

Feliz 2011

ÍNDICE

- 2-3 EDITORIAL
- 4 SECCIÓN REA
- 6-7 SECCIÓN REFOR
- 8-9 ENTREVISTA JESÚS ALONSO FERNÁNDEZ
- 10-11 SECCIÓN EPCA
- 12 OCIO: EL LIBRO DE CABECERA DEL GERENTE
- 14-15 RESEÑA FISCAL
- 16 LIBRO: COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PREPARACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Sección REFOR

Con motivo de la reciente aprobación del anteproyecto de la nueva ley concursal, desde la sección REFOR avanzamos las líneas principales de la reforma, además de la opinión de Diego Comendador, Presidente del Comité de Formación del Consejo Directivo del REFOR y Tesorero de la Junta Directiva del Colegio de Economistas de A Coruña.



Libro *Gerencia y dirección. El libro de cabecera del gerente*

Desde la sección de Ocio, libros recomendados, cerramos el año con este interesante libro cuya autoría corresponde además a un compañero colegiado, Manuel Díaz Aledo, el cual ha plasmado en el mismo toda su experiencia tras una vida dedicada a la dirección de empresas.



“El sector se encamina a un drástico redimensionamiento, que en Galicia puede tener consecuencias traumáticas”

Jesús Alonso Fernández, Presidente y fundador del grupo empresarial gallego JEALSA RIANXEIRA, es el protagonista de la última entrevista del año.



Que el 2011 nos traiga la ansiada recuperación económica

P

restos a encarar un nuevo año, tal vez sea este un buen momento para echar una última mirada atrás y recordar que es lo que nos ha dejado el 2010 –de bueno, de malo y de regular– para procesarlo si es menester y extraer las lecciones oportunas de cara al futuro.

En términos generales, el año que acaba de concluir es muy probable que sea recordado por la inmensa mayoría por la maldita crisis que no se fue; otros quizás lo recuerden por la fusión de las cajas gallegas o por la sexta huelga general de la democracia y a buen seguro que habrá también quien, dentro de muchos años, recuerde que el 2010 fue el año en el que España ¡por fin! ganó el mundial de fútbol o en el que el mundo entero contuvo el aliento durante 69 días por 33 desconocidos: los mineros chilenos que permanecieron esos dos meses largos sepultados en vida a 700 metros bajo tierra.

En lo que nos toca más de cerca tengo que señalar que el que termina ha sido un año de mucho trabajo y de multitud de iniciativas llevadas a cabo tanto desde el Colegio como desde el Consello Galego de

Colexios de Economistas. De entre todas ellas, la que más repercusión ha tenido ha sido –mejor dicho, está siendo– el **Barómetro de Economía**, con el que trimestre a trimestre radiografiamos el estado de las cosas en materia económica a la vez que llevamos a la “pomada mediática” la voz de los colegiados, la voz de los economistas, tan demandada en la actualidad.

Otro de los “puntos calientes” del año vino marcado por la celebración del **IV Encuentro Gallego de Profesionales del Dere-**

“
El que termina ha sido un año de mucho trabajo y multitud de iniciativas

“Que el año que comenzamos sea *de verdad* el del final de la crisis económica

cho Concursal, celebrado –con ocasión del Año Xacobeo– a finales del mes de octubre en Santiago, el cual resultó todo un éxito tanto en la calidad del programa científico allí desarrollado como en la participación, unido además como la ocasión demandaba a un fin de fiesta jubilar tan ameno como entrañable.

Por otro lado, hemos seguido peleando como no podía ser de otro modo con nuestros particulares “caballos de batalla”: medio centenar de **ofertas de empleo** (casi una por semana en el depauperado mercado de trabajo) y cerca de una treintena de **acciones formativas** así lo atestiguan. En este punto hago mías las palabras de Agustín Fernández, Secretario de la Junta de Gobierno que presido, el cual, en la entrevista del número de noviembre decía que la oferta formativa del Colegio en su conjunto es un referente para todos los economistas. Y ya adelante que en 2011 vamos a introducir interesantes y vanguardistas mejoras en lo que a la formación se refiere.

No quiero olvidar asimismo que en el año que hemos dejado atrás nuestro Colegio fue galardonado con el **Premio Fulget**, otorgado por la Universidad de Santiago. Fue para mí un inmenso honor recogerlo el pasado mes de abril en representación de todos y cada uno de vosotros. Cuando es la propia Universidad, nuestro auténtico vivero de colegiados, quien reconoce nuestra trayectoria, es para sentirse enormemente satisfechos.

Como siempre, motivos de espacio y maquetación me impiden explayarme más y son muchas las cosas que me dejo en el tintero: reforzamos el servicio de **Recortes de Prensa diaria** económica; la revista digital **EAWP** editada por nuestro Colegio accedió en 2010 a Econlit y Latindex, dos de las más prestigiosas bases de datos académicas de investigación a nivel mundial; esta publicación se ha consolidado con **sus 75 números** recientemente cumplidos...

Para ir finalizando, como tradición que es formular un deseo en nochevieja con las famosas 12 uvas de la suerte, me atrevo desde estas líneas a desvelar el mío –a buen seguro compartido por muchos– y que no es otro que el que da título a este editorial: que el año que comenzamos sea *de verdad* el del final de la crisis económica y el del inicio de una recuperación sostenible. Dejé escrito Mario Benedetti: “*Cinco minutos bastan para soñar toda una vida, así de relativo es el tiempo*”. Soñemos siquiera durante un minuto que este deseo se hace realidad.

Mucha suerte para todos en 2011.



Roberto Pereira Costa
Decano-Presidente

Contestaciones del REA al Libro Verde sobre Política de Auditoría de la Comisión Europea

El pasado 13 de Octubre la Comisión Europea publicó un documento titulado *“Libro Verde sobre Política de Auditoría: lecciones de la crisis”*, cuyo objetivo final era recoger las opiniones de los auditores de cuentas sobre la amplia problemática que afecta a la auditoría en la actualidad planteando 38 preguntas sobre ocho temas fundamentales.

Entre las cuestiones planteadas destacan gobernanza e independencia de las sociedades de auditoría; normas internacionales de auditoría; supervisión; concentración y estructura de mercado; creación de un mercado europeo; pequeñas y medianas empresas y pequeñas y medianas sociedades de auditoría y cooperación internacional.

El Equipo de Trabajo del CGCEE-REA, integrado por numerosos auditores de cuentas, tanto individuales como sociedades de auditoría, y técnicos que han representado diversas sensibilidades y han ido aportando varias aproximaciones y sugerencias ante el debate y análisis en proceso de la función y el alcance de las auditorías en el marco general de la reforma de la regulación de los mercados financieros.

En el contexto planteado por el Libro Verde desde el REA han planteado una serie de mensajes institucionales que debemos resaltar:

- La vigencia y actualidad de la reciente nueva Ley de Auditoría de Cuentas.
- La armonización de la auditoría en Europa se ha profundizado mediante la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de Mayo de 2006.
- La necesidad de apoyar y potenciar cualquier replanteamiento que ayude a las sociedades de auditoría del CGCEE-REA, independientemente de su tamaño, a dar un servicio de alta calidad a sus clientes como una garantía frente a la sociedad.
- Extender el mercado de la auditoría. No se deben subir los límites que establecen la obligatoriedad de auditoría (en España ya fueron elevados hace poco tiempo). Lo que sí se debe implantar es el establecimiento de unos límites inferiores para obligar a las empresas más pequeñas (que no están obligadas a auditarse) a realizar una revisión limitada. Esto beneficiaría la

transparencia y permitiría ampliar la cuota de mercado en un segmento en el que debería resultar principalmente beneficiado el pequeño y mediano auditor.

Las 38 contestaciones elaboradas por el Consejo Directivo del REA-CGCEE fueron aprobadas por la Comisión Permanente del Consejo General e informadas en el Pleno del Consejo celebrado el pasado día 1 de Diciembre 2010 y, posteriormente, fueron enviadas a la UE el día 7 de Diciembre de 2010.

El texto íntegro de las mismas se encuentran a disposición de todos los colegiados en la biblioteca de la Web (carpeta Auditoría/Documentos Técnicos del REA).

JORNADA SOBRE LA NUEVA LEY DE AUDITORÍA

El día 17 de febrero se celebrará una jornada sobre la nueva ley de Auditoría y sobre las modificaciones en las Normas Técnicas que ya estarán en vigor para esa fecha. Está **confirmada la participación en la misma del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, José Antonio Gonzalo Angulo.

