

En relación con ello, y a fin de evidenciar la inexistencia de permisión por parte de la empresa, es necesario que además de informar debidamente de la prohibición de fumar en el centro de trabajo (desde la colocación de los preceptivos carteles hasta su reflejo en la política de empresa, los contratos de trabajo, o los convenios colectivos —v.g. disposición final segunda del III Convenio Colectivo general para el sector de aparcamientos y garajes, BOE de 8 de febrero de 2006), se adopten las medidas oportunas en el ejercicio del poder de dirección y disciplinario empresarial.

Partiendo del inconveniente que supone la ausencia de criterios jurisprudenciales relativos a la Ley 28/2005, y aun cuando algún autor considera que esa prohibición de fumar legitima por sí misma la posibilidad de despedir al trabajador que vulnere dicha norma, es aconsejable atender a las sentencias del orden social que, antes de la entrada en vigor de la Ley 28/2005, han valorado la procedencia o no de despidos en los que se imputaba al trabajador haber fumado en centros de trabajo donde estaba prohibido. Así, tales sentencias insisten en la necesidad de llevar a cabo un juicio de proporcionalidad en cada caso, habiendo valorado si hubo reincidencia o se trataba de un hecho aislado (sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 2 de julio de 2001), así como si la conducta generó riesgos para la seguridad del centro de trabajo por existir, por ejemplo, material combustible (entre otras, sentencias de las Salas de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 17 de noviembre de 2004 y del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 14 de septiembre de 2004). Es necesario destacar, por otra parte, la importancia de que los regímenes disciplinarios de los convenios colectivos tipifiquen fumar en el centro de trabajo como falta grave y, de mediar reincidencia, como falta muy grave (así, la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 15 de septiembre de 2005 declaró improcedente el despido de un trabajador que trabajaba con sustancias inflamables porque el convenio aplicable tipificaba el hecho de fumar como falta leve o grave, pero no muy grave).

### Tiempos de descanso

Independientemente de que los diferentes estudios que han sido publicados discrepan sobre la incidencia de los descansos para fumar en la producción o actividad empresarial, la Ley 28/2005 no prevé la concesión de tiempos de descanso. Por

ello, el único período de descanso legalmente obligatorio continúa siendo el dispuesto en el artículo 34.4 del ET: quince minutos cuando la jornada diaria continuada exceda de seis horas (o treinta minutos en jornadas continuadas que excedan de cuatro horas y media, en el caso de menores de dieciocho años).

La concesión de períodos de descanso adicionales al del artículo 34.4 del ET puede provocar agravios comparativos frente a los trabajadores no fumadores, por lo que se ha llegado a plantear la posibilidad de establecer que dichos períodos de descanso no se consideran tiempo de trabajo efectivo y, por tanto, deban recuperarse. No obstante, ante la impopularidad de tales medidas, se ha venido optando generalmente por no conceder períodos de descanso adicionales o por suprimir los inicialmente reconocidos. Esta es la postura mantenida por la CEOE en su nota de 12 de enero de 2006, en contraposición a lo manifestado por las centrales sindicales partidarias de regular estas cuestiones mediante la negociación colectiva.

En definitiva, empresario y trabajador deberán esforzarse por el cumplimiento de esta normativa que incide de forma clara en las relaciones individuales de trabajo. La experiencia de otras jurisdicciones y el transcurso del tiempo (no olvidemos que esta norma escasamente ha cumplido cinco meses de vida) nos dirá cómo interpretar y resolver los conflictos que se planteen. Lo que es indudable es que fumar frente a la pantalla de un ordenador o recomponiendo un motor en un taller mecánico es ya historia.

JUAN REYES HERREROS (\*)

## CONSIDERACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN DEL FONDO DE COMERCIO FINANCIERO DEL ARTÍCULO 12.5 LIS COMO DIFERENCIA TEMPORAL (NIC 12 PÁRRAFO 5)

### Introducción

El 17 de febrero de 2006 la Comisión Nacional del Mercado de Valores («CNMV») solicitó de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda («DGT») una interpretación sobre

\* Abogado del Departamento de Derecho Laboral de Uría Menéndez (Barcelona).

la naturaleza del artículo 12.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades («LIS»).

