



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

FACULTAD DE DERECHO

Simultaneidad del Grado en Derecho y Administración y  
Dirección de Empresas

TRABAJO DE FIN DE GRADO

## **Creación de filial de sociedad dedicada a la alimentación**

Autora: Isis Buig Rial

Tutor: Gonzalo Barrio García

A Coruña, Junio 2015

Trabajo de Fin de Grado presentado en la Facultad de Derecho de la Universidad de A Coruña para la obtención del  
Grado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas



# ÍNDICE

I. Abreviaturas.....	4
II. Antecedentes de hecho.....	6
III. Cuestiones.....	8
A. Analizar la creación de una filial en un país miembro de la UE, en un país no miembro de la UE con convenio de doble imposición y un país no miembro sin convenio en particular con relación a las siguientes operaciones:	
➤ Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros.....	9
➤ Financiación de las filiales y gastos apoyo gestión.....	13
➤ Trabajadores expatriados.....	16
➤ Cesión de intangibles.....	19
B. Retribución de los administradores.....	21
C. Retorno de la rentabilidad (dividendos): en particular en relación con la Directiva europea de las relaciones entre la empresa y sus filiales y la doble imposición internacional.....	26
D. Analizar los procedimientos tributarios siguientes: acuerdo previo de valoración, aplazamiento e inspección.....	31
E. Analizar los posibles delitos económicos presentes en el caso.....	38
IV. Bibliografía.....	44



## I. ABREVIATURAS

Art.: Artículo

BOE: Boletín Oficial del Estado

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española

CEE: Comunidad Económica Europea

CP: Código Penal

HP: Hacienda Pública

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

I+D+I: Investigación, Desarrollo e Innovación

IRNR: Impuesto de la Renta sobre No Residentes

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria

LIRPF: Ley sobre Impuesto de la Renta sobre Personas Físicas

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades

LSC: Ley de Sociedades de Capital

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

RD: Real Decreto

RGIT: Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e Inspección Tributaria

RD: Real Decreto

RGR: Régimen General de Recaudación

SAP: Sentencia Audiencia Provincial

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

TAC.: Territorio Aduanero Comunitario

UE: Unión Europea



## **II. Antecedentes de hecho**

## A. Supuesto de hecho

La entidad española ALIMENTOS S.A. cuyo objeto social es la fabricación de productos de alimentación está tratando de internacionalizarse con el fin de captar nuevos mercados para sus productos. Para ello lleva a cabo una doble estrategia: implantación de filiales en el exterior y operativa directa con clientes de otros países.

Una parte del dinero procedente de las actividades de la sociedad era ocultado a la Hacienda Pública, no habiendo declarado las siguientes cuotas tributarias: 130.000 euros (ejercicio 2009), 129.000 euros (ejercicio 2010), 150.000 euros (ejercicio 2011), 125.000 euros (ejercicio 2013) y 171.000 euros (ejercicio 2014).

Los administradores, asesorados por el abogado Fernando Manuel G. y con la anuencia de todos los socios, depositaron las cantidades defraudadas en una cuenta bancaria en la Isla de Man abierta el 1 de enero de 2011.



## **III. Cuestiones**

**A. Analizar la creación de una filial en un país miembro de la UE, en un país no miembro de la UE con convenio de doble imposición y un país no miembro sin convenio en particular con relación a las siguientes operaciones:**

**1. Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros**

Las transacciones comerciales se hayan reguladas en la Orden Ministerial de 27 de diciembre de 1991, de desarrollo del Decreto 1816/1991, de 20 de diciembre, sobre transacciones económicas con el exterior. En este Decreto se determina que será el Ministerio de Economía y Hacienda el que dictará las normas de desarrollo del mismo, y establecerá los procedimientos de comunicación e información entre los órganos de la Administración del Estado competentes en materia de control de cambios, los órganos de la Administración Tributaria y el Banco de España.

La Orden Ministerial se encarga de dictar las normas de procedimiento relativas a los cobros y pagos entre residentes y no residentes y las transferencias que se hagan o provengan del extranjero derivadas de las transacciones económicas con el exterior.

Una vez aclarado lo anterior, analizaremos la doble estrategia llevada a cabo por nuestra empresa, ALIMENTOS S.A., en primer lugar la implantación de filiales en el exterior y a continuación la operativa directa con clientes de otros países.

La filial es una compañía mercantil creada según las normas del estado donde se establece, porque aunque su capital sea extranjero se consideran “residentes” en el país de destino. Se dedica a la misma o a distinta actividad que otra sociedad, denominada matriz, la cual ostenta la totalidad, o al menos, la mayor parte de las acciones o participaciones en las que se divide la filial, la mayoría de los derechos de voto y ejerce el poder de decisión sobre aquella. Son entidades jurídicas separadas, que actúan en el mercado con nombre propio, asumiendo el riesgo de las operaciones y cuya gestión y organización son independientes de la matriz.

Fiscalmente están sometidas a las leyes fiscales del estado de residencia, pagando sus propios impuestos. Las filiales establecidas en España están sujetas a la misma regulación que el resto de las entidades mercantiles. Son sujetos pasivos del IS y deben atenerse a las obligaciones contables y fiscales vigentes. Tendrán, asimismo, la obligación de presentar cuentas en el Registro Mercantil<sup>1</sup>.

La matriz y sus filiales forman lo que se denomina un grupo de sociedades, que el art.42.1 del Código de Comercio define así, “*Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras*”. Dicho control se presumirá válido cuando se cumplan determinados requisitos recogidos en el mismo artículo:

- Posea la mayoría de los derechos de voto.
- Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.

---

<sup>1</sup> BBVA, “Filial o sucursal en el extranjero, ventajas e inconvenientes de cada una”, 2012. Recuperado de: <http://www.bbvacontuempresa.es/a/filial-o-sucursal-el-extranjero-ventajas-inconvenientes-cada-una>. Consultado el 16 de Junio de 2015.

➤ Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores.

Como ya dijimos, las filiales, actúan como un ente jurídico autónomo, con personalidad jurídica propia, pero bajo una unidad económica unitaria, en el sentido de que existe una estrategia general del conjunto fijada por el núcleo dirigente que articula la actividad de todas las sociedades del grupo<sup>2</sup>.

En nuestro caso, la filial compraría los productos alimenticios a su matriz y los vendería directamente en el mercado de destino, actuando como un importador-distribuidor. De este modo, la matriz al crear las filiales en el extranjero lo que pretende es una simplificación de las operaciones administrativas y logísticas, ya que las entregas y la facturación en ese mercado exterior se realizan en nombre de la filial. Dicho establecimiento es una muestra de voluntad de acercamiento al Estado de destino, así como de integración permanente en el mercado y una mejor adecuación a su normativa y usos comerciales<sup>3</sup>.

Referente a la operativa directa con clientes de otros países, debemos diferenciar dos casos en la actuación de nuestra empresa, ALIMENTOS S.A.: el primero, respecto a clientes de la UE, es decir como operador intracomunitario que vende sus productos a empresas situadas dentro del marco europeo; y el segundo, respecto de clientes situados fuera de la UE, analizando pues, la figura de las exportaciones.

Antes de nada, hagamos una pequeña aclaración en relación a los impuestos a los que estarán sujetos según qué operación esté llevando a cabo nuestra empresa. Si se trata de países comunitarios, en concepto de adquisiciones o entregas, serán gravadas por el IVA. Por el contrario, si son países no comunitarios, en concepto de importaciones o exportaciones, serán gravadas por el impuesto de Aduanas.

Las operaciones intracomunitarias son compras y ventas de mercancías o servicios entre empresas pertenecientes a la UE, las cuales estarán sometidas a un sistema especial de tributación del IVA. Lo más relevante de este aspecto es que, la exportación de bienes o mercancías desde España a otros países miembros, denominadas entregas intracomunitarias, están exentas de IVA. En cuanto a las adquisiciones intracomunitarias, sólo mencionar, que sí estarán sujetas a IVA pero mediante un mecanismo de autoliquidación por el que se contabiliza un mayor IVA soportado y repercutido.

En el caso concreto de nuestra empresa, las operaciones que lleva a cabo son las entregas intracomunitarias con el fin de llegar a un mercado más amplio. Por entrega de bienes, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en su artículo 8 entiende: *“la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”*.

Además el artículo 9 de la misma ley, recoge una lista ejemplificadora del concepto *“transmisión del poder de disposición”*, es decir, de las operaciones asimiladas

---

<sup>2</sup> MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A (Dir.)/ ROJO FERNÁNDEZ-DEL RIO, A-J (Dir)/ URÍA, R... [et al.], en *Lecciones de Derecho Mercantil*, Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, 2014, p. 92 y 642.

<sup>3</sup> “Contratación: Sucursal VS. Filial en el mercado de destino”, 2011. Recuperado de: <http://foreigntrade20.com/2011/11/05/contratacion-sucursal-vs-filial-en-el-mercado-destino/>. Consultado el 16 de Junio de 2015.

a las entregas de bienes onerosas, y procede a enumerar supuestos que se asimilarán a este hecho, como el autoconsumo de bienes o la transferencia por un sujeto pasivo de un bien corporal de su empresa con destino a otro Estado miembro, entre otros<sup>4</sup>.

Las entregas de bienes estarán exentas de IVA, por el art.25 de la LIVA:

*Uno. Las entregas de bienes definidas en el artículo 8 de esta Ley, expedidos o transportados, por el vendedor, por el adquirente o por un tercero en nombre y por cuenta de cualquiera de los anteriores, al territorio de otro Estado miembro, siempre que el adquirente sea:*

*a) Un empresario o profesional identificado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

*b) Una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero que esté identificada a efectos del Impuesto en un Estado miembro distinto del Reino de España.*

Entendemos que estos términos resultan de aplicación a nuestro caso, porque las entregas realizadas por ALIMENTOS S.A., se harán en todo caso a un empresario identificado a efectos del IVA. Además resulta indiferente que dicha entrega se haga a una empresa ajena a nuestro grupo o a una filial del mismo, puesto que el requisito para que pueda existir la entrega comunitaria se da en ambos casos y en todo caso estará exenta de IVA.

Este tipo de envíos de mercancías estará sujeto a auto-repercusión de IVA por parte del destinatario, por constituir el hecho imponible en el país de destino. En este sentido el Reglamento de aplicación del IVA desarrolla en su art.13.2, cuáles son las condiciones que deben cumplirse<sup>5</sup>.

En cuanto a las exportaciones, hacen referencia a las ventas que realiza nuestro país tanto a territorios que tengan convenio de doble imposición con España como a los que no. Hacer mención a la operación contraria, es decir, las adquisiciones que se llevasen a cabo con dichos países recibirían la denominación de importaciones, recogidas en el art.17 de la LIVA. Con todo, ambas transacciones (exportación e importación) estarán exentas de IVA conforme a la normativa que veremos a continuación; sí estarán por el contrario, sujetas a un impuesto de Aduana de salida o entrada a la UE.

De acuerdo al art.21 de la LIVA sobre la exención de las exportaciones de bienes, estarán exentas del impuesto, en las condiciones y requisitos establecidos reglamentariamente en el art.9 del Reglamento de la LIVA, las siguientes operaciones:

*1.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmitente o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste.*

*2.º Las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él.*

---

<sup>4</sup> ALARCÓN GARCÍA, G., "Manual del sistema fiscal español" Thomson Civitas. Navarra, 2008, p.510.

<sup>5</sup> CALVO VÉRGEZ, J., "El IVA en las operaciones intracomunitarias", Tirant Tributario, Valencia, 2013, pp.221-293

Se debe producir la efectiva salida de los bienes de la UE, siendo obligatorio conservar, durante el plazo de prescripción del impuesto, los documentos justificativos de cada operación, documentos aduaneros, facturas de transporte, etc.