Información detallada sobre horario, lugar de celebración y programa en la Web del Colegio



Manuel Antonio Pardo Mosquera
Presidente Sección REA

ÚLTIMA HORA

Acaban de ser publicadas en la web del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (<http://www.icac.meh.es/>) las siguientes resoluciones relativas a nuevas normas técnicas de auditoría:

- Resolución de 21 de diciembre de 2010, por la que se publica la modificación de la sección 3 de las Normas Técnicas de Auditoría, publicadas por Resolución de 19 de enero de 1991, relativa a las Normas Técnicas sobre Informes.
- Resolución de 21 de diciembre de 2010, por la que se publica la Norma Técnica de Auditoría sobre Información Comparativa: cifras comparativas y cuentas anuales comparativas
- Resolución de 22 de diciembre de 2010, por la que se hace pública la Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría.
- Resolución de 22 de diciembre de 2010, por la que se somete a información pública la Norma Técnica de Auditoría sobre “relación entre auditores”.

Aprobado el Anteproyecto de la nueva ley concursal

El Consejo de Ministros aprobó el pasado 17 de diciembre el anteproyecto de la nueva ley concursal con la que, como gran objetivo, se pretende buscar la viabilidad de las empresas antes que su mera liquidación, como sucede con el actual marco legal.

El Gobierno quiere facilitar que las empresas con problemas de solvencia se refinancien con más facilidad y eviten así entrar en un concurso de acreedores, la antigua suspensión de pagos. El anteproyecto de reforma de ley concursal permite a la banca imponer a los acreedores minoritarios los acuerdos de refinanciación preconcursales a los que llegue con una empresa. Hasta ahora, si no estaban conformes todos los acreedores, la empresa tenía que entrar en concurso.

Para que la banca se imponga a los acreedores disidentes, se tienen que cumplir los siguientes requisitos:

- que las entidades representen al menos el 75% de la deuda

- que el pacto no suponga “un sacrificio desproporcionado para los acreedores minoritarios”
- y que lo homologue un juez.

La reforma prevé que los acreedores que inyecten dinero nuevo a las empresas tengan más garantías de recuperación, ya que el 50% del importe tendrá prioridad de cobro.

El ministro de Justicia, Francisco Caamaño, explicó que el objetivo de la reforma es que una empresa con problemas pueda mantenerse en el tiempo, frente a la situación actual, en la que un concurso supone la mayoría de las veces el cierre. “Hasta ahora, el concurso era entendido como una situación terminal, como un momento en el que estábamos ante el fra-

caso de los proyectos empresariales”, manifestó el Ministro, pero aseguró que la nueva reforma de la Ley Concursal “*abre la oportunidad de que pueda mantenerse en el tiempo un proyecto negociando con acreedores u obteniendo refinanciaciones*”. Entre enero y noviembre, los concursos crecieron el 5,8%, hasta los 4.949 casos.

Además de las medidas preconcursales para evitar el concurso, el Gobierno propone agilizar el propio proceso concursal, potenciando los procedimientos abreviados y dando más responsabilidad a los administradores concursales. Con la reforma, estos podrán corregir errores de la lista de acreedores, lo que reducirá los plazos.

Opinión de Diego Comendador, Presidente del Comité de Formación del Consejo Directivo del Registro de Economistas Forenses (REFOR) y Tesorero de la Junta Directiva del Colegio de Economistas de A Coruña.

Una primera aproximación sobre el Anteproyecto de Reforma de la Ley Concursal (ARLC) que informó favorablemente el Consejo de Ministros del pasado día 17 es la de la ausencia de una regulación específica para el concurso del consumidor, algo que se venía demandando por un amplio sector de la doctrina y de los profesionales.

El ARLC tiene como uno de sus objetivos principales el favorecer que las empresas en dificultades eviten el concurso, estableciendo, a tal efecto, prioridades para el cobro de sus deudas a los acreedores que presten financiación – fresh money–: El 50% de esa financiación será deudas contra la masa y el restante 50% privilegio general.

También es una prioridad del ARLC el agilizar al máximo la duración de los concursos mediante una serie de normas por las que se intentará reducir al mínimo el número de incidentes concursales mediante la elaboración de un borrador



Diego Comendador, Presidente Comisión Forense

de informe que la administración concursal enviará a los acreedores. Asimismo se fomenta el uso de las nuevas tecnologías en la comunicación de créditos, etc. lo que sin duda agilizará el proceso.

Para finalizar este análisis de urgencia, se refuerzan algo, a mi juicio no lo suficiente, los requisitos para ser administrador concursal: se requiere formación y compromiso de mantenerla, pudiendo adjuntar la experiencia en las listas de los Juzgados.

Por último, y también en relación con los administradores concursales decir que se amplían sustancialmente el abanico de funciones y facultades que tienen por lo que se les dota, consecuentemente de una mayor carga de de responsabilidad en el proceso concursal. Del arancel y su necesaria reforma, nada se dice.

El Colegio de Economistas de A Coruña procurará durante el primer semestre del año la formación necesaria para el estudio y análisis de esta reforma.

Convocada una reunión de la Comisión Forense para debatir sobre el anteproyecto de la nueva Ley concursal y aportar sugerencias.

17 de enero, a las 19:00 horas, en la sede del Colegio en A Coruña

I. Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

El ICAC ha publicado en su página web (www.icac.meh.es) la forma en la que las empresas deben dar cumplimiento al deber de información sobre plazos de pago a proveedores, en los términos establecidos en la Ley 15/2010, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales. El objeto de dicha norma es obligar a las empresas a revelar si los aplazamientos de pago efectuados se encuentran dentro de los límites legalmente establecidos para todos aquellos contratos posteriores al 7 de julio de 2010.

Así, en la Disposición Adicional tercera. Deber de información, se establece:

“Las sociedades deberán publicar de forma expresa las informaciones sobre plazos de pago a sus proveedores en la Memoria de sus cuentas anuales.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas resolverá sobre la información oportuna a incorporar en la Memoria de Cuentas Anuales de las empresas para que, a partir de las correspondientes al ejercicio 2010, la Auditoría Contable contenga la información necesaria que acredite si los aplazamientos de pago efectuados se encuentran dentro de los límites indicados en esta Ley.”

Con efectos a partir del 1 de enero de 2013, la Ley 15/2010 fija, con carácter general, un plazo máximo de pago a proveedores y acreedores por servicios prestados de 60 días desde de la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios, que se reduce a 30 para la compra de alimentos frescos y otros productos perecederos. Entre tanto, se establece un régimen transitorio de adaptación progresiva. Así, hasta 2012, el plazo de aplazamiento máximo general se mantiene en 85 días.

De este modo, en relación con sus deudas a proveedores y acreedores por servicios, de acuerdo con el proyecto de resolución del ICAC, en la memoria de las cuentas anuales se debería incluir la siguiente información:

- Pagos realizados, con distinción de los efectuados dentro y fuera del plazo legal.
- Plazo medio ponderado de los pagos excedidos (PMPE) durante el ejercicio.
- Saldo pendiente de pago al cierre del mismo que acumule un aplazamiento superior al permitido por la ley.

EL PMPE se determina mediante la siguiente fórmula:

$$PMPE = \frac{\sum_{i=1}^n P_i \cdot t_i}{\sum_{i=1}^n P_i}$$

Donde:

P_i : Pago “i” efectuado fuera del plazo legal establecido para cada operación en concreto.

t_i : días en que el pago “i” se excedió de su plazo legal

En el proyecto de resolución se propone, no obstante, que las empresas que formulen memoria abreviada o conforme al PGC de PYMES queden exentas de informar sobre dicha ratio.

Lo establecido en el proyecto de resolución resulta de aplicación también a la elaboración de la memoria de las cuentas anuales consolidadas, en las que se debe dar información referente a las sociedades españolas consolidadas por integración global o proporcional, una vez efectuadas las correspondientes eliminaciones de débitos y créditos recíprocos de las sociedades consolidadas.

En el ejercicio de primera aplicación de esta





norma, a efectos de facilitar la adaptación de los sistemas de información contable de las empresas, se exigiría solamente informar del saldo pendiente de pago que supere el máximo legal.

