



CONSEJO GENERAL DE COLEGIOS
DE ECONOMISTAS DE ESPAÑA

VII SEMINARIO INTERNACIONAL DE PAÍSES LATINOS EUROPA-AMÉRICA

« La internacionalización de las Pymes y los desafíos de
los Agentes Económicos »

Fortaleza (Brasil) 24-26 Agosto, 2003

LA UNIFICACIÓN DE LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA Y
SOCIETARIA, Y POLÍTICAS PÚBLICAS A FAVOR DE
LAS PYMES EN EUROPA Y AMERICA

D. Fernando González-Moya Rodríguez de Mondelo

Presidente

Consejo General de Colegios de Economistas de España

La unificación de la legislación tributaria y societaria. **Políticas públicas en favor de las PYMES en Europa.**

Fernando Gonzalez-Moya Rodríguez de Mondelo

1. Introducción

El primer paso a la hora de abordar un estudio en profundidad de las políticas públicas a favor de las PYMES es tratar de ubicarlas en el contexto económico actual, y en el puesto que ocupan entre las prioridades de los distintos gobiernos. Una vez analizados estos aspectos, pueden entenderse mejor las políticas propuestas o establecidas por los gobiernos y por diferentes organizaciones o entes supranacionales y puede discernirse con mayor claridad si tales políticas sirven efectivamente a los fines que las justifican.

Hoy en día, la mayoría de los gobiernos establecen y aplican un amplio abanico de programas dirigidos a aliviar las dificultades que encuentran las pequeñas y medianas empresas en varias áreas (financiación, tecnología e innovación, comercio electrónico, dirección, internacionalización,...) y, con este objetivo, destinan grandes esfuerzos a la identificación e implantación de las mejores políticas.

Pero ¿qué es una PYME?, ¿por qué este interés de los Estados en establecer políticas a favor de las PYMES?, ¿por qué son tan relevantes en la economía actual?

No hay un concepto único de pequeña y mediana empresa. De hecho, hay tantos conceptos como países, pero también es cierto que tanto la Unión Europea como la OCDE han tratado históricamente de acuñar una definición de PYME que sea válida para el mayor número posible de Estados.

De este modo, la OCDE en su Informe sobre las políticas para el desarrollo de las PYMES 2002 (*Outlook for SME Performance and Policies 2002*) pone de manifiesto la ausencia de esta definición única de PYME y deja claro que dicha definición no debe basarse en el sólo criterio del número de empleados, pudiendo utilizarse también el criterio de los activos financieros de las entidades.

Siguiendo este informe de la OCDE, generalmente es posible identificar a las pequeñas y medianas empresas con entidades independientes, no subsidiarias de otras entidades, que emplean trabajadores por debajo de un número dado, número que varía en función de los países.

El número máximo de trabajadores que actúa como límite a la hora de considerar si nos encontramos ante una pequeña o mediana empresa es se sitúa frecuentemente en 250 trabajadores. Hay Estados que lo sitúan en 200 trabajadores, mientras que Estados Unidos considera que nos encontramos ante una PYME cuando su número de trabajadores es inferior a 500.

La categoría de pequeña y mediana empresa acoge especialidades como son la pequeña empresa y la micro empresa. La OCDE considera que nos encontramos ante pequeñas empresas cuando el número de trabajadores es inferior a 50 y ante una micro empresa cuando dicho número no supera 10 o incluso 5 trabajadores.

Quizás la Unión Europea haya alcanzado un mayor grado de concreción en la definición de los parámetros a tener en cuenta para calificar a una entidad como pequeña o mediana empresa.

De este modo, la Recomendación de la Comisión de 6 de mayo de 2003 sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, emitida con el objetivo de establecer unos criterios que permitan una aplicación uniforme de medidas a los Estados miembro, el Banco Europeo de Inversiones y el Fondo Europeo de Inversiones, considera que son parámetros a tener en cuenta para calificar a una entidad como micro empresa, pequeña o mediana empresa los siguientes:

- ✓ La categoría de microempresas, pequeñas y medianas empresas (PYME) está constituida por las empresas que ocupan a menos de 250 personas y cuyo volumen de negocios anual no excede de 50 millones de euros o cuyo balance general anual no excede de 43 millones de euros.
- ✓ En la categoría de las PYME, se define a una pequeña empresa como una empresa que ocupa a menos de 50 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 10 millones de euros.
- ✓ En la categoría de las PYME, se define a una microempresa como una empresa que ocupa a menos de 10 personas y cuyo volumen de negocios anual o cuyo balance general anual no supera los 2 millones de euros.

Hay que tener en cuenta, en cualquier caso, que la recomendación de la Comisión no es más que eso, una recomendación, y que queda a la discreción de cada Estado miembro la aplicación o no de tales criterios, aspecto éste que dependerá en buena medida y como es lógico de la estructura empresarial de cada país.

2. Las PYMES en el contexto económico actual.

Una vez establecidos los parámetros a tener en cuenta para calificar a una entidad como PYME, procede analizar su papel en la economía actual. Este análisis requiere abordar distintos aspectos de su actuación al objeto de concretar las principales dificultades con las que se enfrentan y proponer políticas que les ayuden a superarlas.

Entre los distintos aspectos que creo que merecen ser abordados en este breve análisis del papel de las PYMEs en el contexto económico actual, destacan:

- ✓ La importancia de las PYMEs en el mundo empresarial.
- ✓ Las PYMEs como fuente de innovación.
- ✓ Las PYMEs como elemento de flexibilidad de la economía.
- ✓ La internacionalización de las PYMEs.
- ✓ La adaptación de las PYMEs a las tecnologías de la información y comunicación (TIC) y, en concreto, al comercio electrónico.

✓ La importancia de las PYMEs en el mundo empresarial

El primer aspecto a tratar en relación con las PYMEs es, como decía, su importancia en el mundo empresarial, lo que podríamos denominar su peso específico y, en este punto concreto, se puede afirmar con rotundidad que los datos no pueden ser más clarificadores.

