente indicativa, ya

que la misma no es exhaustiva. La entidad puede identificar cualquier otro indicio de deterioro, que sin estar contemplado en la lista que recoge la resolución, dé lugar a analizar el deterioro del activo.

«Norma tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

(...)

1.3. Los siguientes hechos y circunstancias deberán ser considerados, como mínimo, al evaluar si existe algún indicio de que el valor de un activo se ha deteriorado:

a) **Cambios significativos en el entorno tecnológico, regulatorio, legal, competitivo o económico** en general, en los que opera la empresa acaecidos durante el ejercicio o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión, que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una **incidencia negativa a largo plazo sobre la empresa**.

b) **Disminución significativa del valor razonable del activo** y superior a la esperada por el paso del tiempo o uso normal.

c) Durante el ejercicio, los **tipos de interés de mercado u otros tipos de mercado de rendimiento** de inversiones **han sufrido incrementos** que probablemente afecten al tipo de descuento utilizado para calcular el valor de uso del activo, de forma que su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

d) El **importe en libros de los activos netos** de la entidad es **mayor que su capitalización bursátil**.

e) Evidencia de **obsolescencia o deterioro físico del activo**, no prevista a través del sistema de amortización del activo.

f) **Cambios significativos en la forma o en la extensión en que se utiliza o se espera utilizar el activo** acaecidos durante el ejercicio o que se espera se produzcan a corto plazo y que tengan una **incidencia negativa sobre la empresa**.

g) Existen **dudas razonables de que el rendimiento técnico y económico del activo se pueda mantener en el futuro** de acuerdo con las previsiones que se tuvieron en cuenta en la fecha de incorporación al patrimonio de la empresa.

h) **Interrupción de la construcción del activo** antes de su puesta en condiciones de funcionamiento.

i) **Cese o reducción significativa de la demanda** o necesidad de los servicios prestados con el activo. Sin embargo, una mera fluctuación a la baja de la demanda no debe constituir necesariamente un indicio de que se ha producido un deterioro de valor de dicho activo, ya que la demanda o necesidad de estos servicios puede fluctuar a lo largo del tiempo.

j) Para el caso de activos o actividades subvencionados, **el reintegro de la subvención**.

1.4. **Esta relación de indicios no es exhaustiva.** La empresa deberá contemplar cualquier otro indicio indicativo de deterioro de sus activos y, en su caso, determinar el importe recuperable del activo. En cualquier caso, se deberán identificar los eventos o circunstancias que pudieran tener un impacto significativo en el valor recuperable del activo».

3.6. VALOR RAZONABLE MENOS COSTES DE VENTA

La primera de las medidas del valor recuperable que aborda la norma es el valor razonable menos los costes de venta. La definición que recoge la resolución de valor razonable es la misma que contiene el Marco Conceptual del PGC. Se recoge una remisión al Marco Conceptual para aplicar los criterios relativos al cálculo del valor razonable.

«2.2 Valor razonable menos costes de venta.

1. El **valor razonable** de un activo es el **importe por el que puede ser intercambiado el activo**, entre **partes interesadas y debidamente informadas**, que realicen una **transacción en condiciones de independencia mutua**.

Para calcular este importe **se aplicarán los criterios recogidos en el Marco Conceptual** de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad».

EJEMPLO 4. Transacciones forzadas

Nuestra entidad adquirió a comienzos del ejercicio un chalé en una promoción como inversión inmobiliaria, por importe de 500.000. Recientemente se ha vendido un chalé similar en subasta judicial, adjudicándose el mismo por 380.000. Se cuestiona si se puede considerar ese importe como la mejor estimación del valor razonable del mismo.

Solución

Aclara el Marco Conceptual del PGC que las transacciones forzadas, o como consecuencia de una situación de liquidación involuntaria, no tendrán la consideración de valor razonable.

Marco Conceptual

6.º Criterios de valoración

«2. Valor razonable

(...)

No tendrá en ningún caso el **carácter de valor razonable** el que sea **resultado de una transacción forzada, urgente o** como consecuencia de una situación de **liquidación involuntaria**».

.../...

.../...

Por lo que, en la estimación del valor recuperable, no será adecuado considerar ese importe de 380.000 por el que se ha resuelto la subasta.

Entendemos que el fuerte descuento que se ha aplicado en la subasta sí que podría ser un indicio de deterioro, a pesar de no estar recogido en la lista de indicios que contiene la resolución. Sin embargo, al tratarse de un indicio, y no de una estimación del valor razonable, esa cifra no deberá utilizarse como base para calcular el valor razonable.

En la estimación del valor recuperable a través de la venta del activo, deben considerarse todos los costes incrementales que tendría para la entidad la venta del activo.

«2. Los costes de venta son los **costes incrementales** directamente **atribuibles a la venta de un activo en los que la empresa no habría incurrido de no haber tomado la decisión de vender**, excluidos los gastos financieros y el impuesto sobre beneficios».

El activo cuyo deterioro se está analizando puede tener pasivos asociados, que se transmitan de forma conjunta junto con dicho activo. En esos casos, al analizar el deterioro de los activos, deben considerarse dichos pasivos como una reducción del valor en libros del activo.

«2.2 Valor razonable menos costes de venta.

(...)

4. En ocasiones, la **enajenación** o disposición por otra vía de un activo **puede implicar que el comprador asuma un pasivo ya reconocido en el balance de la empresa, y el valor razonable del que se dispone, refleja esta circunstancia**. En estos casos, para determinar el valor en libros del activo de manera uniforme, **será preciso minorar su importe en el valor en libros de dicho pasivo**».

EJEMPLO 5. Pasivos asociados a ciertos activos

A comienzos del ejercicio X1 se construyó con medios propios de la entidad una torre petrolífera para la explotación de un pozo petrolífero en el Mar del Norte, con un coste de 150.000 y una vida útil de 10 años. La empresa reconoció, por el compromiso de desmantelamiento de dicha torre, una provisión por un valor actual de 100.000, siendo el tipo de interés de actualización de la provisión del 5 %. Al cierre del ejercicio X1, el valor de mercado de la misma se estima en 145.000. Se estima que los costes de venta son insignificantes.

.../...

.../...

Solución

Comenzaremos la solución del ejercicio realizando los asientos necesarios por la adquisición de la torre petrolífera en este ejercicio, para llegar al valor en libros de la misma al cierre del ejercicio, y analizar el deterioro una vez calculado ese importe.

En el desarrollo de la torre petrolífera, la misma debe reconocerse en libros por el coste incurrido en el desarrollo, de 150.000.

Cuentas	Debe	Haber
Torre petrolífera (inmovilizado material)	150.000	
Bancos (572)		150.000

Al incurrir la entidad en una obligación de desmantelamiento, se debe reconocer una provisión por tal concepto. Establece la norma que dicha provisión debe reconocerse incrementando el valor contable de la torre petrolífera.

Cuentas	Debe	Haber
Torre petrolífera (inmovilizado material)	100.000	
Provisión desmantelamiento		100.000

Al cierre del ejercicio se debe reconocer la amortización de dicha torre petrolífera. Al ser la vida útil de 10 años, y el valor contable en este momento de la misma de 250.000, debe reconocerse la amortización de la misma por un importe de 25.000.

Cuentas	Debe	Haber
Amortización de inmovilizado material	25.000	
Amortización acumulada de inmovilizado material		25.000

El valor de la provisión debe actualizarse al cierre del ejercicio, conforme al tipo de interés del 5 % que se facilita en el enunciado.

Cuentas	Debe	Haber
Gastos financieros por actualización de provisiones	5.000	
Provisión desmantelamiento		5.000

.../...

.../...

Procedemos en este momento a analizar el deterioro. El valor contable de la torre petrolífera es de 225.000 (ya que el precio de adquisición reconocido fue de 250.000, ajustado por la amortización acumulada de 25.000). Según el enunciado, el valor de mercado de la torre petrolífera es de 145.000, el cual es superior al importe por el que aparece la torre petrolífera en el activo. Sin embargo, la misma no se puede enajenar de forma independiente del compromiso de desmantelamiento, que figura en libros por un importe de 105.000. De modo que el valor en libros de la torre, una vez considerado el pasivo reconocido por la provisión de desmantelamiento, es de 120.000. El valor recuperable de la misma es superior al importe contable, por lo que no es necesario reconocer ninguna corrección por deterioro.

3.7. VALOR EN USO

La segunda de las metodologías que contempla la norma para la estimación del valor recuperable del activo es el valor en uso. Se define en la norma «valor en uso» como «el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición».

3.7.1. Tasa de descuento a utilizar

Al tratarse el valor en uso del valor actual de una serie de flujos futuro, sujetos a incertidumbre, la tasa de descuento a utilizar en la actualización debe reflejar el riesgo inherente a dichos flujos. Aclara la resolución que el ajuste por el riesgo solo debe ser considerado una vez, bien como un ajuste a la tasa de descuento, o en la propia estimación de los flujos de efectivo, pero no debe duplicarse ese ajuste.

«2.3.4 Tasa de descuento.

1. La **tasa o tasas de descuento** a utilizar serán las que **reflejen las evaluaciones** actuales del mercado correspondientes:

a) Al **valor temporal del dinero**; y

b) a los **riesgos específicos del activo** para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces».

EJEMPLO 6. Tipo de interés libre de riesgo

La NIC 36 no aclara como debe entenderse la referencia al tipo de interés libre de riesgo en zonas monetarias únicas, como es el caso de la zona euro, donde puede haber diferentes referencias de Deuda Pública denominadas en la misma divisa, por diferentes Estados, con diferentes tipos de interés (debidos a diferentes primas de riesgo).

La resolución aclara en el Preámbulo que, para las entidades que operen en España, la referencia al tipo de interés libre de riesgo debe entenderse como el tipo de interés de la Deuda Pública española. Se considera que un buen estimador de esa rentabilidad libre de riesgo será la rentabilidad del bono a 10 años de Tesoro Público (español).

«A pesar de ello, en los trabajos preparatorios de la Resolución en el seno del ICAC, se expusieron una serie de ideas que se considera oportuno reproducir. Por ejemplo, sobre el concepto de **tipo de interés de mercado "sin riesgo"** que en la Resolución se define como el tipo de interés de menor riesgo relativo del entorno económico donde la empresa desarrolle su actividad, y que por consiguiente, para las **empresas que desarrollen su actividad en España**, y con flujos de efectivo a descontar en euros parece razonable considerar que en un escenario de "normalidad" dicho tipo de interés sea la **rentabilidad ofrecida por la deuda pública española**, en la fecha en que deba realizarse la valoración, a un plazo equivalente al flujo de efectivo que deba ser objeto de descuento; **considerándose un buen estimador de este interés**, cuando no existe un sesgo en la distribución de los flujos de efectivo, **la rentabilidad ofrecida por el Tesoro Público a un plazo de diez años.**»

Establece la resolución que la mejor estimación de la tasa de actualización será el coste medio ponderado del capital que tuviera una empresa comparable que invirtiera únicamente en un activo similar (o UGE, si el análisis de deterior se está realizando a ese nivel) al que estamos comparando.

«2.3.4 Tasa de descuento.

2. Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo, es el **rendimiento que los inversores exigirían**, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la empresa espera obtener del activo. Esta tasa de **descuento se estimará** a partir del tipo implícito en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el **coste medio ponderado del capital** de una empresa cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. Este sería un procedimiento idóneo para determinar la tasa de descuento para el método tradicional descrito en el apartado 2.3.5».

El coste medio ponderado del capital (WACC según las siglas en inglés) es una de las metodologías más utilizadas en la valoración de empresas. Dicha metodología se basa en estimar los flujos que obtendrá una entidad, sin considerar los flujos de efectivo debidos a la financiación recibida y pagos de intereses, y actualizarlos a una tasa de descuento representativa del coste medio de las diferentes fuentes de financiación de la entidad (la financiación de los socios y financiación de terceros). El coste medio ponderado de capital es una tasa de descuento después de impuestos, por lo que se ajustará el coste de la deuda por el efecto fiscal de la misma (al ser un gasto deducible en la base imponible del impuesto sobre sociedades). La fórmula para obtener esa tasa de descuento será la siguiente:

$$k = \frac{E \times ke + D \times kd (1 - t)}{E + D}$$

- E: valor de mercado de los recursos propios.
- Ke: coste del capital.
- D: valor de mercado de la deuda.
- Kd: coste de la deuda, pudiendo aplicar el tipo que se aplica a cualquier refinanciación como una aproximación válida.
- t: tasa impositiva de la entidad.

Existe cierto acuerdo entre los valoradores, en que el peso de los componentes de cada una de las vías de financiación debe basarse en los valores razonables de esas fuentes (*equity* y *debt*), y no en sus valores contables.

El coste de capital es la tasa de rendimiento exigida por los inversores. Se calcula la misma como el tipo de interés libre de riesgo, más una prima de riesgo. Una de las metodologías más utilizadas para obtener el coste del capital es el recurso al uso del CAPM. En dicha metodología, el único riesgo importante es el riesgo de mercado y la correlación de la acción con las variaciones del riesgo de mercado. El coste de capital, con la metodología del CAPM, sería el siguiente:

$$ke = Rf + \beta (Rm - Rf)$$

- Ke: coste del capital.
- Rf: rentabilidad del activo sin riesgo.
- β : beta de la acción, mide la correlación entre el rendimiento de la acción y el rendimiento del mercado. Para las sociedades cotizadas se puede obtener la misma mediante el análisis de la correlación del rendimiento de la acción y el rendimiento del mercado.
- $(Rm - Rf)$: prima de riesgo del mercado.

También se puede obtener el coste de capital con un modelo de tres componentes, en el que a los dos componentes anteriores (rentabilidad libre de riesgo y prima de riesgo) se les incorpora un tercer componente de riesgo, como componente de riesgo no sistémico o específico de la entidad. Ese componente recoge los riesgos que no están comprendidos en la beta, como pueden ser la prima por tamaño de la sociedad, con respecto al sector en el que opera, o la incertidumbre en la proyección de flujos o el riesgo de iliquidez.

$$k_e = R_f + \beta (R_m - R_f) + \alpha$$

- α : riesgo no sistémico de la entidad.

EJEMPLO 7. Tasas de descuento en sociedades del IBEX 35

Repsol informa en sus cuentas anuales de la metodología utilizada para calcular la tasa de descuento adecuada, utilizando un coste medio ponderado del capital empleado, así como un rango de las tasas de descuento utilizadas en el presente ejercicio. Para informar de las tasas aplicadas, la sociedad diferencia entre los dos modelos de negocio en los que opera (Upstream y Downstream¹)

Estos flujos de efectivo futuros netos estimados se descuentan a su valor actual a partir del coste de capital específico para cada activo en función de la moneda de sus flujos de caja y de los riesgos asociados a estos incluyendo el riesgo-país. Repsol utiliza como tasa de descuento el coste medio ponderado del capital empleado (WACC) después de impuestos y diferente para cada país y negocio, que se revisa al menos anualmente. Esta tasa trata de reflejar las evaluaciones actuales del mercado en lo referente al valor temporal del dinero y a los riesgos específico del activo. Por lo tanto, las tasas de descuento utilizadas tienen en cuenta el riesgo-país, el riesgo de tipo de interés asociado a la tasa de cambio y el riesgo de negocio. Para que los cálculos sean consistentes y no incluir duplicidades, las estimaciones de flujos de caja futuros no van a reflejar los riesgos que ya han ajustado la tasa de descuento utilizada. En la determinación de la tasa WACC, el Grupo utiliza el apalancamiento medio del sector como aproximación razonable de la estructura de capital óptima, tomando como referencia el apalancamiento de empresas petroleras comparables durante los últimos 5 años.

Las tasas utilizadas en los ejercicios 2012 y 2011 se han situado en los siguientes rangos:

¹ La definición que realiza la propia entidad Repsol de ambas actividades es la siguiente: Upstream: área de Exploración y Producción, engloba las actividades de búsqueda y producción de hidrocarburos. Downstream: actividades de Refino, Marketing, Química, GLP y Nuevas energías, hace referencia a la transformación de hidrocarburos en productos y soluciones energéticas.

.../...

	2012	2011
Upstream	7,7 % - 11,8 %	7,6 % - 14,6 %
Downstream	4,3 % - 12,3 %	4,6 % - 14,2 %

3.7.2. Flujos de efectivo estimados

Se establecen en la resolución unos criterios sobre cómo debe realizarse la proyección de flujos de efectivo futuros, con motivo de calcular el valor en uso los activos o unidades generadoras de flujos de efectivo.

El primero de los criterios que establece la norma es la necesidad de basar las estimaciones de flujos de efectivo en hipótesis razonables, dando mayor peso a las evidencias externas de la empresa.

El plazo máximo de las proyecciones de flujo de efectivo será de cinco años, salvo que la entidad sea capaz de justificar el uso de un plazo mayor. Los flujos de efectivo posteriores al periodo de proyección, que como hemos visto, salvo que sea capaz de justificar la entidad el uso de un periodo superior será de cinco años, se deben calcular extrapolando las previsiones de los ejercicios anteriores.

Por encima de ese periodo utilizado para la proyección de flujos de efectivo, se deben utilizar tasas de crecimiento más «conservadoras» (la norma cita como ejemplos de tasas de crecimiento admisibles por encima de ese periodo de proyecciones de cinco años la tasa de crecimiento de los sectores o productos en los que opera, o incluso la propia tasa de crecimiento del país).

«2.3.2 Criterios para la estimación de los flujos de efectivo futuros.