A la vista del texto de este proyecto de resolución, nos cuestionamos hasta qué punto se justifica informar de todo aquello que no sea el saldo de proveedores y acreedores por servicios que excedan el plazo máximo legal. Teniendo en cuenta, además, la dificultad de

distinguir, dentro del total de pagos efectuados, los que incumplieron el plazo máximo legal, lo que obligaría a llevar un registro individualizado de las compras o, alternativamente, distinguir los movimientos de las cuentas de efectivo, lo que sería todavía más engorroso. Otra complicación añadida es el cómputo de los plazos a partir de la fecha de recepción de los bienes y servicios, que puede no coincidir con la de los albaranes y facturas. Nos preguntamos, igualmente, por la utilidad margi-

nal para los usuarios de la información financiera de conocer el plazo medio ponderado de los pagos excedidos, con respecto a lo que sería el cálculo del período medio de pago para el conjunto de saldos de acreedores comerciales, ya sea legal o no, habida cuenta del coste incremental de elaborar esta información. Por otro lado, se echa de menos, en la memoria de las cuentas individuales, una separación de la información referente a los saldos de acreedores comerciales con empresas vinculadas.



II. Consultas remitidas al ICAC no publicadas en el BOICAC

Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención y con un préstamo a tipo de interés inferior al de mercado

A efectos de evaluar la existencia de pérdidas por deterioro por el exceso del valor contable de un activo con respecto a su importe recuperable, a determinar como el mayor entre el valor razonable menos los gastos de venta y el valor en uso, en el caso objeto de la consulta, los ingresos por la transferencia a resultados tanto de subvenciones directas como por la vía de subvencionar total o parcialmente los intereses de su financiación, no afectan a la estimación de los flujos de efectivo a considerar en el cálculo del valor en uso. Sí se debe tener en cuenta a estos efectos la subvención como menor importe de la inversión. Entendemos, por tanto, que al comparar el valor en libros con el importe recuperable, se debería restar del primero el saldo de la subvención pendiente de imputar a la cuenta de resultados.

Sobre el tratamiento contable de las pérdidas en que ha incurrido una Agrupación de Interés Económico (AIE).

Se plantea el caso de una AIE que desde su constitución solo ha registrado gastos y ningún ingreso, financiando tales gastos con transferencias de sus socios.

La primera cuestión a dilucidar es si los pagos efectuados por tales gastos lo son por operaciones por cuenta propia o en nombre de los socios. En el primer caso, las transferencias de los socios que no constituyen contraprestación por la entrega de bienes o prestación de servicios realizados por la AIE, ni tienen la naturaleza de pasivo, habrán de calificarse como aportaciones de socios, debiendo contabilizar estos en su activo la correspondiente inversión financiera.

Si las cantidades aportadas por los socios constituyen una contraprestación por los servicios realizados por la AIE, esta última debería haber registrado un ingreso en función de su devengo,

en correspondencia con el registro del gasto por parte de los socios.

Si se deduce que los pagos de la AIE son por cuenta de los socios, no hay ni ingreso ni gasto, a salvo de ingresos por comisiones o de posibles provisiones por responsabilidades a asumir por la AIE.



Fernando Ruiz Lamas, *Profesor Titular de la Universidade da Coruña*

Entrevista a Jesús Alonso Fernández, presidente del Grupo JEALSA-RIANXEIRA

“Yo soy optimista y creo que saldremos reforzados de esta situación”

PERFIL / TRAYECTORIA

Jesús Alonso Fernández (Boiro, A Coruña, 1929). Presidente y fundador del grupo empresarial gallego JEALSA RIANXEIRA. Primer hijo de una familia de cuatro hermanos. A los 13 años, sus padres, que poseían una pequeña tienda de ultramarinos, lo envían a estudiar a Vilagarcía de Arousa. Con la formación adquirida, ingresa en la sucursal del Banco Hijos de Olimpio Pérez en la ciudad arousana. Con 18, abandona su empleo y retorna a Boiro para hacerse cargo de una pequeña tienda familiar de tejidos y paquetería.

En 1954, con tan sólo 25 años, compra una máquina tricotosa manual, y crea su primera empresa: JEALFER. En 1969, inaugura una moderna fábrica de punto en Vimieiro, Boiro, una de las pocas industrias textiles que sobreviven actualmente en Galicia. En 1957, se casa con Purificación Ecurís Batalla, miembro de una histórica estirpe conservera gallega, con la que tendrá cinco hijos.

En 1958, alquila una pequeña fábrica de conservas en Vilaxoán (Pontevedra), germen de la actual JEALSA, primera empresa del sector de Europa y segunda del mundo, y propietaria de la emblemática marca RIANXEIRA. En 1965, inaugura una nueva fábrica en Bodión, Boiro, donde traslada toda la producción. En 1974 funda, junto a otros socios, la empresa Albacora, la mayor industria pesquera mundial de atún.

En la actualidad, Jealsa Rianxeira está integrada por más de 20 sociedades que operan agrupadas en tres divisiones: Conservas de pescado y marisco, Pesca y auxiliares y Medioambiente y energía. El grupo creado por Jesús Alonso, figura en quinto lugar en el ránking industrial gallego, da empleo a más de 3.000 trabajadores, la mayor parte mujeres; factura cerca de 400 millones de euros anuales y cuenta con factorías en Europa, América y África. Cumplida la edad de jubilación, Jesús Alonso decidió servir a su ayuntamiento, del que fue alcalde desde 1995 hasta 2003.

Es un hecho conocido que la cadena mar-industria es un puntal de la economía gallega. No en vano supone una aportación que ronda el 2% de nuestro PIB, una generación de empleo cercana a las 50.000 personas vinculadas al mar y una cifra de negocio de alrededor de 4.700 millones de euros. ¿Se sienten en este sentido valorados como un sector estratégico y respaldados por parte de la administración en la adopción de medidas que les afectan directamente y ayudas al sector?

Creo que la administración autonómica está realizando una labor encomiable, defen-

diendo nuestro sector no sólo en Galicia sino a nivel europeo que es donde, hoy en día, se toman las decisiones que más nos afectan, tales como la liberalización de aranceles para la exportación.

Lamento estar excluidos de las ayudas comunitarias para las inversiones que se están realizando en Galicia, pues esta circunstancia nos limita mucho en nuestras inversiones.

En este sentido, ¿qué valoración puede hacer del Plan Estratégico de la Conserva impulsado por la Consellería do Mar?

Muy positivo. De hecho, nosotros venimos

aplicando muchas de las medidas desde hace años. Por ejemplo, comenzamos con la diversificación geográfica y de actividad en 1996.

¿Cómo navega la industria conservera en los agitados mares de la crisis económica? ¿Resiste mejor este sector los embates del oleaje al estar vinculado a productos de consumo?

Somos un sector altamente atomizado y en Galicia llegamos a un grado superlativo; de las aproximadas 200 plantas productoras que existen en el mundo, en Galicia está localizadas 67 empresas dedicadas a la pro-





ducción de conservas de pescado y marisco. Por tanto, creo que el sector se encamina a un drástico redimensionamiento, que en Galicia puede tener consecuencias traumáticas, como las vividas en el último año con cierre de empresas. En nuestro caso particular, seguimos creciendo de forma notable.

Le hemos podido leer recientemente refiriéndose a la crisis que, aunque a nivel nacional lo desconoce, de lo que está seguro es que Galicia saldrá bien parada de este difícil trance. Asimismo, José Ramón García González, Presidente de Blusens, nos dejaba hace unos meses el siguiente titular en esta misma sección de entrevistas: “Claro que os galegos podemos”. Si los líderes empresariales gallegos lo ven así ¿debemos tener muchas razones para el optimismo?

Yo soy optimista y creo que saldremos reforzados de esta situación. Pero debemos ser conscientes de que el modelo económico que conocemos, está cambiando y tenemos que adaptarnos a estos nuevos tiempos. Nosotros ya estamos situados en Francia, Portugal, Guatemala, Chile, Brasil y en sociedades paritaria en Italia y Usa.

“Nuestro problema es la falta de mercado, capacidad de producción no nos falta.

¿Cuáles son los principales problemas que afronta hoy en día la industria atunera? ¿Abastecimiento, piratería, tema arancelario...?

Los problemas de abastecimiento y piratería son comunes para todos los productos, pero el tema arancelario, con la dero-

gación de las normas de origen va a dar paso a la producción de terceros países en contra de la propia producción comunitaria.

En 2013 Galicia dejará de ser considerada Región Objetivo 1 y en consecuencia se reducirán los fondos comunitarios a los que tenía acceso. ¿Cómo cree que le afectará esta contingencia a la industria gallega y al sector conservero en particular?

El sector conservero en España, como comenté anteriormente, esta sobredimensionado. Nuestro problema es la falta de mercado, capacidad de producción no nos falta.