Las pequeñas y medianas empresas representan entre el 96 y el 99 por 100 del número total de empresas en la mayoría de las economías de la OCDE. Las micro empresas (entre 0 y 9 trabajadores) suponen entre el 70 y el 90 por 100, mientras que las pequeñas empresas (entre 0 y 49 trabajadores), constituyen al menos el 95 por 100 del total. Sólo el 0,5 por 100 de las empresas del sector industrial emplean más de 500 trabajadores en países de la OCDE, con una pocas y notables excepciones.

En consecuencia, no es sorprendente que las pequeñas y medianas empresas sean responsables de la mayor parte de las nuevas actividades empresariales. Como ejemplo baste señalar que durante la década de los 90 las PYMES generaron el 90 por 100 de los nuevos negocios en los Estados Unidos. En la UE, las pequeñas empresas alcanzaron en la misma década un número en términos absolutos de 2,5 millones de empresas.

En términos de producción, el papel de las PYMEs es enormemente significativo. En los Estados Unidos, suponen cerca del 40 por 100 del total de la actividad económica y un 52 por 100 del PIB no agrario. En los países OCDE, aproximadamente una sexta parte de la producción industrial es realizada por pequeñas empresas y porcentajes superiores se registran en Países como España, Portugal, Italia, Noruega o Japón.

Las medianas empresas realizan una contribución importantísima en materia de empleo, de modo que representan entre un 60 y un 70 por 100 del empleo industrial en los países OCDE, mientras que las pequeñas empresas aportan la casi totalidad del empleo en el sector servicios.

Hay un dato que se nos escapa muchas veces cuando examinamos el peso de las PYMEs en las economías nacionales y que creo que debe ser especialmente señalado porque, en mi opinión tiene una gran importancia. Me refiero al papel de la pequeña y mediana empresa como canal para facilitar la incorporación de la mujer al mercado de trabajo no tanto como empleada sino como empresaria, lo que se ha dado en llamar el fenómeno del autoempleo femenino.

El autoempleo femenino constituye un porcentaje significativo del autoempleo total en algunos países de la OCDE - entre un cuarto y un tercio del autoempleo corresponde a mujeres-, caracterizándose por su dinamismo en algunos países, como Estados Unidos, en el que el empresariado femenino creció en un 90 por 100 durante la década de los 90 y se espera que esta tendencia continúe incrementándose en la próxima década. De hecho, los datos demuestran que los países que están experimentando mayores niveles de crecimiento como Estados Unidos, Canadá, España o Australia también tiene algunos de los niveles más altos de mujeres empresarias.

Sin embargo los datos no son tan alentadores en todos los países. La mayoría de los negocios gestionados por mujeres son del tipo de las microempresas, resultando obvio el papel que juegan los condicionantes culturales a la hora de estimular o desincentivar el autoempleo femenino: la educación, la formación, el rol

asignado aún en muchos países a las mujeres, y las posibilidades de financiación son factores cruciales.

✓ **Las PYMEs como fuente de innovación.**

Entre un 30 y un 60 por 100 de las pequeñas y medianas empresas del sector industrial en los países de la OCDE pueden ser calificadas como innovadoras. Evidentemente, en el sector industrial el fenómeno de la innovación es muy superior en las grandes empresas, pero países como Italia, Bélgica o Portugal se caracterizan por contar con PYMEs con un alto grado de innovación. Las diferencias en cuanto a innovación entre grandes y pequeñas y medianas empresas tienden a reducirse considerablemente cuando nos referimos al sector servicios.

Las pequeñas y medianas empresas tienden a ser innovadores crecientes, comprometiéndose en esfuerzos de I+D e innovando en áreas relacionadas con la comercialización de tecnologías existentes, la reingeniería de productos o servicios y la introducción de sistemas de trabajo más flexibles. En general, tienen la agilidad precisa para adaptarse a los rápidos cambios tecnológicos y a las necesidades de los clientes, pero pueden carecer de los recursos necesarios para realizar la adaptación a estos cambios.

La solución buscada por algunas PYMEs a esta escasez de recursos que puede poner en peligro su existencia ha sido unirse en redes para cooperar e incrementar su capacidad de innovación. En otros casos, la venta de derechos de propiedad intelectual a alianzas de pequeñas y medianas empresas les ha facilitado la financiación necesaria para abordar procesos de I+D.

Por otro lado, hay que destacar el efecto inducido que produce esta tendencia a la innovación en la PYME, ya que los avances tecnológicos realizados por pequeñas empresas están estimulando, yo diría, obligando, a su vez a las grandes empresas a innovar para poder mantener así su diferencial tecnológico.

A pesar de todos estos factores positivos, muchas PYMEs se enfrentan a problemas persistentes para innovar y adoptar nuevas tecnologías entre los que destacan la falta de financiación y la escasez de mano de obra cualificada.

✓ **Las PYMEs como elemento de flexibilidad de la economía.**

Las pequeñas y medianas empresas pueden proporcionar gran parte de la flexibilidad requerida en las economías de la OCDE. Los índices de facturación dinámicos facilitan la reestructuración fundamental requerida para orientar recursos hacia áreas en crecimiento y fuera de áreas en declive y para ajustar la estructura de producción o encontrar las necesidades del mercado. Muchas pequeñas empresas son más flexibles que las grandes empresas, ya que es menos probable que queden bloqueadas, por ejemplo, por una planta ya existente, o por estructuras tecnológicas u organizacionales predeterminadas.

No obstante, las pequeñas y medianas empresas carecen de los recursos necesarios para invertir en cambios organizacionales cuando éstos son requeridos por el desarrollo del mercado, y esto a pesar de que diversos estudios demuestran que los cambios en la gestión y en la organización del trabajo pueden producir beneficios marginales más altos para las pequeñas y medianas empresas que para las grandes empresas.

✓ **La internacionalización de las PYMEs.**

En un mercado globalizado, la internacionalización es vital para las pequeñas y medianas empresas. Aunque la mayoría de las PYMEs siguen centradas en mercados locales, un porcentaje significativo está internacionalizándose y, en consecuencia, necesitan diseñar productos y servicios para esos nuevos mercados internacionales.