En cuanto al impuesto de aduanas, al que sí deben hacer frente, se trata de un impuesto establecido para el control del intercambio de mercancías entre los Estados miembro de la UE y los denominados “Estados terceros”, no pertenecientes a la misma. Este control de movimiento de bienes, tanto de entrada como de salida de la UE, se lleva a cabo en las instalaciones denominadas aduanas. Así pues, en las aduanas se depositan las mercancías que van a entrar o salir del Territorio Aduanero Comunitario (TAC), y que antes de poder circular libremente por el territorio europeo están sujetas a un control con diferentes tipos de medidas. Aunque en general, el TAC coincide con el territorio de la UE, existen algunas excepciones, como es el caso de Ceuta y Melilla, que a pesar de pertenecer a la UE, no lo hacen al TAC; lo mismo le ocurre a San Marino o Mónaco<sup>6</sup>.

Así las cosas, podemos concluir que tanto las entregas intracomunitarias como las exportaciones realizadas por ALIMENTOS S.A., estarán exentas de IVA (aunque estas últimas tendrán que pagar el impuesto de aduanas), ya que atribuyen al que las realiza el derecho a la deducción del impuesto soportado por la adquisición de los bienes que se utilizan en dichas operaciones. Nuestra empresa podrá deducirse todo el IVA soportado en relación con estas operaciones de tráfico exterior conforme a lo establecido en el art.94.Uno.1º.c de la LIVA<sup>7</sup>.

Llegados a este punto hemos analizado la tributación indirecta de las operaciones de venta, a países dentro y fuera de la UE, pero debemos aclarar que existe una tributación directa en relación con el IS, ya que todas las operaciones de entrega y distribución son para ALIMENTOS S.A, ingresos y gastos contables. Esto se debe a la configuración de las filiales como entes autónomos con personalidad jurídica propia que deben acogerse al régimen fiscal de residencia, lo que puede provocar una situación de doble imposición internacional si los ingresos fuesen considerados objeto de tributación tanto en el país de origen como en el de destino.

Los Convenios internacionales suscritos por nuestro país con territorios terceros, lo que pretenden evitar, es dicha doble imposición, ya que su aplicación es prioritaria respecto a la legislación interna, contemplando la exclusión de tributación de los beneficios empresariales fuera del país de residencia del sujeto, salvo que ejerza una actividad de esa naturaleza en el otro Estado mediante un establecimiento permanente.

En el supuesto de las transacciones matriz-filial, como es el nuestro, tienen la consideración de operaciones vinculadas, reguladas en el art.18 de la LIS<sup>8</sup>, por el que se establecen una serie de medidas legales a favor de evitar la fijación de precios y condiciones artificiosas que consigan, por la diferente normativa aplicable y especialmente por el diferente tipo de gravamen, una menor tributación para estas.

---

<sup>6</sup> ¿Qué son las aduanas? Recuperado de: [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores\\_VT4\\_es\\_ES.html#22](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT4_es_ES.html#22). Consultado el 17 de junio de 2015

<sup>7</sup> *Memento Práctico*, Francis Lefevre, 2015, Madrid, p. 1236

<sup>8</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades (BOE 288)

## 2. Financiación de las filiales y gastos apoyo gestión

La financiación de las filiales en el ámbito internacional ha cobrado una elevada trascendencia con el aumento de la presencia de las empresas españolas en cada vez más países, sobre todo aquellos calificados como países emergentes. La financiación mediante recursos propios no siempre es la alternativa más acertada, dado que no permite aplicar determinados beneficios asociados al endeudamiento, como la amplificación de la rentabilidad para el accionista y la minoración del coste medio de los recursos financieros que emplea la empresa.

La elección entre la financiación directa con entidades locales y una gestión centralizada del endeudamiento a través de la matriz no siempre es inmediata. Si existen dificultades para la repatriación de beneficios, es habitual optar por la financiación directa a través de la filial, mientras que si los mercados financieros no son lo suficientemente profundos, la matriz capta el endeudamiento para abastecer a la filial.

Aunque el criterio de una elevada rentabilidad no debería ser el único criterio para que la matriz se involucre en la financiación de sus filiales, sustituyendo a las entidades locales, sí suele hacerlo con aquellas filiales situadas en países donde los tipos de interés reales son significativamente altos, caso de Brasil, China o Polonia, cuyos tipos de interés se sitúan por encima del 3%-4%.

Para evitar que la financiación provenga directamente de la sociedad matriz, las entidades financieras locales ofrecen a las filiales un sistema de garantías que permita decantar la balanza hacia este lado. Si la filial obtiene deuda sin que la matriz garantice su cumplimiento en caso de impago, es razonable que la filial opere directamente con las entidades financieras locales, dado que el endeudamiento que capta no incrementa el riesgo percibido de la matriz, y no condiciona su capacidad futura de captación de fondos ajenos. Por otro lado, si la obtención de financiación exige una garantía de la matriz, la balanza se inclina hacia el lado de la gestión centralizada. El incremento de riesgo de la matriz con las entidades financieras será más claro, y no estará sometido a contingencias que activen garantías. Aun con todo, la negociación recurrente con las entidades locales puede facilitar la obtención de costes de financiación más ventajosos.

Aunque la financiación tenga carácter intragrupo no debe llevar a la fijación de un coste muy diferente a las condiciones del mercado, para evitar que ello pueda desembocar en una vía para minorar de forma artificial la tributación de las sociedades financiadas. Por eso las Administraciones Tributarias realizan importantes esfuerzos de análisis en el marco de los tipos de interés aplicados en operaciones intragrupos o centralizadas.

Por todo ello, disponer de un sistema interno de evaluación del riesgo de crédito garantiza la objetividad a la hora de establecer estas condiciones de financiación, y permite eliminar la incertidumbre que pueden percibir los reguladores en cuanto a estas operaciones<sup>9</sup>.

El art.16 de la LIS limita la deducibilidad de los gastos financieros al 30% del beneficio operativo. Lo que se pretende con este artículo es hacer frente al problema de la calificación, que debe darse desde el punto de vista fiscal, a las sumas puestas a disposición de una sociedad por los socios o personas vinculadas a las mismas que, si bien formalmente aparecen como prestamos cumplen funciones idénticas a las

---

<sup>9</sup> GUIJARRO, P., y DÍEZ, C. en “Operaciones de financiación intragrupo”, 2 de Marzo de 2014. Recuperado de: [http://economia.elpais.com/economia/2014/02/28/actualidad/1393593426\\_109460.html](http://economia.elpais.com/economia/2014/02/28/actualidad/1393593426_109460.html). Consultado el 17 de Junio de 2015

aportaciones al capital social, lo que implica una estructura financiera en la que se priman los recursos ajenos, procedentes de sociedades vinculadas, con el objetivo de reducir el beneficio imponible de la sociedad filial<sup>10</sup>.

En nuestro caso, ALIMENTOS S.A., será la que financie a las filiales en el extranjero, colocando capitales en forma de préstamo, convirtiéndose así además de en dueña de la filial, en su prestamista. La remuneración del préstamo será intereses para la matriz y gasto para la filial, con las limitaciones de deducibilidad que puedan existir en su país de residencia a través del art.16 de la LIS y que en todo caso deberá valorarse a valor de mercado.

El caso de la tributación de los beneficios recibidos por la matriz, será gravado en el país de residencia de la misma, pero esta situación será analizada con mayor detalle en la pregunta 3 de nuestro caso.

Referente a la fiscalidad de los intereses recibidos y atendiendo al art.13.1.f.2º de la Ley del INRN, se consideran obtenidas en territorio español por una entidad no residente: *“Los intereses y otros rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español, o por establecimientos permanentes situados en éste, o que retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio español”*. Así, a pesar de que lo habitual es grabar su obtención en el estado de residencia de la sociedad que los genera, dependiendo del país de donde procedan los intereses, podría ser posible que también los consideraran susceptibles de gravamen en ese país.

Si esta situación se llegase a producir, estaríamos ante una situación de doble imposición internacional. En este caso, sería necesario acudir al Convenio de Doble Imposición, si lo hubiese, entre los países afectados, en base al art.7.1.b de la LGT, en donde dice: *“Por los tratados o convenios internacionales que contengan cláusulas de naturaleza tributaria y, en particular, por los convenios para evitar la doble imposición, en los términos previstos en el artículo 96 de la Constitución”*<sup>11</sup>.

De acuerdo con el art.11.5 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, se recoge qué para la determinación de la fiscalidad en el caso de los intereses: *“los intereses se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor sea un residente de ese Estado”*, así se establece que los intereses procedentes de un Estado contratante puedan someterse a imposición dentro de este Estado y a imposición dentro del otro Estado.

En el caso de que el beneficiario de dichos intereses sea un Estado miembro de la UE, el impuesto exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los mismos, siendo las autoridades de los Estados contratantes las que establecerán las modalidades de aplicación de ese límite, de mutuo acuerdo<sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> *“Limitación a la deducción de gastos financieros netos en el impuesto sobre sociedades”*, de 25 de Abril de 2012. Recuperado de: <http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/122980/limitacion-a-la-deducción-de-gastos-financieros-netosen-el-impuesto-sobre-sociedades>. Consultado el 17 de Junio de 2015.

<sup>11</sup> CALDERÓN CARRERO, J.M...[et al.] en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2014, Valencia, Pág. 972

<sup>12</sup> AMBITE IGLESIAS, A.M. Y LÓPEZ ARRABE, C. en *“Doble imposición internacional en una economía globalizada”*, 2014, Pág. 18. Recuperado de: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos\\_formacion/2014\\_17\\_01.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2014_17_01.pdf). Consultado el 17 de Junio de 2015.

El término de los gastos de apoyo a la gestión o *management fees*, es un concepto relativamente reciente, no incorporado en nuestra legislación hasta la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de prevención del fraude y reforma del régimen de las operaciones vinculadas. Actualmente se encuentra regulado en el art.18.5 de la LIS, en el marco de las operaciones vinculadas.

De acuerdo con la legislación estadounidense de los *intercompany services transactions*, los *management fees* se definen como los “servicios prestados por un miembro de un grupo de entidades vinculadas que desarrolla actividades de marketing, gestión, administrativas, técnicas u otros servicios para el beneficio de, o en nombre de otro miembro del grupo.

Lo que la LIS actual recoge en su art.18.5 es el fruto de la redacción dada por la antigua LIS, que cambió la denominación de servicios de apoyo a la gestión por la de gastos por servicios entre entidades vinculadas, cambio que no se limitó a un mera denominación sino que suponía un nuevo concepto que incorporaba lo que las directrices de la OCDE, consideraban servicios intragrupo<sup>13</sup>.

Así, el actual art.18.5 de la LIS dice: “*La deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, valorados de acuerdo con lo establecido en el apartado 4, estará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario*”.

“*Cuando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias*”.

Además, esta nueva redacción supone una ampliación del concepto en relación con la situación anterior ya que se puede incluir cualquier servicio que no se incorpore a bienes o implique la cesión de uso, sin perjuicio del tratamiento separado que según el tipo de servicios suponga a efectos de tributación. Aunque también desaparece el requisito previo de contrato escrito no tiene una mayor trascendencia, debido a que a que no se exigía que dicho contrato constase en ninguna escritura pública ni que fuese inscrito en ningún registro, su importancia era prácticamente nula.

Cuando el art.18.5 dice que “*produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario*”, la DGT ya lo consideraba como requisito necesario para la deducibilidad del servicio de apoyo a la gestión, antes de ser incluido en el precepto legal.

Aunque en la redacción anterior existían unos criterios de reparto para los servicios prestados conjuntamente, siempre que no fuesen individualizables, que debían

---

<sup>13</sup> SANMARTÍN FERNÁNDEZ, J., “El tratamiento de los management fees/servicios de apoyo a la gestión en el nuevo contexto legal y en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Parte I: Concepto, estudio general y particular, análisis de la jurisprudencia española”. en *Cuadernos de formación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*. Colaboración 29/07. Volumen 4/2007. 2007, pp. 249-252



constar en el contrato escrito, actualmente se prevé que dichos servicios deben repartirse de acuerdo con criterios de racionalidad. Este principio se cumple cuando el método aplicado además de la naturaleza del servicio y circunstancias en que se preste, tenga en cuenta los beneficios obtenidos, o susceptibles de serlo, por los destinatarios<sup>14</sup>.