¿Qué supone asimismo para la industria atunera comunitaria el Acuerdo de Partenariado del Pacífico (que permite el acceso en condiciones de preferencia de los productos a base de atún de Papua Nueva Guinea y Fiyi, incluso sin la necesidad de cumplir las reglas de origen)?

Si los productos elaborados de conserva de cualquier parte del mundo entran en la UE sin aranceles, indudablemente la industria española lo pasará muy mal. Aparte de España, en el resto de Europa ya queda muy poca industria conservera.

Hay un dato de gran relevancia que mucha gente desconoce: las empresas gallegas tienen una tasa de retorno del 114 por ciento –exportamos más que importamos– sobre todo si se tiene en cuenta la media española, que apenas llega al 70 por ciento. Ustedes hace tiempo que apuestan por la internacionalización, que parece que ahora se está descubriendo. ¿Es la internacionalización de las empresas un paso que, sobre todo en tiempos de crisis, es sinónimo de supervivencia?

Tal y como le he comentado nuestro Plan Estratégico pasa por desarrollarnos en los países en los que ya estamos situados con más actividades complementarias. Nuestras exportaciones de productos elaborados está creciendo de forma muy satisfactoria.

“En los tiempos actuales no basta con saber para dirigir una empresa. Hay que aprender a “aprender cada día”.

En otro orden de cosas, ha sido reconocida su trayectoria recientemente con el Premio Liderazgo Empresarial, concedido por la Confederación de Empresarios de A Coruña. Para usted no ha sido difícil ser profeta en su tierra.

Yo no me considero profeta de nada. La Confederación de Empresarios de A Coruña y otras varias entidades, pero sobre todo, la Xunta de Galicia, al haberme concedido la Medalla de Plata en 1999, cumple sobradamente mis posibles merecimientos que, en cualquier caso, nunca serían exclusivamente míos sino del magnífico equipo que me rodea. ¡Que lástima que la Corporación de Boiro esté muy lejos de pensar lo mismo!.

Concluimos agradeciéndole su amabilidad con una pregunta obligada que formulamos a todos nuestros entrevistados. ¿Puede recomendar a todos nuestros lectores un buen libro en materia económica?

Nadie mejor que ustedes para recomendar magníficos libros de Economía. Pero en los tiempos actuales no basta con saber para dirigir una empresa. Hay que aprender a “aprender cada día”.

Nota Técnica Resumida (NTR) de gestión empresarial: LA IMPORTANCIA DEL LAYOUT EN LA OPTIMIZACIÓN DEL RENDIMIENTO

INTRODUCCIÓN

La Presente Nota Técnica Resumida (NTR) contiene una breve explicación sobre la distribución en planta de los procesos.

Normalmente es un término aplicado a plantas industriales, pero nada impide que sea utilizado para servicios (por ejemplo de reparación de automóviles, hospitales, comercios...).

Una vez más es necesario volver a decir que en una breve nota técnica resumida (NTR) no se puede comunicar todo lo que se debe en relación con un tema y en este caso esto es aplicable también a la distribución en planta, pero también recordar que lo único que se pretende en estas NTRs, es una dar una mínima explicación introductoria, para que aquellos colegiados interesados, tengan un punto de partida sobre el que aumentar su conocimiento sobre el tema.

¿QUÉ ES EL LAYOUT?

En organización industrial se entiende por Layout, la distribución de manera ordenada en la planta de los medios industriales.

Es un término que se aplica igualmente en otros ámbitos "no tan industriales" como por ejemplo, en hipermercados y otros puntos de venta, en lugares de información y atención, en aeropuertos, en oficinas, en hospitales, en diseño de software... y en todos los casos se refiere a la distribución de medios para que la organización de las operaciones de cada una de las actividades mencionadas se optimice.

NOTA: Al haber nombrado también oficinas, me gustaría hacer una matización, en los procesos administrativos, no solamente se manejan papeles, autorizaciones o archivos físicos, en la actualidad también hay que considerar el "layout virtual o digital", relacionado con la moderna administración de las empresas.

Un layout del tipo que sea y para el caso que sea, implica "la colocación" ordenada y adaptada a la necesidad del proceso y sus movimientos, considerando las limitaciones o restricciones (físicas o de otra índole) existentes, de los siguientes elementos entre otros:

- los equipos productivos,
- las líneas de producción,
- los almacenes de materias,
- posiciones de evaluación,

- los buffers intermedios,
- las maquinaria y herramientas,
- los espacios para movimiento,
- flujos de instrucciones e información,
- lugares y zonas de tránsito, etc...

Todo diseño de un layout deberá considerar la flexibilidad necesaria para adaptarse a las condiciones cambiantes, ya que no hay nada que sea eterno y por lo tanto sistemas demasiado cerrados a cambios pueden volverse en contra de la dinámica de evolución necesaria en toda empresa.

OBJETIVO DEL LAYOUT

El objetivo de quien se encargue de diseñar una distribución en planta deberá ser conseguir la mejor de las ordenaciones posibles al objeto de optimizar el rendimiento de la planta.

Y la finalidad fundamental de la distribución en planta consiste en organizar estos elementos de manera que se asegure la fluidez del flujo de trabajo, materiales, personas e información a través del sistema productivo, eliminando todo aquello que no aporte valor.

Intentando detallar lo que se pretende conseguir con un adecuado layout, podemos enumerar también los siguientes objetivos parciales:

- Optimizar el espacio existente y distribuirlo para asegurar la bondad de cada operación o grupo de operaciones según sea el caso.
 - Eliminar o minimizar los costes de manipulación y trasiego de los materiales. No hacer movimientos inútiles o redundantes.
 - Eliminar todo lo que no aporte valor
- Que los cuellos de botella o limitaciones (utilizando terminología de Goldratt sean eliminados).
- Que la distribución diseñada contribuya a utilizar la mano de obra eficientemente.
 - Que la información y comunicación fluya adecuadamente horizontal y verticalmente.
 - Que los tiempos y ciclos de fabricación sean los menores posibles y que se mejoren los tiempos de respuesta a los clientes.

- Facilitar trazabilidad de los productos.
- Integrar las actividades de mantenimiento y de control de las operaciones.

DIFERENTES TIPOS DE LAYOUT

No todos los planteamientos analíticos de layout son iguales.

Podríamos decir que cada problema tiene su solución a medida, pero que hay una serie de planteamientos comunes, tipológicamente identificables que ayudan a tomar decisiones previas y estándar.

El tipo de distribución elegida vendrá determinado por:

- Los objetivos que éste persigue. La cantidad y variedad de bienes o servicios que se va a necesitar elaborar.
- El tiempo de duración previsto para el diseño del layout. (definitivo, puente, perecedero, para un caso en concreto y durante unas fechas...)
- La elección y el diseño del proceso de las operaciones de la empresa o del producto o servicio...
- La disponibilidad de espacio y sus limitaciones físicas.
- La cantidad y tipo de maquinaria y el nivel de tecnología aplicada y de automatización de los procesos.
- La necesidad de horas/hombre en el proceso y la cualificación de la mano de obra, es decir cuantos trabajadores serán necesarios y donde se ubican (en que operación).
- Las limitaciones financieras (que siempre conviene considerar).

ALGUNOS EJEMPLOS DE DISTRIBUCIONES COMUNES

No siendo todos los tipos en los tres siguientes se pueden agrupar la mayoría de las distribuciones en planta:

- De posición fija
- Por producto
- Orientado a procesos

NOTA: Aunque en esta NTR no se van a desarrollar, es interesante conocer los diferentes tipos de distribución en planta que se manejan en TOC (teoría de las limitaciones de Goldratt, que ya ha tenido su NTR hace unos números de la revista del colegio), ya



que son sencillos y son fáciles de entender y aportan conocimiento para decisión. Como curiosidad para los que no los conocáis, Goldratt los denomina con Letras (por ejemplo distribución en Z).

I. De posición fija

En un layout de posición fija el producto permanece en un lugar y son los recursos, medios y trabajadores los que acceden a él, en este caso los movimientos de entrada y salida hacia el producto son objeto también de análisis de layout, así como el uso de la maquinaria necesaria en cada operación. (un ejemplo puede ser la construcción de un buque, un avión, ...).

II. Por producto

Cuando hay una elevada cantidad de uno o varios productos (pocos), que están más o menos normalizados, y se pretende que (aunque sea temporalmente) esa planta esté especializada en su producción. En este caso la maquinaria y equipos se agrupan y ordenan según el proceso de fabricación de esos productos y siguiendo sus secuencias operacionales.