Aproximadamente, un tercio de las pequeñas y medianas empresas europeas han incrementado sustancialmente el número de los contactos comerciales internacionales en los últimos cinco años, afectando este fenómeno al 30 por 100 de las pequeñas empresas y a un 50 por 100 de las medianas.

Las pequeñas y medianas empresas suponen entre un 25 y un 40 por 100 del total mundial de las exportaciones de productos manufacturados. Según datos de la Comisión Europea, aproximadamente el 20 por 100 de las pequeñas y medianas empresas, dependiendo del tamaño de la empresa, obtienen entre un 24 y un 32 por 100 de su facturación de la exportación. En los Estados Unidos, en 1999, las pequeñas y medianas empresas (hasta 500 trabajadores) llevaron a cabo un tercio del total de las exportaciones del país.

Las PYMEs se están enfrentando cada vez más a las oportunidades y los retos que representa el mercado global. En efecto, la liberalización y desregularización de mercados está exponiendo a las PYMEs a una feroz

competencia internacional y les impone la necesidad de abordar sustanciales ajustes de costes.

Esta feroz competencia internacional, a la que se añade la creciente complejidad tecnológica y los elevados costes del I+D, llevan a las pequeñas y medianas empresas a buscar alianzas globales, ya sea mediante la constitución de sociedades en alianzas internacionales estratégicas, participaciones en fusiones y adquisiciones transfronterizas, o actuando como proveedores de empresas multinacionales.

Muchas PYMEs no están preparadas para participar en esta clase de alianzas empresariales y necesitan apoyo para acceder a información estratégica (incluyendo asistencia legal) y tecnológica, especialmente, en el campo de las tecnologías de la información y la comunicación. Otras muchas PYMEs carecen de la estructura directiva cualificada y de los empleados altamente especializados imprescindibles para poder hacer frente a los retos del mercado global.

✓ **La adaptación de las PYMEs a las tecnologías de la información y comunicación (TIC).**

Estudios recientes demuestran que la adopción de tecnologías de la información y la comunicación (TIC) mantiene la tendencia al crecimiento en empresas de cualquier tamaño. Uno de los mayores beneficios de la implantación de las TIC es la mejora en los procesos empresariales a través del intercambio de información entre directivos y empleados y el potencial incremento de la productividad.

El comercio electrónico, ya sea entre empresas (b2b) o con clientes (b2c), abre un amplio abanico de oportunidades y beneficios potenciales para las empresas. Incluyendo la reducción en los costes de comunicación, una más fácil entrada en nuevos mercados, una distribución barata de productos y servicios digitales y la posibilidad de dirigir las empresas sin limitaciones geográficas o temporales.

Estas ventajas no parecen haber sido percibidas en toda su relevancia por las PYMEs. En efecto, mientras muchas PYMEs disponen de ordenadores y acceso a Internet y algunas, incluso, de una página web, normalmente están menos comprometidas activamente en transacciones on-line (ventas en especial), que las grandes empresas.

Parece que la mayoría de las PYMEs, especialmente las más pequeñas, no adoptarán estrategias de comercio electrónico a menos que sean convencidas de que los beneficios superan con creces a las inversiones requeridas. También parece que un número significativo de directivos de pequeñas y medianas empresas carecen de la cualificación y la competencia necesarias para abordar este reto, o no disponen del personal especializado preciso. Sólo Canadá constituye una excepción significativa debido, probablemente, a la relativamente alta penetración de Internet que existe en dicho país.

Los costes de aventurarse en el comercio electrónico son probablemente desproporcionadamente altos para las pequeñas empresas, que venden relativamente poca mercancía en una sola transacción. El mayor reto es cómo conciliar la venta electrónica con el reparto físico de los productos en regiones que pueden estar muy distantes entre sí.

A pesar de que, recientemente comenzamos a disponer de datos que indican que las PYMEs comienzan a ser conscientes de los beneficios potenciales que derivan de las TIC para sus negocios, parece evidente que queda mucho camino por recorrer en este ámbito.

3. Las políticas públicas a favor de las PYMEs en Europa

Las políticas públicas a favor de las PYMEs están dirigidas, como es lógico, a establecer las condiciones en las que éstas puedan desarrollarse plenamente. De este modo, podemos decir que, en líneas generales, las políticas públicas a favor de las pequeñas y medianas empresas deben tender a los siguientes objetivos:

- ✓ Una política que garantice una competencia leal.
- ✓ Mercados de capitales abiertos que permitan el acceso a la financiación necesaria.
- ✓ Flexibilidad en el mercado de trabajo.
- ✓ Un régimen fiscal más simple.
- ✓ Un sistema educativo que estimule la iniciativa empresarial.

De este modo, por ejemplo, una política dirigida a garantizar la competencia en el mercado puede jugar un papel de primer orden en la creación de empresas y en materia de innovación, mientras que unos mercados competitivos permiten a las nuevas empresas entrar a competir con los líderes del mercado y aseguran que las grandes empresas no emplean deslealmente su poder de mercado.

En el ámbito de la Unión Europea, las conclusiones del Consejo de 3 de marzo de 2003 sobre promoción del espíritu empresarial y de la pequeña empresa, ponen de relieve la necesidad de que la Unión Europea, con objeto de preservar su potencial de creación de puestos de trabajo, su posición competitiva y su futuro económico, promocióne el espíritu empresarial creando así más empresas nuevas, haciendo que se desarrollen y que sean más innovadoras y competitivas. Especial atención debería prestarse, en opinión del Consejo, a:

- ✓ la promoción de las mujeres que son empresarias y a quienes podrían ser empresarios en zonas desfavorecidas y en grupos que son objeto de exclusión social,
- ✓ la necesidad de un enfoque coordinado con respecto a la política sobre el espíritu empresarial que implique a todos los órganos decisorios pertinentes a escala europea, nacional y regional para que faciliten una respuesta sólida y coherente a las necesidades empresariales, y que se centre en los siguientes tres pilares de actuación:
 - supresión de barreras a la creación y desarrollo de empresas,
 - equilibrio de los riesgos y ventajas del espíritu empresarial,
 - promoción de una sociedad que valore el espíritu empresarial,
- ✓ el aprendizaje de buenas prácticas que puede mejorar de manera eficaz las políticas de los Estados miembros y de los países candidatos relativas a las pequeñas empresas,
- ✓ la necesidad de mejorar las oportunidades de que las pequeñas empresas expresen sus inquietudes en la elaboración de las políticas y la legislación,
- ✓ la educación, en particular para los jóvenes, la formación profesional y la formación permanente que pueden desempeñar una función determinante en la realización de la Estrategia de Lisboa mediante la promoción de la cultura empresarial, aportando de ese modo a Europa empresarios más formados,
- ✓ la reducción de las cargas administrativas para las pequeñas empresas, mejorando la legislación y facilitando el acceso a las finanzas, la información y el conocimiento que reviste la mayor importancia para promover un entorno empresarial favorable,

- ✓ la facilitación de la transferencia de empresas a nuevos propietarios, que es esencial debido a que una tercera parte de las empresas europeas necesitará sucesores en los próximos diez años.

La recomendación del Consejo propone actuaciones concretas tanto a los Estados miembros como a la propia Comisión. En concreto, los Estados miembros deberían:

- ✓ establecer mecanismos para que las pequeñas empresas manifiesten sus preocupaciones y opiniones mediante la creación de mecanismos de consulta como, por ejemplo, grupos asesores o consultivos del gobierno,
- ✓ promocionar la formación en el espíritu empresarial en todas las fases del ciclo educativo, inspirándose en las buenas prácticas reconocidas,
- ✓ mejorar la calidad de la legislación mediante la introducción de una evaluación sistemática de impacto del marco regulador, teniendo en cuenta las prácticas y sistemas jurídicos nacionales,
- ✓ seguir simplificando y reduciendo los costes y el tiempo necesarios para el registro de las empresas de nueva creación, en particular mediante el registro en línea e inspirándose en otras buenas prácticas,
- ✓ mejorar el acceso de las pequeñas empresas a la financiación mediante formas de capital riesgo y de capital inicial tales como los sistemas de garantía, los fondos de capital riesgo y los micropréstamos del sector bancario, en sectores en que los mercados financieros muestran deficiencias, incrementando la atención dedicada a los incentivos y la distribución del riesgo,
- ✓ estimular la innovación y la transferencia de tecnologías mediante la promoción de la cooperación entre universidades, centros y organismos públicos de investigación y desarrollo y las pequeñas empresas, y también mediante la utilización de intermediarios,
- ✓ suprimir las barreras al mercado interior evitando la fragmentación del mercado interior de los servicios y cumpliendo los objetivos establecidos para la transposición de las Directivas, y garantizar que no se creen nuevas barreras a través de medidas jurídicas o administrativas,

Por su parte, la Comisión deberá apoyar todos estos esfuerzos de los Estados miembros, en particular en los siguientes ámbitos:

- ✓ la mejora de la participación y consulta de las pequeñas empresas en la elaboración de las políticas y la legislación,
- ✓ la educación y formación en espíritu empresarial,
- ✓ la mejora del acceso de las pequeñas empresas a la financiación mediante formas de capital riesgo y de capital inicial tales como los sistemas de

garantía, los fondos de capital riesgo y los micropréstamos del sector bancario,

- ✓ la innovación y transferencia de tecnología a las pequeñas empresas,
- ✓ el acceso de las pequeñas empresas al mercado interior, en particular por lo que respecta a los servicios, así como a los mercados internacionales,
- ✓ proporcionándolos medios para un diálogo continuado con las pequeñas empresas,
- ✓ y manteniendo las pequeñas y medianas empresas en el primer plano de las políticas comunitarias correspondientes, prosiguiendo los avances sobre la aplicación efectiva del plan de acción para simplificar y mejorar el marco regulador.

Posteriormente, la Recomendación del Consejo de 25 de junio de 2003 sobre las orientaciones generales de política económica para los Estados miembros y la Comunidad en el período 2003-2005, incide en estas mismas cuestiones y señala expresamente, en relación con las PYMEs que, durante los próximos tres años los Estados miembros deberán, en particular:

- ✓ Establecer un marco que favorezca el espíritu empresarial y la creación y expansión de las PYMEs reduciendo las cargas administrativas que pesan sobre las empresas, simplificando el Impuesto sobre Sociedades, mejorando y simplificando el marco reglamentario (especialmente los mecanismos de entrada y salida), y mejorando el acceso de las pequeñas y medianas empresas a la financiación, en particular al capital de riesgo.
- ✓ Fomentar la competencia en los mercados de bienes y servicios, especialmente garantizando la independencia efectiva y confiriendo a las autoridades encargadas de la competencia y de los aspectos de regulación unas competencias y unos recursos adecuados.
- ✓ Acelerar la integración de los mercados de capitales de la UE, garantizando una aplicación sistemática de la normativa de la UE y suprimiendo los obstáculos a una compensación y liquidación internacionales eficientes.
- ✓ Establecer y aplicar medidas tendentes a reforzar el gobierno de las empresas, a escala nacional y de la Comunidad.
- ✓ Adoptar medidas activas para promover la inversión en conocimiento, nuevas tecnologías e innovación y avanzar hacia el objetivo del 3% del PIB para la inversión total en investigación y desarrollo.

Hasta aquí lo que podríamos denominar las políticas públicas generales a favor de las pequeñas y medianas empresas definidas en el marco de la Unión Europea. Centrémonos ahora en una de esas políticas públicas, la relacionada con la

simplificación del sistema del Impuesto sobre Sociedades para las PYMEs y la situación de los intentos armonizadores llevados a cabo en el seno de la UE.

4. La armonización de la legislación tributaria en el Impuesto sobre Sociedades

Es posible que el euro haya sido el paso de la integración europea que más puede contribuir a coordinar el diseño de los sistemas fiscales nacionales, ya que aumenta la elasticidad del comercio de bienes y servicios y, sobre todo, del capital respecto a las diferencias tributarias existentes en Europa. Como respuesta a esta realidad, la Comunidad, tradicionalmente, ha propugnado un enfoque armonizador para suprimir las distorsiones fiscales que surgen de la integración.