1. Para estimar los flujos de efectivo se deberán considerar los siguientes elementos:

a) Las proyecciones de los flujos de efectivo **se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la dirección** sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. **Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la empresa.**

b) Las proyecciones de flujos de efectivo **se calcularán de acuerdo con la información contenida en los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes**, que hayan sido aprobados por la dirección, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos. Las **proyecciones** basadas en estos presu-

puestos o previsiones **cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse la utilización de un plazo mayor.**

c) Las **proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto** por los presupuestos o previsiones de tipo financiero más recientes, **se calcularán extrapolando las proyecciones anteriores basadas en tales presupuestos o previsiones, utilizando escenarios con una tasa de crecimiento constante o decreciente** salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente en el tiempo. **Este tipo de crecimiento no excederá de la tasa media de crecimiento a largo plazo para los productos o sectores industriales, así como para el país o países en los que opera la empresa y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor».**

EJEMPLO 8. Estimación del valor en uso de una UGE

Nuestra entidad identificó como una unidad de flujo de efectivo el centro Pueblo PGC, dedicado a la impartición de cursos intensivos de contabilidad. Los activos que componen la UGE son los siguientes:

	Valor contable
Local comercial	850.000
Mobiliario	150.000
Total	1.000.000

Se estima que los flujos de efectivo que generará la UGE en el siguiente ejercicio sean los siguientes:

	X1
Cifra de negocios	200.000
Costes (sueldos y salarios)	130.000
Flujo de efectivo	70.000

Con base en esas estimaciones, la entidad considera que la cifra de negocios se incrementará un 10 % durante los próximos cinco años, debido a la creciente demanda de cursos de las resoluciones del PGC. Los costes de la actividad se estiman que crecerán un 4 %. A partir del sexto año, por no tener una forma fiable de estimar los flujos en un horizonte superior a los cinco años, se proyecta el flujo del año quinto, al que se le estima un crecimiento en línea

.../...

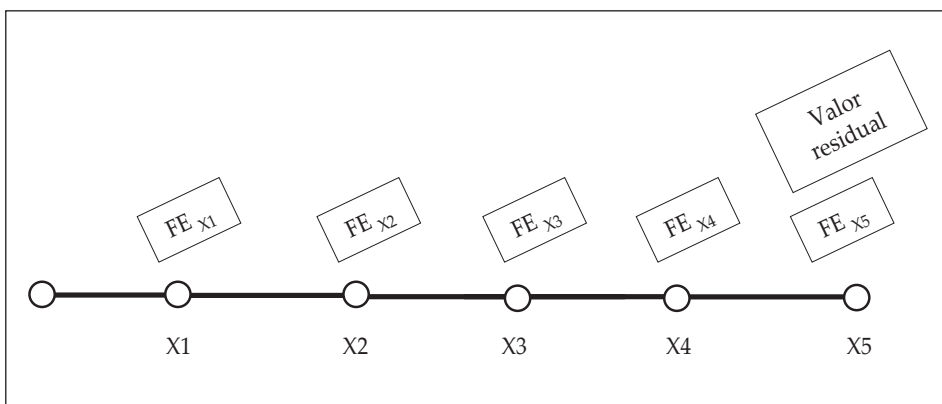
.../...

con el crecimiento del PIB proyectado para la economía española, al 2 %. El tipo de interés, adecuado al riesgo de la actividad, es del 12,5 %.

Solución

En nuestro ejemplo la proyección de flujos abarca un periodo de cinco años, al no ser posible estimar de forma fiable por encima de ese periodo. Para los flujos de los periodos fuera del periodo cubierto por las estimaciones, en nuestro ejemplo los flujos a partir del ejercicio X6, se utilizará un valor residual. De esa forma se calcula un valor en el ejercicio X6 como la renta perpetua basada en el último flujo proyectado (el del ejercicio X5), al que se le asume un carácter constante o crecimiento en línea con el del segmento industrial o el del país o mercado en el que opera la entidad.

Flujos de efectivo para el cálculo del valor en uso



En el enunciado tenemos información sobre la previsión de crecimiento de los flujos de efectivo de la actividad. Se considera en este momento que la cifra de negocios se incrementa un 10 % durante los próximos cinco ejercicios, mientras que los desembolsos por sueldos y salarios únicamente crecerán en un 4 %. Con esa información, proyectamos los flujos de efectivo que esperamos genere la actividad durante los próximos cinco ejercicios.

	X1	X2	X3	X4	X5
Cifra de negocios	200.000	220.000	242.000	266.200	292.820
Costes (sueldos y salarios)	130.000	135.200	140.608	146.232	152.082
Flujo de efectivo	70.000	84.800	101.392	119.968	140.738

.../...

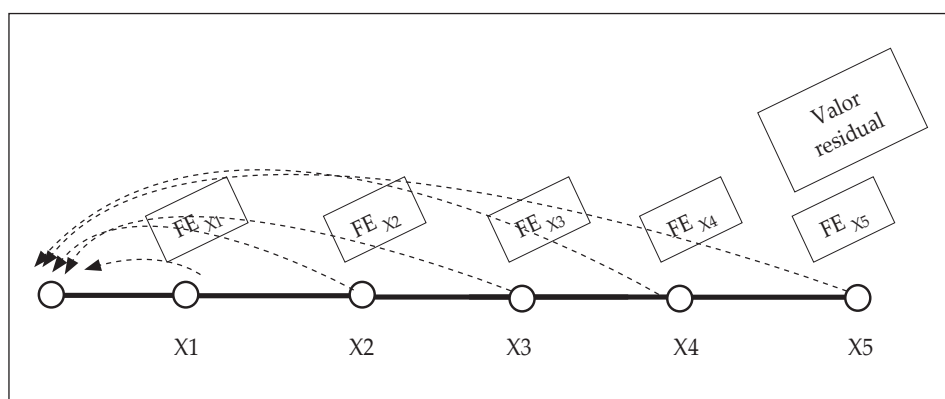
.../...

Para estimar los flujos de efectivo fuera del periodo cubierto por las proyecciones estimaremos un valor residual en el ejercicio X6. Se estima que a partir del ejercicio X5 los flujos de efectivo crezcan a una tasa del 2 % de forma constante. Proyectamos el flujo de efectivo de la actividad en el ejercicio X6 ($140.738 \times 1,02 = 143.553$) y calculamos el valor residual como la renta perpetua de ese flujo, a una tasa de crecimiento constante del 2 %, con un tipo de interés de actualización del 12,5 %.

$$\text{Valor residual} = \frac{143.553}{12,5\% - 2\%} = 1.367.171$$

El valor en uso de la UGE será el valor actual de los flujos estimados en el periodo que abarca las previsiones (los cinco años siguientes), más el valor residual calculado al cierre del ejercicio X6.

Flujos de efectivo para el cálculo del valor en uso



Con los datos calculados, ya podemos calcular el valor en uso, actualizando esos flujos esperados.

$$\begin{aligned} \text{Valor en uso} &= \frac{70.000}{(1 + 12,5\%)^1} + \frac{84.800}{(1 + 12,5\%)^2} + \frac{101.392}{(1 + 12,5\%)^3} + \frac{119.968}{(1 + 12,5\%)^4} + \frac{140.738}{(1 + 12,5\%)^5} + \\ &+ \frac{1.367.171}{(1 + 12,5\%)^5} = 1.112.114 \end{aligned}$$

Luego el valor en uso de la UGE (1.112.114) es superior al valor contable de los elementos que integran dicha UGE, por lo que no es necesario reconocer ninguna corrección por deterioro.

En la proyección de los flujos de efectivo se deben considerar las salidas de caja debidas al mantenimiento de los activos fijos (lo que se conoce en terminología de valoración como «Capex», *capital expenditures*) y las salidas debidas al mantenimiento del capital circulante de la entidad (conocido como «Opex», *operational expenditures*).

«2.3.3 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

(...)

Sin perjuicio de lo anterior, la forma de estimar los flujos netos de efectivo deberá ser coherente con el criterio que se siga para identificar los elementos patrimoniales que integran la unidad generadora de efectivo. Por ello, **cuando por razones prácticas el valor en libros de la unidad generadora de efectivo se calcule considerando el capital circulante** asociado a la misma, **en la estimación de los flujos de efectivo también habrá que considerar los que traigan causa de su variación.**

3. Las **estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual.** Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma».

EJEMPLO 9. Estimación del valor en uso de una UGE. Salidas necesarias por el mantenimiento de activos fijos y capital circulante

La juguetera Cuak, SA ha identificado como UGE los elementos asignados a la fabricación de su popular muñeco «el pato bailón». Los activos asignados a dicha UGE son los siguientes:

	Valor contable
Maquinaria	375.000
Existencias	25.000
Fondo de comercio	12.500
Total activos UGE	412.500

.../...

.../...

Se ha proyectado el flujo de explotación de la actividad para el siguiente ejercicio, considerando unos cobros por ventas de 57.500, y unos desembolsos por costes de venta por importe de 20.000.

	X1
Ventas de existencias	57.500
Coste de las ventas	20.000
Flujos de efectivo de explotación	37.500

Se considera que los desembolsos (netos) en el ejercicio siguiente por inversiones en capital circulante serán de 500, mientras que los desembolsos para mantener la capacidad de producción de la maquinaria serán de 2.000.

Para estimar los flujos de efectivo de los siguientes ejercicios, se proyecta el flujo de efectivo obtenido en el ejercicio X1, considerando un crecimiento a largo plazo del 2 %. El tipo de interés adecuado al riesgo del activo es del 10 %.

Solución

Tal y como establece la resolución, dentro de los flujos de efectivo proyectados para la UGE, deben considerarse los desembolsos necesarios para mantener los activos con la capacidad actual de producción. Dentro de esos desembolsos, debemos considerar las inversiones en capital circulante (OpEx) y las inversiones en activos corrientes necesarias para mantener la capacidad actual de la UGE (CapEx).

	X1
Ventas de existencias	57.500
Coste de las ventas	20.000
Flujos de efectivo de explotación	37.500
OpEx	500
CapEx	2.000
Flujo libre de caja	35.000

Una vez considerados esos desembolsos, se obtiene que el flujo libre de caja de la actividad es de 35.000. Ya podemos calcular el valor en uso de la UGE, como el valor actual

.../...

.../...

de una renta de 35.000 con un crecimiento constante del 2 %, y actualizado a un tipo de interés del 10 %.

$$\text{Valor en uso} = \frac{35.000}{10 \% - 2 \%} = 437.500$$

La estimación de los flujos de efectivo a realizar debe tener en cuenta las condiciones actuales del activo, no permitiendo la norma considerar flujos de efectivo futuros derivados de la ampliación y mejora del mismo.

«4. Los flujos de efectivo futuros **se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual, no siendo aceptable la inclusión de los flujos de efectivo futuros motivados por:**

- a) Reestructuraciones futuras a las que la empresa no se haya comprometido;
- b) **la ampliación y mejora del activo».**

EJEMPLO 10. Valor en uso. Consideración del activo en sus condiciones actuales

Nuestra entidad tiene un terreno cercano a un aeropuerto, en el que opera un servicio de aparcamiento de larga estancia, con un valor contable de 115.000. Se considera que el activo genera flujos de efectivo de forma independiente. La entidad considera que el flujo de efectivo de los próximos ejercicios será de 10.000 (por simplicidad, se asume que los flujos no crecen en los siguientes ejercicios). Al cierre del ejercicio X4 la entidad planea la construcción de un edificio destinado al uso como aparcamiento, con un coste de 40.000, que permitirá doblar la capacidad del *parking*, por lo que los flujos de efectivo estimados para los siguientes ejercicios serán de 20.000. El tipo de interés, adecuado al riesgo del activo, es del 12,5 %. Finalmente, se cumplen todas las estimaciones de la entidad.

Solución

Según establece la resolución, en la estimación del deterioro de los activos debe considerarse la capacidad de generar flujos de efectivo con las condiciones actuales, sin que pueda considerarse el efecto de posibles ampliaciones o mejoras de los mismos. En nuestro ejemplo, para analizar el deterioro del terreno dedicado al aparcamiento, no debe considerarse el efecto de la ampliación del mismo al cierre del ejercicio X4.

El valor en uso del terreno debe calcularse como una renta perpetua de 10.000, actualizada al tipo de interés adecuado al riesgo del activo, que según los datos del ejemplo es del 12,5 %.

.../...

.../...

$$\text{Valor actual} = \frac{10.000}{12,5 \%} = 80.000$$

Al ser el valor contable del terreno en este momento de 115.000, se debe reconocer una corrección por deterioro, para ajustar el valor del mismo hasta el valor recuperable de 80.000. De modo que reconoceremos en este momento una pérdida por deterioro, y una cuenta correctora por deterioro, por un importe de 35.000.

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado material	35.000	
Deterioro de inmovilizado material		35.000

Durante los ejercicios X2 y X3 no será preciso reconocer ningún efecto contable, ya que el valor recuperable del terreno no se ve alterado en esos años.

Al cierre del ejercicio X4, tal y como se había estimado por la entidad, se lleva a cabo la construcción de un edificio destinado a la actividad (aparcamiento). Debe activarse el coste del mismo, como construcciones.

Cuentas	Debe	Haber
Construcciones	40.000	
Bancos		40.000

En este momento cambian las condiciones actuales del activo, ya que, una vez realizada la construcción del edificio destinado a aparcamiento, se dobla la capacidad del mismo, y los flujos de efectivo estimados de la actividad. El nuevo valor en uso será el valor actual de una renta de 20.000, actualizada al tipo de interés del 12,5 %.

$$\text{Valor actual} = \frac{20.000}{12,5 \%} = 160.000$$

Por lo que debe revertirse en este momento el deterioro que habíamos reconocido previamente, por un importe de 35.000.

Cuentas	Debe	Haber
Deterioro de inmovilizado material	35.000	
Reversión de pérdidas de deterioro del inmovilizado material ...		35.000

Para estimar los flujos de efectivo futuros del activo existen dos metodologías posibles. Tanto la NIC 36 como la resolución del ICAC parecen considerar como más adecuada la metodología del enfoque del flujo de efectivo esperado.

Bajo dicha metodología la entidad debe analizar los desenlaces posibles de los flujos de efectivo posibles, así como la distribución temporal de los mismos, asignando una probabilidad a cada uno de los desenlaces posibles.

«3. La aplicación del "enfoque del flujo de efectivo esperado" requiere el empleo de probabilidades al objeto de tener en cuenta todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo esperados, en lugar de un único flujo de efectivo más probable, así como la incertidumbre que pueda existir en relación con la distribución temporal de los flujos de efectivo».

EJEMPLO 11. Flujo efectivo esperado

Se considera que un activo generará flujos de efectivo en los siguientes ejercicios, que podrán variar en un rango entre 100 y 150, siendo todos los desenlaces igualmente probables.

Solución

Al estimarse que el flujo de efectivo podrá variar en un rango entre 100 y 150, el valor esperado del mismo será la media de los dos extremos.

$$\text{Flujo esperado} = \frac{100 + 150}{2} = 125$$

Por lo que el valor esperado de los flujos en los próximos ejercicios será de 125.

EJEMPLO 12. Flujo efectivo esperado

Se considera que un activo generará un único flujo de efectivo de 1.000, dentro de los próximos tres ejercicios, aunque no se puede estimar el año en el que se recibirá dicho importe. La probabilidad de que se reciba en cada uno de los ejercicios se estima según el siguiente cuadro:

	Probabilidad
Ejercicio X1	15 %
...	...
...	...

.../...

	Probabilidad
.../...	
Ejercicio X2	45 %
Ejercicio X3	40 %
Total	100 %

Se sabe que el tipo de interés de actualización es del 5 %.

Solución

Para calcular el flujo de efectivo esperado, deben considerarse los diferentes escenarios posibles (sobre el ejercicio en el que se reciba dicho flujo de efectivo). Para calcular ese valor esperado, calcularemos el valor actual del flujo de 1.000, en cada uno de los escenarios (se reciba el mismo en el ejercicio X1, X2 o X3), ponderando cada uno de esos escenarios en función de su probabilidad relativa.

	Probabilidad	Factor de actualización	Valor actual	Valor actual ponderado
Ejercicio X1	15 %	0,95	952,38	142,86
Ejercicio X2	45 %	0,91	907,03	408,16
Ejercicio X3	40 %	0,86	863,84	345,54
Total	100 %	–		896,56

Reconoce la resolución que esa metodología, en ocasiones, puede resultar costosa de realizar por la entidad. Se permite por ello, cuando sea demasiado costoso incurrir en esas estimaciones, aplicar un enfoque más sencillo (conocido como enfoque tradicional), que consiste en la estimación de un único flujo de efectivo esperado.

«4. La aplicación de este enfoque está **sujeta a la restricción de coste-beneficio**. Por tanto, **cuando no es posible contar con información** que permita desarrollar diversos escenarios de flujos de efectivo **sin incurrir en costes sustanciales**, la empresa debería **aplicar el llamado "enfoque tradicional" en el que se emplea un único conjunto de flujos de efectivo** esperados y una única tasa de descuento, asumiendo que esta tasa de descuento puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros».

3.8. REPARTO DEL DETERIORO EN UGE

Establece la resolución el mismo criterio para el reparto de las pérdidas en UGE que recoge el PGC. En el caso de que se haya estimado una pérdida por deterioro, al nivel de la UGE, deben atribuirse esas pérdidas por deterioro en primer lugar al fondo de comercio. Una vez atribuidas esas pérdidas la resolución no recoge un orden de preferencia para la atribución de pérdidas entre el resto de activos, sino que se distribuirán las pérdidas entre el resto de activos prorrateando en función del importe en libros de los mismos.

«4.5 Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo.

1. Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y solo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad. **La pérdida por deterioro del valor se distribuirá**, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad, **en el siguiente orden**:

a) **En primer lugar**, se reducirá el importe en libros de cualquier **fondo de comercio** distribuido a la unidad generadora de efectivo; y

b) **a continuación, a los demás activos de la unidad, prorrateando en función del importe en libros** de cada uno de los activos de la misma».

EJEMPLO 13. Reparto del deterioro en UGE

Nuestra entidad reconoció la bodega El garrotazo como una UGE, a la cual le asignó un fondo de comercio de 150.000. Los valores de los activos que constituyen dicha UGE son los siguientes:

El garrotazo	Valor contable
Construcciones	800.000
Maquinaria	200.000
Fondo de comercio	150.000
Total	1.150.000

Se considera en este momento que el flujo de efectivo del ejercicio siguiente será de 80.000, creciendo en una progresión geométrica a razón de un 2 % anual. El tipo de interés adecuado al riesgo de la UGE es del 12 %.

.../...

.../...