La referencia a la valoración de servicios del art.18.4 de la LIS, no estaba tampoco en la redacción anterior, pero no impedía aplicar a los gastos del art.16.5 lo establecido en el resto del artículo y por tanto la valoración a precio de mercado. Al tratarse de pagos entre sociedades vinculadas, la justificación de la realidad de los servicios recibidos cobra especial importancia, al objeto de evitar que esos pagos encubran únicamente una mera redistribución de beneficios entre las sociedades vinculadas.

### 3. Trabajadores expatriados

Los desplazamientos entre personas y trabajadores de otros países, en concreto su libre circulación dentro de la UE, imponen la necesidad de dar soluciones a los problemas que puedan surgir por motivo de los cambios de residencia fiscal de las personas físicas, extremo que ha venido suscitando un especial interés tanto en la legislación de los países miembros como en la doctrina, en los últimos años.

En este apartado, tendremos por objeto analizar la forma en la que, en el ámbito del IRPF, tributan aquellos españoles que decidan trasladarse a otro Estado para desempeñar su actividad laboral. Al respecto se han adoptado medidas tributarias para favorecer la posibilidad de que los trabajadores españoles desarrollen su actividad en el extranjero durante un período que puede resultar de días, semanas, meses o incluso años. Apostando así por la mejora de la competitividad e internalización de las empresas españolas.

Estos trabajadores se denominan como expatriados y en cuanto al análisis de su tributación a efectos del IRPF<sup>15</sup>, se centra en el art.7.p de la Ley reguladora de dicho tributo, orientado a reducir la carga fiscal de los expatriados, ya que nos permite considerarlos como renta exenta cuando dichos rendimientos sean percibidos por “*trabajos efectivamente realizados en el extranjero*” (implantación de filiales en el exterior), y estén sometidos al cumplimiento de ciertos requisitos.

La exención tributaria del art.7.p se ha llevado a cabo hasta sus últimas consecuencias al operar sobre el hecho imponible, lo que permite excluir la renta exenta del cómputo para fijar la tarifa progresiva o las propias reducciones generales del art.20 LIRPF.

De la aplicación de este precepto pueden derivarse diversos problemas, ya no solo por la concurrencia de los requisitos que deben constatarse respecto de los sujetos para poder acogerse al citado artículo, sino también por la dificultad de cohesionar la aplicación del artículo con algunos de los principios elementales de justicia tributaria.

Los requisitos necesarios, recogidos en el art.7.p LIRPF, para la aplicación de la renta exenta son:

---

<sup>14</sup> SANMARTÍN FERNÁNDEZ, J., “El tratamiento de los management fees/servicios de apoyo a la gestión en el nuevo contexto legal y en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Parte I: Concepto, estudio general y particular, análisis de la jurisprudencia española”. en *Cuadernos de formación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*. Colaboración 29/07. Volumen 4/2007. 2007, pp. 249-252

<sup>15</sup> ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, 2010, pp.109-177.

*1.º “Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. En particular, cuando la entidad destinataria de los trabajos esté vinculada con la entidad empleadora del trabajador o con aquella en la que preste sus servicios, deberán cumplirse los requisitos previstos en el apartado 5 del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo”.*

*2.º “Que en el territorio en que se realicen los trabajos se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a la de este impuesto y no se trate de un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información”.*

La exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales. Reglamentariamente podrá establecerse el procedimiento para calcular el importe diario exento.

Esta exención será incompatible con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el art.9.A.3.b del reglamento de este impuesto<sup>16</sup>, que determina la exención de gravamen de los excesos que perciban los empleados de empresas con destino al extranjero sobre aquellas retribuciones que recibirían en caso de hallarse destinados en España. El establecimiento del puesto de trabajo en el extranjero ha de ser superior a los nueve meses.

El precepto que estamos analizando afecta a aquellos contribuyentes del IRPF que se desplazan al extranjero para realizar una actividad laboral, pero sin perder su condición de residentes en nuestro país, de acuerdo a lo previsto en el art.9 LIRPF. Esto implica que aunque el desplazamiento del trabajador en el extranjero supere los 183 días de permanencia, éste no pierda la condición de residente español. Para evitarlo tendrá que concurrir alguna de las otras dos circunstancias, o bien el criterio de los intereses económicos o el de la vinculación familiar.

Los trabajos han de realizarse para una entidad no residente en España o en un establecimiento permanente de un residente español radicado en el extranjero, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan (cuando se trate de operaciones vinculadas deberán cumplir los requisitos del art.16.5 del texto refundido de la LIS), y que en el territorio en el que se desempeñe el trabajo se le aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y que no sea un territorio calificado como paraíso fiscal.

Es preciso advertir que este régimen fiscal de expatriados sólo se contempla en aquellos países de destino del trabajador que hayan suscrito un Convenio de Doble Imposición con España.

En cuanto al régimen jurídico aplicable<sup>17</sup>, cuando el desplazamiento se realiza a un país fuera de UE, la ley aplicable es la elegida por las partes, sin perjuicio de que el

---

<sup>16</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004 de 20 de febrero.

<sup>17</sup> PÉREZ DE SILES, J., “El régimen jurídico de los expatriados” en *Abogacía Española*, 28 de Octubre de 2014. Recuperado de: <http://www.abogacia.es/2014/10/28/el-regimen-juridico-de-los-expatriados>. Consultado el 4 de Junio de 2015.

trabajador desplazado vea garantizadas cuantas disposiciones imperativas en materia laboral existan en el país de destino, en virtud de la aplicación del Convenio de Roma. Se utiliza la expresión “autonomía conflictual” para definir la posibilidad que tienen las partes contratantes de elegir la ley rectora del contrato que va a determinar la validez, alcance y efectos de todos y cada uno de los pactos suscritos por las partes contratantes en virtud de su autonomía material. Así la “autonomía conflictual” únicamente faculta a las partes a elegir como ley aplicable del contrato, la Ley de un Estado<sup>18</sup>.

En caso contrario de no haber elegido ley aplicable a la regulación del caso, la normativa aplicable corresponderá a:

- La del lugar donde el trabajador preste habitualmente sus servicios, aún cuando con carácter temporal haya sido desplazado a otro país.
- La del lugar del establecimiento del empresario que haya contratado al trabajador.
- La del lugar en la que el contrato de trabajo tenga sus vínculos más estrechos.

El trabajo prestado por un trabajador comunitario (o procedente de un territorio que haya suscrito el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo) en España, se encuentra principalmente regulado en la Ley 45/1999 de 29 de noviembre sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Esta ley también regula el trabajo desarrollado fuera del territorio español cuando se trata de desplazamientos efectuados por empresas establecidas en España, dentro del marco de la movilidad geográfica.

Por otro lado, si el desplazamiento tiene lugar entre países de la UE o el Espacio Económico Europeo, la referencia normativa para la regulación estatal de desplazamiento de trabajadores es la Directiva 96/71/CE, sobre desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional. Como resultado de esta Directiva y su transposición a los sistemas normativos nacionales, se ha proporcionado una intensa protección a los trabajadores y a la competencia en el marco de la UE.

En concreto, la regulación española de desplazamiento establece que los trabajadores trasladados a España, aun cuando la ley elegida para regir sus contratos no sea la española, verán garantizadas las condiciones mínimas de trabajo en vigor en nuestro territorio. Serán condiciones mínimas las relativas al tiempo de trabajo, cuantía de salario, igualdad de trato y no discriminación, trabajo de menores, prevención de riesgos laborales, no discriminación de los trabajadores temporales, respeto a la intimidad y a la dignidad de los trabajadores, libre sindicalización y derechos de huelga y reunión.

Si se diese algún tipo de conflicto, o problema jurisdiccional, el trabajador tendrá tres posibilidades para poder presentar la pertinente reclamación: ante la jurisdicción del estado en el que preste habitualmente sus servicios; ante la jurisdicción del último lugar en que hubiese realizado su prestación; o bien, ante los juzgados o tribunales del Estado en el que el empresario estuviese domiciliado.

Los trabajadores desplazados se encuentran sometidos a la normativa de la Seguridad Social del país en cuyo territorio desarrollen su actividad, aunque esta regla

---

<sup>18</sup> FERNÁNDEZ ROZAS, J.C y SÁNCHEZ LORENZO, S., *Derecho Internacional Privado*, Thomson Reuters, Navarra, 2013, pp.555-561.

posee ciertas particularidades. Si el envío del trabajador se hace por un período limitado de 24 meses (prorrogables hasta un máximo de 5 años), y la causa del desplazamiento no es la sustitución de otra persona, se mantendrá la vinculación del trabajador con el sistema de la Seguridad Social del Estado miembro en el que la empleadora opere habitualmente (la del Estado de envío).

Sin embargo, si el desplazamiento se produce a países extracomunitarios pero con los que exista convenio de Seguridad Social, se ceñirán a los requisitos y formas de cotización de dichos convenios. En el caso de no existir convenio se tendrán en cuenta los siguientes criterios: se puede dar de baja al trabajador desplazado, por lo que no existiría sometimiento a la Seguridad Social española; se puede producir una situación asimilada al alta, que solicita la empresa empleadora y que conlleva a que las retribuciones de la empresa y del trabajador sean las mismas que se hubiesen realizado de continuar con la relación laboral en nuestro territorio; y por último, cuando el alta la solicita el trabajador, en cuya caso el expatriado podrá suscribir un convenio especial con la Seguridad Social, dado que no mantiene una relación laboral con la empresa española.

#### **4. Cesión de intangibles**

En los últimos años se han venido realizando numerosos esfuerzos para impulsar las actividades de investigación, desarrollo e innovación (I+D+I), en la creencia de que dichas actividades juegan un papel importante en la transformación del modelo económico español, y más, en la situación de crisis económica-financiera en la que nos encontramos.

Estos esfuerzos se han materializado principalmente en el mantenimiento de las deducciones por actividades de I+D+I en la cuota del IS y con la puesta en marcha el 1 de enero de 2008, de la *Patent Box* o *Innovation Box*<sup>19</sup>, siguiendo el ejemplo de otros países donde también existe este beneficio fiscal (Luxemburgo, Bélgica, Francia, etc.), que tiene como objetivo principal generar crecimiento económico mediante la creación y puesta en valor de activos intangibles, la internalización de las empresas innovadoras españolas, así como la reducción de la dependencia tecnológica procedente del exterior.

La *Patent Box* es un incentivo fiscal, regulado en el art.23 de la LIS, que consiste en la exención fiscal de los ingresos derivados de la cesión de patentes, diseños industriales, modelos de utilidad y otros activos intangibles como el *know-how*, creados por las empresas.

Puede utilizarse en España por todo tipo de empresas que sean sujetos pasivos del IS, y se aplica a los siguientes a las rentas procedentes de la cesión del derecho o uso de explotación de los siguientes activos intangibles, por el art.23 de la LIS: “*patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*”. Las rentas procedentes de dichos activos intangibles se integrarán en la base imponible de la empresa en un 40% de su importe, es decir, gozan de un beneficio fiscal del 60% de las rentas (diferencia positiva entre los ingresos procedentes de la cesión o el uso y los gastos relativos al mismo, tales como amortizaciones, deterioros o gastos del ejercicio que tengan una relación directa con el intangible).

Para que el beneficio fiscal pueda ser aplicado deben cumplirse una serie de requisitos (art.23 LIS):

---

<sup>19</sup> *Memento Práctico Francis Lefebvre. Fiscal: 2015*. Madrid, 2015, pp.663-665.

- Que los activos hayan sido creados por la empresa cedente, en al menos un 25% de su coste.
- Que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación en el desarrollo de una actividad económica
- Que el cesionario no resida en un país de nula tributación o que tenga la consideración de paraíso fiscal.
- Dentro de un mismo contrato, se diferenciará entre las prestaciones accesorias de servicios y la contraprestación correspondiente de los servicios.
- Disponer de un adecuado registro contable.

Algunas de las ventajas<sup>20</sup> que posee la aplicación de este incentivo pasan por, la reducción será aplicable aún cuando la transmisión de los intangibles se realice entre entidades que no formen parte de un mismo grupo de sociedades; aplicación recurrente sobre un mismo activo sin un límite de años; compatibilidad con las deducciones fiscales del I+D+I del art.35 del TRLIS; posibilidad de solicitar a la Agencia Tributaria acuerdos previos de calificación o valoración de los activos que den seguridad jurídica a la aplicación del incentivo (art.23.6 LIS).

