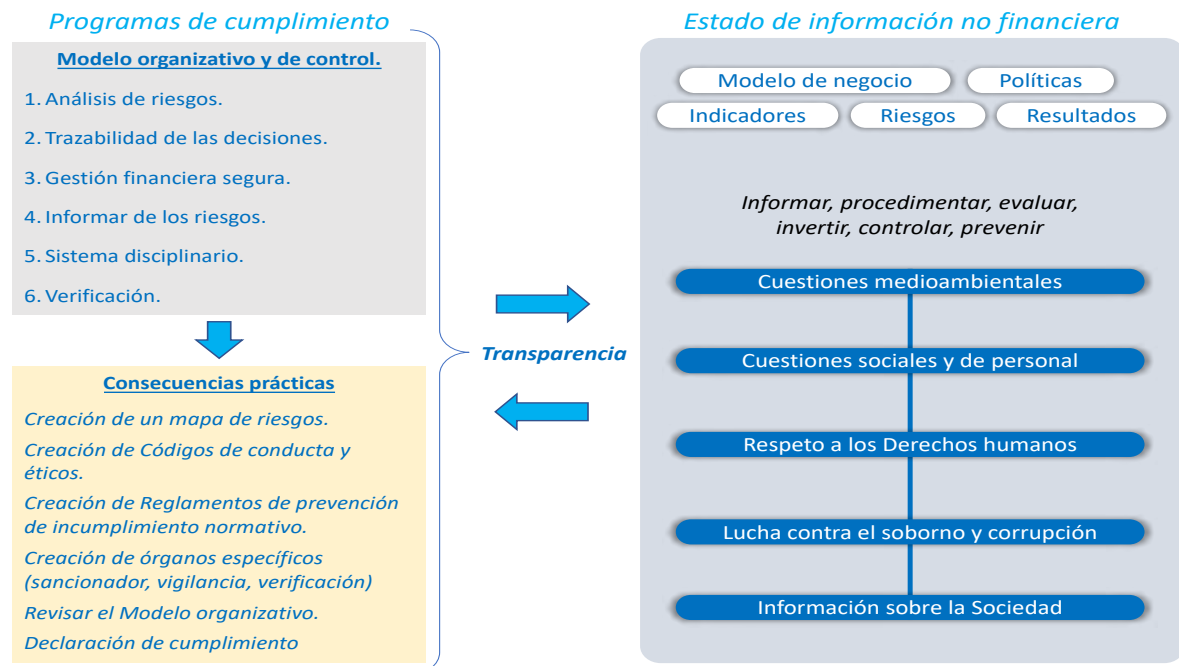




Figura 2. Programas de cumplimiento y Estado de información no financiera



Fuente: Elaboración propia.

Referencias

Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (2003). *La Contabilidad de Gestión como instrumento de control*. Principios de Contabilidad de gestión (Documento n.º 2).

Directiva 2014/95/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2014, por la que se modifica la Directiva 2013/34/UE en lo que respecta a la divulgación de información no financiera e información sobre diversidad por parte de determinadas grandes empresas y determinados grupos. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2014/95/oj>. Ferré Olivé, J. C. (2020). Re flexiones en torno al compliance penal y a la ética empresarial. *Revista penal México*, n.º 16-17, pp.63-85. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=7675765&orden=0&info=link>.

Ley Orgánica 1/2015, de 30 de mayo, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2018/12/28/11>.

Muñoz Arenas A (2014). "Límites y posibilidades de la contabilidad como programa de cumplimiento en las formaciones políticas". En *Public compliance: prevención de la corrupción en administraciones públicas y partidos políticos* (coords. Adán Nieto y Manuel Maroto). Ed. UCLM, pp. 193-218.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/rd/2007/11/16/1514/con>.

Real Decreto-Ley 18/2017, de 24 de noviembre, por el que se modifican el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad. Disponible en: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2017-13643.

Rayón Ballesteros MC, Pérez García (2018). "Los programas de cumplimiento penal. Origen, regulación, contenido y eficacia en el proceso". *Anuario jurídico y económico escorialense*, n.º 51, pp. 197-222. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6332784.pdf>.

Enrique Ortega

Presidente de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA

Inspector de Hacienda del Estado, excedente.

Experto Contable Acreditado®

A vueltas con la relación contabilidad-fiscalidad: estructuras de I+D+i

El impuesto sobre sociedades en nuestro país emplea para determinar su base imponible al resultado contable. Esta hilazón entre el derecho tributario y el contable viene desde tiempos pasados y si bien en un principio era el propio impuesto el que proporcionaba el marco para determinar la magnitud contable, desde el año 1991, con la aprobación del segundo Plan General de Contabilidad (el PGC, fruto de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades), legislador tributario recibe el dato contable para configurar su base imponible y, sobre aquel, establecer los ajustes necesarios para determinar el gravamen. El Consejo de Estado, en su dictamen preceptivo sobre el Real Decreto que aprobó el PGC, ya identificó el surgimiento del Derecho contable.