Solución

Para analizar el deterioro de la UGE, se debe comparar el valor contable de la misma (por un importe de 1.150.000) con el valor en uso. Define la norma el valor en uso como el valor actual de los flujos esperados de la UGE, actualizados al tipo de interés adecuado según el riesgo del activo. En nuestro ejemplo, se ha estimado que el flujo de efectivo del ejercicio X1 será de 80.000, creciendo en una progresión geométrica a razón de un 2 % anual, por lo que el valor en uso será el valor de una renta perpetua de 80.000, con un crecimiento del 2 % anual, actualizado a una tasa anual del 12 %.

$$\text{Valor actual} = \frac{80.000}{12\% - 2\%} = 800.000$$

Al comparar ese valor en uso con el valor en libros de la UGE, se obtiene que el deterioro de la misma es de 350.000. Establece la resolución que, en primer lugar, se debe asignar el deterioro de la UGE al fondo de comercio, por lo que procedemos a dar de baja el valor del fondo de comercio reconocido en dicha UGE, de 150.000.

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado intangible	150.000	
Fondo de comercio		150.000

Queda por asignar una pérdida de 150.000, que debe atribuirse entre el resto de activos que conforman la UGE en función del valor en libros de cada uno de ellos. En nuestro ejemplo, la atribución entre el resto de activos debe realizarse de la siguiente forma:

El garrotazo	Valor contable	Ponderación	Deterioro
Construcciones	800.000	80 %	160.000
Maquinaria	200.000	20 %	40.000
Total	1.000.000	100 %	200.000

Por el asiento para reconocer el deterioro de las construcciones:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado material	160.000	
Deterioro de construcciones		160.000

.../...

.../...

Por el asiento para reconocer el deterioro de la maquinaria:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado material	40.000	
Deterioro de maquinaria		40.000

Establece un límite la resolución en esa distribución de pérdidas. Dicha distribución no puede dar lugar a que alguno de los activos que componen la UGE se reconozcan por un importe menor que el valor recuperable (medido bien mediante el valor razonable menos costes de venta o el valor en uso) si el mismo se puede determinar, ni que se reconozcan activos con un saldo negativo (al impedir la resolución que se reduzca el valor de un activo por debajo de cero).

«4.5 Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo.

(...)

2. Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo anterior, la **empresa no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:**

- a) Su **valor razonable menos los costes de venta** (si se pudiese determinar);
- b) su **valor en uso** (si se pudiese determinar); y
- c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá prorrateando entre los demás activos que compongan la unidad».

EJEMPLO 14. Límite en la distribución de pérdidas

Con los datos del enunciado anterior, suponiendo que el valor razonable de la maquinaria fuera de 180.000, estimándose unos costes de venta de 5.000.

Solución

En este caso, el valor de la maquinaria no se podrá reducir por debajo de su valor razonable menos costes de venta, que según el enunciado es de 175.000. De modo que el límite del deterioro que se debe atribuir a la maquinaria será de 25.000. El resto de la pérdida por deterioro debe ser asignada a la construcción.

.../...

.../...

El garrotazo	Valor contable	Ponderación	Deterioro estimado	Límite al deterioro	Deterioro
Construcciones ..	800.000	80 %	160.000		175.000
Existencias	200.000	20 %	40.000	25.000	25.000
Total	1.000.000	1	200.000		200.000

El asiento para reconocer el deterioro de las construcciones será el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado material	175.000	
Deterioro de construcciones		175.000

Por el asiento para reconocer el deterioro de la maquinaria:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado material	25.000	
Deterioro de maquinaria		25.000

3.9. REVERSIÓN DEL DETERIORO

Las correcciones de valor reconocidas en ejercicios previos, como una pérdida del ejercicio, pueden revertir en ejercicios futuros. Establece la resolución que, al menos al cierre del ejercicio, la entidad debe evaluar si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro de valor reconocida ha revertido, estimando en ese caso un nuevo valor recuperable.

«5. Reversión de las pérdidas por deterioro del valor.

5.1 Disposiciones generales.

1. Al menos al cierre del ejercicio, **se deberá evaluar si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida**, en ejercicios anteriores, para un activo distinto del fondo de comercio, **ya no existe o pudiera haber disminuido**. Si existiera tal indicio, la **empresa estimará de nuevo el importe recuperable del activo**».

Al igual que en el reconocimiento inicial del deterioro, las reversiones del mismo deben reconocerse en el resultado del ejercicio.

3.9.1. Reversión de activos individuales deteriorados amortizables

En la reversión de los deterioros de activos individuales amortizables, debe considerarse el efecto que tendría en el valor de los mismos la amortización que se habría reconocido de no haberse reconocido un ajuste de valoración por deterioro. A efectos prácticos, no todo el deterioro reconocido en ejercicios anteriores podrá revertirse, ya que parte de ese valor se habría reconocido como una amortización en los ejercicios previos. Por ello, el valor en libros que tendría el activo, de no haberse reconocido un deterioro, será el valor límite hasta el que se podrá reconocer la reversión del deterioro.

«3. Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, **los cargos por amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros**, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

5.2 Reversión de las pérdidas que afectan a activos individuales.

1. **El valor en libros de un activo, distinto del fondo de comercio, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá del valor en libros que pudiera haberse obtenido (neto de amortización) si no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro en periodos anteriores.** Las reversiones se reconocerán como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias».

EJEMPLO 15. Reversión del deterioro en activos individuales

Se adquiere a comienzos del ejercicio X1 una maquinaria por un importe de 5.000, con una vida útil de 5 años, a la que se le estima un valor residual nulo. Al cierre del ejercicio X1 se considera que la misma se encuentra deteriorada, estimándose un valor recuperable de 2.400. A comienzos del ejercicio X4 se considera que se ha revertido el deterioro, siendo en ese momento el valor recuperable de la misma de 2.200.

Solución

El asiento por la adquisición de la maquinaria:

Cuentas	Debe	Haber
Maquinaria	5.000	
Bancos		5.000

.../...

.../...

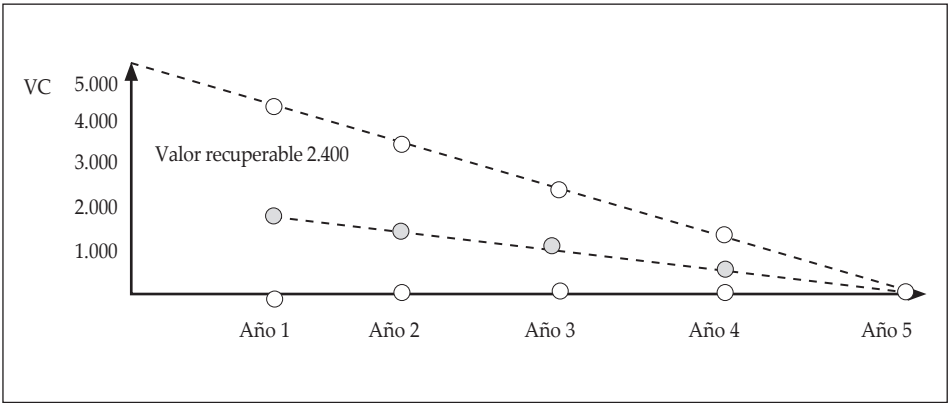
Al cierre del ejercicio se debe reconocer la amortización del ejercicio. Al estimarse una vida útil de 5 años y un valor residual nulo, la amortización que debe reconocerse en este ejercicio es de 1.000.

Cuentas	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	1.000	
Amortización acumulada del inmovilizado material		1.000

Se estimó al cierre del ejercicio X1 que el valor recuperable de la maquinaria era de 2.400, por lo que, al ser ese importe inferior al valor en libros de la misma (4.000, una vez considerada la amortización acumulada), debe considerarse como un deterioro del ejercicio la diferencia entre ambos importes (1.600):

Cuentas	Debe	Haber
Pérdidas por deterioro de inmovilizado material	1.600	
Deterioro de inmovilizado material		1.600

Previamente se había calculado la cuota de amortización anual en un importe de 1.000, de modo que se pudiera reconocer el desembolso de 5.000 de la maquinaria como un gasto de amortización a lo largo de los 5 años. Se ha reconocido al cierre del ejercicio X1 un deterioro en la maquinaria por un importe de 1.600 para ajustar el valor en libros de la misma a su valor recuperable (2.400). Se deben recalcular en ese momento las cuotas de amortización a reconocer en los siguientes ejercicios. La nueva cuota de amortización será aquella que permita reconocer el valor en libros de la maquinaria (al estimarse que el valor residual de la misma es nulo) como gastos a lo largo de los próximos 4 años.



.../...

.../...

Por lo que la nueva cuota de amortización será de 600. El asiento para reconocer la amortización en los ejercicios X2 y X3 será el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	600	
Amortización acumulada del inmovilizado material		600

A comienzos del ejercicio X4 se estima que el nuevo valor recuperable de la maquinaria es de 2.200. Debe revertirse en este momento parte del deterioro reconocido previamente. Recordemos que el valor por el que aparece en este momento la maquinaria en libros (una vez ajustada por el deterioro) es de 1.200, y que el deterioro reconocido en el ejercicio X1 fue de 1.600. Sin embargo, únicamente se permite revertir el deterioro hasta el valor por el que figuraría el activo de no haberse reconocido deterioro en los ejercicios previos, lo que en nuestro ejemplo daría un valor de 2.000. Por ello, únicamente debe revertirse un importe de deterioro de 800, para que la maquinaria figure por un valor en libros de 2.000.

Cuentas	Debe	Haber
Deterioro de inmovilizado material	800	
Reversión de pérdidas por deterioro de inmovilizado material ...		800

3.10. SOCIOS EXTERNOS

En las cuentas consolidadas, pueden haberse reconocido fondos de comercio en el procedimiento de integración global de las entidades dependientes. Si la entidad dominante no controla el 100% de las acciones, parte del valor de las UGE se debe atribuir a los socios externos. En el caso de los fondos de comercio, solo se reconoce la parte correspondiente a la sociedad dominante, sin que se haya reconocido fondo de comercio alguno por la participación de los socios externos. Debe hacer por ello un ajuste, en la estimación del deterioro de las diferentes UGE, reconociendo en el valor en libros de los activos que conforman la UGE la parte de fondo de comercio que corresponde a los socios externos.

«4.3.3 Unidades generadoras de efectivo en las que participan socios externos.

1. A los efectos de comprobar **el deterioro de las unidades generadoras de efectivo en las que participen socios externos**, se ajustará teóricamente el importe en

libros de esa unidad, antes de ser comparado con su importe recuperable. **Este ajuste se realizará, añadiendo al importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad, el fondo de comercio atribuible a los socios externos en el momento de la toma de control.**

2. El importe en libros teóricamente ajustado de la unidad generadora de efectivo se comparará con su importe recuperable para determinar si dicha unidad se ha deteriorado. Si así fuera, la entidad distribuirá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4.5 de esta norma, reduciendo, en primer lugar, el importe en libros del fondo de comercio asignado a la unidad.

3. No obstante, **debido a que el fondo de comercio se reconoce solo hasta el límite de la participación de la dominante en la fecha de adquisición, cualquier pérdida por deterioro del valor relacionada con el fondo de comercio se repartirá entre la asignada a la dominante y la asignada a los socios externos, pero solo la primera se reconocerá como una pérdida por deterioro del valor del fondo de comercio».**

EJEMPLO 16. Deterioro de UGE con socios externos

Nuestra entidad tiene un 80 % de participación en la sociedad hotelera SolyPlaya, cuyo activo está compuesto por un hotel, el cual se ha considerado una UGE, con los siguientes activos:

	Valor contable
Hotel	1.000.000
Activo corriente	200.000
Fondo de comercio	250.000
Total activos UGE	1.450.000

Se considera que el flujo neto del siguiente ejercicio será de 145.000, con un crecimiento en progresión geométrica para los próximos ejercicios del 2,5 %. El tipo de interés adecuado al riesgo del activo se calcula en el 12,5 %.

Solución

Según los datos del enunciado, la sociedad dependiente debe ser considerada como una UGE. Para analizar el deterioro de la misma, se debe calcular el valor recuperable de la misma, y comparar ese importe con el valor contable de los elementos que forman parte

.../...

.../...

de la UGE. Según el enunciado, se estima que el flujo de efectivo del siguiente año será de 145.000, y a partir de ese momento crecerá en una progresión geométrica, a razón de un 2,5 % anual. El valor en uso será el valor actual de una renta perpetua, con crecimiento geométrico del 2 %, y un tipo de interés del 12,5 %.

$$\text{Valor actual} = \frac{145.000}{12,5\% - 2,5\%} = 1.450.000$$

Para analizar el deterioro de la UGE, establece la resolución que se debe añadir al importe en libros del fondo de comercio el importe correspondiente a los socios externos en el momento de la toma de control. En libros figura el fondo de comercio atribuible a la sociedad dominante, que tiene una participación representativa del 80 % de las acciones. El fondo de comercio que corresponde a los socios externos se puede estimar mediante una «regla de tres», extrapolando el importe reconocido por la participación de control, que supone el 80 % del capital social de la sociedad dependiente, sobre el 20 % de capital social que representan los socios externos de la entidad.

	Participación	Fondo de comercio
Dominante	80 %	250.000
Socios externos	20 %	62.500
Total	100 %	312.500

Debemos ajustar el valor de los activos que constituyen la UGE, considerando el fondo de comercio, tanto de la sociedad dominante como de los socios externos. El nuevo valor en libros de la UGE será de 1.512.000, una vez considerado el fondo de comercio que corresponde a los socios externos.

	Valor contable
Hotel	1.000.000
Activo corriente	200.000
Fondo de comercio	312.500
Total activos UGE	1.512.500

Comparando el valor en libros de la UGE (1.512.500), con el importe recuperable de la misma (1.450.000), se puede ver como el deterioro de la misma es de 62.500.

.../...

.../...

Valor en libros UGE	1.512.500
Valor recuperable	1.450.000
Deterioro	62.500

Por lo que el fondo de comercio se encuentra deteriorado en un importe de 62.500. Tal y como establece la resolución, debe separarse de ese deterioro de 62.500 la parte que corresponde a socios externos (que no supondrá una pérdida por deterioro) y la parte que corresponde a la sociedad dominante (que sí debe reconocerse como un deterioro en este momento).

Deterioro	62.500
Atribuible a socios externos	12.500
Atribuible a dominante	50.000

El asiento, para reconocer el deterioro de la UGE, será el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Pérdida por deterioro de inmovilizado intangible	50.000	
Fondo de comercio		50.000

3.11. SUBVENCIONES

El tratamiento que se da a las subvenciones en la resolución es el que ya se había recogido en la Consulta 1 del BOICAC 86 (NFC041606), la cual considera que la subvención pendiente de transferir al resultado del ejercicio se debe reconocer como mayor valor en uso del activo.

Reconoce la resolución que dicho tratamiento fue uno de los temas que suscitó un amplio debate².

² Entendemos que la cuestión debatida fue si mantener el tratamiento establecido en la consulta, y considerar la subvención como mayor valor en uso, o si recoger un tratamiento similar al del modelo NIC y reconocer el deterioro del activo cuando el valor en uso (sin considerar las subvenciones recibidas) sea inferior al valor contable del mismo, y una transferencia de subvenciones por el mismo importe.

«Preámbulo

El **tratamiento contable de las subvenciones** a los efectos del "Test del deterioro" ha sido una **cuestión que también suscitó un amplio debate**. En particular, sobre si la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias debe o no considerarse como un mayor importe del valor en uso del activo o de la correspondiente unidad generadora de efectivo (UGE)».

De modo que la resolución, al igual que ya establecía la Consulta del BOICAC emitida en junio de 2011, considera que las subvenciones pendientes de transferir al resultado del ejercicio se deben considerar como mayor valor en uso del activo considerado, a efectos de calcular el deterioro de los activos.

2.3.3 Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros.

7. Para el caso de activos subvencionados, la **subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro».**

EJEMPLO 17. Deterioro de activos subvencionados

La Madreña Veloz recibió a comienzos del ejercicio X1 como subvención un flamante autobús, al que se le estimó un valor razonable de 50.000, una vida útil de 10 años y un valor residual de 2.500. Las condiciones de la subvención establecían que el mismo debía dedicarse a la prestación de servicios entre una serie de aldeas, que a juicio de la administración tenían una comunicación deficiente. Al cierre del ejercicio X1, se estima que el valor en uso del autobús es de 18.000.

Solución

Antes de analizar el deterioro del autobús, procedemos a realizar los asientos contables a lo largo del ejercicio X1, para obtener el valor contable del mismo al cierre del ejercicio X1.

En la recepción de la subvención consistente en un autobús, se debe reconocer el mismo como inmovilizado material de la entidad, y correlativamente una cuenta de ingreso imputada de forma directa al patrimonio neto por la subvención recibida, ambas por el valor razonable del bien recibido:

Cuentas	Debe	Haber
Elementos de transporte	50.000	
Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados (942)		50.000

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio se debe calcular la amortización correspondiente por este ejercicio. Según los datos del enunciado, la vida útil del mismo es de 10 años, estimándose un valor residual de 2.500 al final de la vida útil, por lo que la cuota de amortización anual debe ser de 4.750. El asiento para reconocer el gasto por amortización, y de forma correlativa la cuenta correctora de amortización, será el siguiente:

Cuentas	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado material	4.750	
Amortización acumulada del inmovilizado material		4.750

Debemos transferir al resultado del ejercicio parte de la subvención recibida, por el reconocimiento de la amortización contable del ejercicio.

Cuentas	Debe	Haber
Transferencia subvenciones oficiales de capital (840)	4.750	
Subvenciones traspasadas a resultados del ejercicio (746)		4.750

El valor en uso, según los datos del enunciado, es de 18.000. Ese valor es superior al valor en libros por el que figura el autobús en este momento, de 45.250 (al haberse reconocido inicialmente por 50.000, ajustado al cierre del ejercicio por una cuenta correctora por amortización de 4.750). Sin embargo, al tratarse de un bien recibido a través de una subvención, considera la resolución que el valor en uso debe reconocer como un flujo de efectivo adicional el importe por el que figura la subvención pendiente de transferir al resultado del ejercicio, que en nuestro ejemplo es de 45.250 (el mismo importe por el que figura en libros el autobús). De modo que, tal y como establece la resolución, no será necesario reconocer deterioro alguno.