Pero por ahora ha habido más intentos que logros, por lo que en Europa, en determinados campos, es más correcto hablar de competencia fiscal que de armonización fiscal.

La principal razón que ha frenado el proceso armonizador es que las decisiones que afectan a la fiscalidad se han de adoptar bajo el principio de unanimidad entre todos los países miembros y el campo tributario es un dominio muy sensible en el que los países son reacios a perder soberanía, especialmente en el caso de la tributación directa, ya que en la imposición indirecta sí que se han producido substanciales avances por razón del Mercado Único.

Un ejemplo de esta dificultad para alcanzar acuerdos en cuanto a la armonización de la imposición directa lo encontramos en la fiscalidad del ahorro, en el que se ha alcanzado un acuerdo recientemente tras más de cinco años de negociaciones entre los Estados miembros (bien es verdad que la primera propuesta de la Comisión en esta materia data de 1989).

Precisamente por las dificultades derivadas del principio de unanimidad, la actual Comisión no ha escogido la vía de la “armonización fiscal” (como hubiera sido lo habitual); por eso, está limitando la presentación de propuestas formativas, y ha propiciado otras vías complementarias (ayudas de Estado, Comunicaciones, procedimientos de infracción, etc).

En este punto, no se trata de realizar un repaso exhaustivo a los esfuerzos armonizadores llevados a cabo en el seno de la Unión Europea en relación con el Impuesto sobre Sociedades, pero sí creo conveniente llamar la atención sobre lo que han sido los principales hitos en este dificultoso camino. De este modo habría

que destacar el año 1990 como fecha significativa, ya que en ese año se aprobaron las siguientes directivas:

- ✓ La Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
- ✓ La Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes
- ✓ El Convenio 90/436/CEE, relativo a la supresión de la doble imposición en caso de corrección de los beneficios de las empresas asociadas

Posteriormente, en 1994, la Comisión Europea presentó dos Recomendaciones:

- ✓ Recomendación 94/390/CE, de 25 de mayo, relativa al régimen fiscal de las pequeñas y medianas empresas: solicita corregir los efectos de la progresividad del Impuesto sobre la Renta, que grava a las empresas individuales y a las sociedades personalistas, sobre los beneficios reinvertidos, limitando la carga fiscal aplicable a un tipo comparable al del IS.
- ✓ Recomendación 94/1069/CE, de 7 de diciembre, sobre la transmisión de las pequeñas y medianas empresas: persigue facilitar la transmisión de las PYMEs con el fin de garantizar su supervivencia. Se concretan en:
 - Reducir, siempre que se prosiga de manera creíble la actividad de la empresa durante un periodo mínimo, la carga fiscal que grava los activos estrictamente profesionales en caso de donación o sucesión, incluidos los derechos de sucesión, donación y registro;
 - Ofrecer a los herederos la posibilidad de escalonar o aplazar el pago de los derechos de donación o sucesión, siempre y cuando prosigan la actividad de la empresa, y conceder exenciones de intereses;
 - Velar porque en la evaluación fiscal de la empresa se pueda tener en cuenta la evolución de su valor hasta unos meses después del fallecimiento del empresario.

Este arduo camino continúa con las comunicaciones realizadas por la Comisión en 1996 y 1997 referidas respectivamente a:

- ✓ La Comunicación, de 22 de octubre de 1996, "La fiscalidad en la Unión Europea: Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios".

- ✓ La Comunicación, de 1 de octubre de 1997, “Hacia la coordinación de la fiscalidad en la Unión Europea, paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa”.
- ✓ La Comunicación, de 5 de noviembre de 1997, “Paquete de medidas para hacer frente a la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea”, que contiene propiamente el paquete fiscal.

El citado paquete fiscal propuesto por la Comisión y recientemente aprobado, está formado por tres medidas:

- ✓ Un Código de Conducta en la fiscalidad de las empresas, que trata de evitar o eliminar prácticas perniciosas con incidencia en la localización de las actividades empresariales.
- ✓ Una Directiva en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad, que trata de evitar la pérdida de ingresos fiscales que están soportando algunos países como consecuencia de la desfiscalización a raíz de la competencia fiscal existente.
- ✓ Una Directiva relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, para evitar la doble imposición existente en relación con las operaciones efectuadas entre empresas relacionadas, estableciendo la exención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas.

Finalmente, en el año 2001 se aprueban las Comunicaciones de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Política fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los próximos años” y “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales”.

En estos documentos se considera necesario avanzar hacia un sistema común de imposición sobre sociedades, que permita a las empresas con actividades transfronterizas calcular los beneficios de todo el grupo basándose en un mismo conjunto de normas, y establecer cuentas consolidadas a efectos fiscales (eliminando de esta manera los posibles efectos fiscales en las transacciones puramente internas dentro del mismo grupo).

La Comunicación “Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales” considera que “solamente una base imponible consolidada del IS para las actividades empresariales a escala comunitaria podrá:

- ✓ Reducir sensiblemente los costes de cumplimiento derivados de la coexistencia de 15 sistemas fiscales en el mercado interior.
- ✓ Acabar en la UE con los problemas de fijación de precios de transferencia.
- ✓ Permitir la compensación y consolidación global de los beneficios y pérdidas a escala comunitaria.
- ✓ Simplificar muchas operaciones internacionales de reestructuración.
- ✓ Reducir, sin interferir en el tratamiento fiscal de las personas físicas, algunas de las complejidades derivadas de la coexistencia de los planteamientos clásicos y los de exención en la tributación internacional.
- ✓ Evitar numerosos casos de doble imposición.
- ✓ Acabar con muchas situaciones y restricciones discriminatorias”.

Esta propuesta de base imponible consolidada, según la Comisión Europea, no interfiere en la soberanía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos impositivos del IS; “éstos aplicarían su tipo impositivo nacional a la parte de la base imponible global que les corresponda específicamente, calculada por medio de un sistema de reparto aprobado de común acuerdo”.

En lo que se refiere al ámbito contable, el proceso de armonización es mucho más notable que en fiscalidad, porque las Directivas Comunitarias del Derecho de Sociedades han tenido un claro reflejo en la normativa contable de los países miembros.