El art.23.5 de la LIS, tiene una delimitación negativa de lo que nunca tendrá derecho a reducción: *“En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.”*

Todo lo expuesto hasta el momento resultaría de aplicación a nuestro caso, de manera que la cesión de los intangibles se produciría entre la matriz y sus filiales, aprovechando todas ellas sus ventajas y siguiendo los mismos procesos comerciales. La *Patent Box* resulta interesante para empresas de base tecnológica como podría ser la nuestra, ALIMENTOS S.A., en la fabricación de productos alimenticios con el fin de internacionalizarse y captar nuevos mercados para sus productos.

---

<sup>20</sup> RENDÉ PÉREZ, M., “El nuevo Patent Box”, 2014. Recuperado de: <http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/El-nuevo-Patent-Box.aspx>. Consultado el 17 de Junio de 2015

## B. Retribución de los administradores

Previamente, aclaremos qué es un administrador y cuáles son sus características principales. El administrador es quién dentro de una empresa gestiona y ejecuta las decisiones del día a día y quién representa a la sociedad en su actividad frente a terceros, por eso debe desempeñar su cargo con diligencia, proteger los intereses de la compañía, evitar situaciones de conflicto, y tiene el deber de secreto y lealtad<sup>21</sup>. Dentro de una sociedad esta figura puede adoptar la forma de Administrador Único, Administradores Solidarios o Mancomunados, o bien la forma de Consejo de Administración, compuesto por un número mínimo de tres miembros. Puede tratarse tanto de una persona física como jurídica (art.212 LSC).

Referente a la retribución de los administradores, en los estatutos que regirán el funcionamiento de la sociedad deberá constar “el sistema de retribución, si la tuvieren” (art.23 LSC), estableciendo además cual es el sistema de retribución por el que opta, siendo el sistema más empleado, frecuentemente, el de la participación en ganancias<sup>22</sup>.

En consonancia con esto, el art. 217 de la LSC que recoge la remuneración de los administradores, ha sufrido una importante modificación<sup>23</sup> respecto a su redacción inicial, manteniéndose igual sólo el primer punto: “*El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución*”. La nueva redacción de este artículo pasa a ser:

*“2. El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes:*

- a) una asignación fija,*
- b) dietas de asistencia,*
- c) participación en beneficios,*
- d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,*
- e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,*
- f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y*
- g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos.*

*3. El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación. Salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos y, en el caso del consejo de administración, por decisión del mismo, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.*

*4. La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad*

<sup>21</sup> Vid. Título VI, Capítulo III de la LSC.

<sup>22</sup> BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho Mercantil*, Tecnos, Madrid, 2014, pp.502-505.

<sup>23</sup> Ley 31/2014, de 3 de diciembre, de Sociedades de Capital (BOE 4 de diciembre)

*y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.”*

Supone un cambio importante, puesto que anteriormente solo consideraba que la remuneración sería establecida en cada ejercicio mediante acuerdo en la junta general. Ahora además, aclara que la distribución de la remuneración entre los administradores o el Consejo de Administración se hará en función de las atribuciones y responsabilidades que tenga cada uno, a menos que en la Junta General se decida otra cosa.

La otra novedad es el apartado cuarto, donde se limita la remuneración de los administradores a que la empresa pueda en un futuro mantenerse rentable y sostenible. Delimitando las retribuciones a la importancia y situación económica de la compañía, evitando riesgos y resultados desfavorables.

Esta modificación es la consecuencia de los numerosos conflictos que surgieron respecto a la deducibilidad fiscal de las retribuciones a los administradores. De la STS de 13 de noviembre de 2008<sup>24</sup>, se pueden extraer dos conclusiones, la primera de ellas, la fijación obligatoria de la retribución en los estatutos. Y la segunda, la necesidad del gasto.

*“Para que sea considerada gasto fiscalmente deducible la remuneración de los miembros del Consejo de Administración debe estar fijada, en todo caso y sin excepción alguna, en los estatutos de la sociedad”*, en la que se determina la no deducibilidad fiscal del gasto deducible relacionado con la remuneración de los administradores devengados en períodos impositivos en los que estaba vigente la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS (BOE de 30 de diciembre), a no ser que se cumplan determinados requisitos como la obligatoriedad, la fijación en los estatutos y el sistema concreto de retribución indicando la cuantía, surgieron muchas dudas respecto a la deducibilidad de estas retribuciones.

En consonancia con la citada Ley 61/1978<sup>25</sup>, para que un gasto sea deducible tiene que ser obligatorio, y por ende, necesario. Para que sea obligatorio, no basta con que los estatutos hagan una mención de carácter remunerado del cargo de administrador, sino que es necesario que los estatutos determinen con certeza dicha remuneración. La certeza requiere:

- Precisar el concreto sistema retributivo.
- Si el sistema elegido es el variable, el porcentaje debe estar perfectamente determinado, no basta con la fijación de un límite máximo.
- Si consiste en una asignación de carácter fijo, no basta con que se prevea su existencia u obligatoriedad, sino que los estatutos deben prever el quantum de la remuneración o, al menos, los criterios que permitan definir concretamente esa cuantía.

En virtud de un informe emitido el 12 de marzo de 2009, por la Dirección General de Tributos a instancia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se pretende clarificar la situación jurídica respecto al carácter deducible de los gastos imputados por remuneraciones satisfechas a los administradores de sociedades mercantiles. Esta aclaración se hace necesaria por la continua aparición de diversas sentencias, informes y consultas, sobre la

---

<sup>24</sup> STS, de 13 de noviembre de 2008, número de recurso 3991/2004 (Aranzadi)

<sup>25</sup> Art.13, apartado ñ

aplicación de la fiscalidad a este tipo de rendimientos, su deducibilidad en el Impuesto de Sociedades y el tipo de retención a aplicar en función de su calificación.

A través de este informe lo que se pretende es estabilizar y regular la situación jurídica de los administradores. Debido a que en la LIS no existe ningún precepto específico acerca de las condiciones que deben cumplir los gastos por retribuciones satisfechas a los administradores, se tendrán que asumir como válidos los criterios contables. A diferencia de lo establecido en la Ley 61/1978, vigente para períodos impositivos anteriores al 1 de enero de 1996, donde se exigía el cumplimiento de que el gasto fuese necesario para que tuviese la consideración de fiscalmente deducible.

El artículo 10.3 de la LIS, en su apartado tercero dice: *“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”*.

Por otra parte, el art.11.3.1º de la misma ley, especifica que: *“No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas o ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria”*.

Así, y de acuerdo con lo anterior, si tienen la denominación de gasto contable con efectiva correlación con los ingresos, están debidamente contabilizados y tienen la calificación de fiscalmente deducibles, se considerarían gasto necesario aunque no fuesen obligatorios para la sociedad. Aclaremos pues, que si los estatutos reconocen el carácter de remunerado, un sistema de retribución fijo y cada año se aprueba en Junta de socios, han de tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en el IS.

Las cantidades satisfechas en concepto de remuneración de los servicios prestados por los administradores a la empresa tendrán la consideración de gasto contable del ejercicio, dado que suponen un decremento del patrimonio neto como consecuencia de una salida de activo, ya que desde el punto de vista económico, dicha retribución, es un gasto más, necesario para poder obtener los ingresos correspondientes de la misma. Esto se deduce de acuerdo a las definiciones de gasto dadas en el art.36.2.b del Código de Comercio y el Plan General Contable<sup>26</sup> en el punto 4º del Marco Conceptual<sup>27</sup>.

En el mismo art.36 del Código de Comercio, se establece que los gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto que proceda su imputación al patrimonio neto de forma directa. Por tanto, el gasto por las retribuciones a los administradores debe registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La LIS regula de forma más flexible, al contrario que la Ley 61/1978, la materia sobre la deducibilidad de los gastos, en la medida que se admite la deducción fiscal, aunque no sean jurídicamente obligatorios para la entidad pero sí, estén correlacionados con los ingresos y tenga la condición de liberalidad.

---

<sup>26</sup> Aprobado por el Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre (BOE 20 de noviembre)

<sup>27</sup> *“Decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tenga su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios en su condición de tales”*.



El hecho de que las retribuciones a los administradores se consideren necesarias para la obtención de ingresos de la entidad, no ha sido puesto en duda en ninguna sentencia del Tribunal Supremo, y de acuerdo a lo anterior, cabe concluir que sí tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible de acuerdo con la regulación vigente de la LIS.

Para ir terminando, estableceremos cuatro situaciones en la que los administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas.

La primera de ellas, cuando los estatutos de la entidad, ya sea anónima o limitada, recojan el carácter remunerado del cargo del administrador por el ejercicio de sus funciones inherentes al cargo de administrador<sup>28</sup>. Aún cuando no se cumplan los requisitos de certeza detallados en la sentencia del Tribunal Supremo anterior, en aplicación de la Ley 61/1978 para que el gasto tenga la consideración de obligatorio y necesario y dado que están registrados en los resultados de la entidad, representen un gasto contable y no una liberalidad. Además la LIS tampoco establece ninguna particularidad específica sobre las condiciones que deben cumplir los gastos contables, por tanto debemos concluir que son deducibles fiscalmente hasta la cuantía fijada en los Estatutos, o en su defecto por la Junta General.

Si el cargo de administrador es gratuito o la retribución supera la cuantía fijada estatutariamente o por la Junta General, el gasto no será fiscalmente deducible en su totalidad o en la cuantía en que se supere el importe de la retribución fijada en virtud del art.15.1.e de la LIS.

Por otro lado está la problemática que surge por las retribuciones que reciben los administradores en el ejercicio de otras funciones distintas a las de su cargo en la sociedad, por ejemplo, sueldo por funciones de gerencia o alta dirección. Al hilo de la sentencia anteriormente referenciada, la Agencia Tributaria interpreta y aplica el criterio de que la relación mercantil prevalece sobre la laboral especial y por tanto, aquella persona que forme parte del órgano de administración a la vez que realiza funciones propias de gerencia, se considerará que toda retribución será por su condición de administrador con todas las implicaciones que eso conlleva, incluso a los efectos de retención del IRPF (reducción del 42% al 35%)<sup>29</sup>.

Así, serán fiscalmente deducibles siempre y cuando figure en los estatutos el carácter de retribuirlas y en junta anual se establezca la cantidad a percibir acorde con el importe establecido estatutariamente. Todo ello a tenor del art.15.1.e de la LIS, último párrafo.

Cuestión distinta es la que se plantea en la tercera y cuarta situación, dónde el administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas e incluidas, respectivamente, en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE. En el primer caso (no incluidas), el gasto será fiscalmente deducible respecto al IS. Sin embargo, referente al IRPF, con carácter general sería considerado rendimiento del trabajo personal si concurren las notas de depende y medios de producción en sede de la

---

<sup>28</sup> PALACIO RUIZ DE AZAGRA, F.J., *Fiscalidad de las retribuciones de los socios y administradores. Situación de fiscalidad de las retribuciones de socios y administradores tras las leyes 26/2014 y 27/2014, de 28 de noviembre.*, Junio, 2015

<sup>29</sup> Chavarri Abogados, *La fiscalidad de las retribuciones de los socios y administradores*, Boletín Fiscal, Junio, 2015.

sociedad y sometido al tipo determinado según el procedimiento general, en cambio sino concurren dichas circunstancias será considerado como rendimiento de la actividad económica.

En el caso de las incluidas también serán fiscalmente deducibles en IS, sin embargo serán consideradas directamente rendimiento de la actividad económica, en virtud del art.27.1, tercer párrafo, de la LIRPF según la redacción de la Ley 26/2014, cuando concurren estos requisitos: *“tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial”*.

En definitiva, la remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad y la situación económica que tuviera a cada momento (Art. 217.4 LSC). Desde el punto de vista fiscal, y desde el 1 de Enero de 2015 que la LIS ha cambiado, las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones inherentes al cargo y/o de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato laboral, serán gasto fiscalmente deducible, al no considerarse expresamente ni donativo ni liberalidad.