IMPLANTACIÓN DE UN MODELO DE CONTROL DE GESTIÓN EN «PINK COMPANY»

Montserrat Santamaría Ulloa

Directora de Control de Gestión

EXTRACTO

Todos los que hemos estudiado en escuelas de negocio o somos lectores asiduos de artículos de gestión hemos desarrollado una particular, llamémosle «fe», en las técnicas y herramientas que se tratan en ambos foros, que habitualmente son las «*best practices*» más avanzadas y que instintivamente utilizamos como mantas de seguridad en nuestras empresas. En el ámbito de control de gestión, el área *staff* por excelencia más cerca de la Alta Dirección, esto es especialmente patente en la construcción de modelos y sistemas.

En este artículo se presenta el proceso real de construcción de un modelo de control de gestión en la filial española de una compañía multinacional de consultoría especializada en marketing. Por supuesto, se encontrarán muchos ingredientes y «matrices» que se asemejan a las *best practices*, sin embargo no pretende ser un ejemplo paradigmático y ortodoxo de aplicación de las mismas. Su objetivo es hacer reflexionar al lector, y especialmente al *Controller*, sobre qué modelo construir en función de los objetivos a lograr y qué pasos dar, partiendo desde el contexto general y concreto de la compañía, las etapas en función del nivel de madurez de la organización desde el punto de vista de control, así como los factores claves de éxito a tener en cuenta.

Palabras claves: control de gestión, *business partner* y *reporting*.

Fecha de entrada: 03-12-2013 / *Fecha de aceptación:* 15-01-2014

IMPLEMENTATION OF A CONTROLLING MODEL IN «PINK COMPANY»

Montserrat Santamaría Ulloa

ABSTRACT

Those of us who have studied in business schools or are frequent readers of management articles have developed a particular «faith» in techniques and tools which are dealt in both forums, which have usually become the «best practices» and we instinctively use as security blankets in our companies. Regarding controllingscope, the staff area closest to Senior Management par excellence, this is particularly evident in models and systems building.

This article presents the real process of building a controlling management in a subsidiary Spanish consulting company specialized in marketing. Of course, many ingredients similar to best practices will be found, however it doesn't pretend to be a paradigmatic and orthodox model of implementation of them. Its goal is making the reader, specially the controller, reflect about what model to build according to objectives to meet, what steps to follow, going from the general and specific context of the company, the stages depending on maturity level of the organization from controlling perspective, as well as the key success factors.

Keywords: controlling, management control, business partner and reporting.

Sumario

1. El contexto
2. Los pasos de la implantación
 - 2.1. Supervivencia
 - 2.2. Rol pasivo
 - 2.3. Rol activo
3. Los factores claves del éxito
 - 3.1. Gestión de la relación con los destinatarios y su transición a «partners»
 - 3.2. Perfiles y competencias del equipo de control de gestión
 - 3.3. Gestión de los «otros» recursos
4. Y en resumen

1. EL CONTEXTO

En toda construcción de un modelo de control de gestión, hay que tener en cuenta el contexto concreto en el que se va a desarrollar. En realidad, esta afirmación, que puede parecer de Perogrullo, no debería perderse de vista en cualquier proyecto que un directivo deba acometer: la fórmula que funcionó en una empresa puede no funcionar en otra, o incluso en la misma en otro contexto económico o con un equipo humano distinto.

En primer lugar, debería tenerse presente la situación económica global y más concretamente la del país y la del sector. Esta historia empezó en 2010, año de ligera recesión (el PIB decreció un 0,1 %), en un sector que se contrajo en un -2,2 %. En esos momentos ya era patente la tendencia de globalización y, específicamente en este sector, la centralización en los *headquarters* de los principales clientes mundiales, en definitiva, muchas decisiones sobre los proveedores de consultoría se tomaban en la sede central y cada país la ejecutaba. Obviamente esto supone un menor margen de acción comercial en las subsidiarias con pocas sedes centrales de multinacionales, como es el caso de España, y la necesidad de orientarse a rentabilizar al máximo los estudios «preconcedidos», identificar proyectos adicionales sobre los que sí se pueden tomar decisiones localmente e intensificar la orientación a clientes de grandes nacionales o multinacionales con margen de decisión a nivel local.

Continuando el análisis contextual de lo más general a lo más concreto, nos encontramos que, en el momento en que arranca este proceso, la compañía había sido comprada por un grupo multinacional e incorporada a su división de empresas de servicios de consultoría. Por ello, y a nivel nacional, la subsidiaria española era el resultado de la fusión de tres empresas distintas, con unas características diferentes en algunos aspectos y complementarias en otros, como se puede apreciar en el **cuadro 1**.

Cuadro 1. Contexto interno. Características de las compañías integradas

	Pink Company	Grey Company	Blue Company
Volumen	50 %	35 %	15 %
Origen	Compañía multinacional	PYME española	Pertenciente a grupo multinacional
Tipo de negocio	Mixto	Grandes proyectos continuos	Proyectos cortos
Cultura	Multinacional – Variado por crecimiento inorgánico – Rotación media	Nacional – Uniforme – Rotación baja	Multinacional – Rotación alta
Sistema de gestión	Oracle Financials – Amplia cobertura	Oracle Financials – Amplia cobertura	ERP corporativo – Menor cobertura
Reporting	Medio – Necesario «tratar» y «digerir»	Medio – «Tratado» y «digerido»	Bajo

La organización resultante tenía una amplia presencia en el mercado con *expertise* tanto en proyectos de larga duración y repetitivos en el tiempo, como en proyectos cortos y específicos o ad hoc. La cultura corporativa, muy en línea con el tipo de negocio predominante en origen, también integró equipos jóvenes acostumbrados a trabajar en proyectos cambiantes y otros equipos más maduros con dilatada experiencia y especialización en ciertas tipologías y nichos de mercado en los que constituían un referente casi a nivel monopolístico y, por tanto, con una menor rotación.

Finalmente, el sistema de gestión adoptado y adaptado para la nueva compañía fue Oracle Financials (integración de las versiones implantadas en la compañía A y B). Este elemento es uno de los recursos fundamentales en la implementación de un sistema de control de gestión y que hay que manejar de manera muy realista, guardando el equilibrio entre lo que le pedimos idealmente al sistema (y aquí hay que plantearse si se pueden hacer o no inversiones importantes en tiempo y en dinero para adaptarlo a las necesidades) y lo que el sistema nos puede dar, sin caer en el sesgo de conformarnos con esto último y sufrir el síndrome del «borracho bajo la farola» que busca las llaves que se le han caído donde hay luz, en lugar de hacerlo allí donde se le han caído. En el caso que nos ocupa el sistema tenía una base de datos completa con una orientación transaccional, orientada a la tarea y al dato contable, y no tanto a la información de gestión. Por tanto, la información necesaria estaba

potencialmente disponible, pero había que ser muy cuidadoso en el diseño de una arquitectura de información que permitiera de manera económica y escalable la obtención de los informes deseables.

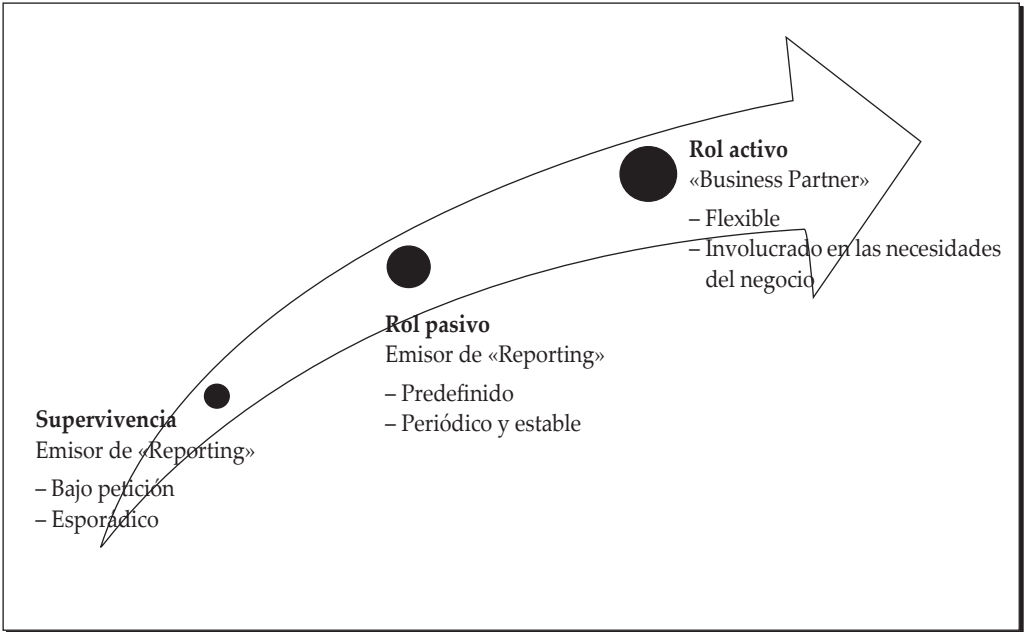
Y, por último, pero no menos importante, en este análisis de la situación inicial, se debe conocer el equipo de *controllers* que deben construir este sistema e implantarlo en la compañía y responder, al menos, a preguntas como ¿qué nivel de experiencia tienen?, ¿conocen la compañía?, ¿la compañía les conoce y tienen ya ganada una cierta capacidad de influencia o autoridad?, ¿forman parte de un equipo ya cohesionado, lo acaban de integrar, etc.?, ¿conocen el negocio y el sector? En este caso el equipo se construyó desde 0, integrando personas de distintas empresas del grupo de perfiles *junior*, pero también con reclutamientos externos de personas ajenas al sector, entre las que se encontraba el líder del equipo.

Y tras introducir los elementos contextuales, pasemos a conocer los pasos seguidos en la construcción del modelo.

2. LOS PASOS DE LA IMPLANTACIÓN

La puesta en marcha del modelo siguió tres fases bien diferenciadas, según se resume en el **cuadro 2**.

Cuadro 2. Pasos de la implantación



2.1. SUPERVIVENCIA

Inicialmente existe una conjunción de tres elementos potencialmente incompatibles entre sí, pero necesarios de integrar.

En primer lugar, nos encontramos con una gran demanda de peticiones de información no formalizadas sin una periodicidad predefinida, especialmente incrementadas por la reciente fusión mencionada de las tres compañías.

El segundo elemento es el escaso nivel de *expertise* del equipo de *Controlling*, así como la desintegración de los sistemas de gestión de las tres compañías recién fusionadas.

Y simultáneamente a satisfacer las demandas de información, consolidar el equipo y los sistemas de gestión, hay que construir los pilares del modelo. En esta fase es fundamental no perder de vista este último elemento que debe transcurrir en paralelo y retroalimentando a los dos anteriores o, de lo contrario, se corre el riesgo de no salir nunca de esta fase.

2.2. ROL PASIVO

Tras satisfacer las primeras necesidades de información, integrar los sistemas de gestión y consolidar los primeros aprendizajes, podemos empezar a «poner orden» y sistematizar el *Reporting*. El conocimiento de los interlocutores, sus necesidades, los recursos a utilizar, etc., se ha consolidado, lo que permite la elaboración y publicación periódica de un conjunto de informes predefinidos con una determinada periodicidad.

El Mapa de información de la compañía o conjunto de informes debe tener en cuenta los distintos niveles de información: operativa (gestión diaria), de gestión (medio plazo, decisiones tácticas) y estratégica.

Este mapa debe dar respuesta a las necesidades de los distintos grupos de destinatarios: Comité de Dirección, Direcciones de Negocio, Operaciones y Soporte, managers y el Grupo o *Headquarters*.

En este momento ya se tiene un conocimiento básico de las necesidades y de los principales interlocutores para construir una Base de información íntegra, sostenible y escalable que cubra todos los informes del Mapa de información. Debe ser íntegra, en cuanto a ser completa y consistente con los requerimientos identificados. Además sostenible, en el sentido de que sea abordable con los recursos disponibles, en plazo y partiendo del sistema de información existente. Finalmente, la escalabilidad debe permitir que el enriquecimiento de información tenga un coste marginal decreciente.

El diseño y construcción del Mapa de información o *Reporting* debe seguir una trayectoria gradual y equilibrar los siguientes factores:

- Factibilidad. Empezar por los informes disponibles de manera inmediata, pero con proyección de evolucionar de modo sostenible y escalable.
- Cobertura incremental, priorizando no solo la información más importante, sino también la que permita un actuación más rápida o más efectiva, frente a información menos relevante o con la que no se puedan tomar decisiones o acciones efectivas en el corto/medio plazo. Por ejemplo, priorizar los informes y análisis sobre costes directos y margen bruto, no solo porque sean las primeras partidas de costes y margen en la cuenta de resultados, sino también porque la actuación sobre ellos requieren acciones o decisiones con implicaciones de menor calado que las que tienen efecto sobre los costes fijos o de estructura de la compañía.
- Preparación de los destinatarios. La disponibilidad de unos datos no implica necesariamente su difusión. El *Controller* debe asegurarse de la interpretación y uso adecuados del *Reporting* que genera y, para ello, muchas veces debe ayudar y preparar a los destinatarios en su adecuada interpretación para maximizar los resultados de esa información y las decisiones que pueden tomarse con base en ellos.
- Cobertura de todos los destinatarios. Tras identificar todos los destinatarios o clientes internos de información, es necesario que perciban que se van a cubrir sus requerimientos. Obviamente, no suele ser posible abordar una cobertura completa a todos los niveles de toda la información, pero sí, en aquello no cubierto, desarrollar un plan de disponibilidad y una adecuada comunicación del mismo.

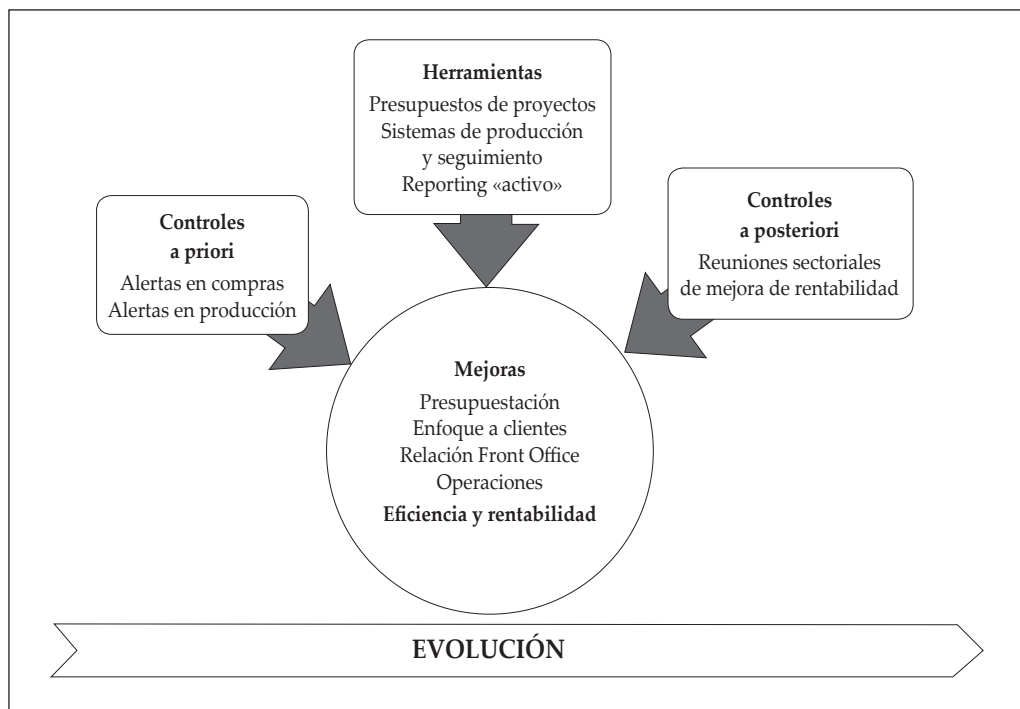
El sistema de *Reporting*, por tanto, debe ser un elemento vivo en continua evolución y mejorar tanto en contenido como en eficiencia de producción.

En definitiva, en el estado de Rol Pasivo el principal papel del equipo de *Controlling* se mantiene principalmente en el Emisor de *Reporting*, si bien en un contexto de mejora y enriquecimiento progresivos que le permitirán acceder al siguiente estado.

2.3. ROL ACTIVO

En esta fase el *Controller* pasa a convertirse en un *Business Partner*. Ya conoce las necesidades del negocio y está involucrado en las mismas. Aunque mantiene su papel de emisor de *Reporting* periódico, esta es una herramienta en la que se apoya para ejercer su nuevo rol. Se incrementa el nivel de interacción con las áreas de negocio y, por tanto, también la flexibilidad y adaptación continua a sus necesidades. Los elementos de este estado aparecen resumidos en el **cuadro 3**.

Cuadro 3. Rol activo – «Business Partner»



El Rol Activo requiere la utilización de una serie de Herramientas avanzadas. En primer lugar, necesita disponer de una buena herramienta presupuestaria de proyectos, entender y participar en la elaboración y seguimiento de los mismos.