Se recomienda por lo tanto su aplicación cuando hay pocos productos diferentes y con pocos cambios y cuando la demanda es constante y de altos volúmenes de pedidos.

NOTA: Aunque un objetivo común a todos los diseños de procesos productivos, es conseguir que el proceso sea desarrollado en líneas automatizadas o semi-automatizadas de fabricación, en este caso es mayor.

III. Orientado a procesos

En un layout orientado a proceso se aplica cuando se está trabajando con bajos volúmenes cuantativos de lotes, pero con gran variedad de productos cuyas secuencias de operaciones pueden ser las mismas o no (Ejemplo: Recepción, Taladro, Torno, Esme-

riladora, Montaje, Pintura, Inspección, Almacenamiento, Expedición...).

En este caso normalmente el producto o lote de producción, es fabricado moviéndose entre las diferentes áreas, o secciones, estando las máquinas agrupadas ordenadamente para este fin. (una empresa de mecanización, tornos o fresado puede ser un ejemplo de este tipo).

En esta distribución es común que las operaciones sean diferentes entre sí, el tamaño de cada pedido es pequeño, y la secuencia de operaciones necesarias para fabricarlo varía de uno a otro y las máquinas son de uso general y es este caso donde más hay que trabajar en minimizar los movimientos y recursos empleados entre los diferentes subprocesos, áreas o secciones.

Se recomienda también, cuando la maquinaria es cara o no de difícil movimiento, cuando se fabrican productos similares pero no idénticos, cuando los tiempos de las distintas operaciones no son iguales y cuando se tiene una demanda pequeña o intermitente de cada producto.

Un caso especial de layout orientado a proceso (aunque hay quien habla de un layout híbrido), son las Células de Trabajo, también llamadas Células en U. Podrían definirse como la agrupación de elementos productivos que elaboran una sucesión de operaciones sobre múltiples unidades.

Su aplicación suele aportar algunas ventajas:

- Puede reducir el inventario de producto en curso,
- Suele mejorar la utilización del espacio en planta,
- Puede reducir el coste de la mano de obra directa,
- Mejoran la utilización del equipo y maquinaria y
- Puede llegar a reducir las inversiones.

Nota: Las células en U en si mismo necesitaría una NTR para su desarrollo y no vamos a profundizar más en ellas en esta.

De esta tipología también es el llamado Cross Docking que es un sistema muy útil para mejorar rendimientos cuando hay necesidades de producción no acumulables en lotes aunque también es útil para muchos otros casos.

Como es mejor una imagen (en este caso un video) que mil palabras hay uno en you-

tube que enseña un dibujo en movimiento de una planta en la que está aplicado este sistema y que permite visualizarlo:

- <http://www.youtube.com/watch?v=Tnqti8Cr8Js&feature=related>

Un Layout orientado a proceso es también aplicable a hospitales en las que hay un flujo continuo de entrada de pacientes, cada uno con sus necesidades de tratamiento, recorrido dentro del proceso, salas de esperas, utilización de maquinaria diagnóstica o de tratamiento, ubicación en habitaciones, etc...

Apuntes finales

Solamente me gustaría hacer un comentario final aplicable a esta NTR: "Do It Once, Do It Well".

Recursos adicionales

Bibliografía:

- *Dirección de Producción. Decisiones estratégicas.* Prentice Hall
- Hay muchos libros muy interesantes en Amazon.

Lugares web: (en esta ocasión solo algunos vídeos)

- <http://www.youtube.com/watch?v=wRtZaal8Azw>
- <http://www.youtube.com/watch?v=lmKlrGad4-A&feature=related>
- <http://www.youtube.com/watch?v=Tnqti8Cr8Js&feature=related>
- <http://www.gerenciaindustrial.com/ampliarNota.php?id=243> (las claves según Toyota).



Carlos Martínez Rubinos, *Director IPASA-Sanbrandan y Presidente comisión EPCA*

El libro de cabecera del gerente

➔ El pasado 30 de noviembre tuvo lugar en la sede del Colegio en A Coruña la presentación del libro *“Gerencia y Dirección. El libro de cabecera del gerente”*, de Manuel Díaz Aledo, compañero colegiado, que os queremos recomendar desde esta sección.

Gerencia y dirección es una obra en la que Manuel Díaz Aledo, editor de Gerenteweb.com, vierte sus experiencias e ideas acerca de la dirección de empresas y organizaciones, con un lenguaje llano y de fácil comprensión, salpicadas de citas y vivencias personales, muy alejada de los tratados y manuales de gestión y dirección habituales. El libro, que llegó hace escasas semanas a las tiendas, aspira a ser útil a gerentes y directivos de toda clase de organizaciones –especialmente de PYMES–, así como a estudiantes de cursos MBA y Máster de Gestión, Administración y Dirección de Empresas.

Manuel Díaz Aledo es Economista e Ingeniero T. Industrial. De 1967 a 1982 trabajó, entre otras empresas, en la Compañía Telefónica de España, los astilleros de la Empresa Nacional Bazán e Intelsa (multinacional sueca Ericsson y CTNE). En 1982 montó su propio despacho de Consultoría, Auditoría y Asesoramiento de empresas, bajo el nombre de Díaz Aledo, Auditores y Consultores, S.L. Ha ocupado puestos de responsabilidad en la organización profesional de los economistas españoles.

¿Cómo surgió la idea para la publicación de este libro?

Este libro surge como una consecuencia de la publicación en internet y a lo largo de diez años, en nuestra www.gerenteweb.com, de una larga serie de artículos y trabajos sobre temas empresariales. En ellos hemos ido tratando temas de dirección, gestión, producción, RRHH, calidad, económico-financieros, organización, internet y otros. Son muchos miles de visitantes en esos años los que han leído esos artículos, han enviado mails con preguntas y consultas y, algunos, nos han ido sugiriendo su compendio en un libro. Ese momento ha llegado y así hemos agrupado, los más visitados en la web y algunos nuevos que no han aparecido en ella. Y con la idea de hacer algo útil para la gerencia y dirección de empresas y para estudiantes de MBA y Máster sobre estos temas.

En el prólogo ya adelanta la pregunta básica –¿El gerente nace o se hace?– invitando a leer el libro para hallar la respuesta. ¿Puede avanzarnos algo?

A lo largo de mi vida profesional, bastante intensa y extensa por cierto, he podido ver

de cerca toda clase de gerentes, directivos y jefes. Desde el más autoritario hasta el más blando, desde el más implacable enemigo del trabajo en equipo hasta el más conciliador y aglutinador.

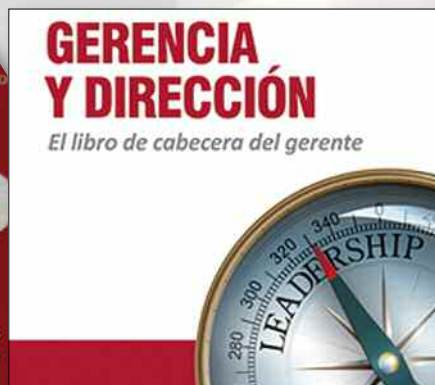
Como concluyo en él, el gerente o el directivo, el buen jefe, ni nace ni se hace así de forma radical. Hay virtudes y aptitudes que son algo innatas, pero la mayoría han de ser fruto de las vivencias de cada día, de los aprendizajes. El que manda y está al frente de una empresa, aparte de la formación que tenga o pueda recibir, va viendo sus éxitos y sus errores y, si es inteligente, procurará ir enderezando el rumbo. Ahora bien ¿qué pasa con el liderazgo? ¿Y con la toma de decisiones? ¿Y con la comunicación interna? Estas y otras cuestiones clave, tratadas en el libro, tienen bastantes caras que proceden de una fuerte formación trazada por las experiencias y por el aprendizaje de ellas, pero siempre sobre personas y personalidades adecuadamente constituidas, *de buena madera*, para entendernos.

En el capítulo que dedica a la ética en los negocios afirma rotundamente que por supuesto que existe la honradez en la actividad empresarial. Inmersos en esta profunda crisis ¿teme que esta Responsabilidad Social vaya perdiendo peso en el modus operandi de las empresas en favor de la maximización de beneficios?

Es evidente que existe la honradez en mucha gente de las empresas y que, también, encontramos lo contrario. En un capítulo dedicado a la ética en el mundo de la empresa, concluyo que *existe una ética en la empresa*, que hay comportamientos éticos y otros contrarios a ésta. Muchas veces se piensa que solamente faltan a la ética una empresa que defrauda o que da comisiones a cambio de obtener trabajos, o la que estafa a sus clientes. Pero, también va contra la ética el empleado que trabaja mal y poco, el que abusa de bajas laborales sin motivo o el que se pasa la vida desmotivando a sus compañeros.