Se han producido importantes avances de cara a la armonización a partir de la aprobación de la Cuarta Directiva y que culminarán con la implantación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) en el horizonte del año 2005. Tal es así, que ya se han producido los cambios pertinentes en las Directivas que regulan la elaboración de las Cuentas Anuales, al objeto de incorporar en ellas los criterios valorativos previstos en las NIC, y recientemente se ha aprobado el Reglamento que regula la aplicación de dichas normas. No obstante, el requerimiento de aplicar las NIC sólo es para las sociedades cotizadas que formulan cuentas consolidadas, dejando potestad a los Estados miembros para que amplíen esta obligación al resto de supuestos, esto es, no cotizadas y Cuentas Anuales individuales.

Asimismo, es preciso destacar el hito que ha supuesto el Estatuto de la Sociedad Europea, aunque aún quede por materializar las ventajas de acogerse a esta fórmula.

Este apresurado repaso a la evolución de la armonización en materia societaria no puede finalizar sin hacer referencia a un último documento de la Comisión, de fecha tan reciente como enero de este mismo año. Este documento es lo que se

conoce como un “Consultation Paper”, un documento de consulta, sobre la aplicación de los Impuestos Estatales a las pequeñas y medianas empresas. Este documento se incardina en los esfuerzos de la Comisión para defender su comunicación sobre fiscalidad de las empresas.

Este documento puede terminar en un proyecto piloto para determinar un esquema de tributación de las actividades transfronterizas de pequeñas y medianas empresas. Dado que aún está en fase de consultas tal vez resulte pronto para realizar un comentario más profundo sobre este documento.

Para finalizar esta ponencia me gustaría poner de manifiesto cómo, a pesar de no haberse producido una armonización efectiva en la UE en el ámbito de la fiscalidad directa, la situación de libertad de movimiento de capitales y, más recientemente, la entrada en vigor del euro como moneda única, ha dado lugar a que los países, de forma espontánea, y para evitar efectos económicos no deseados como la huída de capitales o la pérdida de competitividad a nivel internacional, hayan aproximado sus impuestos de sociedades, desencadenándose un proceso de ajuste que ha conducido a cierta convergencia a la baja del Impuesto sobre Sociedades, también del aplicable a las PYMEs, en los países de la UE.

De este modo, tomando como referencia la fiscalidad aplicable a las PYMEs en España, resumidamente, podemos destacar los siguientes aspectos:

Las medidas adoptadas en los últimos años han ido orientadas a los siguientes objetivos:

- ✓ Reducir la carga tributaria de estas empresas, con especial atención a las más dinámicas, esto es, aquellas que crean empleo e invierten.
- ✓ Reducir la carga fiscal indirecta, disminuyendo sus obligaciones formales.
- ✓ Eliminar obstáculos a la creación de nuevas empresas.

Estos objetivos, incluidas las reducciones de impuestos, no perjudicaran el cumplimiento de los criterios de corrección de los déficit públicos, y mantenimiento del plan de estabilidad y crecimiento. De hecho, existen varios países, como España, que han sacado adelante con éxito la combinación de menos impuestos más ingresos.

Así, en el IRPF (Ley 40/1998, de 9 de diciembre) existe un régimen de estimación objetiva, conforme al cual el rendimiento de la actividad económica se determina a través de la aplicación de unos signos, índices o módulos, con independencia del rendimiento real de la actividad. Se trata de un régimen voluntario, dado que es

posible renunciar al mismo, que exige al empresario un reducido apoyo contable y registral, lo que permite a este colectivo disminuir enormemente la llamada “carga fiscal indirecta”.

Desde 1998 la tributación de las PYMEs ha mejorado notablemente, con medidas de estímulo a la creación de empleo y a la inversión. Cabe citar, entre ellas, la inclusión de incentivos a la contratación de trabajadores indefinidos y de ciertos colectivos de trabajadores, como los jóvenes parados, minusválidos, parados de larga duración y mayores de 45 años, la simplificación del cómputo de las amortizaciones, la aplicación en ciertos casos de una amortización acelerada o la rebaja de la fiscalidad durante los dos primeros años para las empresas de nueva creación. Otras medidas han sido la sustitución de la modalidad de coeficientes del régimen de estimación objetiva por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa y la coordinación entre el régimen de estimación objetiva del IRPF y los regímenes especiales de IVA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre), en particular con el régimen simplificado, que determina la cuota a ingresar por este Impuesto restando de la cuota devengada, calculada mediante unos índices y módulos, las cuotas realmente soportadas por la adquisición de bienes y servicios. Estos módulos, que ya suponen una tributación inferior a la que resultaría de aplicar el régimen general, han sido congelados para el año 2003.

Asimismo, cabe destacar el importante impulso que desde uno de enero de 2002 se ha dado a los planes de pensiones, con ventajas tanto para los trabajadores como para el propio empresario individual, con la adopción de medidas financieras y fiscales.

En el caso de personas jurídicas, la normativa del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre) también contiene un tratamiento privilegiado para las PYMEs. Existe un régimen especial para las empresas de reducida dimensión. Llama la atención el alcance subjetivo de este régimen, que desde uno de enero de 2002 supone alrededor del 90 por ciento de los obligados al pago del Impuesto, al pasar el importe máximo de la cifra de negocios de 3 a 6 millones de euros. Su aplicación conlleva, por una parte, la reducción de la carga fiscal de estas empresas, mediante el diferimiento de impuestos a través de la libertad de amortización para la inversión en elementos del activo material nuevos que generen creación de empleo, la amortización acelerada tanto en activos del inmovilizado material como inmaterial y la deducibilidad de la dotación global por insolvencias de deudores, y, por otra parte, la aplicación de un tipo de gravamen inferior, al establecerse dos tramos en lugar del tipo fijo del 35 por ciento, aplicable con carácter general; así, la parte de base imponible comprendida entre 0 y 90.151,81 euros se grava al 30 por ciento y el resto al 35 por ciento. Por otro lado,

los beneficios extraordinarios derivados de la transmisión onerosa de elementos patrimoniales (plusvalías) tributan a un tipo reducido del 15 por ciento, a condición de reinversión.