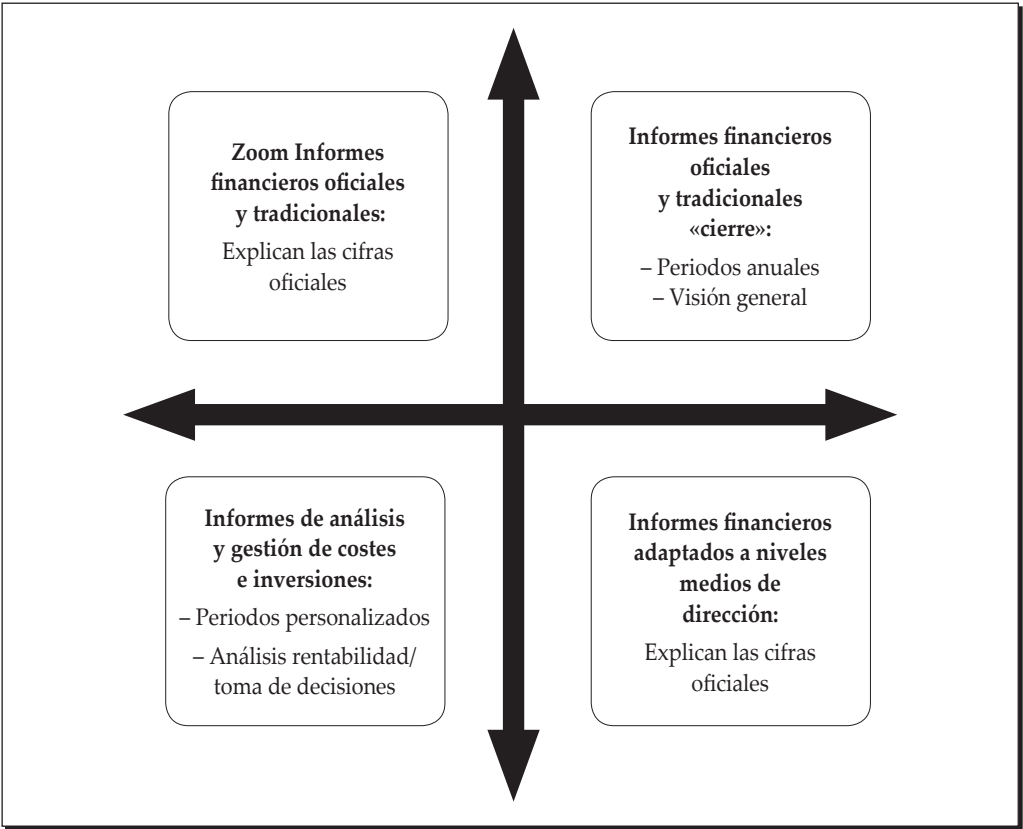
Otra herramienta fundamental es el sistema de seguimiento de la Producción de los proyectos, a través del cual se pueda realizar una adecuada planificación y posterior seguimiento, incluyendo a ser posible un *workflow* que facilite la comunicación entre los distintos actores participantes en la ejecución de los mismos, desde el Front Office que tiene el trato directo con el cliente, hasta el último eslabón de la cadena de producción del mismo.

Si en las dos herramientas anteriores, el papel del *Controller* es de usuario, en el caso de la tercera herramienta, el *Reporting*, el *Controller* es el principal responsable de orientar y enriquecer la misma para dotarlo de los atributos necesarios para soportar su papel de *Business Partner* en el Rol Activo.

Desde el aprendizaje consolidado en la fase de Rol Pasivo, el *Reporting* se desarrolla hasta alcanzar la riqueza del, que hemos llamado también, *Reporting Activo*, cuyos ejes se sintetizan en el **cuadro 4**.

Los informes o *Reporting* se pueden caracterizar por dos ejes. El primer eje es la Agrupación de la información, de la asociada al elemento más detallado de gestión en la organización, en este caso el proyecto, hasta los más agregados, a nivel de empresa, llegando a región o nivel. El segundo eje es el Destinatario, desde el mánager, pasando por la Alta Dirección hasta los externos como Hacienda o los Mercados.

Cuadro 4. Reporting «Activo»



Los informes tradicionales más habituales son los asociados a exigencias legales, las cuentas anuales, balances y cuentas de resultados cuyos destinatarios son la Alta Dirección, Accionistas o Hacienda. Normalmente el resto de informes están vinculados a estos y son desgloses o explicaciones de los mismos, bien a un nivel organizativo inferior (departamental o grupos de proyectos) o con un nivel de información más detallado por estar orientado a niveles operativos de dirección, o ambos a la vez.

En el *Reporting Activo* el último cuadrante de información más detallada tanto por los destinatarios, como por el nivel de detalle, no es un desglose de los informes oficiales, puede

incluso no «cuadrar» con ellos, pues presenta la información necesaria para tomar decisiones y para entender la rentabilidad real de la compañía. Sus principales diferencias con el *Reporting* tradicional son:

- El ámbito temporal no es necesariamente anual, sino el de la vida del elemento de gestión a analizar, en el caso de proyectos desde su inicio y, por tanto, puede ser interanual o incluso plurianual.
- Los datos pueden no «cuadrar» con la contabilidad o cuentas oficiales porque los criterios contables pueden no responder a las necesidades de gestión o no haber sido conocidas ciertas realidades en el momento de los cierres contables. Ejemplos evidentes son consumos de recursos no reconocidos en un cierre (trabajos de proveedores con un coste adicional, por ejemplo), costes de *set-up* de un proyecto que, según el análisis a realizar, deban ser tenidos en cuenta desde el inicio o periodificados a lo largo de la vida del proyecto, proyecciones de los datos disponibles según diversas hipótesis, etc.
- Los desgloses o agrupación de la información se personalizan según el uso de la información y pueden diferir mucho de los informes oficiales o incluso de los informes de gestión periódicos de la compañía. Contienen descripciones cualitativas que ayudan a interpretar los datos. Son herramientas auxiliares que forman parte de informes más complejos o comités o reuniones de análisis y de mejora del negocio.
- La periodicidad es variable. Puede ser periódica (mensual, trimestral, etc.) o puntual, bajo petición de la dirección o por propia iniciativa del equipo de *Controlling* en unas determinadas circunstancias (deterioro o mejora especial de la rentabilidad de algún área de negocio, cambios internos organizativos o externos de situación de mercado, etc.).

En este caso dentro de este cuadrante del *Reporting* se incluyen no solo informes concretos de gestión y de análisis de costes de determinados proyectos o unidades de negocio, sino también unos informes sintéticos y periódicos de desviación de los principales proyectos que se denominaron *Scorecards* de Proyectos y que rápidamente la organización empezó a identificar como herramienta de identificación de problemas y oportunidades de mejora en el ámbito de las Reuniones de Mejora de Rentabilidad, principal elemento de control a posteriori del modelo que estamos presentando.

En los sistemas de control existen dos tipos de controles, a priori, para anticipar lo antes posible las eventuales desviaciones frente al presupuesto, en nuestro caso:

- Alertas en el Sistema de Compras que detecta las desviaciones en los pedidos realizados a proveedores externos vs. la partida presupuestaria dedicada a ese concepto. En ese caso el responsable del proyecto debe trabajar en compensar esa desviación,

bien optimizando otra partida, repercutiéndolo al cliente en el caso de que proceda de un cambio respecto al contrato inicial, etc. Solo si no existe otra alternativa, el pedido se emite y el coste se asume sin ninguna compensación alternativa.

- Alertas en el Sistema de Producción. En los primeros días de ejecución del proyecto (entre 1 y 3 días en función de la duración y complejidad del mismo) se proyectan los principales parámetros que determinan su productividad y coste y, en caso de desviación, se lanza una alerta, avisando al responsable del proyecto en *Front Office*, al director de la Unidad de Negocio, al director de Producción, al director de *Controlling* y al director financiero. En función de la complejidad y alcance de la desviación, se proponen y lanzan acciones correctivas a través del *mail* o se convoca una reunión para analizar posibles alternativas.

No obstante, en la operativa real no todos los problemas o desviaciones son identificados a priori, sino que se producen en el día a día y son identificados a posteriori, tanto individualmente, como tendencias globales o en ciertas partes del negocio. En estos casos el mecanismo de resolución y mejora son los controles a posteriori, materializados en este caso por las Reuniones de Mejora de Rentabilidad, cuya principal herramienta de soporte son los *Scorecards* de Proyectos, principales exponentes del *Reporting* Activo en el caso que nos ocupa. La esencia de estas Reuniones de Mejora se puede resumir en:

- Parte de la base de un diagnóstico y análisis de rentabilidad de los principales proyectos (por volumen, carácter estratégico o estar desviado) por Unidad de Negocio sintetizado en el *Scorecard* de Proyectos. Este resumen es enviado por *Controlling* a la dirección de Operaciones y al director de Unidad de Negocio para su conocimiento y preparación para la Reunión de Mejora de Rentabilidad.
- En dicha reunión, con periodicidad mensual o bimestral, según la complejidad de cada Unidad de Negocio, se proponen planes de acción, objetivos, fechas y responsables de los mismos para cada uno de los problemas o desviaciones que se identifiquen. Según el tipo de problema, el responsable puede ser un miembro de *Front Office*, Operaciones, un equipo con profesionales de ambas áreas, etc.
- También se realiza el seguimiento de los planes de acción y objetivos identificados en las anteriores Reuniones.

Los mejores problemas a resolver en este ámbito de Controles a Posteriori son aquellos que no requieran una acción urgente (dada la preparación y tiempo que requieren), pero cuya resolución multidisciplinar e interfuncional sea clave para este caso y como aprendizaje organizativo y mejora para otros en el futuro o para un conjunto de proyectos similares, bien por el cliente, por la metodología o solución técnica utilizada, etc.

La puesta en marcha de estas Herramientas y Controles a Priori y Posteriori sitúan al *Controller* en un Rol Activo, de modo que su posicionamiento pasa de un emisor o proveedor de

Reporting a un *Business Partner* del Negocio. Las principales Mejoras conseguidas tras la implantación de esta fase son:

- Mejoras en la Presupuestación de los proyectos. Tanto las alertas como, especialmente, las reuniones de mejora de rentabilidad suponen un aprendizaje y mejora de los criterios de presupuestación, identificando qué partidas no son convenientemente dimensionadas y refinando los criterios en futuros presupuestos de determinados tipos, con ciertas características comunes (técnicas de ejecución, clientes, etc.).
- Sinergias entre *Front Office* y Operaciones. El seguimiento y análisis de los proyectos entre Operaciones y *Front Office* hace que ambas áreas ganen conocimiento sobre los puntos clave que más valora la otra, de modo que desde Producción se conoce mejor qué es lo que más valora el cliente y *Front Office* conoce qué es lo más costoso en la ejecución de los proyectos.
- Enfoque a Cliente. Gracias a la mejora del conocimiento mutuo y las sinergias entre Operaciones y *Front Office*, Operaciones prioriza la eficiencia en aquellos puntos que más valor pueden aportar al cliente y *Front Office* pone más cuidado en puntos que no siempre valora el cliente en la medida en que pueden poner en riesgo la rentabilidad efectiva de los proyectos.

3. LOS FACTORES CLAVES DEL ÉXITO

El éxito en la implantación de un modelo de control de este tipo suele ir ligado a los tres tipos de elementos que describimos a continuación.

3.1. GESTIÓN DE LA RELACIÓN CON LOS DESTINATARIOS Y SU TRANSICIÓN A «PARTNERS»

La relación con las áreas clientes atraviesa dos etapas fruto de la evolución del equipo de *Controlling* desde el Rol de Emisor de *Reporting* hasta el de *Business Partner*.

En el Rol de Emisor la principal prioridad del *Controller* debe ser asegurar la disponibilidad de los datos, especialmente en el estado de Supervivencia. Es clave velar por la prioridad de las necesidades generales vs. las particulares y adaptar los productos o informes que satisfacen las primeras para cubrir la mayoría de las segundas.

Desde estas etapas el *Controller* debe ayudar a generar cultura de gestión en la organización. Por un lado, presta soporte a la interpretación de las cifras para identificar las principales palancas de rentabilidad y mejorar la presupuestación de los proyectos. Además debe identificar los principales procesos y dar seguimiento a los mismos para ayudar a mejorar la eficiencia de las operaciones.

A medida que se afianzan las acciones anteriores, el *Controller*, desde el Rol de *Business Partner* y una posición de influencia al tiempo que carente de autoridad jerárquica, debe coordinar y catalizar acciones transversales que mejoren la rentabilidad y productividad de los proyectos y que, precisamente por ese carácter transversal o multidisciplinar, pueden no surgir desde las otras áreas. Por tanto, es clave su función de impulsor de relaciones colaborativas entre *Front Office* y Operaciones.

3.2. PERFILES Y COMPETENCIAS DEL EQUIPO DE CONTROL DE GESTIÓN

Como se introducía en el apartado de Contexto al inicio de este artículo, este modelo se construye por las personas que forman el equipo de *Controlling* o Control de Gestión. Los perfiles y competencias de estos profesionales deben estar en línea y ser capaces de dar respuesta a las necesidades de cada una de las etapas descritas. Para conseguir esto, se definió un modelo de tres competencias clave con cuatro niveles para cada una de ellas y se trabajó en la evaluación y planes de acción de crecimiento necesarios para conseguir los retos de cada una de las etapas del proceso descrito. Las tres competencias básicas son:

- Desarrollo del *Reporting*. Esta es la primera competencia sobre la que descansan las demás. Comprende desde el nivel más inexperto de Replicador de informes en las que tanto el diseño como la forma de elaborarlos debe ser muy explicitada, pasando por los niveles de Elaboración y Diseño, hasta llegar al máximo nivel de experiencia del profesional que puede Crear informes nuevos con base en necesidades, incluso anticipadas, realizando el diseño e identificando las fuentes y el método de elaboración de los mismos.
- Desarrollo de Procesos y Herramientas. Como hemos descrito en el Rol de *Business Partner*, el *Controller* debe ser capaz de definir nuevas herramientas, así como participar, entender, mejorar y crear nuevos procesos y procedimientos de trabajo. El estado más inexperto en esta competencia consiste en simplemente Ejecutar tareas ya preestablecidas (el caso más claro son las tareas de cierre mensual). El progresivo aprendizaje llevará al *Controller* a Proponer, Cambiar, llegando hasta la capacidad de Definir nuevas herramientas y procesos incluso de carácter transversal que afecten a varias áreas de la organización.
- Análisis y soporte. Una vez se alcanza un cierto nivel en las dos primeras competencias, es posible aportar un valor añadido en esta, de modo que el *Controller* pueda, no solo Ayudar a interpretar la información a sus interlocutores de negocio, sino que pueda Analizarlos, Proponer mejoras y lanzar y Monitorizar planes de acción transversales que ayuden a mejorar la eficiencia y rentabilidad de una serie de áreas o procesos de la compañía.

La alineación entre los niveles de cada una de estas competencias con las fases de la implantación del modelo se refleja gráficamente en el **cuadro 5**.

por tanto, para la generación de nuevos aprendizajes que desemboquen en un nuevo momento de impulso para la introducción de nuevas mejoras.

4. Y EN RESUMEN

Tras la lectura de la construcción de este sistema de control de gestión, invitamos al lector a que, desde su perspectiva de *Controller* o de cliente del *Controller*, reflexione sobre los elementos aquí descritos aplicados a su organización: contexto general e interno, fases que ha seguido el modelo de control de gestión, en qué estado se encuentra ahora y adónde debería evolucionar, qué herramientas se han utilizado y qué cambios realizar en las mismas, cuál es el papel del *Controller* en la organización y cuál sería la hoja de ruta a seguir para sacarle el máximo partido, etc.

En la mayoría de los casos, la mejor alternativa probablemente no sea una aplicación perfecta de un modelo o una teoría, sino solo el sistema de control de gestión que necesita esa organización en ese momento. Tengamos presente la conclusión que extrajo el famoso sociobiólogo WILSON, E. O., quien, basándose en su trabajo con las hormigas, dijo sobre el comunismo: «Excelente teoría, especie equivocada». Las teorías o herramientas excelentes no tienen por qué ser las más adecuadas en cualquier situación.

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 4. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a Aportación no dineraria de un negocio de «valor negativo»

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de un negocio de «valor negativo». La consulta versa sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010. En el escrito de consulta se recogen los siguientes antecedentes.

- *La sociedad A es la dominante al 100% de las sociedades B, C y D.*
- *Las sociedades dependientes B, C y D constituyen un negocio.*
- *La sociedad A realiza una aportación no dineraria conjuntamente de B y D a la sociedad C.*
- *Antes de la aportación, los valores por los que A, en sus cuentas individuales, tiene registradas sus inversiones en B y D son positivos. Sin embargo, el valor del negocio D en el consolidado del grupo es negativo, si bien el valor consolidado de B es positivo y superior, en valor absoluto, al de D.*

A la vista de estos hechos, se pregunta sobre el tratamiento contable de la operación en la sociedad C y en la sociedad A.

Respuesta:

En primer lugar, es preciso señalar que la contestación se formula desde una perspectiva estrictamente contable sin entrar a valorar por tanto las implicaciones de otra índole, en particular las mercantiles, que pudieran derivarse de los hechos descritos en la pregunta. El reconocimiento en las cuentas anuales individuales de las pérdidas generadas por una sociedad participada tendrá como límite el propio valor de la participación. No obstante, si la sociedad dominante del grupo se compromete a absorber las pérdidas de la sociedad dependiente, se deberá dotar una provisión que ponga de manifiesto dicho compromiso en sintonía con lo dispuesto en la NRV 15.^a «Provisiones y contingencias» del PGC. Por el contrario, si la sociedad dominante no se compromete a asumir las citadas pérdidas, el reconocimiento de la corrección valorativa por deterioro que, en su caso, hubiera que reconocer tendrá como límite el precio de adquisición de la inversión. Entrando en el fondo de la cuestión planteada cabe señalar que la sociedad C deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.1 de la NRV 21.^a, circunstancia que en relación con la sociedad D pondrá de manifiesto la asunción de un pasivo, siempre que la sociedad C asuma el compromiso de absorber las citadas pérdidas, y el reconocimiento de la participación por un importe insignificante. La sociedad A dará de baja su participación en las sociedades aportadas y, en su caso, la correspondiente provisión, y reconocerá la inversión por el importe agregado por el que se reconozcan las sociedades B y D en la sociedad C.

EJEMPLO

La sociedad A es la sociedad dominante del grupo formado por las sociedades A, B, C y D, manteniendo una participación del 100 % en dichas sociedades desde la constitución de las mismas. Debido a la mala marcha del negocio en la sociedad D, la sociedad A, dominante del grupo, garantizó la deuda con la participación pignorando la participación sobre la sociedad B. Se ha reconocido por dicho compromiso una provisión por el déficit patrimonial de la sociedad D, de 25.000 u.m.

La participación sobre la sociedad D, a pesar de tener un coste de 50.000 u.m. debido a la aportación realizada en la constitución de la sociedad, figura en libros de la sociedad A por un importe de 0 al haberse reconocido un deterioro por el valor íntegro de la participación.