Es lógico que las empresas tiendan a la maximización de beneficios, pero dentro de un orden y ahí es donde entra la ética. Esos máximos beneficios han de conjugarse con los costes que se tienen, el margen mínimo que se precisa, las posibilidades del mercado, la calidad del producto o servicio que se ofrece, el público a quien va dirigida la actividad, las necesidades de fortalecer y capitalizar la empresa, etc. etc. Y además, no tener precios abusivos, no monopolizar los mercados a cualquier precio, *no dar gato por*

liebre, no comprar voluntades ni clientes (en especial del sector público) con dinero o con otras ventajas, no pagar a sus empleados sueldos de miseria y otras muchas cuestiones. Por tanto, se debe actuar en una balanza entre ambos extremos citados. El equilibrio siempre es la mejor de las situaciones. En caso contrario, la empresa que abandona su *Responsabilidad Social* se verá abocada, antes o después, al fracaso. ➔



Manuel Díaz Aledo

Professional BS

BS Cuenta Profesional

OFERTA PARA:



economistas
Colexio da Coruña

B

«**No me cobran comisiones por mi cuenta. Eso sí es un trato diferencial**»

BS Cuenta Profesional es la cuenta que **lo tiene todo, excepto comisiones**¹:

0

comisiones

- 0 euros de mantenimiento¹
- 0 euros de administración¹
- 0 euros por ingreso de cheques

Abra ya su cuenta y acceda al resto de condiciones preferentes que Professional BS le ofrece por ser miembro de su colectivo profesional.

Ahora, además, solo por hacerse cliente, conseguirá **un práctico regalo**.



Memoria USB de 8 Gb*

Infórmese sobre Professional BS en nuestras oficinas, en el **902 383 666** o directamente en **professionalbs.es**.

SOLO PARA PROFESIONALES

1. Excepto cuentas inoperantes en un periodo igual o superior a un año y con un saldo igual o inferior a 150 euros.

* Promoción válida para un ingreso mínimo de 300€. Exclusivamente para nuevos clientes. En el caso de que se agote este regalo, se sustituirá por otro de igual valor o superior.



Reseña de actualidad fiscal

1. CASUÍSTICA RECIENTE DE DERECHO SANCIONADOR TRIBUTARIO

A instancia de algunos colegiados, se expone en las líneas que siguen una selección de recientes pronunciamientos de los tribunales—los cuales ya conforman doctrina jurisprudencial— en materia de Derecho Tributario sancionador.

- De acuerdo con la doctrina del Tribunal Supremo (STS de 4 de marzo de 2003), no es procedente la imposición al recurrente de la sanción por infracción tributaria consistente en “dejar de ingresar...” cuando no haya existido ocultación, o sea, defraudación consciente y voluntaria, es decir, cuando la Administración tuvo conocimiento a través de las propias declaraciones tributarias presentadas por el sujeto pasivo del hecho imponible y los demás elementos determinantes de la cuantía de la deuda. En definitiva, **cuando el recurrente facilita a la Administración todos los datos y medios de investigación de su situación fiscal, las discrepancias entre la Inspección y el contribuyente no constituyen propósito fraudulento, de modo que los expedientes deben de calificarse, en estos casos, como de rectificación sin imposición de sanción.**



Incluso el TEAC ha adoptado este criterio (v.gr. Res. de 13 de enero de 1999), afirmando que **no es admisible la imposición de sanciones cuando no se discute la realidad del gasto, sino la necesidad—o sea, la deducibilidad fiscal— del mismo, casos en los cuales el expediente debe de calificarse como de rectificación sin imposición de sanciones.**

- La Administración necesita individualizar y especificar la concurrencia de la culpa en el caso concreto, de modo que **son nulas las sanciones impuestas sobre la base de consideraciones genéricas y no individualizadas al caso concreto**¹. En otras palabras, como también ha señalado la jurisprudencia, si la motivación del acto sancionador, lejos de apoyarse en circunstancias concretas y determinadas de un expediente en particular, utiliza expresiones genéricas y estereotipadas que podrían ser utilizadas en el procedimiento sancionador incoado a cualquier otro contribuyente (p.ej. con la hiriente expresión “se estima que la conducta del obligado tributario fue voluntaria, en el sentido de que se entiende que le era exigible otra conducta distinta, en función de las circunstancias concurrentes...”), la sanción impuesta debe de ser anulada.

Asimismo, limitarse, en la resolución sancionadora, a recordar las normas generales y a dar por sentado que del incumplimiento del deber tributario deriva automáticamente la responsabilidad sancionadora, mencionando la culpabilidad de manera genérica, no se considera motivación suficiente para imponer sanciones².

- “No es sinónimo de culpabilidad la **mera inexistencia de alegaciones al expediente sancionador**”. Nuestros tribunales han anulado las sanciones impuestas cuando la única motivación se apoyaba en la ausencia de alegaciones presentadas al procedimiento sancionador.

Y lo mismo debe decirse cuando no se han presentado alegaciones en la vía de recurso económico-administrativo³. La falta de presentación de alegaciones es motivo insuficiente para desestimar el recurso presentado.

- La intencionalidad en la conducta y la culpabilidad, aun a título de negligencia, no cabe deducirlas de la conformidad prestada a las **actas**, dado que la **conformidad** se presta únicamente respecto de los hechos, y la cuestión de la culpabilidad exige la valoración de la conducta⁴.
- La **insuficiente acreditación documental del gasto** a amortizar no denota culpa⁵.
- No puede fundamentarse una sanción en la concurrencia de **descuido en la conducta fiscal del contribuyente**: ello no permite dar por justificado el requisito de la culpabilidad⁶.
- Se excluye la culpabilidad en los ajustes por **operaciones vinculadas**. La jurisprudencia se apoya en que la claridad de las normas determinantes de la norma imperativa de valoración a precios de mercado no es todo lo precisa que se requiere para facilitar el cumplimiento de los deberes fiscales y enervar, en consecuencia, la presunción de buena fe de que legalmente gozan los contribuyentes en sus relaciones con la Administración⁷.
- Actuar bajo la creencia de cumplir los requisitos necesarios para la bonificación en el IS por **reversión de beneficios extraordinarios**, aunque luego se demuestre que no se cumplían todos, no supone un ilícito sancionable⁸.
- Los **errores de carácter informático o los debidos al uso incorrecto de algún formulario** exculpan al infractor⁹.

Un apartado especial merecen las sentencias que aplican la causa de exoneración de “haber actuado de acuerdo con una interpretación razonable de la norma”. Esta causa de exoneración de responsabilidad suele ir íntimamente unida a la inexistencia de ocultación del obligado tributario de los elementos del hecho imponible, de manera que la declaración puntual de todos los elementos (aunque incorrectamente calificados) contribuye a determinar la buena fe y ausencia de culpa. Los tribunales afirman que:

- Es lógico que la **comisión de errores de derecho** no sea castigada¹⁰. El error de derecho no es sancionable, más aún en un sistema como el nuestro en el que se ha generalizado la autoliquidación¹¹.
- La voluntariedad de la infracción concurre cuando el contribuyente conoce la existencia del hecho imponible y lo oculta a la Administración tributaria, a diferencia de los supuestos en que lo declara, aunque sea incorrectamente, en razón a ciertas **deficiencias u oscuridades de la norma tributaria** que justifican una divergencia de criterio jurídico razonable y razonada, en cuyo caso nos encontraríamos ante el mero error, que no puede ser sancionable¹².
- **Quien en una interpretación razonable de la norma jurídica acoge aquel sentido que le es más favorable**, no puede responder por infracción tributaria, pues es legítimo acogerse a aquella

interpretación jurídica que, sin ser descabellada, es favorable a los intereses del contribuyente¹³.