Por otro lado, en el capítulo de las deducciones, tanto en el IRPF como en el Impuesto sobre Sociedades, las PYMEs disfrutaban de incentivos adicionales. Así, junto con la importante deducción por actividades de investigación y desarrollo, que ha sido calificado como el segundo régimen de incentivos fiscales más beneficioso para las empresas de todas las economías OCDE, e innovación tecnológica, aplicable con carácter general a todas las empresas, las pequeñas y medianas pueden aplicar una deducción adicional del 10 por ciento de las inversiones y gastos en relación con la implantación o mejora de las tecnologías de la información y comunicación de la empresa –acceso y presencia en *Internet*, comercio electrónico e incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales- y una deducción adicional del 10 por ciento de las inversiones destinadas a la protección del medio ambiente, en particular para el aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

En lo que se refiere a los impuestos patrimoniales, también se da un tratamiento más favorable a las pequeñas y medianas empresas. En el Impuesto sobre el Patrimonio (Ley 19/1991, de 6 de junio) se prevé la exención del conjunto de bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad empresarial y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (Ley 29/1987, de 18 de diciembre) se reduce en el 95 por ciento el gravamen de la transmisión del negocio por el empresario en favor de su cónyuge, descendientes o adoptados.

Dentro de esta política de apoyo a las PYMEs, cabe enmarcar la reciente reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas (Ley 51/2002, de Reforma de la Ley 39/1988), que ha entrado en vigor el pasado uno de enero. En concreto, desde esta fecha están exentos del Impuesto todas las personas físicas y aquellos sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente en España que tengan una cifra de negocios inferior a 1 millón de euros. En definitiva, esta exención supondrá que dejarán de pagar el IAE aproximadamente 2,1 millones de pequeños y medianos empresarios y profesionales, es decir, el 92 por ciento de los obligados al pago. Por otra parte, con el objetivo de favorecer la creación de nuevas empresas, suprimiendo cargas fiscales que son especialmente gravosas en el momento de inicio de la actividad, se crea una exención en el IAE para las empresas de nueva constitución, durante los dos primeros periodos impositivos, en este caso con independencia del importe neto de la cifra de negocios. Esta exención se completa con el mantenimiento de la actual bonificación del 50 por

ciento, potestativa para los Ayuntamientos, por inicio de actividad empresarial y que podrán aplicar durante los cinco años siguientes.

Por último, con la misma finalidad de estimular la creación de nuevas empresas, especialmente las de pequeña y reducida dimensión, ha sido aprobada La Ley 7/2003, de la sociedad limitada nueva empresa, que contiene medidas fiscales tales como el aplazamiento durante un año de la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por la modalidad de operaciones societarias, derivada de la constitución de la sociedad, el aplazamiento de las deudas tributarias y la supresión de los pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades, correspondientes a los dos primeros periodos impositivos concluidos desde su constitución, y el aplazamiento o fraccionamiento de las retenciones o ingresos a cuenta del IRPF que se devenguen en el primer año desde su constitución.

En cuanto a la fiscalidad de las PYMEs en la Unión Europea creo que merecen destacarse los siguientes aspectos que pueden darnos una indicación de las tendencias que está siguiendo la tributación societaria en la UE.

Dada la importancia de las PYMEs en el tejido empresarial, al igual que España, diversos países de la Unión Europea establecen incentivos especiales para este tipo de empresas que, con carácter general, consisten en tipos de gravamen reducidos, amortización acelerada e incentivos a la inversión.

En **Alemania** existe una reserva para inversiones y una amortización acelerada. Se establece la posibilidad de practicar una reducción en la base imponible siempre que el importe objeto de la reducción sea llevado a una reserva para inversiones. Adicionalmente los activos en que se materialice dicha reserva pueden amortizarse en 5 años.

En **Bélgica** se aplican tipos reducidos que van desde el 28 al 40 por ciento. Asimismo las sociedades que pueden beneficiarse de estos tipos reducidos pueden aplicar un crédito fiscal. También existe una deducción por inversiones del 3 por ciento del coste de adquisición y una deducción adicional del 10,5 por ciento de la amortización anual de dichas inversiones.

En **Finlandia** existe una amortización acelerada que supone duplicar los porcentajes generales de amortización.

En **Francia** existe un tipo reducido del 15 por ciento, y para las sociedades de nueva creación se concede una exención total del impuesto durante los dos

primeros años de actividad, reduciéndose al 75, 50 y 25 por ciento, respectivamente, en los tres ejercicios sucesivos.

En **Irlanda** se aplica un tipo reducido del 12,5 por ciento a las empresas de reducida dimensión.

En **Portugal** se aplica un tipo reducido del 20 por ciento, una exención para entidades de nueva creación condicionada a la creación de empleo, y para el desarrollo de actividades en regiones subdesarrolladas está previsto un tipo reducido del 15 por ciento y el derecho a una deducción del 15 por ciento de las inversiones realizadas.

En **Reino Unido** también se aplican tipos reducidos, con una escala que va del 10 al 30 por ciento, una amortización acelerada para la maquinaria y los equipos e incentivos para las actividades de investigación y desarrollo, en concreto, una deducción del 150 por ciento de los gastos derivados de dichas actividades y, en caso de PYMEs con pérdidas, la posibilidad de obtener el pago de un crédito fiscal por parte de la Hacienda Pública.

En el año 2003 algunos de los países mencionados han introducido mejoras en la tributación de las PYMEs según se señala en el "Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento sobre la aplicación de la Carta Europea de la Pequeña Empresa". Así, en el Reino Unido se reduce el tipo del 23 al 19 por ciento para las empresas con beneficios entre 50.000 y 300.000 libras (76.000 a 460.000 euros). En Bélgica se han reducido los impuestos de las PYMEs en función de su nivel de facturación y en Dinamarca se ha elevado el umbral de facturación a partir del cual es obligatorio pagar el IVA. En Portugal y Noruega se han implantado incentivos fiscales a la investigación y el desarrollo.