Además con esta reforma de la LIS, no será necesario que las retribuciones estén recogidas en los estatutos sociales, ni la cuantía sea conforme a lo fijado en ellos (independientemente de que las recibiese como alta dirección o administración) como consideraba el TS en su doctrina, comentada anteriormente. Con la nueva ley, todas las remuneraciones percibidas serán deducibles fiscalmente independientemente de si se recogen en los estatutos sociales de la entidad<sup>30</sup>.

A pesar de ser deducibles en el IS, los rendimientos por la condición de administrador, tanto por los servicios profesionales como por los inherentes al cargo, tendrán su tributación en el IRPF como rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el art.17.2.e de la LIRPF. Así las cosas, la retención e ingreso a cuenta sobre dichos rendimientos será de un 35%.

---

<sup>30</sup> Chavarri Abogados, *La fiscalidad de las retribuciones de los socios y administradores*, Boletín Fiscal, Junio, 2015.

### **C. Retorno de la rentabilidad (dividendos): en particular en relación con la Directiva europea reguladora de las relaciones entre empresa matriz y sus filiales y la doble imposición internacional.**

En primera instancia haremos una breve introducción sobre qué es la rentabilidad de los dividendos y en qué consiste. El dividendo es la parte del beneficio social que se reparte entre los accionistas; constituye la remuneración que recibe el accionista por ser propietario de la sociedad. La cantidad es variable en función de los resultados que la empresa haya obtenido en el ejercicio<sup>31</sup>.

La rentabilidad por dividendo es uno de los ratios utilizados por los analistas para valorar las acciones de una empresa. Se trata de la fuente de rentabilidad que procede exclusivamente del cobro de dividendos por ser titular de unas determinadas acciones, se expresa en términos porcentuales y se calcula así:

$$\text{Rentabilidad por dividendo} = \text{Dividendo anual} / \text{Precio cotización}$$

En general, las empresas con una elevada rentabilidad por dividendo suponen oportunidades de compra, porque aunque baje el valor en bolsa la rentabilidad será mayor si se mantiene el mismo reparto de dividendos. Se trata de una operación de carácter defensivo en situaciones bajistas de mercado para obtener una ganancia periódica segura. Las empresas que asiduamente reparten dividendos suelen ser grandes empresas con una fuerte estabilidad en su negocio.

Aunque actualmente las relaciones entre las empresas matrices y sus filiales se regulan por la Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (refundición), modificada por la Directiva 2014/86/UE<sup>32</sup>; las bases de la regulación las asentó la Directiva Europea 2003/123/CEE, del 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (ya derogada). A través de todas ellas, analizaremos la relación entre las sociedades matrices y filiales de Estados miembros.

El motivo de la elaboración de esta Directiva<sup>33</sup> se debe al interés de crear dentro de la Unión Europea (UE), un mercado interior con condiciones análogas entre los Estados miembros que garantice el establecimiento y el buen funcionamiento de un mercado común. Para evitar que se produzcan restricciones o desventajas particulares derivadas de las disposiciones fiscales de cada miembro, es necesario establecer unas normas fiscales neutras respecto a la competencia, con el fin de permitir que las empresas se adapten a las exigencias del mercado común, aumentando su productividad y reforzando su posición competitiva en el plano internacional.

Las disposiciones fiscales por las que se rigen las relaciones de sociedades matrices y filiales de cada Estado son distintas entre uno y otro, lo que hace menos favorable las relaciones entre distintos Estados que dentro del mismo

Las empresas pueden desembocar en la creación de grupos de sociedades matrices y filiales entre Estados miembros, y no solo dentro de un mismo Estado, por lo

---

<sup>31</sup> “La Rentabilidad por Dividendo”. Recuperado de: <https://www.caixabank.com>. Consultado el 4 de Mayo de 2015

<sup>32</sup> Directiva del 8 de julio de 2014, por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.

<sup>33</sup> Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices de Estados Miembros diferentes.

que es conveniente eliminar todo obstáculo que dificulte la cooperación entre Estados miembros mediante el establecimiento de un régimen común, facilitando los grupos de sociedades a escala comunitaria. Esto se debe a que las disposiciones fiscales respecto a las sociedades matrices-filiales son distintas en cada Estado, lo que hace que la relación entre Estados diferentes sea más complicada que dentro de un mismo Estado; siendo esto lo que se pretende eliminar o al menos disminuir con la Directiva.

Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente<sup>34</sup> de esta, reciban en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de dicha sociedad matriz o establecimiento permanente tendrá dos opciones, “*o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial*” (art.1, Directiva 2014/86/UE), o si los grava, tendrá que autorizar a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios y abonado por la filial y toda la filial de ulterior nivel (art.4.1, Directiva 2011/96/UE).

Todo ello se debe a garantizar la neutralidad fiscal, eximiendo de la retención en origen a los beneficios que una sociedad filial distribuye a su sociedad matriz<sup>35</sup>, salvo en casos particulares como por ejemplo Alemania, Grecia o Portugal debido a las particularidades de sus sistemas de imposición sobre las sociedades<sup>36</sup>.

En resumen, la Directiva 90/435/CEE se aprobó con el objetivo principal de establecer en la Unión Europea (UE), para los grupos de sociedades de los diferentes Estados miembros, unas condiciones análogas a las de un mercado interior, evitando así, que las disposiciones fiscales de cada Estado pudiesen dificultar su buen funcionamiento. Además de eximir de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por sus filiales a las sociedades matrices, con el fin de eliminar la doble imposición de esas rentas en la matriz<sup>37</sup>.

La Directiva 2011/96/UE, en su art.3.1.a considera que una sociedad tiene la condición de matriz cuando cumpla los requisitos del art.2 y cuando posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro una participación mínima del 10%; porcentaje que fue variando y disminuyendo con los años, marcado en todo caso por el art.3.1 de la Directiva 2003/123/CEE.

Dentro del mismo artículo, en su apartado segundo establece que: “*De no aplicar la presente Directiva a aquellas de sus sociedades que no conserven, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación que dé derecho a la calidad de sociedad matriz, ni a las sociedades en las cuales una sociedad de otro Estado miembro no conserve, durante un período ininterrumpido de por lo menos dos años, una participación semejante*”. Por lo que para aplicarse la Directiva es necesario que las sociedades conserven su condición de matriz por al menos un período de dos años.

---

<sup>34</sup> “*Por establecimiento permanente se entenderá un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro*”. Directiva 2003/123/CEE, art.2.2.

<sup>35</sup> Art.5, Directiva 2011/96/UE

<sup>36</sup> Directiva 90/435/CEE, p.1

<sup>37</sup> GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., “Situación actual de la fiscalidad en el pago de dividendos, intereses y cánones tras la adhesión de los nuevos Estados Miembros a la Unión Europea. Especial referencia a los casos de Malta y Chipre”, en *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, nº10, Valencia, 2005, p.2.

Debemos tener en cuenta también, además del grado mínimo de participación, que la Directiva 2011/96/UE exige en su art.2 que toda sociedad de un Estado miembro (matriz y filial) debe, revestir alguna de las formas enumeradas en la parte A del Anexo I<sup>38</sup>, estar domiciliadas en un Estado miembro, y estar sujetas, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del Anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a los mismos.

En cuanto a los artículos 5, 6, 7 y 8<sup>39</sup> podemos extraer varias ideas importantes para nuestro caso concreto:

- Los beneficios que se distribuyan a una sociedad matriz por su sociedad filial quedarán exentos de la retención en origen (art.5).
- El Estado miembro en el que se sitúe la sociedad matriz no podrá percibir una retención en origen sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial. (art.6).
- La expresión “retención en origen” utilizada en la directiva no permite el pago anticipado o previo del IS al Estado miembro en el que se encuentre situada la filial. Esta Directiva no afectará a las disposiciones nacionales o a ninguna incluida en un convenio, cuyo objetivo sea suprimir o atenuar la doble imposición de los dividendos, en concreto las disposiciones referidas al pago de créditos fiscales a los beneficiarios de dividendos (art.7).
- Los Estados miembros pondrán en marcha las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a la siguiente Directiva. Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones incluirán una referencia a la presente Directiva. Dichos Estados deberán comunicar a la Comisión Europea el texto de las disposiciones básicas de Derecho Interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva, así como una tabla de correspondencia (art.8).

Con todo y en virtud de la Directiva 2011/96/UE<sup>40</sup>, el pago de beneficios distribuidos a un establecimiento permanente de una sociedad matriz y la percepción de dichos beneficios por el mismo, deben dar lugar al mismo trato que rige entre una sociedad filial y su sociedad matriz, es decir, quedar exentos de la retención en origen, en virtud del art.5 de la Directiva 2011/96/UE. Aquí debemos incluir el caso de que una sociedad matriz y su sociedad filial estén situadas en el mismo Estado miembro y el establecimiento permanente esté situado en otro.

Por otra parte, en los casos en los que el establecimiento permanente y la sociedad filial se sitúen en el mismo Estado miembro, pueden tratarse con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro afectado, sin perjuicio de la aplicación de los principios del Tratado Constitutivo de la Unión Europea.

Para concluir, podemos establecer tres afirmaciones que resumen el contenido de todo lo desarrollado hasta este momento y que nos indican las pautas aplicables a nuestro caso:

1. Se exime de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices y se elimina la doble imposición de esos ingresos en la sociedad matriz.

---

<sup>38</sup> Directiva 2014/86/UE, que modifica las letras u) y w) de la parte A del Anexo I.

<sup>39</sup> Directiva 2011/96/UE

<sup>40</sup> P.2, párrafo 9.

2. De la Directiva 2011/96/UE se derivan ciertas ventajas que no deben dar lugar a situaciones en las que no haya doble imposición, generando ventajas fiscales para grupos de sociedades matrices/filiales de Estados miembros diferentes, en comparación con grupos de sociedades de un mismo Estado.

3. Con el fin de evitar dichas situaciones de doble imposición, derivadas de asimetrías en el tratamiento fiscal de distribución de beneficios, resulta oportuno que el Estado miembro de la sociedad matriz y el su establecimiento permanente impidan a esas empresas acogerse a la exención fiscal aplicada a los beneficios distribuidos, en la medida en que sean deducibles por la filial de la sociedad matriz.

Aclaremos que las modificaciones introducidas por Directiva 2014/86/UE, la más reciente, deberán entrar en vigor a más tardar el 31 de diciembre de 2015. Además, de que las disposiciones contenidas en la “Directiva matriz/filial” son de obligado cumplimiento para todos y con todos los nuevos Estados miembros de la Unión Europea.

Antes de finalizar, haremos una breve mención sobre el reflejo de la Directiva dentro del Ordenamiento Jurídico Español, bajo la perspectiva de dos supuestos<sup>41</sup>.

**❖ La distribución de beneficios por sociedades filiales residentes en España a sociedades matrices residentes en Estados miembros de la Unión Europea.**

La neutralidad fiscal que ha de presidir esta situación viene regulada en el art.14.1.h de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)<sup>42</sup>, bajo el título de rentas exentas, que transpone a la “Directiva matriz/filial” con una serie de particularidades.

La Directiva 2011/96/UE considera como sociedad matriz aquella que posea en el capital de otra una participación directa, de al menos el 10%, en contraposición a la normativa española (Ley del IRNR, art.14.1.h.3º) que establece el porcentaje mínimo en un 5%. En todo caso, dicha participación debe mantenerse durante, como mínimo, el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya, o en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

En relación con la exención que recoge el art.14.h de la Ley del IRNR, sobre la distribución de beneficios a sociedades matrices residentes en otros Estados miembros o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, por las filiales residentes en territorio español, el apartado dos de ese mismo artículo aclara que la exención no será aplicable “*cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal, o el establecimiento permanente esté situado, en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal*”<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup>GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., “Situación actual de la fiscalidad en el pago de dividendos, intereses y cánones tras la adhesión de los nuevos Estados Miembros a la Unión Europea. Especial referencia a los casos de Malta y Chipre”, en *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, nº10, Valencia, 2005, p.3-5.

<sup>42</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

<sup>43</sup> RD 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios denominados como paraísos fiscales, modificado por el Informe de la Dirección General de Tributos, de 23 de diciembre de 2014, sobre la vigencia de la lista actual de paraísos respecto a la entrada en vigor de la disposición segunda de la ley 26/2014.