- La poca claridad de la norma, como circunstancia excluyente de responsabilidad, puede alegarse por el mero hecho de **que el precepto cuestionado haya ocasionado pronunciamientos de la doctrina y de la jurisprudencia, incluso cuando haya provocado consultas a la Dirección General de Tributos**¹⁴.
- Si el **Abogado del Estado afirma que la norma es sencilla y clara**, no sólo debe probar dicho extremo sino también aclarar con qué parámetros de conocimiento mide esa sencillez y claridad¹⁵.
- Las **circunstancias personales del infractor** (p.ej. tener edad avanzada o probar un absoluto desconocimiento de sus circunstancias económicas y fiscales) son destacadas por los Tribunales para anular la sanción impuesta¹⁶.
- Un **error de hecho, material o aritmético** exonera de responsabilidad no sólo cuando es invencible sino también cuando se trate de **una mera equivocación** en el contexto de una actuación diligente¹⁷.
- Cuando se hace “**uso de sistemas informáticos, proporcionados o recomendados por la Administración, sus errores no deben repercutir desfavorablemente en el administrado, siempre que las bases declaradas sean veraces**”¹⁸. En tales casos, la regularización nunca puede ser sancionada.

2. REDUCCIÓN DEL 95% EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

Obligada por la jurisprudencia de los tribunales [p.ej. sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla León (sede de Burgos) de 15 de septiembre de 2008, comentada en esta misma Revista], la DGT por fin ha claudicado. Cambiando el criterio que hasta la fecha venía siguiendo, en Resolución de fecha 23 de junio de 2010 reconoció que **la percepción de una pensión de jubilación es una cuestión ajena a la normativa tributaria, por lo que los perceptores de este tipo de pensiones, si reúnen los requisitos exigidos legalmente (importe de la retribución percibida en virtud del ejercicio directo, personal y efectivo de la actividad empresarial y valor de los bienes afectos a la actividad superior al 50%), pueden disfrutar de la reducción del 95% en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.**

El mero hecho de ostentar la condición de pensionista, por consiguiente, ha dejado de ser, ahora también para la DGT, una circunstancia excluyente de la reducción del 95% en el ISD siempre que se cumplan los requisitos y exigencias establecidos al respecto.

3. LA APORTACIÓN DE INMUEBLES HIPOTECADOS A UNA SOCIEDAD

En esta etapa de turbulencias económicas, el fortalecimiento patrimonial es muchas veces la única opción para evitar que una sociedad se sitúe en causa de disolución y liquidación o de concurso de acreedores. Y habida cuenta las restricciones a la circulación de tesorería que la empresa sufre en toda Europa, con frecuencia la aportación de activos es de las pocas alternativas que quedan, no obstante su coste fiscal.

Pues bien, a este respecto le damos una calurosa bienvenida a la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 12 de julio de 2010, en virtud de la cual **la aportación de un inmueble a una sociedad que se subroga en la carga hipotecaria que grava dicho inmueble, no origina el nacimiento de un nuevo hecho imponible sujeto al ITP y AJD.**

En el caso de autos, la Administración autonómica valenciana giró la correspondiente liquidación provisional por entender que se trata de un supuesto de “asunción de deuda”, hecho imponible que tributa en concepto de ITP, la cual fue considerada correcta por el TEAR de Valencia.

El TSJ de Valencia, sin embargo, anula la liquidación (y la consiguiente sanción, como no podía ser de otro modo) y la Resolución del TEAR apoyándose en el art. 15 de la Ley ITPAJD, con arreglo al cual **la constitución de fianzas y derechos de hipoteca, prenda y anticresis, en garantía de un préstamo, tributan exclusivamente por el concepto de préstamo**. En los mismos términos se pronuncia el art. 25 del Reglamento, que además exige que la constitución de la garantía sea simultánea con la concesión del préstamo o, en su caso, que en el otorgamiento de éste esté prevista la posterior constitución de la garantía.

Tengamos en cuenta al respecto que con arreglo a la doctrina del TS:

- Para que haya un solo acto liquidable es necesario que el préstamo y la subsiguiente garantía se pacten conjuntamente.
- Siempre que lo prevea la escritura de constitución del préstamo, se admite que la garantía sea prestada con posterioridad.
- Asimismo, siempre que esté previsto en la escritura de constitución, se admite la sustitución de una garantía por otra.

Sobre la base de lo expuesto, y dada la **incompatibilidad** entre las modalidades transmisiones patrimoniales y operaciones societarias, en aplicación del **principio de especialidad** prevalece esta última sobre la primera (LITP art. 1.2 y 4). En consecuencia, la asunción de la deuda hipotecaria no puede ser objeto de liquidación en concepto de ITP al no constituir un hecho imponible autónomo. Sólo se devengará, en definitiva, el 1% en concepto de OS como consecuencia de la aportación del inmueble hipotecado al capital social.

4. LOS "MOTIVOS ECONÓMICOS VÁLIDOS" Y EL AHORRO FISCAL EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE COMBINACIONES DE NEGOCIOS

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dictado recientemente una sentencia (STJUE de 20 de mayo de 2010, C-352/08), que necesariamente exigirá un cambio en la doctrina de la Dirección General de Tributos española.

El Hoge Raad holandés preguntó en vía prejudicial al Tribunal de Luxemburgo si pueden denegarse los beneficios fiscales del régimen especial de fusiones a un contribuyente que ha optado por el citado régimen especial por razones de mero interés fiscal, pero cuando éste consista en "evitar el devengo de un impuesto distinto de aquéllos a los que se refieren las ventajas que establece dicha Directiva".

Pues bien, el TJUE falla en el sentido siguiente: "las ventajas que establece [el régimen especial] no pueden denegarse al sujeto pasivo que proyecta, mediante un montaje jurídico que incluye una fusión de empresas, evitar el pago de un impuesto como el controvertido en el procedimiento principal, en concreto, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, dado que este impuesto no está incluido en el ámbito de aplicación de la citada Directiva".

Estamos, en efecto, ante un pronunciamiento que necesariamente obligará a la DGT a modificar su doctrina.

El Tribunal de Justicia estableció, en primer lugar, que el régimen establecido por la Directiva 90/434, que comprende diferentes ventajas fiscales, se aplica indistintamente a todas las operaciones de fusión, de escisión, de aportación de activos y de canje de acciones, abstracción hecha de sus motivos, ya sean éstos financieros, económicos o puramente fiscales (sentencias Leur Bloem y Kofoed). De esta doctrina se desprende que la selección de las operaciones que pueden acogerse al régimen especial no depende de consideraciones financieras, económicas o fiscales.

Es más, el artículo 11, apartado 1, de la Directiva (y el precepto homónimo de nuestra LIS) ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en el sentido de que "el hecho de que la operación no se efectúe

por motivos económicos válidos, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una presunción de que esta operación tiene tal objetivo" (sentencias Leur Bloem y Kofoed).

En definitiva –y recordemos que lo más importante de esta doctrina del TJUE estriba en que la legislación interna debe en todo caso de ser interpretada con arreglo a la misma, en virtud del principio de primacía del ordenamiento comunitario sobre el interno, siendo inválida cualquier interpretación discrepante de la Administración o de los órganos jurisdiccionales de un Estado miembro–:

1. El hecho de que la operación no se efectúe por motivos económicos válidos no puede suponer la denegación automática del régimen especial sino que exclusivamente "puede constituir una presunción" de que el fraude o la evasión fiscal constituye su objetivo. Por tanto, ni siquiera constituye una presunción sino que "puede constituir la" y, como no podía ser menos, en todo caso, de ser así, el contribuyente siempre podrá aportar prueba en contrario.

2. Aunque el único objetivo de la combinación de negocios sea el ahorro fiscal, si dicho ahorro consiste en impuestos distintos de los incluidos en el ámbito de la Directiva (Impuestos directos exclusivamente), el régimen especial no puede ser denegado. En consecuencia, desde la perspectiva española, si el motivo –el único motivo– de la reestructuración ha sido evitar el devengo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (como en la causa resuelta por el TJUE el 20 de mayo de 2010), planificar una sucesión, asegurando o generalizando la reducción de 95% del ISD o, por poner sólo algunos ejemplos, evitar la aplicación del régimen de prorata o la pérdida de cuotas de IVA pendientes de compensación, el régimen especial de fusiones, escisiones, etc. no puede serle denegado al contribuyente.

NOTAS

¹ STSJ Cataluña 867/2006, de 20 de septiembre.

² SAN de 24 de julio de 2008.

³ SAN de 23 de octubre de 2006. Véase especialmente la STC Sala primera, 23 de junio de 2008.