En concreto, la CNMV preguntaba sobre la consideración de la amortización del fondo de comercio financiero como una diferencia temporal o como una diferencia permanente. Como veremos seguidamente, mediante un informe remitido a la CNMV el pasado 17 de marzo, la DGT ha señalado que la amortización del fondo de comercio financiero supone una diferencia temporal que afecta al valor fiscal de la participación y que, por lo tanto, deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades cuando la participación sea transmitida.

Pero vayamos por partes. Conviene recordar en primer lugar que el citado artículo 12.5 de la LIS permite deducir fiscalmente la diferencia entre el precio de adquisición de participaciones en filiales extranjeras y los fondos propios de la filial en la parte que no se corresponda con plusvalías tácitas de los activos.

La citada diferencia será deducible (con el límite anual de la veintava parte de su importe, es decir, con un límite del 5 %) siempre que las rentas derivadas de la entidad no residente puedan acogerse al artículo 21 de la LIS (exención de dividendos y plusvalías de fuente extranjera). La deducibilidad fiscal de la mencionada diferencia, de acuerdo con la interpretación más extendida que ha sido confirmada por la DGT, no requerirá inscripción contable.

### Planteamiento de la cuestión

Han transcurrido casi cinco años desde que la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social introdujo el apartado 5 en el artículo 12 de la LIS. Durante ese período de tiempo el citado artículo ha sido objeto de no pocas críticas y de no menos interpretaciones.

Así, el beneficio fiscal en que consiste la posibilidad de deducir la amortización del fondo de comercio financiero ha sido criticado por distintos agentes económicos de países vecinos de la Unión Europea. De acuerdo con sus argumentos, la inclinación compradora de algunas de las grandes empresas cotizadas españolas (SCH-Abbey, Telefónica-O2, Ferrovial-BAA,...) podría haber sido favorecida por la aplicación de la citada deducción, a la que no han dudado en calificar de ayuda de estado.

Desde un punto de vista técnico, una de las principales cuestiones que se ha venido debatiendo sobre

esta norma ha sido la cuestionada por la CNMV, esto es, la naturaleza temporal o permanente de este beneficio fiscal, o en otras palabras, si la deducción fiscal es definitiva o por el contrario debe revertir en el momento de la venta de la participación correspondiente.

Las interpretaciones mantenidas hasta la fecha pueden resumirse como sigue:

(i) Parte de la doctrina sostiene que esta deducción es una mera corrección por pérdida de valor de los elementos patrimoniales y por tanto una ventaja temporal. Su principal apoyo reside en su ubicación en el artículo 12 de la LIS. Dicho artículo, dedicado a las correcciones valorativas, recoge distintas limitaciones fiscales a la normativa contable, por lo que su apartado 5 debe ser tratado como una corrección más, sin ninguna especialidad distinta de las expresamente previstas por el legislador. La principal consecuencia de esta interpretación sería la necesaria reversión fiscal de la corrección practicada (diferencia temporal) en el momento en que la participación sea transmitida.

(ii) Por el contrario, también hay quien sostiene que se trata de un incentivo fiscal similar a cualquier otra deducción establecida en el resto del articulado de la LIS. Su apoyo fundamental descansa en que el resto de supuestos recogidos en el artículo 12 de la LIS (apartados 1, 2, 3 y 4) son limitaciones a la deducibilidad fiscal de provisiones establecidas por la normativa contable mientras el apartado 5 establece la posibilidad de deducir el importe del fondo de comercio sin apoyo en dicha normativa contable, es decir, sin necesidad de que previamente exista un gasto reflejado en la contabilidad. La principal consecuencia de esta interpretación sería el carácter definitivo de la corrección (diferencia permanente), no siendo necesaria su reversión en los supuestos de transmisión de la participación.

Pues bien, como hemos señalado, el pasado mes de febrero la CNMV solicitó de la DGT una interpretación sobre la naturaleza del referido artículo 12.5, a efectos de su consideración contable como una diferencia temporal o permanente.

La CNMV, mediante el escrito de consulta, solicitaba un criterio que solucionase las discrepancias surgidas a la luz de las interpretaciones antes expuestas: (i) diferimiento temporal del pago del impuesto (que habría de revertir en el momento en que los

valores fuesen transmitidos), o (ii) deducción en la base imponible que no afectaba al valor fiscal de los valores (que, por lo tanto, tendría carácter definitivo o permanente).