Esta relación contabilidad-fiscalidad aporta al derecho tributario todo un conjunto de información que deviene del campo económico, bajo principios y conceptos del Derecho contable, y que trata

a partir del lenguaje económico, normalizado, atiende sin sesgo alguno a la información de las magnitudes económicas de la empresa. Es por ello que se debe tener en cuenta que, para determinar el resultado contable, las empresas atienden a datos puramente económicos, interpretando las operaciones bajo ese enfoque que exige juicio profesional; así requerido el resultado contable por el legislador tributario, lo corrige, en su caso, para determinar la contribución a efectuar. En definitiva, la riqueza de la relación provee al impuesto de un dato empresarial que permite evidenciar la renta generada, de forma que el resultado a gravar, es el generado por la actividad económica, si afección alguna por otra normativa, como pudiera ser la tributaria. En definitiva, el resultado que ofrecen las cuentas anuales, es la consecuencia del registro y calificación de las operaciones realizadas en un ejercicio y, representa el “residuo” disponible para los propietarios - socios de la empresa. Para llegar a la determinación de su importe, las operaciones han pasado por un riguroso escrutinio que permite recoger lo que surge después de retribuir a todos los factores que consiguen los ingresos. Es por ello que el juicio profesional aplicado, cuya responsabilidad descansa en los obligados a formular las cuentas anuales, evidenciará el registro de las operaciones en un ambiente de razonabilidad y, esto, no es exacto, sino que se ubica en un rango que es el que consigue ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de los resultados y de la situación patrimonial de la empresa que informa.

El armazón conceptual que provee el Derecho contable, permite una facultad de análisis bajo el fondo económico exigido en el artículo 34 de Código de Comercio que sería equivalente a lo previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, lo que de alguna forma permite evidenciar un bloque de análisis conjunto.

A partir de lo anterior, en el presente trabajo se pretende realizar un análisis de una operación concreta, y es la participación en proyectos de Investigación (I), Desarrollo (D) y/o Innovación tecnológica (i) (I+D+i). En efecto, ante el continuo cambio de paradigmas económicos que se está produciendo en la actualidad, y por ello, la necesidad de promover nuevos proyectos económicos por parte de las empresas, nuestras autoridades promueven o incentivan nuevas investigaciones; entre otras medidas, el impuesto sobre sociedades vigente incorpora una potente deducción en la cuota del impuesto que incentiva de alguna manera, la realización de estas actividades; es por ello que a continuación, se van a analizar algunos aspectos económicos que provee el análisis económico contable a que se ha hecho referencia sobre la operación indicada.

Lo primero que se advierte es que las actividades objeto de deducción, están definidas en el propio texto legal (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, artículo 35) y, la deducción se comporta en términos económicos, de forma equivalente a las subvenciones que la Administración Pública pudiera otorgar por estas actividades que realizaran las empresas, en la medida que los poderes públicos incentivan a través de recursos otorgados (menor recaudación) a las empresas y así coadyuvar a los objetivos establecidos para la economía española. Este aspecto ha sido reconocido explícitamente por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en su Resolución de 9 de febrero de 2016, artículo 8).

Dado que estas ayudas se instrumentan a través de la cuota del impuesto, es cierto que entidades que puedan estar realizando estas actividades y presenten pérdidas (incluso entidades que no estén sujetas al citado impuesto) no se podrán beneficiar³¹ de este incentivo; es sobre este tipo de entidades sobre las que se perfila el análisis. En efecto, ante la situación descrita, surge la posibilidad de participar en estructuras a través de la figura de la Agrupación de Interés Económico (la AIE) que tienen la especificidad de que “transparentan” a los socios los parámetros fiscales del impuesto sobre sociedades, entre otros, por tanto, la deducción de I+D+i; es decir, los socios si pueden disfrutar de la deducción al aplicarla

directamente en sus declaraciones del impuesto. Para ello, el objeto de la AIE (artículo 3 de la Ley 12/1991 que las regula) debe limitarse exclusivamente a una actividad auxiliar a la que desarrollen sus socios entendiendo por ello cualquier actividad económica vinculada o relacionada con la actividad de los miembros de la agrupación, siempre y cuando: (i) la actividad de la agrupación no sustituya la actividad de sus miembros; y, (ii) la constitución de la AIE no implique que sus miembros se queden vacíos de actividad o contenido.