Otras medidas en preparación, según el citado informe, son las siguientes: Suecia desarrolla un sistema fiscal basado en los ingresos promedio, en lugar de los ingresos reales. Tanto Grecia como Italia preparan normas para simplificar sus sistemas fiscales. Y por último, Grecia está reduciendo la obligación de declarar el IVA de 6 a 4 veces al año, mientras que Francia, Grecia y Austria están reduciendo los impuestos de transmisión de empresas.

En conclusión, la evolución del IS en los países de la UE en los últimos años muestra el desarrollo de tres tendencias generales simultáneas.

- ✓ La primera tendencia ha consistido en la ampliación de la base imponible a través de una disminución de los incentivos a la inversión, particularmente de aquéllos que tienen un carácter general y permanente en el tiempo.
- ✓ La segunda tendencia ha sido la reducción de los tipos impositivos nominales, reducción que es previsible continúe en un futuro próximo a juzgar por las reformas fiscales anunciadas en algunos países. Esta evolución a la baja de los tipos nominales se ha combinado con una disminución de la dispersión entre países que es apreciable, particularmente, en la primera mitad de la década.

Estas dos tendencias han tenido como objetivo básico la búsqueda de la neutralidad, fomentando la actividad económica en general y no sólo a las empresas intensivas en capital. Se considera que, en el pasado, los incentivos a la inversión vía deducciones en base o en cuota por compra de bienes de capital generaron un trato de favor para empresas intensivas en capital frente a empresas intensivas en factor trabajo, lo que supuso una falta de neutralidad y un efecto negativo contra el empleo. La eliminación de este tipo de incentivos, unida a una disminución general de los tipos de gravamen, puede estimular a las actividades económicas en general sin generar esas faltas de neutralidad.

- ✓ La tercera tendencia observada ha sido el mantenimiento o creación de nuevos incentivos específicos con un doble objetivo: ayudar a la política regional, en el sentido de lograr un desarrollo equilibrado de las distintas áreas, y fomentar ciertas actividades consideradas de alta rentabilidad económica.

BIBLIOGRAFIA:

- THE ACQUIS OF THE EUROPEAN UNION UNDER THE MANAGEMENT OF THE ENTERPRISE DG. LIST OF MEASURES- European Commission. 31 December 2002
- Comunicación de la Comisión. Ejemplo de declaración sobre la información relativa a la condición de PYME de una empresa.
- RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas.
- CONCLUSIONES DEL CONSEJO de 3 de marzo de 2003, sobre promoción del espíritu empresarial y de la pequeña empresa.
- OECD Small and Medium Enterprise Outlook 2002
- STI Working Paper 2002/9 INDUSTRY ISSUES TAXATION, SMEs AND ENTREPRENEURSHIP. DIRECTORATE FOR SCIENCE, TECHNOLOGY AND INDUSTRY, OECD 9- Aug-2002
- TAX INCENTIVES FOR RESEARCH AND DEVELOPMENT: TRENDS AND ISSUES. OECD. 2003
- EUROPEAN COMMISSION. DIRECTORATE-GENERAL TAXATION AND CUSTOMS UNION TAX POLICY Co-ordination of tax matters. Consultation Paper. " The experimental application of "Home Tstate Taxation" to small an medium-sized enterprises in the EU". January 2003.
- Observatorio de las PYME europeas 2002: Las PYME europeas en estudio: Principales resultados del Observatorio de las PYME europeas 2002. Comisión Europea
- Orientaciones Generales de Política Económica para los Estados miembros y la Comunidad (período 2003-2005). Recomendación del Consejo de la Unión Europe 23 de Junio de 2003.
- Propuesta de DECISIÓN DEL CONSEJO RELATIVA A LAS DIRECTRICES PARA LAS POLÍTICAS DE EMPLEO DE LOS ESTADOS MIEMBROS.
- CODIGO DE CONDUCTA FISCAL EN EL ÁMBITO DE LAS EMPRESAS: LA ARMONIZACIÓN DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA EN LA UNIÓN EUROPEA. Susana Bokobo Moiche. Crónica Tributaria nº 93 (2000).
- LA ARMONIZACIÓN DE LAS RETENCIONES SOBRE EL AHORRO EN LA UNIÓN EUROPEA: UNA VISIÓN ECONÓMICA. Gregorio Izquierdo Llanes. Crónica Tributaria nº 95 (2000).
- JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL DE LUXEMBURGO E IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Juan López Rodríguez. Crónica Tributaria nº 98 (2001).
- EVOLUCIÓN DE LA ARMONIZACIÓN COMUNITARIA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN MATERIA CONTABLE Y FISCAL. Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García. DOC. N.o 17/02. IEF



CURRICULUM VITAE

**FERNANDO GONZÁLEZ-MOYA
RODRÍGUEZ DE MONDELO**

DATOS ACADÉMICOS

- Licenciado en Derecho, Especialidad Empresa. Universidad de Sevilla (1972-78)
- Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales. Especialidad Empresariales. Universidad de Sevilla (1972-77)
- Diplomado en Comunidades Europeas por el Ministerio de Asuntos Exteriores (1982)
- Curso de Auditoría en el Registro de Economistas Auditores (1982-83)

DATOS PROFESIONALES

- Trabaja como Economista y Abogado desde 1978, como consultor de empresas.
- Asesor Fiscal. Miembro del Registro de Economistas Asesores Fiscales (REAF)
- Auditor de Cuentas. Miembro del Registro de Economistas Auditores (REA).
- Miembro del Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC)
- Desde su actividad profesional ha participado en numerosos cursos y jornadas de carácter general y especializadas.

OTROS DATOS PROFESIONALES E INSTITUCIONALES

- Decano del Colegio de Economistas Sevilla (1989 -2002)
- Presidente del Consejo General de Colegios de Economistas de España (1993 hasta la actualidad).
- Miembro de la Comisión Nacional de Codificación. Ministerio de Justicia.
- Miembro de la Sección Especial para la Regulación del Derecho Concursal y de Quiebras. Ministerio de Justicia.
- Consejero del Comité Consultivo del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Ministerio de Economía.