La elección de una u otra interpretación tiene, como señala la CNMV, importantes efectos para la sociedad española que adquiere los valores de la entidad no residente derivados de la aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad («NIC») número 12. De acuerdo con la citada NIC 12, por la que se regula la contabilidad del Impuesto sobre las Ganancias, es necesario reflejar las diferencias positivas entre valor contable y valor fiscal de las partidas del balance mediante cuentas de impuestos diferidos.

De esta forma, si la interpretación correcta del artículo 12.5 fuese entender que se trata de un mero diferimiento del Impuesto sobre Sociedades (diferencia temporal, o temporaria en la terminología de las NIC), el efecto contable neto en la cuenta de resultados de la compañía española sería nulo. En este sentido, la sociedad adquirente vendría obligada a practicar en cada ejercicio dos anotaciones contables simétricas (de signo contrario): (i) por un lado, un menor gasto derivado de la menor cuota de Impuesto sobre Sociedades por aplicación de la deducción por la amortización del fondo de comercio financiero; y (ii) por otro, un mayor gasto derivado del incremento de la cuenta de impuesto diferido que refleja el mayor importe futuro de la cuota del Impuesto sobre Sociedades que se originará cuando los valores sean transmitidos.

Por el contrario, si la interpretación correcta fuese considerar que la deducción del fondo de comercio no afecta al valor fiscal de los valores (diferencia permanente, o simplemente un beneficio fiscal), la cuenta de resultados de la sociedad española adquirente se vería incrementada en el importe total de la amortización del fondo de comercio financiero incorporado en los valores adquiridos. Teniendo en cuenta que dicha amortización no afectaría al valor fiscal de la participación adquirida, la eventual plusvalía fiscal generada en la transmisión no se vería incrementada por lo que no sería necesario reflejar ningún impuesto diferido (derivado de una futura mayor cuota de Impuesto sobre Sociedades).

La contestación, emitida el pasado mes de marzo en forma de informe, concluye, como veremos a continuación, que se trata de un «incentivo» temporal que afecta al valor fiscal de la participación (diferencia temporaria, pues).

### El informe de la DGT de 17 de marzo de 2006

La DGT comienza su análisis encuadrando la deducción del fondo de comercio financiero dentro del artículo 12 de la LIS, dedicado a las correcciones de valor, para, a continuación, señalar que dicho artículo establece dos tipos de correcciones, a saber, (i) la del fondo de comercio financiero —apartado 5—, independiente de la contabilidad, y (ii) todas las demás —apartados 1, 2, 3 y 4—, que constituyen limitaciones fiscales a las dotaciones a provisiones contables.

De esta forma el Centro Directivo concluye que el apartado 5 del artículo 12, al tener la consideración de corrección valorativa a efectos fiscales, debe ser objeto de un tratamiento análogo al de las restantes correcciones valorativas establecidas en el referido artículo 12, es decir, como un ajuste fiscal al resultado contable que origina una diferencia temporal que, como tal, habrá de revertir en un momento futuro.

Una vez calificado el apartado 5 como una corrección valorativa más (que debe ser objeto de un tratamiento análogo al resto de correcciones), se aborda el tratamiento fiscal que, de acuerdo con el artículo 21.2 de la LIS, debe darse a las rentas generadas en la transmisión de participaciones en entidades no residentes. Dichas rentas estarán exentas en la medida en que se cumplan los requisitos exigidos por el citado artículo 21. No obstante, como señala la DGT, la letra b) del apartado 2 establece una limitación a la exención de la renta en aquellos supuestos en los que el contribuyente que transmite la participación hubiese practicado sobre ella alguna corrección de valor que hubiese sido fiscalmente deducible. En esos supuestos, la exención se aplicará al exceso de renta sobre el importe de la corrección practicada.