La forma de operar es la siguiente: identificado un proyecto concreto de I+D+i por una entidad que se dedica a ello, se constituye una AIE que asume la ejecución del proyecto, para lo que toma todos los riesgos y ventajas significativas inherentes al mismo, lo que exige emplear medios y desarrollar las funciones necesarias para acometer el proyecto por cuenta propia. Es por ello que la AIE hace suyo el resultado de los trabajos de I+D+i asumiendo el control económico y jurídico del proyecto. En esta AIE intervienen en su capital, dos posibles tipos de socios: los que financian la consecución y, posiblemente también, la propia entidad promotora del proyecto.

Pues bien, el socio que identificó el proyecto, el promotor, está interesado en que el posible logro del objetivo del citado proyecto se pueda readquirir; para ello se instrumenta una fórmula de adquisición por parte de la entidad promotora, bajo la necesaria valoración a su precio de mercado; si esto último no se da, la estructura no permite lo anterior, pues desde un punto de vista de fondo económico el proyecto podría permanecer en sede de la entidad promotora. Es decir, la entidad promotora del proyecto “entra” en esta estructura, desvinculándose del proyecto a cambio de que otro socio que participa en la AIE, aporte financiación suficiente para ejecutar el proyecto. No obstante lo anterior, con objeto de facilitar la adquisición de los posibles éxitos derivados de los proyectos de investigación aportados por la entidad promotora y que realiza la AIE, se incorpora, entre otras, una opción de compra a favor de dicha entidad sobre los logros del proyecto, de forma que se podría ejercer en cualquier momento del transcurso de la investigación o desarrollo, para lo que se hace necesario implementar la evaluación del posible ejercicio de la opción. En todo caso, como ya hemos señalado, el elemento consustancial a la estructura AIE, es que el precio de ejercicio de dicha opción de compra debe establecerse a su valor razonable (mercado) de los logros del proyecto en la fecha en que se ejercite y que esto no se vea perjudicado por otras operaciones. En definitiva, esta valoración no es un mero criterio de cuantificación, sino que es el elemento sustancial para valorar el activo en sede de la AIE y que permite evidenciar que cada transacción, la aportación inicial y, en su caso, su posterior adquisición, son transacciones distintas y que cualquier otro sujeto podría realizarlas al mismo valor.

Los socios restantes, financiadores, pretenden “recuperar” su inversión y una rentabilidad. Siendo así, y dada la naturaleza de estas actividades de I+D+i que pueden no dar resultado positivo, las pérdidas generadas en la AIE son también imputadas fiscalmente a los socios, en sede de su impuesto sobre sociedades, y por tanto pueden aprovecharlas en su declaración. Este efecto unido a los incentivos fiscales por actividades de I+D+i a que antes se ha hecho mención, permite la recuperación “parcial”, de la inversión realizada y, en su caso, una rentabilidad.

De esta forma, el proyecto de I+D+i, de forma indirecta, recibe indirectamente la “subvención”.

Aunque no es objeto de este trabajo, la Dirección General de Tributos se ha expresado de forma reiterada la posibilidad de aplicar esta figura de la AIE para articular la colaboración en proyectos de I+D+i.

31 Art. 39.1 LIS.





En definitiva, la AIE como sujeto contable, realiza por tanto una actividad de I+D+i derivada del proyecto asumido, por lo que su actividad consiste en la ejecución del citado proyecto para lo que incurrirá en los gastos e inversiones que sean precios para su ejecución; en su contabilidad recogerá, en su caso, los logros que puedan resultar del proyecto de I+D+i, de acuerdo con lo indicado en las Normas de Registro y Valoración 5.^a y 6.^a del Plan General de Contabilidad (aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), relativas al inmovilizado intangible, lo que significa que a medida que se logre el éxito, la AIE recogerá un activo en su balance.

Ubicado el proyecto en sede de la AIE, los socios que participan en esta mantendrán en sus cuentas anuales la participación en el capital de aquella y, como se ha indicado, recogen las magnitudes fiscales, que se registrarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 9 de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de 9 de febrero de 2016, es decir, afectando a las magnitudes del gasto por impuesto sobre beneficios del socio.

A partir de lo anterior, de nuevo, sobre la base de las exigencias del artículo 34.2 del Código de Comercio antes citado y del Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en el Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (**"PGC"**), el registro contable de las operaciones requiere un previo análisis del fondo económico de la misma. En este sentido, atendiendo al fondo económico de estas estructuras, los socios, como ya se ha anticipado, "recuperan" indirectamente, en parte, el capital aportado minorando su impuesto a pagar, al imputarse las bases imponibles negativas y deducciones de I+D+i que pudiera generar la AIE, que se incorporan al socio, en proporción a la participación de los socios en el capital de la AIE; estas participaciones deberán poder calificarse como un instrumento de patrimonio y para ello deben cumplir con lo recogido en la Norma de Registro y Valoración 9.^a 4, que define el instrumento de patrimonio como *"Un instrumento de patrimonio es cualquier negocio jurídico que evidencia, o refleja, una participación residual en los activos de la empresa que los emite una vez deducidos todos sus pasivos"* ya que en otro caso podía calificar como pasivo. Es decir, la participación del socio en la AIE debe corresponderse con lo anterior, por lo que si bien a medida que se vayan imputando las bases imponibles negativas y deducciones de I+D+i en los socios de la AIE, se producirá una baja de dicha participación en la AIE en la medida que manifiesta una suerte de deterioro de dicho activo y el correlativo menor gasto por impuesto que hace, desde una perspectiva conjunta, transformarlo en una reducción de capital; en esta imputación económico-fiscal, también se puede poner de manifiesto un rendimiento financiero de la inversión que, al revestir esta naturaleza, formará parte del resultado.