La situación patrimonial de las sociedades que conforman el grupo en esta fecha es la siguiente:

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	C	D
Inmovilizado material	450.000	125.000	225.000	125.000
Part. emp. grupo, B	50.000			
Part. emp. grupo, C	100.000			
Part. emp. grupo, D	0			
Activo corriente	100.000	25.000	175.000	15.000
Total activo	700.000	150.000	400.000	140.000
Capital social	400.000	50.000	100.000	50.000
Reservas	225.000	30.000	125.000	-75.000
Provisión por garantías	25.000			
Deudas	50.000	70.000	175.000	165.000
Total pasivo	700.000	150.000	400.000	140.000

En este momento se acuerda la ampliación de capital social de la sociedad C, por importe de 35.000 u.m., con una prima de emisión del 100 %, entregando la sociedad A como aportación no dineraria la participación en las sociedades B y D, a las que se les asignó a efectos de la aportación no dineraria un valor de 70.000 u.m. Se acuerda que la sociedad C se subroga en la garantía de las deudas sociales de la sociedad D, el acreedor acepta esa subrogación quedando liberada la sociedad A de cualquier compromiso.

Solución

1. Situación previa a la operación

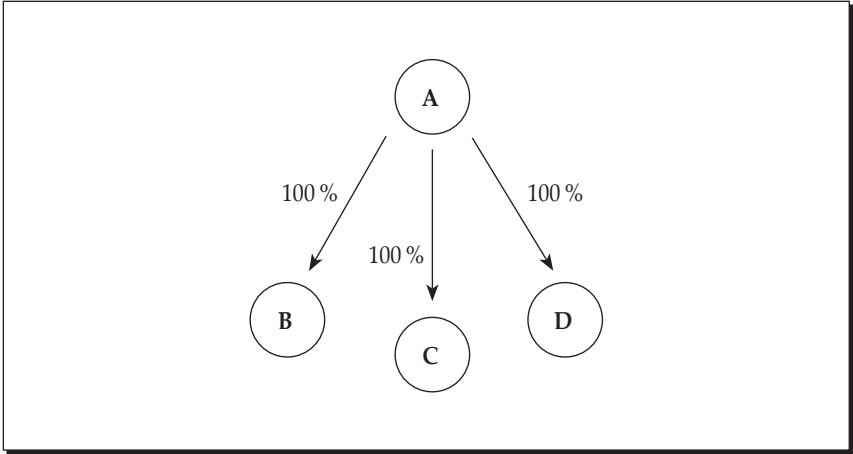
La norma contable hace referencia, para el reconocimiento de determinadas operaciones entre empresas del grupo entre las que se encuentra la aportación no dineraria de un negocio, al valor por el que figuran los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas. Comenzaremos la solución elaborando las cuentas consolidadas del grupo y, por tanto, calculando los valores por los que deben figurar esos elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas.

La situación del grupo, antes de la operación, puede representarse gráficamente de la siguiente manera:

.../...

.../...

Situación inicial



Según se desprende del enunciado, la entidad dominante ha deteriorado íntegramente la participación en la sociedad D. Esa cuenta correctora de deterioro, y el efecto en resultados de ejercicios previos que figuran en este momento como reservas, debe eliminarse en la formulación de las cuentas consolidadas del grupo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
295	Deterioro de participaciones en empresas del grupo ...	50.000	
11	Reservas A		50.000

La sociedad A también reconoció una provisión por la garantía establecida sobre las deudas de la sociedad D. A efectos del grupo esa provisión no tiene sentido, ya que la misma deuda se encontraría reflejada dos veces (en la sociedad D, que es la sociedad deudora, y en la sociedad A como una provisión por garantías concedidas). Eliminaremos dicha provisión, y su efecto en el patrimonio neto (que fue reconocida en su día como una pérdida, y que aparece en este momento como menores reservas).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
14	Provisión por garantías empresas grupo	25.000	
11	Reservas A		25.000

.../...

.../...

Procedemos en este momento a integrar globalmente las participaciones en las sociedades B, C y D.

La eliminación de inversión-patrimonio neto en la sociedad B será la siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social B	50.000	
11	Reservas B	30.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		50.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		30.000

De modo que los elementos patrimoniales que conforman el negocio formado por la sociedad B se recogen en cuentas consolidadas por un importe de 80.000 u.m.

Por la eliminación de inversión-patrimonio neto en la sociedad C:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social C	100.000	
11	Reservas C	125.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, C		100.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		125.000

Por último, la eliminación de inversión-patrimonio neto en la sociedad D:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social D	50.000	
11	Reservas en sociedades consolidadas	75.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, D		50.000
11	Reservas D		75.000

En el caso de la sociedad D, el valor por el que figuran en cuentas consolidadas los elementos patrimoniales de la sociedad D es un valor negativo de 25.000 u.m., ya que las deudas

.../...

.../...

de la sociedad D reconocidas en el balance (de 165.000 u.m.) son superiores al valor de los activos reconocidos en cuentas consolidadas (de 140.000 u.m.).

La hoja de trabajo para obtener las cuentas consolidadas del grupo quedaría del siguiente modo:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	C	D	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Inmov. material	450.000	125.000	225.000	125.000	925.000		925.000
Part. emp. grupo, B	50.000				50.000	-50.000	0
Part. emp. grupo, C	100.000				100.000	-100.000	0
Part. emp. grupo, D	0				0		0
Activo corriente	100.000	25.000	175.000	15.000	315.000		315.000
Total activo	700.000	150.000	400.000	140.000	1.390.000	-150.000	1.240.000
Capital social	400.000	50.000	100.000	50.000	600.000	-200.000	400.000
Reservas	225.000	30.000	125.000	-75.000	305.000	-5.000	300.000
Prov. por garantías	25.000				25.000	-25.000	0
Res. soc. consolidad.						80.000	80.000
Deudas	50.000	70.000	175.000	165.000	460.000		460.000
Total pasivo	700.000	150.000	400.000	140.000	1.390.000	-150.000	1.240.000

2. Reconocimiento de la operación en la sociedad C

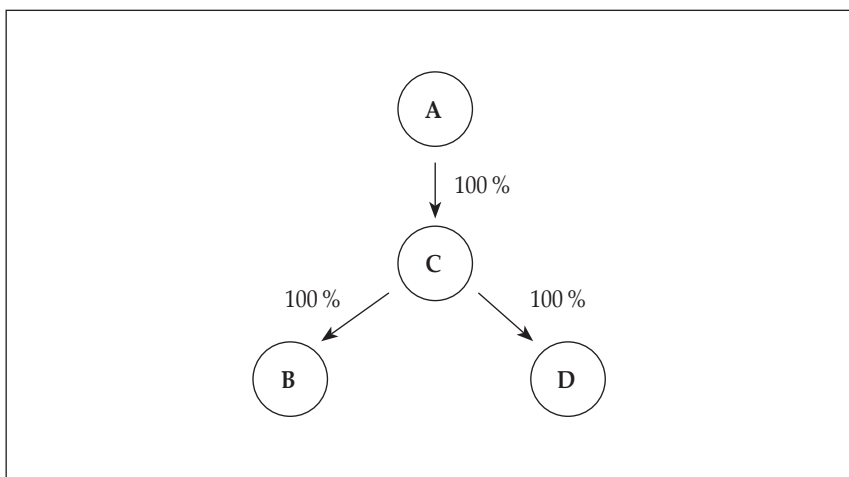
En este momento se acuerda la ampliación de capital social de la sociedad C, aportando la sociedad A la participación en las sociedades B y D.

La estructura de la relación societaria con posterioridad a la operación objeto de consulta será la siguiente:

.../...

.../...

Situación final



El asiento por la emisión de las acciones es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	70.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		70.000

Según establece la consulta, la sociedad C debe reconocer la operación, al tratarse de la aportación no dineraria de unas acciones que dan lugar al control de un negocio, conforme a lo establecido en la norma particular de operaciones entre empresas del grupo. Dicha norma establece que tanto la aportación, como la inversión recibida por la sociedad aportante, se deben reconocer por el valor por el que figuren en cuentas consolidadas los elementos constitutivos del negocio.

El negocio que compone la sociedad B figura en cuentas consolidadas por un importe de 80.000 u.m., mientras que el negocio que supone la sociedad D figura en cuentas consolidadas por un importe negativo de -25.000 u.m. La aportación conjunta de ambas sociedades debe reconocerse por un importe de 55.000 u.m.

La garantía de las deudas de la sociedad D se constituyó pignorando la participación sobre la sociedad B. En este momento la sociedad C recibe la participación en las dos sociedades subrogándose en la garantía de las deudas de la sociedad D, por lo que debe

.../...

.../...

reconocer una provisión por la garantía extendida sobre las deudas sociales de la sociedad D. Según la consulta, debe reconocerse la participación en la sociedad D por un precio simbólico, y una provisión por el compromiso de absorber las citadas pérdidas. La diferencia entre el valor de las participaciones recibidas (de 55.000 u.m.) y el valor por el que figuran las acciones emitidas (de 70.000 u.m.) debe reconocerse con cargo a reservas (como una minoración de reservas de 15.000 u.m.). Al surgir la diferencia en una ampliación de capital social, y contando con prima de emisión suficiente, consideramos más representativo reconocer dicha diferencia minorando la prima de emisión.

El asiento por la recepción de la participación sobre ambas sociedades sería:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones empresas del grupo, B	80.000	
2403	Participaciones empresas del grupo, D		25.000
	Acciones emitidas		70.000
	Prima de emisión	15.000	

3. Reconocimiento de la operación en la sociedad A

La sociedad A debe reconocer la baja de la participación en las sociedades B y D, así como la provisión por la garantía de las deudas de la sociedad D, reconociendo la inversión recibida en la sociedad C por el mismo importe por el que esta sociedad reconoció la aportación no dineraria. Las diferencias que surjan deben reconocerse contra reservas de la sociedad.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones empresas del grupo, C	55.000	
2403	Participaciones empresas del grupo, B		50.000
2403	Participaciones empresas del grupo, D		0
14	Provisión por garantía de deudas	25.000	
11	Reservas		30.000

4. Cuentas consolidadas del grupo con posterioridad a la operación

La situación patrimonial de las sociedades, una vez reconocida en libros de las mismas la operación, será la siguiente:

.../...

.../...

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	B	C	D
Inmovilizado material	450.000	125.000	225.000	125.000
Part. emp. grupo, B			80.000	
Part. emp. grupo, C	155.000			
Part. emp. grupo, D			0	
Activo corriente	100.000	25.000	175.000	15.000
Total activo	705.000	150.000	480.000	140.000
Capital social	400.000	50.000	135.000	50.000
Prima de emisión			20.000	
Reservas	255.000	30.000	125.000	-75.000
Provisión por garantías			25.000	
Deudas	50.000	70.000	175.000	165.000
Total pasivo	705.000	150.000	480.000	140.000

La sociedad C es la sociedad dominante de las sociedades B y D, por lo que debemos comenzar elaborando las cuentas consolidadas del subgrupo CBD.

El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto de la sociedad B será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social B	50.000	
11	Reservas B	30.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		80.000

En la eliminación de inversión-patrimonio neto de la sociedad D daremos de baja la provisión reconocida por la garantía de las deudas de dicha sociedad, que figura en las cuentas individuales de la sociedad C por un importe de 25.000 u.m.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social D	50.000	
11	Reservas D		75.000
14	Provisión garantía de deudas	25.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, D		0

Las cuentas consolidadas del grupo de sociedades CBD serían las siguientes:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	B	C	D	Agregado	Eliminación	Consolidado
Inmovilizado material	125.000	225.000	125.000	475.000		475.000
Part. emp. grupo, B		80.000		80.000	-80.000	0
Part. emp. grupo, D		0		0		0
Activo corriente	25.000	175.000	15.000	215.000		215.000
Total activo	150.000	480.000	140.000	770.000	-80.000	690.000
Capital social	50.000	135.000	50.000	235.000	-100.000	135.000
Prima de emisión		20.000		20.000		20.000
Reservas	30.000	125.000	-75.000	80.000	45.000	125.000
Provisión por garantías		25.000		25.000	-25.000	0
Deudas	70.000	175.000	165.000	410.000		410.000
Total pasivo	150.000	480.000	140.000	770.000	-80.000	690.000

Procederíamos en este momento a la integración global de las cuentas subconsolidadas del grupo CBD sobre la sociedad dominante A. La eliminación de inversión-patrimonio neto sería la siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
100	Capital social C	135.000	
110	Prima de emisión C	20.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...			
11	Reservas C	125.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, C		155.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		125.000

La hoja de trabajo para la formulación de las cuentas consolidadas del grupo sería la siguiente:

Cuentas a 1 de enero de 20X13	A	CBD	Agregado	Eliminación	Consolidado
Inmovilizado material	450.000	475.000	925.000		925.000
Part. emp. grupo, B		0	0		0
Part. emp. grupo, C	155.000	0	155.000	-155.000	0
Part. emp. grupo, D		0	0		0
Activo corriente	100.000	215.000	315.000		315.000
Total activo	705.000	690.000	1.395.000	-155.000	1.240.000
Capital social	400.000	135.000	535.000	-135.000	400.000
Prima de emisión		20.000	20.000	-20.000	0
Reservas	255.000	125.000	380.000	-125.000	255.000
Reservas en sociedades consolidadas				125.000	125.000
Deudas	50.000	410.000	460.000		460.000
Total pasivo	705.000	690.000	1.395.000	-155.000	1.240.000

Podemos comprobar como las cuentas consolidadas del grupo, una vez realizada la operación, son idénticas a las cuentas consolidadas elaboradas con carácter previo al reconocimiento de la operación.

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 11. «Operaciones entre empresas del grupo», NRV 21.^a Escisión de negocios

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de las escisiones de negocios desde el punto de vista de la sociedad que participa en la sociedad escindida.

Respuesta:

La consulta versa sobre la correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 21.^a «Operaciones entre empresas del grupo» del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

Las operaciones de escisión, en la medida en que pongan de manifiesto una reducción de capital en la sociedad escindida, deberán tratarse en sintonía con lo indicado para estas operaciones, tanto en el socio como en la sociedad que reduce capital.

En consecuencia, para otorgarle un adecuado tratamiento contable a la cuestión planteada será preciso traer a colación la doctrina de este Instituto sobre las operaciones de reducción de capital.

De acuerdo con esta doctrina, la sociedad que participa en la sociedad escindida contabilizará la operación en sintonía con el criterio recogido en la Consulta 2 publicada en el BOICAC número 40, de diciembre de 1999 (NFC010555), con las precisiones que a continuación se indican:

«Cuando se produzca una reducción de capital con devolución de aportaciones, independientemente de si se reduce el valor nominal de las acciones o si se amortiza parte de ellas, este Instituto entiende que se produce una desinversión al recuperarse parcial o totalmente el coste de la inversión efectuada y, por lo tanto, se deberá disminuir el precio de adquisición de los respectivos valores.

Para identificar en el inversor el coste de las acciones correspondientes a la reducción de capital, se deberá aplicar a la inversión la misma proporción que represente la reducción de fondos propios respecto al valor teórico contable de las acciones antes de la reducción, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en dicho momento; en su caso, se reducirá proporcionalmente el importe de las correcciones valorativas contabilizadas.

Si la devolución es monetaria, el resultado será la diferencia entre el importe percibido o a percibir y el valor contable de las participaciones. En el caso de que la devolución se materializase en algún elemento patrimonial o grupo de elementos patrimoniales distintos de la tesorería, cualquiera que fuese su naturaleza, sería aplicable, con carácter general, el tratamiento contable de las permutas recogido en la Resolución de este Instituto, de 30 de julio de 1991, por la que dictan normas de valoración del inmovilizado material.»

Considerando que el objetivo del criterio es identificar el coste que se recupera, las referencias al valor teórico y a las plusvalías existentes en la fecha de adquisición se siguen considerando válidas; si bien, en la actualidad, el valor teórico deberá calcularse por referencia al patrimonio neto de la empresa. La cita al criterio aplicable en las operaciones de permuta también se considera vigente pero adaptada al nuevo tratamiento que el PGC establece para estas operaciones, diferenciando entre permutas comerciales y no comerciales.

Del mismo modo, deberá considerarse, en su caso, la doctrina incluida en la Consulta 6 del BOICAC número 74, de junio de 2008 (NFC030182), presumiéndose como no comercial la permuta cuando la sociedad receptora participe en la práctica totalidad del capital de la sociedad transmitente.

La diferencia entre el valor por el que se debe reconocer la participación en la sociedad beneficiaria y el valor en libros que se da de baja se contabilizará en una partida de reservas.

EJEMPLO

La sociedad A suscribió el 100 % de las acciones de la sociedad B, desembolsando en esa fecha el capital social de la misma de 100.000 u.m. Dicha sociedad B cuenta con dos negocios, localizados uno en Madrid y otro en Oviedo. La situación patrimonial de ambas sociedades es la siguiente:

.../...

.../...

	A	B
Maquinaria	750.000	265.000
Participaciones empresas grupo, B	100.000	
Existencias	145.000	45.000
Total activo	995.000	310.000
Capital social	500.000	100.000
Reservas	350.000	150.000
Deudas con entidades de crédito	145.000	60.000
Total patrimonio neto y pasivo	995.000	310.000

La distribución de los elementos patrimoniales que conforman los dos negocios (entre Madrid y Oviedo) en la sociedad B es la siguiente:

	1 de enero de X13	Madrid	Oviedo
Maquinaria	265.000	212.500	52.500
Existencias	45.000	35.000	10.000
Total activo	310.000	247.500	62.500
Capital social	100.000	–	–
Reservas	150.000	–	–
Deudas con entidades de crédito	60.000	60.000	–
Total patrimonio neto y pasivo	310.000	60.000	–

Se acuerda en esta fecha la escisión del negocio en Oviedo, para lo cual se reducirá el capital social y las reservas en un 25 %. Se valora el negocio en 75.000, siendo beneficiaria una sociedad de nueva creación, la sociedad C, que se constituirá con un capital social de 50.000 u.m.

Se pide:

Reconocimiento de la operación en las sociedades A, B y C.