❖ **La percepción de beneficios por sociedades matrices residentes en España de sociedades filiales residentes en Estados miembros de la Unión Europea (nuestro caso).**

En la normativa española la eliminación de la doble imposición internacional se regula en la LIS<sup>44</sup> tanto para la percepción de beneficios procedentes de filiales residentes en la UE, como de los beneficios procedentes de filiales residentes en cualesquiera otros países, es decir, que sea una entidad no residente en territorio español (art.32). Los requisitos que se exigen para acceder a la eliminación de la doble imposición por la norma española, no exceden a los exigidos por la “Directiva matriz/filial”.

Así, en ese mismo artículo nos dice que las sociedades españolas podrán deducir de su IS el impuesto efectivamente pagado por una entidad no residente en la que participen al menos en un 5%, respecto a los beneficios con cargo a los cuales se abonen los dividendos, siempre que estos últimos se incluyan en la base imponible del IS. En cuanto al tiempo de permanencia de la participación, el art.32.1.b determina que *“se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año”*.

Por otro lado, el art.21 de la LIS, regula un método alternativo al anterior para eliminar la doble imposición internacional y que en muchos casos resulta más ventajoso fiscalmente. Se trata del método de exención para evitar la doble imposición económica internacional en el IS, de los dividendos o participaciones en beneficios de entidades de entidades no residentes en España cuando cumplan determinados requisitos<sup>45</sup>.

Como ocurre en el caso anterior, para la aplicación de cualquiera de los métodos nos encontramos con una restricción en el caso de que se trate de países calificados por paraísos fiscales.

Podemos concluir, por tanto, que la normativa española prevé un sistema de eliminación de la doble imposición internacional para aquellas sociedades matrices que reciban dividendos procedentes de filiales residentes en Estados miembros de la UE, acorde con las previsiones de la “Directiva matriz/filial”.

---

<sup>44</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

<sup>45</sup> Art.21, Ley sobre el Impuesto de Sociedades.

#### **D. Analizar los procedimientos tributarios siguientes: Acuerdo Previo de Valoración, Aplazamiento e Inspección.**

La LGT<sup>46</sup>, es la que se encarga de regular y desarrollar los procedimientos tributarios. Lo dispuesto en esta norma resulta de aplicación a todas las administraciones tributarias del territorio español en virtud del art.149.1.1º,14º y 18º de la Constitución Española (CE), por la que se otorga a la citada ley la capacidad para regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles, la competencia exclusiva de la Hacienda General y Deuda del Estado y la competencia sobre las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas. Todo esto será de aplicación sin perjuicio de las leyes que aprueban el Convenio Foral de Navarra y el Concierto Económico del País Vasco, en virtud del art.149.1.8º CE.

Todo procedimiento tributario efectúa un estudio exhaustivo, y actualizado, de los distintos procedimientos administrativos existentes en el ámbito tributario, de acuerdo con los principios y normas generales establecidas en la LGT, de sus reglamentos de desarrollo y aplicación. A continuación analizaremos tres de esos procedimientos descritos en la LGT.

##### ➤ **Acuerdo Previo de Valoración**

Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, con carácter previo, de forma vinculante y siempre que así lo prevea el marco normativo del tributo, que determine la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos que constituyan la deuda tributaria (art.91 LGT). Se trata de una forma de terminación convencional de los procedimientos tributarios, así como su adecuación a las tendencias internacionales en esta materia.

Según expone la Agencia Tributaria<sup>47</sup> y con el apoyo de las normas jurídicas correspondientes, estableceremos una definición del objeto del proceso de valoración de algunos de los elementos que constituyen la deuda.

El art.32.bis del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del IS<sup>48</sup> indica el inicio del procedimiento para los activos intangibles. La Administración Tributaria lleva a cabo una valoración de los ingresos procedentes de la cesión de activos intangibles y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión, partiendo de la propuesta generada por el obligado tributario. El acuerdo tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el acuerdo. La solicitud del mismo, deberá presentarse por escrito y con carácter previo a la realización de las operaciones que sean susceptibles de acogerse a la reducción del art.23 de la LIS.

Por este mismo artículo, aquellas rentas procedentes de la cesión de derecho de uso o de explotación de rentas procedentes de determinados activos intangibles (patentes, dibujos, planos, fórmulas, derechos de información, etc.) que cumplan los requisitos recogidos en el mismo artículo, podrán integrarse en la base imponible del IS en un 40% de su importe.

En cuanto a los rendimientos en especie, el RD 439/2007<sup>49</sup> en su disposición adicional segunda se dice que, las personas o entidades obligadas a efectuar ingresos a

---

<sup>46</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18-diciembre-2003)

<sup>47</sup> Página web de la Agencia Tributaria Española, procedimientos

<sup>48</sup> BOE 6-agosto-2004

<sup>49</sup> Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF. Disposición Adicional 2ª. (BOE 31-marzo-2007)



cuenta como consecuencia de los rendimientos del trabajo que se satisfagan, podrán solicitar a la Administración Tributaria que realice una calificación de dichos rendimientos, con el fin de determinar el ingreso a cuenta correspondiente, de acuerdo a las reglas del Impuesto. El acuerdo vinculará a ambas partes (Agencia y obligado) durante el plazo de vigencia, siempre y cuando no cambie la legislación ni se modifiquen las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración. La solicitud se presentará por escrito antes de efectuarse la entrega de bienes o prestaciones de servicios a los que se refiera, acompañándose de una propuesta de valoración formulada por el solicitante.

El art.30 del RD 1777/2004 hace mención a los gastos de investigación científica e innovación tecnológica (en adelante, I+D), a los que la Administración Tributaria realizará una valoración, conforme a las reglas del IS, y con carácter previo y vinculante, de los gastos correspondientes a dichas actividades que sean susceptibles de la deducción a la que se refiere el art.35 de la LIS, previa solicitud por escrito de las personas o entidades interesadas en ello. Todo ello siempre que ni se modifique la legislación ni varíen las circunstancias económicas que motivaron dicha valoración. El acuerdo deberá indicar el plazo de vigencia de valoración, y no podrá ser superior a los 3 años.

Por último, el art.22.1 del RD 1777/2004 referente a las operaciones vinculadas, dictamina que aquellos sujetos que pretendan solicitar a la Administración Tributaria que determine el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas entre ellas, deberá presentar una solicitud previa que contenga la identificación de las personas o entidades, descripción de las operaciones que sean objeto del mismo, y los elementos básicos de la propuesta de valoración que se pretenda formular. Se valorarán por su valor de mercado, entendiéndose como tal, aquel que se hubiese acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia (art.18.1 LIS).

Todo lo anterior queda sintetizado en el art.23 del RD 17/2008<sup>50</sup>, *“Las personas o entidades vinculadas podrán presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, que contendrá una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización.”*

De este modo, si quieren que se le aplique un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1 del artículo 20 de la LIS (*“Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas”*), deben presentar una propuesta ante la Administración Tributaria una propuesta.

El acuerdo surtirá efecto respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de aprobación del mismo, el cual tendrá validez, durante el tiempo acordado siempre y cuando no exceda de los cuatro períodos impositivos siguientes a la fecha en que se apruebe. Así, podrá también determinarse que sus efectos alcancen tanto a las operaciones del período impositivo en curso, como a las operaciones realizadas durante el período anterior, siempre que no hubiese finalizado el plazo voluntario de declaración.

---

<sup>50</sup> Real Decreto 1793/2008, de 3 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio. (BOE 18-NOVIEMBRE-2008).

## ➤ **Aplazamiento**

La fórmula preferida por el ordenamiento tributario y la que justifica la existencia de todo el entramado jurídico vinculado a la obligación tributaria es el pago. Aunque existen otras fórmulas de extinción de las obligaciones tributaria — prescripción, compensación, condonación y baja provisional por insolvencia— nos centraremos en esta que se presenta como la más relevante.

El pago de las obligaciones tributarias se encuentra regulado en la LGT en los artículos 60 a 65, dónde se desarrollan desde las formas de pago (efectivo, efectos timbrados, a través de medios electrónicos, etc.), los sujetos legitimados para el pago y para el cobro, los plazos y el lugar de pago, hasta la imputación al aplazamiento y fraccionamiento del pago<sup>51</sup>.

En cuanto al aplazamiento y el fraccionamiento del pago (art.65 LGT), son dos figuras estrechamente relacionadas que se estudian conjuntamente. las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán optar por estas modalidades, previa solicitud del obligado tributario cuando su situación económico-financiera, de forma transitoria, le impida efectuar los pagos en el plazo establecido, y siempre y cuando se cumplan los términos reglamentarios establecidos. Esta cuestión se desarrolla más detalladamente en los artículos 44 a 54 del RGR<sup>52</sup>. Debemos tener en cuenta que la normativa contenida en la LGT y el RGR tiene carácter general, por lo que si existiesen normas específicas sobre el aplazamiento y fraccionamiento de un determinado tributo — por ejemplo, IRPF—, éstas últimas prevalecerían sobre las genéricas.

El aplazamiento consiste en retrasar el final del plazo último de pago hasta un momento posterior en el tiempo, mientras que el fraccionamiento implica que al no satisfacerse la totalidad de la deuda en el plazo inicial se introduce un plazo del pago del saldo restante de la deuda tributaria. Deben diferenciarse estas figuras de la suspensión, puesto que ella supone la interrupción de efectos ejecutivos solicitada en relación con una reclamación sobre la misma.

Todas las deudas son susceptibles de aplazamiento o fraccionamiento, salvo las excluidas expresamente en la ley, como las que deban satisfacerse mediante efectos timbrados, “*No podrán ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento las deudas tributarias cuya exacción se realice por medio de efectos timbrados*” (art.65.2 LGT). Los efectos timbrados son el papel timbrado común, el de pagos al Estado, los documentos timbrados especiales, los timbres móviles y los aprobados por el Ministerio de Economía y Hacienda. Actualmente tienen un uso casi marginal, reservándose para algunas modalidades de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y al pago de tasas<sup>53</sup>.

Existen algunos supuestos en los que se condiciona la posibilidad de realización de estas figuras al cumplimiento de ciertos requisitos, véase las deudas derivadas de las obligaciones tributarias que deban cumplir el retenedor o el obligado a realizar ingresos a cuenta (art.44.3 RGR). A pesar de que se necesita una garantía para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria (art.82 LGT), se permite la dispensa total o parcial de los mismos cuando (art.82.2.b LGT):

---

<sup>51</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M./ CASANELLAS CHUECOS, M./ TOVILLAS MORÁN, J.M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, Barcelona, 2012, pp. 199-208.

<sup>52</sup> Régimen General de Recaudación, aprobado por el Real Decreto 939//2005, de 29 de julio. BOE 2-septiembre-2005.

<sup>53</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M./ CASANELLAS CHUECOS, M./ TOVILLAS MORÁN, J.M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p.201.

- a) El obligado careciese de bienes para garantizar la deuda.
- b) Si la ejecución de su patrimonio pudiese afectar al mantenimiento de la capacidad productiva y al nivel de empleo de una actividad económica.
- c) Que pudieran producirse graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública.

La doctrina señala la existencia de un doble requisito material y formal para que sea posible la obtención del fraccionamiento o aplazamiento<sup>54</sup>.

- Requisito material: consiste en la existencia de dificultades económico-financieras que impidan hacer frente a la deuda de manera temporal. Dichas dificultades deberán ser acreditadas por el obligado tributario.
- Requisito formal: se refiere a la petición expresa del interesado. Si la deuda se encuentra en período de ingreso voluntario, la solicitud puede presentarse en cualquier momento durante dicho período. Sin embargo, si está en vía de apremio, la solicitud puede presentarse en cualquier momento anterior a la enajenación de los bienes embargados.

Ya dijimos anteriormente, que para poder conceder el aplazamiento o fraccionamiento debe concurrir la dificultad de tesorería y ser de carácter transitorio, más concretamente el art.51.1 RGR expone “*el órgano competente para la tramitación examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos y valorará la suficiencia e idoneidad de las garantías, o, en caso de solicitud de dispensa de garantía, verificará la concurrencia de las condiciones precisas para obtenerla*”.