Este sería el segundo punto que de nuevo hace que la norma contable entre a calificar la naturaleza de la inversión del socio como instrumento de patrimonio en el capital de la AIE.

Al margen de lo anterior, y con respecto a la citada participación del socio que permite la imputación de las magnitudes fiscales de la AIE ya indicadas, el importe recibido no debería llevar a considerar un exceso de rendimiento por esta causa, ya que podrían poner de manifiesto un aprovechamiento de los incentivos fiscales por encima de lo que podría considerarse un comportamiento razonable de la estructura indicada. En efecto, si como se indicó al inicio de este trabajo, estas estructuras surgen por la imposibilidad de disfrute de las deducciones de I+D+i por parte de la entidad promotora del proyecto, la fórmula colaborativa de crear una AIE donde los socios aportan financiación "a cambio" de la imputación de los parámetros fiscales de la AIE (BINs y deducciones), debe considerar una tasa de rentabilidad que no diste de forma significativa de las tasas anuales de proyectos de similar riesgo y características, ya

que de otra forma, el incentivo se estaría adscribiendo de forma intensiva a uno de los sujetos intervinientes, lo que podría perjudicar a la finalidad que el legislador pueda haber establecido. Todo ello lleva a considerar que la entidad que promueve el proyecto y que da entrada a un inversor como socio de la AIE con objeto de poder disfrutar de las magnitudes fiscales, debería llevar a que el coste de oportunidad que incurre al no poder disfrutar directamente del incentivo fiscal, se encuentre en equivalencia con la rentabilidad obtenida por el inversor que está dispuesto a aportar los elementos necesarios para poder disfrutar de los indicados incentivos, lo que exige que el rango de rentabilidad para el socio, derivada en exclusiva de las imputaciones de las magnitudes fiscales y, por tanto, al margen del posible éxito o fracaso del proyecto, debería situarse en magnitudes de mercado para proyectos similares.

Rosario Pérez

Universidad de Castilla-La Mancha

Carolina Pontones

Universidad de Castilla-La Mancha

Gobierno electrónico y auditoría en las zonas rurales despobladas. Una aproximación a la realidad de la provincia de Albacete

Introducción

La despoblación rural es un problema que afecta con distinta intensidad y características a las diferentes regiones españolas. En nuestro país, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos, a la vez que reconoce el derecho de los ciudadanos a relacionarse con la Administración por medios electrónicos, alude a la implantación de una cultura de transparencia que impone la modernización de la Administración. En esta línea se sitúan la posterior Ley 19/2013 de, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno, la Ley 4/2016, de 15 de diciembre, de transparencia y buen gobierno de Castilla-La Mancha y Ley 2/2021, de 7 de mayo, de medidas económicas, sociales y tributarias frente a la Despoblación.

Solo el 57 % de los individuos entre 16 y 74 años declara utilizar internet para interactuar con las administraciones públicas, porcentaje que solo ha crecido un 15 % desde 2009 (EC, 2019). A esto cabe añadir la existencia de una brecha digital, concepto que hace referencia a las diferencias entre individuos, hogares y empresas, pertenecientes a diferentes niveles socioeconómicos, en relación tanto a sus oportunidades de acceso a las TIC como al uso realizado de internet (UNDESA, 2016; Nevado, López and Alfaro, 2019).

En este sentido, la elaboración de un índice global de gobierno electrónico (GE), desglosado en subíndices parciales, a partir del análisis de contenido de las páginas web de una muestra de 40 ayuntamientos se plantea como principal objetivo de esta investigación para el estudio de la oferta electrónica puesta a disposición de los ciudadanos. De forma complementaria, se realiza también un análisis del GE desde el punto de vista de la demanda, aportando los resultados parciales de una encuesta que permitirán evaluar el uso efectivo que se hace de las herramientas de GE y, en este sentido, ayudar al control de eficacia y eficiencia de los proyectos de GE.

Metodología

Para la realización del estudio se seleccionó una muestra de 44 ayuntamientos de la provincia de Albacete, de los cuales 26 corresponden a municipios con una población igual o inferior a 2.000 habitantes, 10 presentan una población comprendida entre 2.001-5.000 habitantes y 8 cuentan con una población superior a 5.000