.../...

.../...

Solución

1. Situación previa

Antes de reconocer en los libros de las sociedades la operación de escisión, comenzaremos por la elaboración de las cuentas consolidadas con carácter previo a la operación. La participación en la sociedad B se adquirió a la constitución de la sociedad, por lo que no se debe identificar ninguna plusvalía ni diferencia de primera consolidación. El incremento de patrimonio neto desde la constitución (por las reservas de 150.000 u.m.) debe atribuirse íntegramente a la sociedad A, al ostentar una participación del 100 % en la sociedad. El asiento de eliminación inversión-patrimonio neto por la sociedad B será el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social B	100.000	
11	Reservas B	150.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		100.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		150.000

La hoja de trabajo para elaborar las cuentas consolidadas del grupo será la siguiente:

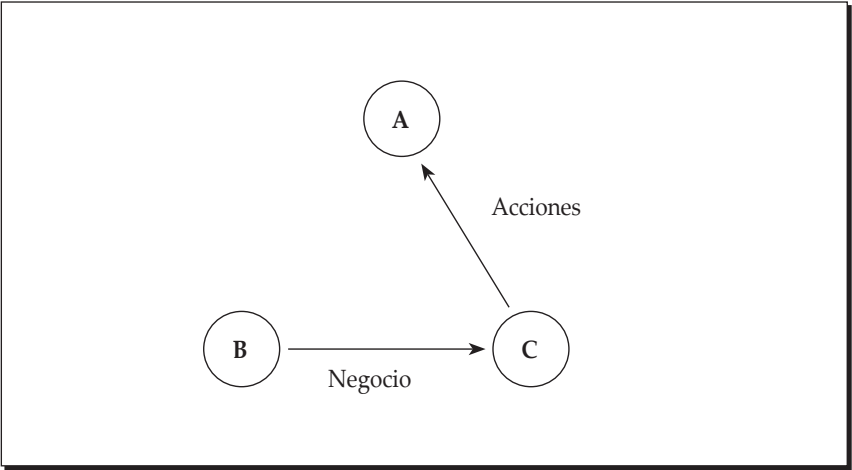
	A	B	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Maquinaria	750.000	265.000	1.015.000		1.015.000
Participaciones empresas grupo, B	100.000		100.000	-100.000	
Existencias	145.000	45.000	190.000		190.000
Total activo	995.000	310.000	1.305.000	-100.000	1.205.000
Capital social	500.000	100.000	600.000	-100.000	500.000
Reservas	350.000	150.000	500.000	-150.000	350.000
Reservas en sociedades consolidadas ..				150.000	150.000
Deudas con entidades de crédito	145.000	60.000	205.000		205.000
Total patrimonio neto y pasivo	995.000	310.000	1.305.000	-100.000	1.205.000

.../...

.../...

En este momento se acuerda la escisión del negocio, siendo la beneficiaria la sociedad C de nueva creación. Dicha sociedad emitirá acciones que recibirá la sociedad A, como socio único de la sociedad B.

Escisión del negocio



Reconoceremos la operación en las tres sociedades: A, B y C.

2. Reconocimiento de la operación en la sociedad B

En la entrega del negocio a la sociedad beneficiaria debe reconocerse la baja de los elementos patrimoniales, reconociendo el derecho a las acciones de la sociedad beneficiaria de la escisión en la cuenta «Socios cuenta de escisión (5533)». Al tratarse de una operación entre empresas del grupo, no debe reconocerse ningún resultado en la operación.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
5533	Socios cuenta de escisión	62.500	
213	Maquinaria		52.500
3	Existencias		10.000

A la entrega de las acciones a la sociedad A, como socio único de la sociedad B, debe darse de baja la cuenta de socios cuenta escisión, reduciendo en este momento el patrimonio en el importe acordado (un 25 de capital y reservas):

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social	25.000	
113	Reservas voluntarias	37.500	
5533	Socios cuenta de escisión		62.500

3. Reconocimiento de la operación en la sociedad A

La sociedad A recibirá las acciones de la sociedad C de nueva emisión. Según establece la consulta, se debe considerar la escisión como una recuperación parcial del coste de la inversión. Se debe asignar el coste de la inversión que se recupera en esta operación, y disminuir en ese importe el precio de adquisición de las acciones. Para asignar dicho coste, establece la consulta que se debe atender al porcentaje que represente la disminución del patrimonio neto. En nuestro ejemplo se acordó la disminución de un 25 % del patrimonio neto, por lo que debe asignarse un coste de la inversión en función de ese porcentaje (al ser el coste de la participación de 100.000 u.m., debe darse de baja un importe de 25.000 u.m.).

Al participar en la práctica totalidad de la sociedad transmitente, se presume que la permuta no tiene carácter comercial, por lo que se debe reconocer la participación recibida en la sociedad C por el valor que hemos dado de baja en la participación sobre la sociedad B.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2403	Participaciones en empresas del grupo, C	25.000	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		25.000

4. Reconocimiento de la operación en la sociedad C

El asiento por la emisión de las acciones:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
190	Acciones o participaciones emitidas	75.000	
194	Capital emitido pendiente de inscripción		75.000

En la recepción del patrimonio empresarial que supone el negocio, deben reconocerse los elementos patrimoniales por el valor razonable por el que figuren los mismos en cuentas consolidadas, reconociendo las diferencias contra reservas. Sin embargo, al surgir las diferencias en la constitución de la sociedad, consideramos que refleja mejor la situación reducir el importe de prima de emisión:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	52.500	
3	Existencias	10.000	
113	Reservas voluntarias	12.500	
190	Acciones emitidas		75.000

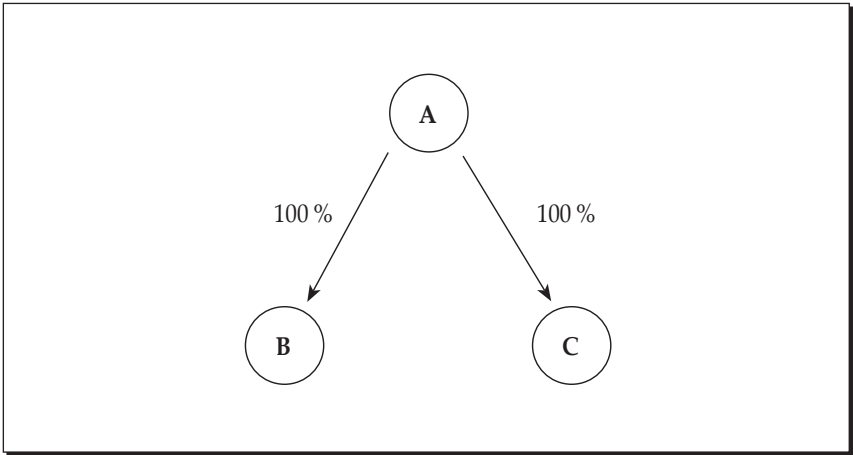
Por la inscripción en el registro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
194	Capital emitido pendiente de inscripción	75.000	
100	Capital social		50.000
110	Prima de emisión o asunción		25.000

5. Cuentas consolidadas con posterioridad a la operación

Una vez realizada la escisión, y constitución de la sociedad C, el grupo de sociedades estará formado por las sociedades A, B y C, ostentando la sociedad A el 100 % de las sociedades dependientes B y C.

Situación después de la escisión



.../...

.../...

La situación patrimonial de las tres sociedades en este momento es la siguiente:

	A	B	C
Maquinaria	750.000	212.500	52.500
Participaciones empresas grupo, B	75.000		
Participaciones empresas grupo, C	25.000		
Existencias	145.000	35.000	10.000
Total activo	995.000	247.500	62.500
Capital social	500.000	75.000	50.000
Prima de emisión			12.500
Reservas	350.000	112.500	
Deudas con entidades de crédito	145.000	60.000	
Total patrimonio neto y pasivo	995.000	247.500	62.500

El asiento de eliminación de inversión-patrimonio neto, por la participación en la sociedad B, será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social B	75.000	
11	Reservas B	112.500	
2403	Participaciones en empresas del grupo, B		75.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		112.500

Por la eliminación de inversión-patrimonio neto en la sociedad C:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
100	Capital social C	50.000	
110	Prima de emisión C	12.500	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
2403	Participaciones en empresas del grupo, C		25.000
11	Reservas en sociedades consolidadas		37.500

La hoja de trabajo, para elaborar las cuentas consolidadas, quedará del siguiente modo:

	A	B	C	Agregado	Eliminaciones	Consolidado
Maquinaria	750.000	212.500	52.500	1.015.000		1.015.000
Part. empresas grupo, B	75.000			75.000	-75.000	0
Part. empresas grupo, C	25.000			25.000	-25.000	0
Existencias	145.000	35.000	10.000	190.000		190.000
Total activo	995.000	247.500	62.500	1.305.000	-100.000	1.205.000
Capital social	500.000	75.000	50.000	625.000	-125.000	500.000
Prima de emisión			12.500	12.500	-12.500	0
Reservas	350.000	112.500		462.500	-112.500	350.000
Reservas en soc. cons.					150.000	150.000
Deudas con ent. de crédito	145.000	60.000		205.000		205.000
Total patrimonio neto y pasivo	995.000	247.500	62.500	1.305.000	-100.000	1.205.000

Podemos comprobar como la operación no ha afectado en las cuentas consolidadas, ya que se siguen reconociendo los activos, pasivos y el patrimonio neto del grupo de sociedades por el mismo importe que con anterioridad a la operación de escisión.

BOICAC núm. 85, marzo 2011. Consulta 22. NFCAC (art. 54). «Instrumentos financieros», NRV 9.^a Adquisición de influencia significativa por etapas.

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de influencia significativa por etapas.

Respuesta:

El artículo 54 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, regula la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

Este criterio de valoración implica, con carácter general, contabilizar la participación en la empresa multigrupo o asociada por el importe en las cuentas anuales individuales de la empresa del grupo, e informar en la memoria de la diferencia entre dicho valor y el importe representativo del porcentaje de participación que las sociedades del grupo posean sobre el valor razonable de los activos netos de la sociedad puesta en equivalencia.

Si existiesen participaciones previas, la referencia al coste de cada una de las transacciones individuales que se realiza en el artículo 54.1 no implica que la citada diferencia deba calcularse en cada una de las sucesivas inversiones, sino una mera precisión para aclarar que en estos casos no resulta aplicable el criterio de revalorización de la participación previa previsto en el método de adquisición, ni la contabilización de la diferencia con su coste en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuestión distinta es que la participación previa ya estuviera valorada en cuentas individuales a valor razonable y existiesen ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto. En este supuesto, al amparo de la referencia al valor en cuentas individuales que se realiza en el artículo 54.2, el «coste» de la inversión puesta en equivalencia incluirá dichos ajustes en sinto-

nía con el criterio recogido en el apartado 2.5.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 9.^a «Instrumentos financieros» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, para reconocer la inversión en una empresa multigrupo o asociada cuando previamente la inversión se había valorado a valor razonable, que asimismo deberá traerse a colación por analogía para otorgar el adecuado tratamiento contable en las cuentas consolidadas a los ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto:

«No obstante, si existiera una inversión anterior a su calificación como empresa del grupo, multigrupo o asociada, se considerará como coste de dicha inversión el valor contable que debiera tener la misma inmediatamente antes de que la empresa pase a tener esa calificación. En su caso, los ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en este hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 siguiente.»

En consecuencia, en la fecha en la que se adquiere la influencia significativa los ingresos y gastos directamente reconocidos en el patrimonio neto vinculados a la participación previa se mantendrán en este hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 de la NRV 9.^a del PGC.

EJEMPLO

A comienzos del ejercicio X2 adquirimos un 5 % de las acciones de la sociedad A por un importe de 11.750 u.m. En esa fecha se consideró que no se ejerció influencia significativa sobre la entidad, por lo que se trataba de una inversión financiera. A comienzos del ejercicio X3 se adquiere un 15 % adicional de las acciones por un importe de 37.500, ostentando en este momento un 20 %, por lo que se considera que se ejerce una influencia significativa. La información del patrimonio neto, y las plusvalías tácitas no reconocidas en libros de la sociedad A, son las siguientes:

Sociedad A	31-12-X1	31-12-X2	31-12-X3
Capital social	100.000	100.000	100.000
Reservas	80.000	92.500	107.500
Resultado del ejercicio	12.500	15.000	20.000
Total patrimonio neto	192.500	207.500	227.500
Plusvalías tácitas	35.000	37.500	42.500

.../...

.../...

Se pide:

Tratamiento contable:

- a) De haber calificado la inversión como cartera de negociación, siendo el valor razonable al cierre del ejercicio de 12.500.
- b) De haberse reconocido la inversión como activo financiero disponible para la venta, estimándose que el valor razonable al cierre del ejercicio era de 12.500.

Solución

Establecen las normas de consolidación que las inversiones sobre las que la entidad ostente una influencia significativa, a las que denomina la propia norma «empresas asociadas», deben reconocerse mediante el procedimiento de puesta en equivalencia. El reconocimiento inicial de dicha participación, con carácter general¹, será el coste de la adquisición.

En el caso de que la entidad ostentase participaciones en la entidad asociada, con anterioridad a la adquisición de la influencia significativa, establece la norma que para considerar el coste de la inversión se debe considerar el coste de cada una de las adquisiciones previas.

«Artículo 54. Primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia.

(...)

Si existiesen participaciones previas, para determinar el coste de la inversión en la sociedad puesta en equivalencia se considerará el coste de cada una de las transacciones individuales.

Surge así un problema de interpretación, ya que esa referencia al coste de las transacciones se puede entender de dos formas diferenciadas:

1. Tal y como define el coste el Marco Conceptual, debiendo entender por tal el precio de adquisición desembolsado.

2. Según lo dispuesto en la norma de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas. Según dicha norma, si existiera una participación con anterioridad a la calificación de la inversión como participación en una empresa asociada, se debe considerar como coste el valor contable que debiera tener la inversión antes de que pase a tener esa calificación.»

¹ La excepción a ese criterio general la constituyen las «diferencias negativas de sociedades puestas en equivalencia». En el caso de que el porcentaje de activos netos adquiridos sea superior al coste de adquisición, se debe reconocer la participación por la participación en los activos netos, y un beneficio del ejercicio. Esos casos suponen, a juicio del propio legislador, supuestos excepcionales.

.../...

.../...

El criterio de valoración de las inversiones en patrimonio neto de otras empresas, que no se hayan calificado como empresas del grupo, multigrupo o asociada, será el valor razonable de la inversión, salvo en aquellos casos en que la empresa no tenga una evidencia fiable del mismo, debiendo reconocer en ese caso la inversión al coste. Los cambios de valor necesarios para valorar la inversión a su valor razonable se reconocerán en el patrimonio neto de la entidad².

Si entendiésemos que la referencia al coste de las participaciones se refiere al importe desembolsado, sería necesario revertir en las cuentas consolidadas los ajustes previos que haya realizado la entidad en el patrimonio neto para reconocer esas inversiones por su valor razonable. Esa reversión de los ajustes no se reconoce en las cuentas individuales, lo que daría lugar a una diferencia de reconocimiento de esos ajustes en cuentas individuales y consolidadas de la entidad.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ha resuelto esa incertidumbre sobre qué debe entenderse por coste de las participaciones previas en la Consulta 22 del BOICAC 85 (NFC040275). Entiende dicha consulta que la referencia al coste debe entenderse, al igual que lo establecido en cuentas individuales, al valor contable que debieran tener las participaciones previas en ese momento. De haberse reconocido ajustes de valoración en dichas participaciones, los mismos no deberán ser objeto de reversión, sino que se mantendrán en el patrimonio neto del grupo.

Cuestión distinta es que la participación previa ya estuviera valorada en cuentas individuales a valor razonable y existiesen ajustes por cambios de valor acumulados en el patrimonio neto. En este supuesto, al amparo de la referencia al valor en cuentas individuales que se realiza en el artículo 54.2, el «coste» de la inversión puesta en equivalencia incluirá dichos ajustes en sintonía con el criterio recogido en el apartado 2.5.1 de la NRV 9.^a «Instrumentos financieros» del PGC, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, para reconocer la inversión en una empresa multigrupo o asociada cuando previamente la inversión se había valorado a valor razonable.

a) De haber calificado la inversión como cartera de negociación, siendo el valor razonable al cierre del ejercicio de 12.500

Al momento de la adquisición, debemos reconocer la inversión, al no calificarse la misma como una inversión en empresas del grupo, multigrupo o asociadas, como una inversión financiera en instrumentos de patrimonio de otras empresas. Según el enunciado, se habrá clasificado la inversión en la cartera de negociación, por lo que el asiento a realizar sería:

2 Esos ajustes de valor en el patrimonio neto a reconocer dependerán de la cartera en la que haya sido clasificada la inversión. En el caso de que la entidad haya considerado que la inversión debe clasificarse en la cartera de negociación, los cambios de valor se habrán reconocido en el resultado del ejercicio. De haberse clasificado la inversión como activo financiero disponible para la venta, los ajustes se deben reconocer como ingresos imputados directamente al patrimonio neto.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	11.750	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.750

Al cierre del ejercicio debe reconocerse la inversión por su valor razonable. Los cambios de valor se reconocerán en el resultado del ejercicio, al haberse clasificado la inversión dentro de la cartera de negociación. En nuestro ejemplo debe reconocerse un beneficio de 750.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	750	
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable		750

La cuenta de ingreso debe regularizarse al cierre del ejercicio, formando parte del resultado de este año.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
763	Beneficios por valoración de instrumentos financieros por su valor razonable	750	
129	Resultado del ejercicio		750

De forma que al cierre del ejercicio el valor por el que figura en libros la inversión es de 12.500. Los cambios de valor figuran en este momento dentro del patrimonio neto de la entidad, como parte del resultado del ejercicio.

A comienzos del ejercicio X3 se adquiere un 15 % adicional por un importe de 37.500. En este momento se debe calificar la inversión como participaciones en empresas asociadas.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	37.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		37.500

La participación previa, que figura en libros por un valor de 12.500, se debe calificar también como participación en empresas asociadas.