En caso de que la administración admitiese la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento del ingreso a deuda, las deudas deberán ser garantizadas, y tal garantía consistirá preferentemente en aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o el certificado del seguro de caución (art.46.3.a RGR). Si se justificase que no se puede obtener dicho aval o que ello compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración puede admitir otro tipo de garantías, hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente (art.82.1 LGT).

Como ejemplo de esta situación, mostramos la STS de 16 de Mayo de 2011<sup>55</sup>, por el que se rechaza la posibilidad de aplazamiento de pago de tributos por falta de idoneidad de las garantías ofrecidas:

*“La Administración denegó el aplazamiento tanto por la insuficiencia económica de la garantía como por su propia naturaleza y características. Siendo así, no se hacía obligada la concesión de un plazo de subsanación de defectos, puesto que no se trataba de una deficiencia procedimental, sino del propio contenido o fondo de la pretensión formulada por el club de fútbol<sup>56</sup>”.*

Con todo ello, en virtud del art. 49.1 RGR y del art.82.1 LGT si estas garantías resultasen excesivamente onerosas en relación con la cuantía y el plazo de la deuda, el obligado podrá solicitar a la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las mismas. En todo caso, las garantías deben cubrir el importe de la deuda en período voluntario y los intereses de demora, más un 25% (art.48.2 RGR) y,

<sup>54</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M./ CASANELLAS CHUECOS, M./ TOVILLAS MORÁN, J.M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, cit., p.206.

<sup>55</sup> STS (3042/2011)

<sup>56</sup> STS (3042/2011), párrafo 47.

si consisten en un aval, su duración debe exceder al menos, en seis meses el plazo para pagar (art.48.5 RGR).

En el ordenamiento jurídico se tipifican algunos supuestos en los que se dispensa total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de garantías, como por ejemplo:

- Art.62.8 LGT, en los supuestos que la ley de cada tributo lo establezca, el ingreso de la deuda de un obligado tributario, se podrá suspender y sin aportación de garantía, si otro obligado tributario presenta una declaración o autoliquidación de la que resulte una cantidad a devolver o una comunicación de datos, con indicación de que el importe de la devolución se destine a la cancelación de la deuda cuya suspensión se pretende. Teniendo en cuenta que el importe de la deuda suspendida no podrá ser superior a la devolución solicitada. El legislador aquí, está pensando en los conflictos, que en ocasiones se producen, en cuanto a la aplicación del IVA o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

- Orden del Ministerio de Economía y Hacienda (EHA) de 23 de abril<sup>57</sup>, por la que se eleva el límite exento de la obligación de aportar garantía en las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento a 18.000. Se podrá obtener dispensa de garantías cuando se trate de una cuantía inferior a la establecida en la normativa tributaria, en este caso 18.000 euros; aumentada dicha cuantía desde los 6.000 euros iniciales establecidos en el 2003 y mantenidos con posterioridad en el año 2007.

Por último, la concesión del aplazamiento o fraccionamiento por parte de la Administración Tributaria no impedirá que se continúen devengando intereses de demora desde el final del plazo voluntario de pago hasta el momento del pago definitivo (art.40.6.a RGR). Sin embargo cuando esa deuda se garantice por aval solidario o certificado de seguro de interés, el interés de demora exigible será el que corresponda hasta su fecha de ingreso.

### ➤ **Inspección**

El proceso de inspección tributaria, a tenor de lo dispuesto en el art.141 LGT, consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para descubrir aquellos ignorados por la Administración, comprobación de la veracidad de las declaraciones, obtención de información relacionada con la aplicación de los tributos, práctica de liquidaciones tributarias, asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública, etc. Todo ello con el objeto de comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias (art.145 LGT).

En el curso del procedimiento deberán realizar las actuaciones precisas para obtener los datos y pruebas necesarios para proceder, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado o bien declararla correcta. Las más destacadas de estas actuaciones, intrínsecas al proceso de inspección son:

- La comprobación, dirigida a determinar la veracidad y exactitud de los actos, elementos y valoraciones consignadas por los obligados en sus declaraciones (art.145.2 LGT).

---

<sup>57</sup> Orden EHA/1030/2009.

- La investigación, centrada en el descubrimiento de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente, es decir, aquellos hechos con relevancia tributaria desconocidos por la Administración (art.145.3 LGT).

Para evitar que no se destruyan, desaparezcan o alteren las pruebas determinantes de la existencia de irregularidades, el proceso de inspección podrá optar por el uso de medidas cautelares (art.146 LGT).

El procedimiento de inspección se inicia de oficio o a petición del obligado tributario, de acuerdo al art.147 LGT, manteniendo a los obligados informados al inicio de las actuaciones, sobre la naturaleza de las mismas y su alcance. Sin embargo, el art.149 LGT nos aclarará que la iniciación a petición del obligado tributario no es una iniciación como tal, sino que cuando éste es objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial, solicita a la Administración que las mismas tengan carácter general respecto al tributo. Por tanto el proceso ya está realmente empezado de oficio con anterioridad a la petición del sujeto.

Aclaremos en qué consiste el carácter parcial y general, siendo las primeras aquellas obligaciones que no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación o en los supuestos en los que se establezca reglamentariamente (art.178.3 RGIT)<sup>58</sup>, y las segundas serán las que no tengan carácter parcial, es decir, las que se refieran a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en relación al período que sea objeto de investigación y comprobación (art.148.2 LGT).

El inicio de las actuaciones inspectoras produce importantes efectos jurídico-tributarios, tanto para una parte como para la otra. En primer lugar se produce la interrupción de la prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la correspondiente liquidación y la interrupción del plazo para imponer sanciones que puedan derivar de la citada regularización.

En segundo lugar, los ingresos realizados por el obligado tributario a partir de ese momento serán considerados extemporáneos y espontáneos a los efectos del art.27 de la LGT (art.150.2.b LGT).

En tercera instancia, las declaraciones o autoliquidaciones presentadas tras el inicio del procedimiento no iniciarán, en ningún caso, un procedimiento de devolución.

En cuarta posición, las declaraciones o autoliquidaciones presentadas con posterioridad al inicio del procedimiento inspector, no se les aplicará las previsiones contenidas en el art.179.3 LGT, por lo que aquellos obligados que regularicen su situación una vez iniciadas las actuaciones inspectoras, incurrirán igualmente en un supuesto de responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas. Para no incurrir en dichas responsabilidades deberán hacer las correcciones antes del comienzo del proceso.

En quinto y último lugar, los ingresos a cuenta efectuados con posterioridad al inicio del procedimiento de inspección tendrán la consideración de ingresos a cuenta sobre el importe de la liquidación<sup>59</sup>.

---

<sup>58</sup> Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

<sup>59</sup> ALONSO GONZÁLEZ, L.M./ CASANELLAS CHUECOS, M./ TOVILLAS MORÁN, J.M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, cit., pp. 335-337.

En cuanto a la duración de las actuaciones el art.150 LGT es claro, “*Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo*”. Más concretamente, el art.177 RGIT, contempla dos formas de llevar a cabo esa notificación, o bien mediante notificación expresa de tal inicio o mediante la personificación de la Inspección en los locales del obligado tributario, dónde el cómputo del plazo comienza en el momento de la personificación. Las actuaciones inspectoras podrán ampliarse en un nuevo período de cómo máximo, doce meses más, cuando concurra alguna de las circunstancias recogidas en el art.150.1 LGT.

Existen dos casos en los que las actuaciones no están sujetas a las limitaciones temporales anteriores, sino que se rigen por la normativa reguladora de cada uno de los supuestos que determina los plazos propios que deben seguir. Estos son, la comprobación limitada (arts.136-140 LGT); y la comprobación de valores (arts.134 y 135 LGT).

Para el cómputo de los plazos máximos no se tendrán en cuenta las dilaciones que sean imputables al contribuyente ni tampoco aquellas en las que exista una interrupción justificada de las mismas por parte de la Administración. A parte de estos casos puede darse la interrupción injustificada del procedimiento inspector, esto es, que por causas no imputables al obligado tributario no se realiza ninguna actuación durante más de seis meses (art.150.2 LGT).

Este último supuesto tiene las mismas consecuencias jurídicas que el incumplimiento del plazo máximo, no se produce la caducidad del procedimiento; la prescripción no se considera interrumpida; los ingresos realizados desde el inicio del proceso hasta su reanudación tendrán el carácter de espontáneos (art.27 LGT); y no se devengarán intereses de demora desde el incumplimiento hasta la finalización del mismo.

Referente al lugar de desarrollo de las actuaciones y al horario de las mismas, vienen desarrollados los requisitos en los arts. 151 y 152 LGT, respectivamente. Se llevarán a cabo dónde así lo establezca la Administración Tributaria (dentro de los lugares permitidos por la ley) y dentro de los días hábiles.

Para terminar, la forma de finalización de las actuaciones es mediante la liquidación dictada por el órgano competente tras la firma o formalización del acta correspondiente. En este sentido, el art.150 LGT dice “*Se entenderá que las actuaciones finalizan en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo resultante de las mismas*”, frase que es concretada en el art.189 RGIT. De acuerdo a este artículo podemos distinguir dos supuestos, el proceso de inspección que tiene por objeto la comprobación del adecuado cumplimiento de las obligaciones formales, que termina mediante diligencia o informe, salvo que la norma establezca otra cosa (art.189.5 RGIT); y aquel que tiene por objeto el adecuado cumplimiento de obligaciones materiales que termina mediante la liquidación del órgano competente para liquidar (art.189.1 RGIT).

Una vez terminado todo el procedimiento de inspección tributaria mediante liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento iniciado con posterioridad (art.190.6 RGIT) salvo que concurra alguna de las circunstancias a las que se refieren los apartados 2 y 3 de este mismo artículo.

### **E. Analizar los posibles delitos económicos presentes en el caso.**

De acuerdo con el catedrático Martínez-Buján Pérez<sup>60</sup>, en el marco de la concepción significativa de la acción, la primera pretensión de validez de la norma se halla vinculada a la concurrencia de un tipo de acción. Lo que se pretende con la acción de relevancia es afirmar que la acción realizada por el ser humano es de una de las que interesan al Derecho penal, por lo que se necesita verificar que dicha acción puede ser entendida de acuerdo a un tipo de acción definido en la ley.

Lo que se pretende con el Derecho Penal Económico es proteger diversos aspectos, que van desde el orden económico supranacional (ámbito de la UE), hasta el tráfico económico nacional, pasando por la Hacienda Pública y la Seguridad Social, el marco político-económico de la actividad empresarial o los instrumentos de la actividad empresarial, entre otros. En definitiva, proteger el orden socioeconómico.

La mayor parte de los delitos socioeconómicos son ejecutados a través de una empresa. Son delitos que vulneran bienes jurídicos por medio de una actuación empresarial y de los que surgen problemas relacionados con la imputación penal, derivados de una criminalidad organizada, tanto horizontal como vertical. Más concretamente, los problemas aparecen por la diferenciación que se produce entre los sujetos que ejecutan inmediatamente la conducta delictiva y los sujetos que realmente son responsables de la decisión ejecutiva, ya que han sido los que han trazado el plan ejecutivo<sup>61</sup>.

Debemos tener en cuenta, que en este tipo de delitos socioeconómicos es muy frecuente que las diversas figuras que participan en ellos se constituyan como tipos especiales, es decir, que la configuración de la situación ilícita se apoye en la atribución de una determinada característica objetiva del autor (por ejemplo, ser administrador de una sociedad), en vez de tipos comunes que suele darse más en el ámbito del Derecho Penal nuclear.

Esta particularidad suscita una compleja cuestión, ya que en la empresa el que ejecuta inmediatamente la acción típica, normalmente, no es el que ostenta la especial cualidad de la autoría, y el que la posee tampoco suele ser el que actúa. Esto nos pone en contacto con el problema de las actuaciones en lugar de otro, en la medida que una persona ejerce como representante de otra.

La empresa suele desplegar su actividad bajo una forma de sociedad mercantil (en nuestro caso, como Sociedad Anónima, S.A.), lo que supone enfrentarse también al problema de las actuaciones de las personas físicas, así como a la propia responsabilidad de las personas jurídicas. En primer lugar debemos abordar la cuestión de la responsabilidad de los órganos de las empresas en caso de delitos comunes, es decir, el problema de la responsabilidad por omisión de los órganos directivos debida a los hechos realizados directamente por sus subordinados.