⁴ STS. Sala Tercera, de lo contencioso-administrativo, de 6 de junio de 2008. Es especialmente interesante el razonamiento que utiliza la reciente SAN de 16 de septiembre de 2010 para anular la sanción impuesta. Procede resaltar, al respecto, los siguientes puntos de interés:

"1) La resolución del TEAC incurre en un grave error interpretativo cuando da por probados, a los efectos punitivos, los hechos concordados en las **actas de conformidad** suscritas, lo cual no puede compartirse, pues una cosa es que el comprobado acepte los hechos que dan lugar a sanciones –los cuales, a menudo, surgen como consecuencia de la aplicación de presunciones legales que favorecen a la Administración, únicamente admisibles como presupuesto para establecer la obligación tributaria principal– y otra bien distinta que la firma en conformidad de las actas sea equivalente a una confesión que dispense a la Administración de la carga de destruir positivamente, por medio de una prueba de cargo suficiente y lícita, la presunción constitucional de inocencia.

2) A tal respecto, la resolución no contiene la imprescindible relación de hechos probados, esto es, una narración fáctica de las conductas del sujeto pasivo incurso en responsabilidad sancionadora, única hipótesis en que la aplicación del Derecho –y, en particular, el análisis de la culpabilidad– se proyectan sobre una realidad incontestable, fruto a su vez del despliegue de una actividad probatoria mínima. Por el contrario, en el caso presente, se toman como probados, no sólo los hechos plasmados en las actas de conformidad, sin someterlas a crítica o revisión alguna, sino incluso los hechos procesales consignados en numerosas diligencias, demostrativos de que, requerida diversa documentación al respecto, ésta no fue entregada, afirmación que, sin ser desmentida, no equivale a

la prueba –a los efectos sancionadores– del incumplimiento del deber sustantivo que debió acreditarse mediante esa aportación documental.

3) En relación con lo anterior, es desacertado que, cuando lo que está en juego no es una interpretación de las normas aplicables al caso, sino que el conflicto o discrepancia versa sobre la suficiencia o no de la prueba referida a los ingresos o gastos que determinan el incumplimiento imputado, se fundamente la culpabilidad de la sociedad expedientada, como aquí se hace, apelando a la ausencia de una interpretación razonable o no de tales normas, pues esta previsión legal lo que hace es incorporar una causa de justificación de la conducta del deudor tributario en los casos en que se acoge a una exégesis de las normas jurídicas alternativa a la postulada de la Administración, pero no es la única circunstancia exoneradora de responsabilidad, de suerte que cuando no hay conflicto jurídico interpretativo, tal como en este caso sucede, la culpabilidad ha de ser motivada de forma explícita y con referencia suficiente a las razones por las cuales el concreto y singularizado deber de contribuir que se imputa es subjetivamente culpable, esto es, doloso o culposo, circunstancia que en el caso presente, donde la polémica se centra en la prueba de ciertos gastos y deducciones, ninguna relación guarda con la mayor o menor claridad que al funcionario que asume el dictado de la resolución le parezca que tienen las normas tributarias".

⁵ SAN de 24 de julio de 2008.

⁶ SAN de 27 de noviembre de 2008.

⁷ SSAN de 20 de julio de 2006, de 18 de enero de 2007, de 1 de marzo de 2007 y de 17 de julio de 2007. La Sala afirma que para ella en materia de operaciones vinculadas se excluye por lo general la culpabilidad.

⁸ SAN de 24 de julio de 2008.

⁹ STSJ de Cantabria de 22 de noviembre de 2002, STSJ Galicia núm. 351/2007 de 22 de marzo y Sentencia del TSTJ de la Comunidad de 26 de diciembre.

¹⁰ STSJ Galicia núm. 351/2007, de 24 de marzo: "La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo ha sostenido desde antiguo que la comisión de errores de derecho en las liquidaciones tributarias no debe ser objeto de sanción en la medida en que el error sea razonable y la norma ofrezca dificultades de interpretación, siempre, claro está, que el sujeto pasivo hubiere declarado o manifestado la totalidad de las bases o elementos integrantes del hecho imponible (Sentencias de 7 de mayo de 1993 [RJ 1993, 3603] y 8 de mayo de 1997 [RJ 1997, 3746], entre otras)".

¹¹ SAN de 23 de octubre de 2006: "Especialmente, cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria (...) si bien puede ser negado por la Administración el apoyo razonable de la interpretación de la norma hecha por el contribuyente, si la liquidación va acompañada de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria".

¹² Sentencias del TS, entre otras, de 28 de febrero de 1996 y 6 de julio de 1995.

¹³ SAN de la Sala de lo contencioso-administrativo, sec. 1ª, de 26 de julio de 2005.

¹⁴ Por ejemplo, en la STSJ Cataluña de 30 de noviembre y SAN de 30 de septiembre de 2004.

¹⁵ Sentencia AN de 1 de febrero de 2007.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia núm. 263/2007, de 15 de marzo.

¹⁷ STSJ de las Islas Baleares núm. 1033/2005, de 13 de diciembre.

¹⁸ STSJ Islas Canarias, Las Palmas, núm. 684/2003, de 3 de diciembre.



Miguel Caamaño, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

Combinaciones de negocios y preparación de las cuentas anuales consolidadas

Comentarios y aclaraciones sobre el Real Decreto 1159/2010 de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC)



El libro se encuentra a disposición de todos los colegiados para su consulta en la biblioteca de la sede de A Coruña

Esta obra de *Antonio Pulido* (Universidad Rey Juan Carlos) está dirigida a profesionales de la contabilidad y estudiantes de postgrado que deseen actualizar sus conocimientos del tratamiento contable de las Combinaciones de Negocios y aplicar procedimientos actuales en la preparación de Cuentas Anuales Consolidadas, según la última normativa promulgada.

Recientemente se ha promulgado el Real Decreto 1159/2010, que facilita la formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (las denominadas NOFCAC) que desarrolla el contenido de los artículos del Código de Comercio sobre Consolidación Contable de la Ley de Reforma de la Legislación Mercantil, de 4 de julio de 2007. El nuevo texto legal también incorpora la actualización de la NRV 19.ª sobre Combinaciones de negocios del PGC 2007 (y de otras NRV relacionadas), actualización necesaria para la coherencia del PGC y la nueva normativa sobre la consolidación de la información financiera de los Grupos de empresas.

Este libro cumple, básicamente, dos objetivos: el primero, proporcionar una publicación asequible al lector interesado en la última normativa sobre las Combinaciones de negocios y la Consolidación contable, y el segundo, aclarar aquellos aspectos que pudieran ofrecer una mayor dificultad a la hora de interpretar las nuevas normas. Como resultado, el libro ofrece una visión actual del tratamiento de las Combinaciones de negocios y de los procedimientos para la preparación de las CCAACC por parte de los responsables de confeccionar la información financiera para los grupos de empresas a partir del ejercicio 2010.

El libro se divide en dos secciones; en la primera se ofrece una visión actualizada de la NRV 19.ª en su versión 2010, realizando un estudio comparativo con la norma que incorporaba el PGC, en su versión 2007. Se realizan comentarios sobre determinados contenidos de la norma y se intenta llevar a la práctica con ejemplos y casos prácticos. En la segunda sección, se explica el proceso de la preparación de las CCAACC basadas en el enfoque que ofrece la normativa actualizada, introduciendo una serie de casos prácticos que clarifican la problemática de la aplicación en aspectos como la eliminación inversión-patrimonio neto, la valoración del fondo de comercio de consolidación y de los socios externos, la consolidación de las combinaciones por etapas, la problemática que ofrecen las denominadas adquisiciones inversas, etc.

CONTENIDO

1. Las Combinaciones de Negocios
2. Los nuevos conceptos de Grupos de empresas
3. El proceso de la consolidación contable
4. La eliminación inversión-patrimonio neto. Fondo de comercio de consolidación y socios externos
5. La eliminación inversión-patrimonio neto en participaciones indirectas y recíprocas, adquisiciones inversas y otros casos
6. Eliminación de resultados por operaciones intergrupo
7. El método de integración proporcional y el procedimiento de puesta en equivalencia.
8. Conversión de Cuentas Anuales en moneda extranjera en base a la normativa actual
9. Impuesto sobre beneficios

NOTA

Si no desea seguir recibiendo esta publicación notifíquelo a la Secretaría del Colegio de Economistas



economistas
A Coruña

www.economistascoruna.org

SEDE COLEGIAL

Caballeros, 29-1º
15009 A Coruña
T 981 154 325
F 981 154 323
colegio@economistascoruna.org

DELEGACIONES

Edif. Usos Múltiples-Planta baja
Punta Arnela-A Malata-15591 Ferrol
T 981 364 034
F 981 364 981
coecofe@economistas.org

Avda. de Lugo, 115-bajo
15702 Santiago de Compostela
T 981 573 236
F 981 572 863
santiago@economistas.org