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	12.500	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		12.500

En libros de la compañía figurará la inversión en empresas asociadas por un total de 50.000 u.m. (la participación previa, que tenía un valor contable de 12.500 más la nueva participación adquirida de 37.500 u.m.). Los ajustes de valoración reconocidos previamente para valorar la inversión a su valor razonable, que figuran en el resultado del ejercicio previo, no deben ser objeto de reversión.

Ese valor de 50.000 u.m. por el que figura la inversión en cuentas individuales debe ser el coste que debemos considerar, a efectos de determinar la diferencia de primera adquisición en la sociedad asociada. Según los datos del enunciado, el patrimonio neto de la entidad en esa fecha era de 207.500 u.m., con unas plusvalías tácitas de 37.500, luego los activos netos de la entidad serán de 245.000 u.m. Al ostentar una participación del 20 %, la participación en los activos netos de la entidad es de 49.000 u.m. ($20 \% \times 245.000 \text{ u.m.}$). La diferencia entre el coste de la inversión (de 50.000 u.m.) y la participación en los activos netos de la entidad será debida a un fondo de comercio en la inversión.

En la elaboración de cuentas consolidadas, se debe reconocer la participación en sociedades puestas en equivalencia. Aplicar dicho criterio de valoración supone reconocer la inversión por el coste de la inversión, atribuyendo los incrementos de patrimonio neto desde el momento de la adquisición. Al haberse adquirido la influencia significativa a comienzos del ejercicio, se debe atribuir la parte que le corresponda de los resultados generados en el ejercicio (4.000; $20 \% \times 20.000 \text{ u.m.}$).

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Participación en sociedades puestas en equivalencia ...	54.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...		50.000
-	Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		4.000

b) De haberse reconocido la inversión como activo financiero disponible para la venta, estimándose que el valor razonable al cierre del ejercicio era de 12.500 u.m.

En la adquisición de la inversión representativa del 5 % no puede considerarse que ejerce una influencia significativa, por lo que se reconocerá la misma como un activo financie-

.../...

.../...

ro disponible para la venta. El reconocimiento inicial de la inversión se realizará por las 11.750 u.m. desembolsadas, que se corresponden con el valor razonable de la inversión.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	11.750	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		11.750

Al cierre del ejercicio debe ajustarse el valor por el que figura la inversión en libros, para reconocer la misma por su valor razonable al cierre del ejercicio. Las diferencias que surgen, en nuestro caso de 750 u.m., deben reconocerse como un ingreso imputado directamente al patrimonio neto, al haber clasificado la inversión como activo financiero disponible para la venta.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio	750	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		750

Esta cuenta de ingreso imputado de forma directa al patrimonio neto debe regularizarse al cierre del ejercicio contra la cuenta de patrimonio neto debido a ajustes de valoración.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	750	
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		750

En el ejercicio siguiente se adquiere un 15 % de las acciones de la sociedad. En ese momento la participación de la sociedad alcanza un 20 % (el 5 % previo, más el 15 % que adquirimos), por lo que se puede presumir que la sociedad ostenta una influencia significativa sobre la sociedad. Se debe reconocer la inversión adquirida como una participación en sociedades asociadas.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	37.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		37.500

.../...

.../...

La participación adquirida previamente figura dentro de la cartera de activos financieros disponibles para la venta. Se debe reclasificar la misma en esta fecha a participaciones en empresas del grupo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...	12.500	
540	Inversiones financieras a corto plazo en instrumentos de patrimonio		12.500

En cuentas consolidadas se debe reconocer la participación en la sociedad asociada a través del procedimiento de puesta en equivalencia. El coste de la participación, tal y como establece la consulta, se corresponde con el coste de la nueva adquisición, más el valor por el que debería figurar en libros la participación previa, por lo que ascendería el mismo a 50.000 u.m. Idéntico procedimiento de puesta en equivalencia al visto en el apartado anterior aplicamos para reconocer esa participación en las cuentas consolidadas.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
-	Participación en sociedades puestas en equivalencia ...	54.000	
2404	Participaciones a largo plazo en empresas asociadas ...		50.000
-	Participación en beneficios de sociedades puestas en equivalencia		4.000

Por lo que en las cuentas consolidadas del grupo los ajustes de valoración reconocidos por la participación previa, al haberse reconocido la misma conforme a lo dispuesto para las inversiones en activos financieros disponibles para la venta, no debe revertirse con la adquisición de la influencia significativa. Esos ajustes de valoración deben figurar de forma transitoria en el patrimonio neto hasta que se produzca la enajenación o deterioro de la participación en la sociedad asociada.

Recensiones bibliográficas

Diagnóstico y propuestas para una reforma fiscal

JESÚS GASCÓN CATALÁN

Funcas, Civitas y Thomson Reuters, Madrid, 2013

En una economía mundial crecientemente globalizada, con cada vez mayor número de empresas operando en multitud de países y una revolución tecnológica, la de las comunicaciones, que facilita y acelera ese proceso, no es de extrañar que el paradigma fiscal, surgido a mediados del siglo pasado y sobre el que se asienta la capacidad recaudatoria de los Estados nacionales, salte por los aires acompañado de un nivel de deuda pública en continuo ascenso en relación con el PIB. En este contexto, que afecta también a España, es en el que el autor, desde una perspectiva profesional privilegiada, nos plantea una reflexión amena y profunda sobre el estado de la cuestión en nuestro sistema tributario, aportando sugerencias para salir de ese bache o implosión general en la que se encuentra la financiación de nuestra actividad pública.

El autor realiza su diagnóstico a partir de la realidad vigente y de la experiencia vivida en todos estos años, de excesiva aceleración y norte incierto, para formular propuestas de *Reforma*, que sirvan para superar la crisis fiscal del Estado actual y para configurar un nuevo sistema tributario acorde con la realidad económica de esta segunda década del siglo XXI. Su reflexión global sobre todo el sistema impositivo es oportuna y necesaria pues si con la Ley 50/1977 se inició el proceso de reforma fiscal con la llegada de la democracia, su culminación podemos entenderla finalizada con la ley de implantación del IVA, en vigor desde el 1 de enero de 1986, fecha de nuestra entrada en la CEE. Desde entonces ha habido muchas leyes, demasiadas, de reformas parciales de impuestos, pero hasta ahora no se ha planteado una reforma global como la que se propone. En su capítulo resumen es donde se concretan más sintéticamente sus propuestas de reforma. Como tributarista tiene muy claro que la política tributaria debe estar al servicio de la política fiscal y está última, a su vez, de la política económica. Pero como ahora el Gobierno no tiene en sus manos la política cambiaria ni monetaria, es decir, solo le queda la política fiscal con restricciones en cuanto al nivel de déficit público, y en relación con la configuración de los diferentes impuestos, por la existencia de armonización y competencia fiscal, el Ejecutivo tiene que atender a diferentes objetivos manejando con discrecionalidad y mucho criterio la política fiscal. No define un nivel de presión fiscal óptimo, pues como tal no existe, pero sí que destaca que el sistema impositivo está muy relacionado con el de la Seguridad Social, pues a su entender ahora estamos en el peor de los escenarios posibles: «una Seguridad Social deficitaria con negras perspectivas de futuro a pesar de lo elevadas que son las cotizaciones sociales en España en comparación con la media europea y el lastre que ello supone para el empleo. Seguir así nos puede condenar a mantener no solo las cotizaciones en tipos muy elevados sino también a aplicar impuestos altos para sufragar el déficit de la Seguridad Social. Además, dificulta reequilibrar y modernizar nuestro sistema tributario para disminuir la carga fiscal que soporta el factor trabajo y favorecer el crecimiento económico». Con seis millones de desempleados y una fuerte concentración de los mismos en los niveles más bajos de rentas, la incidencia conjunta del IRPF y de las cuotas de la Seguridad Social encarecen mucho el uso del factor trabajo, de ahí la oportunidad de su reflexión sobre la necesidad de disminuir su carga fiscal. Cuanto mayor sea el número de asalariados mayor

será la capacidad recaudatoria de ambas figuras. La curva de Laffer aparece en sus reflexiones. La suficiencia recaudatoria es uno de los principios a los que debe atender todo sistema impositivo, cuya evolución nos dará el nivel de presión fiscal en términos del PIB en cada momento. En democracia se ha cumplido la tesis de Wagner de un incremento permanente del gasto público que ha determinado una insuficiencia crónica del sistema impositivo materializado en un déficit público permanente, con niveles graves y preocupantes en los últimos años. Como señala, «dado que la evolución de la actividad económica es el principal elemento determinante de la recaudación tributaria y de la presión fiscal, la crisis actual ha puesto de manifiesto las carencias tanto de nuestro sistema fiscal en su conjunto como de los principales impuestos».

Cuando señala los problemas estructurales del sistema impositivo destaca su elevada complejidad afectada por factores como la proliferación de incentivos fiscales, el modelo político territorial de competencias tributarias y la propia legislación motorizada y la técnica tributaria, que a su vez genera inseguridad jurídica y mayor litigiosidad. Incentivos como la vivienda, los 400 euros e I+D+i, forman parte, entre otros, del disparate de la hacienda pública de la democracia.

En su análisis del IRPF aborda todos los problemas que le afectan, como la progresividad de su tarifa y cómo construirla, los incentivos fiscales que drenan su capacidad recaudatoria de una manera importante, las rentas empresariales y qué hacer con los módulos, y la tributación del ahorro, seguir con la dualización española o mejorarla, pero teniendo en cuenta la mayor movilidad del capital. De todas formas, como afirma, «Quien trabaja, paga», o lo que es lo mismo, más del 80 % de la recaudación del IRPF procede del trabajo, por eso es muy importante que el número de asalariados no disminuya, porque si no hay que elevar los tipos para intentar mantener la recaudación.

También analiza la imposición patrimonial, IP e ISD, en relación con el IRPF, debate abierto por las diferencias territoriales existentes. Su propuesta, atrevida e imaginativa, pasa por una mayor integración de los tres impuestos para que la progresividad no recaiga exclusivamente sobre el factor trabajo, como ocurre actualmente.

El IS, como impuesto económico por excelencia, refleja todas las contradicciones del sistema impositivo, pues se ha visto muy directamente afectado por el cambio de paradigma, sobre todo en lo que hace referencia a los aspectos internacionales. Empezando por su tipo nominal, el autor destaca la competencia fiscal internacional a la baja en cuanto a los tipos nominales, carrera en la que España se ha quedado rezagada; la proliferación de incentivos fiscales que como termitas han drenado recursos, originando a veces tipos efectivos más reducidos pero acompañados de mayor inseguridad jurídica, complejidad y litigiosidad. Así, afirma que «Los impuestos con tipos nominales altos combinados con numerosos incentivos que reducen la factura fiscal suelen producir falta de neutralidad, inseguridad jurídica y alta litigiosidad y son mucho menos atractivos que los impuestos sencillos con bases impositivas extensas con pocos incentivos, eficientes e incontestables y tipos impositivos reducidos. Sin olvidarnos de la importancia de la estabilidad normativa». Por tanto, no es de extrañar que el IS se vea afectado muy directamente por los procesos de traslación de bases impositivas a territorios de menor tributación y de generación de gastos, como pone de manifiesto el informe BEPS de la OCDE. Aborda también el problema de los gastos financieros, en relación con la neutralidad recursos propios/recursos ajenos; los precios de transferencia, los intangibles, las nuevas tecnologías y la transparencia fiscal

internacional; la internacionalización de la empresa española y la entrada de capital extranjero, neutralidad en la importación y exportación de capitales, las Directivas comunitarias y el proyecto de base imponible consolidada, la OCDE, el G20, la planificación fiscal agresiva, el intercambio de información, la red de CDI, en definitiva todos los factores en juego que ahora están definiendo el nuevo paradigma al que el IS se debe adaptar, que es muy diferente del que existía en 1995, cuando se aprobó la LIS. Respecto del fenómeno PYME español, subcampeones en la UE, después de Italia, considera conveniente que se incremente su tamaño medio en un número considerable de empresas, en línea con lo manifestado en diferentes estudios, como forma de incorporar mejor los avances tecnológicos, mejorar la productividad y dar mayor estabilidad al empleo. De todas formas, prefiere «Un tipo reducido para fomentar el crecimiento empresarial, por transparencia y simplicidad, a cualquier otro tipo de incentivo».

El IVA, el impuesto indirecto con mayor capacidad recaudatoria del sistema y posible sustituto de las cotizaciones a la Seguridad Social, es un impuesto armonizado en muchos aspectos dentro de la UE y sometido a la regla de unanimidad, que consolida los avances logrados pero que hace muy difícil seguir mejorando. Ahora bien, para el autor esa armonización oculta importantes diferencias en cuanto a los tipos, general y reducidos, así como en las exenciones. España, hasta las subidas recientes, estaba situada en la banda baja de tipos y en el peso relativo de la recaudación del IVA en términos del PIB, aunque su elevado volumen de beneficios fiscales le confiere un relevante potencial recaudatorio de cara al futuro. Además, frente a la tradicional visión de ser considerado como un impuesto regresivo hoy se le ve cada vez más como una fuente creciente de ingresos por su menor distorsión de la actividad económica que el IS e IRPF, especialmente con el factor trabajo. A partir del Libro Verde de la Comisión, hace una interesante reflexión sobre el régimen transitorio permanente de las operaciones intracomunitarias y la necesidad de su simplificación. La relación IVA/ITP, fuente inagotable de conflictos para los contribuyentes por un problema de competencias entre Administraciones tributarias y el reciente IVA de caja son otros de los temas sobre los que nos ilustra con su sagacidad y experiencia. Interesante es la reflexión sobre la exención de los servicios financieros que está relacionada con la tributación que se debate sobre la actividad financiera.

Los impuestos especiales, con cierta importancia recaudatoria aunque menor que en los demás países de la UE, han mostrado una evolución de mucho menor crecimiento que los grandes impuestos, señalando como causas principales los tipos bajos y que los mismos se aplican sobre magnitudes físicas y no sobre valores, por todo ello considera que tienen un gran potencial alcista en su capacidad recaudatoria. En la tributación medioambiental España también se sitúa en la banda baja recaudatoria, aunque como señala un impuesto medioambiental no solo es aquel cuya recaudación se destina a fines medioambientales, sino que también debe incentivar la reducción de la contaminación. Desde esta perspectiva cuestiona toda la tributación medioambiental, cómo atajar las causas de la contaminación, sus efectos y cómo repartir sus costes entre los diferentes agentes causantes, sin perder la perspectiva de que quien contamina, paga.

En el debate sobre un nuevo tributo para el sector financiero, tan de moda a veces con la crisis actual, realiza su reflexión a partir de la siguiente premisa: «No tiene sentido utilizar el sistema tributario para sancionar comportamientos pasados reprobables. Tampoco tiene sentido que los impuestos pretendan sustituir a las medidas regulatorias y de supervisión del sector». La exención del IVA en los servicios financieros, la tasa Tobin y el impuesto sobre la actividad financie-

ra (FAT) centran su debate sobre este tema, con la perspectiva de si debe haber un acuerdo mundial o en nuestro caso a nivel autonómico con el Estado, más primario todavía.

Respecto de la tributación local y autonómica considera necesaria la realización de un profundo debate pues «se ha quedado obsoleto habiéndose desdibujado su rol dentro del sistema tributario». Las tasas y precios públicos y su creciente proliferación también deben ser objeto de revisión.

Después de su análisis de las deficiencias estructurales del sistema impositivo, teniendo en cuenta su experiencia al máximo nivel profesional en Hacienda, bien sea en la Agencia Tributaria o en la Dirección General de Tributos, considera necesaria una última reflexión sobre los problemas de aplicación de los tributos. En este sentido destaca que la complejidad es una de sus primeras características y la simplificación su remedio más natural y difícil de aplicar. La descoordinación existente entre las grandes figuras, la legislación motorizada y la técnica legislativa, los incentivos fiscales, las obligaciones formales y los costes de cumplimiento, el modelo territorial y el derecho comunitario están detrás de esa creciente complejidad, matizando que «Los impuestos de base amplia y tipos bajos son más simples, neutrales, eficientes y transparentes».

La seguridad jurídica va de la mano de la simplificación, o, lo que es lo mismo, a mayor complejidad más inseguridad jurídica, mereciendo la pena destacar su importante aportación, nadie mejor que él para formularla, en el sentido de «Dotar de más medios a la DGT y que la AEAT colaborase activamente en el proceso» en el sentido de una mayor colaboración entre las partes afectadas, consultas vinculantes, acuerdos previos de valoración, Foro de Grandes Empresas y Foro de Asociaciones y Colegios Profesionales. La complejidad genera una litigiosidad creciente que como pone de manifiesto desborda a los tribunales económico-administrativos, cada vez con más recursos presentados y menos medios humanos, llegando a plantear como hipótesis la posible incorporación de dichos tribunales dentro de la estructura administrativa de la AEAT. El fraude, su cuantificación y la economía sumergida son analizados desde la perspectiva de los controles masivos y selectivos en su lucha considerando que «La eficacia y la eficiencia son los criterios que deben primar en la definición del modelo organizativo de la Administración tributaria y su estrategia», aunque se muestra escéptico ante las soluciones exclusivamente normativas contra el fraude por dos motivos: «Primero, porque la excusa normativa se utiliza a veces como pretexto para no afrontar mejoras organizativas u operativas necesarias. Segundo, porque las leyes son como las telarañas, que atrapan lo leve y de poco peso, pero lo grande y pesado las rompe y atraviesa».

Por último, su reflexión sobre la relación que existe entre la tributación de las rentas del ahorro, capital financiero, el intercambio de información automática o previa petición caso por caso, el secreto bancario, los paraísos fiscales, los acuerdos Rubik y Fatca, son un claro ejemplo de su gran conocimiento de los problemas del sistema impositivo y de su aplicación, pues, como todo su discurso, es claro, directo, profundo, razonado y a la vez sencillo, de tal forma que incluso quien no sea un tributarista es capaz de entenderlo y seguirlo desde el principio hasta el final. No es un libro de derecho tributario ni de teoría de la imposición óptima, es un libro necesario ya que puede introducir en el debate a personas ajenas a los temas tributarios.

Teodoro Cordón Ezquerro