Concluye el Centro Directivo señalando que, al tener el apartado 5 del artículo 12 la consideración de una corrección valorativa, cabe deducir que se trata de un ajuste fiscal al resultado contable que origina una diferencia temporal, puesto que cuando se transmite la participación la exención sólo se aplicará a la parte de renta que exceda de la corrección valorativa, quedando sujeta y no exenta del Impuesto sobre Sociedades la parte de la renta obtenida que coincida con la corrección valorativa practicada. Es decir, la corrección valorativa en que consiste la deducción del fondo de comercio afecta al valor fiscal de la participación que se transmite, revirtiendo fiscalmente la deducción practicada en el momento en que la participación es transmitida

(estará sujeta al impuesto la parte de renta que coincida con la deducción fiscal practicada en lugar de estar exenta la totalidad de la renta generada en la transmisión), o lo que es lo mismo, en el momento en que la participación es transmitida se integrará en la base imponible el importe de las deducciones (correcciones valorativas) practicadas en aplicación del artículo 12.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Con base en el criterio de la DGT, la deducción del fondo de comercio financiero se configura como una diferencia temporal que habrá de revertir en un momento futuro. Así, nos encontramos ante un mero diferimiento temporal del pago del Impuesto sobre Sociedades, pago que deberá materializarse en el momento en que la participación cuya adquisición generó el fondo de comercio sea transmitida.

PABLO ULECIA RUBIO (\*)

## LA FUTURA REFORMA DE LA CONTRATACIÓN PÚBLICA: EL ANTEPROYECTO DE LEY DE CONTRATOS DEL SECTOR PÚBLICO

### Introducción

En el mes de diciembre de 2005, el Ministerio de Economía y Hacienda dio a conocer a través de su página web ([www.meh.es](http://www.meh.es)) el texto del Anteproyecto de Ley de Contratos del Sector Público (el «Anteproyecto»), con el que se ha dado el primer paso hacia una profunda reforma de la contratación pública.

Según se indica en la Exposición de Motivos del Anteproyecto, la reforma tiene un doble objetivo. Por un lado, la futura Ley de Contratos del Sector Público procederá a transponer al ordenamiento español la Directiva 2004/18/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de marzo de 2004, sobre coordinación de los procedimientos de adjudicación de los contratos públicos de obras, de suministro y de servicios (la «Directiva 2004/18/CE»). Por otra parte, la necesidad de transposición de la Directiva se toma como base para acometer una reforma global de la contratación pública, que afecta sustancialmente a la sistemática y filosofía tradicionales de la materia.

Esa reforma global ya se encontraba anunciada en el «Informe y conclusiones de la Comisión de Expertos

para el estudio y diagnóstico de la situación de la contratación pública» elaborado por la Comisión constituida al efecto en junio de 2003 y difundido también por la página web del Ministerio de Economía y Hacienda. La finalidad de esa Comisión era no sólo evaluar la repercusión de la tramitación de nuevas disposiciones comunitarias, que ha dado lugar a la Directiva 2004/18/CE, sino examinar en general la situación de la contratación pública en nuestro país y proponer líneas de reforma.

El Anteproyecto ha sido informado por el Comité Económico y Social, que ha emitido su Dictamen en fecha 20 de febrero de 2006. A ese Dictamen puede accederse en la página web del Consejo Económico y Social ([www.ces.es](http://www.ces.es)). En su Dictamen, el Comité Económico y Social valora de forma positiva y apropiada la reforma integral propuesta, si bien formula una serie de recomendaciones generales sobre cuestiones concretas.

En todo caso, y en tanto se tramita esta reforma legislativa, ha de recordarse que el pasado 31 de enero de 2006 finalizó el plazo de transposición de la Directiva 2004/18/CE. Por tanto, todos aquellos preceptos de esta Directiva que sean incondicionados y suficientemente precisos, gozan desde esa fecha de efecto directo. Esta circunstancia habrá de ser tenida en cuenta hasta la aprobación de la nueva Ley tanto por las Administraciones Públicas como por las empresas que contratan con ellas.

### Novedades de carácter general previstas en el Anteproyecto

Son dos las directrices que animan las grandes novedades que se introducen en el Anteproyecto. En primer término, se parte de una concepción amplia del ámbito subjetivo de aplicación de la futura Ley, con el fin de abarcar a todo el sector público afectado por la Directiva 2004/18/CE. En segundo lugar, se pretende deslindar con mayor nitidez el sector normativo de la contratación vinculado al Derecho comunitario del marco de regulación en el que el legislador nacional goza de libertad.

Así, el Anteproyecto se separa de la sistemática seguida en los textos legislativos anteriores y, en concreto, del vigente Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio («TRLCAP»). A diferencia del modelo actual, el Anteproyecto se estructura en un Título Preliminar y cinco libros que regulan sucesivamente las disposiciones generales; la configuración general de

\* Abogado del Departamento de Derecho Tributario de Uría Menéndez (Madrid).