En segundo lugar, habría que examinar la responsabilidad de los órganos en los casos de delitos especiales, en dónde las cualidades específicas exigidas para ser sujeto activo concurren en la empresa, pero no en los órganos que la integran. Estamos hablando, de la responsabilidad que tiene el representante de la empresa para con ella.

---

<sup>60</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. *Derecho Penal Económico y de la empresa. Parte General*, Tirant Lo Blanch, Madrid, 2007, pp. 237-239.

<sup>61</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. *Derecho Penal Económico y de la empresa. Parte General*, cit, pp. 487-490.

Y en última instancia habría que considerar la responsabilidad penal de la empresa en sí misma, como agrupación de persona bajo la forma de una persona jurídica, que desplaza, en la actividad económica actual, a la figura del empresario individual.

Analizando ya el caso que nos ocupa, podríamos suponer que impera una cuestión de fraude de ley<sup>62</sup>, cuestión que ha sido objeto de una gran controversia dentro de los delitos socioeconómicos, especialmente en el sector de los delitos contra la Hacienda Pública, tanto en la vertiente recaudatoria (defraudación tributaria) como en su vertiente de gasto (obtención fraudulenta de subvenciones).

Al amparo del art.6.4 del Código Civil (CC), los actos realizados al amparo de una ley que persigan un resultado prohibido o contrario al ordenamiento jurídico, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la aplicación correcta de la norma que se pretendía eludir. Así, se produce la pérdida de eficacia del negocio jurídico efectuado y la aplicación de la norma.

Por tanto, cuando hablamos de fraude de ley hay siempre una elusión a una norma jurídica prevista por el legislador para un determinado supuesto de hecho y se utiliza otra norma que se convierte en la norma de cobertura, creada también por el legislador pero para un fin distinto. De este modo, a través de la acción realizada en fraude de ley se consigue un resultado contrario al que se pretendía en el Ordenamiento Jurídico.

El fraude a la ley tributaria, recogido en el art.15.1 de LGT “*Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias*”. Esta interpretación no plantea problemas dentro del Derecho privado, ya que no existe prohibición de analogía, y se puede utilizar en aquellas situaciones en las que se haya introducido una clausula expresa que permita al intérprete utilizar la norma eludida, como ocurre en este caso.

Sin embargo todo esto no sirve de aplicación en el Derecho Penal, por la prohibición de la analogía del art.4 del CP<sup>63</sup>, por lo que no se pueden aplicar las leyes penales a casos distintos a los comprendidos en ellas. Así lo ha venido entendiendo la doctrina y jurisprudencia mayoritaria en nuestro país en el marco del delito de defraudación tributaria, art.305 LGT. El fraude de ley no puede servir de presupuesto para integrar una conducta penalmente típica de elusión de pago de tributos, en el terreno del Derecho Penal, puesto que como ya dijimos, la analogía está expresamente prohibida por el principio de garantía.

Los delitos contra la HP<sup>64</sup>, fueron objeto de varias reformas, la primera de ellas, llevada a cabo por la LO 15/2003 por el que se modifican los límites cuantitativos de los diferentes delitos, la LO 5/2010, que modifica el art.305, 308, e introduce el art.310 bis, relativo a la responsabilidad penal de las personas jurídicas y más recientemente la LO 7/2012 que trasladó al art.305 bis los tipos agravados que se incluían en el apartado 1 del art.305 y modificó la redacción de los supuestos que dan lugar a la agravación e

---

<sup>62</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN, PÉREZ, C. *Derecho Penal Económico y de la empresa. Parte General*, cit., p.255-258.

<sup>63</sup> Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal

<sup>64</sup> VIVES ANTÓN, T./ ORTS BERENGUER, E./ CARBONELL MATEU, J.C./ GONZALEZ CUSSAC, J.L./ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, pp.523-540.



incrementó las penas. Con la tipificación de los delitos recogidos en este título se pretende el correcto funcionamiento de la HP.

En atención a lo expuesto, consideramos que estamos ante un delito de defraudación tributaria, tipificado en el art.305 del CP, dónde el bien jurídico protegido es el patrimonio de la HP, concretado en la recaudación tributaria. Para considerarse vulnerado, ha de verse lesionado por el comportamiento típico individual y captado por el dolo del autor. El sujeto pasivo de la acción, aparece concretado en el artículo, siendo la Hacienda Pública estatal, autonómica foral y local.

Para que se produzca el delito tiene que cumplirse necesariamente el presupuesto establecido en el apartado 1 del art.305 CP, y es la previa existencia de una determinada relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo (ALIMENTOS, S.A) y la Administración tributaria, es decir, que hubiese nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal. El núcleo del tipo es la defraudación, entendida por un amplio sector de la doctrina, entre ellos Martínez-Buján, y la jurisprudencia, como un elemento dotado de cierto engaño, aunque no comparable con el definitorio del delito de estafa.

El artículo en cuestión, establece las modalidades genéricas de acción, estableciendo que el que por acción u omisión defraude a la HP *“eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma”*, y siempre que la cuantía defraudada sea mayor de 120.000 euros, será castigado con una pena de prisión de 1 a 5 años y una multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía. Dicho límite cuantitativo sirve para deslindar el delito de la simple infracción administrativa.

Por otro lado, el apartado dos del art.305, recoge las normas para la determinación de la cuantía de defraudación. Se pueden enmarcar dentro de tres posibilidades: en el caso de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, que sean periódicos *“se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural”*. No obstante a lo anterior, si la defraudación se lleva a cabo dentro de una organización criminal, o por personas que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real pero sin hacerla efectiva, el delito se podrá perseguir desde el momento mismo en el que se alcance la cuantía fijada en el apartado 1. Por último, en el resto de supuestos *“la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación”*.

Las mismas penas serán aplicadas cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo, se comentan contra la HP Europea, siempre que la cuantía exceda de los 50.000 euros en el plazo de un año natural. Si no superase los cincuenta mil euros pero excediese os 4.000 euros, se impondría una pena de prisión de 3 meses a 1 año, o multa del tanto al triplo de la citada cuantía (apartado 3º, art.305 CP).

Dentro del apartado cuarto del art.305 CP se recoge una exención de pena para los casos de regularización tributaria, esto será, cuando el obligado tributario reconozca la defraudación y pago de la deuda tributaria, antes de que la Administración Tributaria notifique el inicio de actuaciones, o antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración correspondiente, interponga querrela. En nuestro caso no hay indicios de que se produzca esta situación, por lo que no se les aplica la exención de pena.

Referente al sujeto activo, un amplio sector de la doctrina (por ejemplo, Martínez-Buján, García Caveró o Ayala) han entendido con diversos matices que el delito de defraudación tributaria únicamente puede ser ejecutado por un círculo restringido de sujetos, en la medida en que sólo el obligado al pago de la deuda tributaria pueden realizar la conducta típica<sup>65</sup>. El delito es de comisión dolosa, considerándose como válido el dolo eventual<sup>66</sup> de igual modo.

Si se concibe el delito, como un delito de resultado material lesivo, integrado por el perjuicio patrimonial superior a 120.000 euros, el momento consumativo debe ser situado en el momento en el que se ocasiona el perjuicio para las arcas de la HP. La tentativa podría ser posible al tratarse de un delito de resultado.

En el caso de actuaciones en nombre de otro será de aplicación la norma descrita en el art.31 del CP, *“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”*. Este artículo permite que aquellas personas que no ostenten la cualidad de obligado tributario exigida por el tipo, tengan la condición de autores cuando realicen materialmente el hecho imponible.

Partiendo de la base que el art.305 es un delito de infracción de un deber institucional, el nombramiento formal del representante (los administradores) comportará la transferencia del deber específico del obligado tributario. Aquí surge una pequeña controversia, debido a que una parte de la doctrina no considera necesarios hechos fácticos como criterio de imputación de responsabilidad, con el nombramiento formal sería suficiente. Y la otra parte considera un tratamiento mixto, en el sentido de que a veces será suficiente con el nombramiento y otras el sujeto activo deberá realizar la conducta lesiva con pleno dominio del hecho.

Tanto el art.305 como el art.31 del CP son aplicables a nuestro caso. El primero de ellos debido a la comisión por parte de los administradores de un delito de defraudación a la HP no habiendo declarado ciertas cuotas tributarias, procedentes de la actividad de la sociedad, durante los ejercicios de los años 2009, 2010, 2011, 2013 y 2014, todas ellas superiores a 120.000 euros, requisito para que les sea aplicable la pena de prisión de 1 a 5 años y una multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

El art.31 CP también resulta de aplicación, porque los administradores como representantes de la sociedad ALIMENTOS S.A., habiendo realizado la conducta lesiva con pleno dominio del hecho, asesorados por el abogado Fernando Manuel G., responderán personalmente porque en ellos concurren las cualidades correspondientes para ser sujeto activo del delito.

Debemos considerar, para nuestro caso, el tipo agravado recogido en el art.305.c bis del CP: *“Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del*

---

<sup>65</sup> VIVES ANTÓN, T./ ORTS BERENQUER, E./ CARBONELL MATEU, J.C./ GONZALEZ CUSSAC, J.L/ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal. Parte Especial.*, cit. p.531

<sup>66</sup> La finalidad del sujeto que actúa con dolo eventual no es producir el resultado, pero reconoce la posibilidad de que este se produzca y no obstante sigue actuando. (<http://www.infoderechopenal.es/dolo-concepto-elementos-clases.html>)

*obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito*”, por el que el delito contra la HP se verá agravado con la pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada al concurrir la utilización de un paraíso fiscal (Isla de Man) como medio para ocultar la cuantía defraudada a la HP.

La isla de Man, territorio perteneciente a la Corona británica, es considerado como paraíso fiscal para España por el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991.

Paraíso fiscal es aquel país donde prima la opacidad de los datos y la baja o nula tributación, que atrae residentes y capital extranjero. Algunas de sus características más relevantes son, cierta estabilidad política, normativa mercantil flexible, seguridad jurídica, ausencia de excesivos requisitos administrativos, y/o buena oferta de servicios y comunicaciones<sup>67</sup>.

No es ilegal el mero hecho de tener dinero en un paraíso fiscal, lo que sí constituye un tipo penal es no tributar por él. Por eso consideramos que existe agravante del art.305.bis sobre el delito de defraudación tributaria, al no haber declarado a la HP cantidades en todo caso mayores a 120.000 euros, y haber usado un paraíso fiscal para evitarlo.

Por último, hacer una breve mención al hecho de que desde marzo del 2014, la Isla de Man ha dejado de tener la consideración de paraíso fiscal tras haber firmado un convenio de doble imposición con nuestro país<sup>68</sup>.

El Abogado Fernando Manuel G., considerado como un asesor fiscal, *extraneus*<sup>69</sup>, que lleva simplemente actos de asesoramiento, sin ser administrador fáctico que posee dominio social en la empresa, no puede ser idóneo en el delito del art.305 CP. Sin embargo no hay inconveniente en que se equipare al autor a la hora de imponerle la pena, al responder como idóneo en el tipo jurídico de cooperador necesario, siendo esta la única vía para exigirles responsabilidad penal (art.28.b CP), habida cuenta de que el legislador español no ha previsto un delito fiscal común paralelo ejecutable por cualquier persona (vid. STS 26-7-99 Y SAP Madrid 25-1-00).

Si el juez lo estimase conveniente podría aplicar una reducción de la pena, al Abogado, en un grado a la señalada en la ley para la infracción de que se trate (defraudación tributaria), en virtud del art.65.3 CP, si entendiéndose que en él no concurren “*cualidades o relaciones personales que fundamentan la culpabilidad del autor*”.

En lo que atañe al concurso de delitos, ha sido una cuestión tradicionalmente analizada la relación existente entre el delito de defraudación tributaria y el delito de falsedades instrumentales llevadas a cabo para conseguir el fraude. Cuestión que quedó solventada con la reforma de la LO 6/1995, por la que se estima que entre el delito de defraudación y el delito de falsedades contables (art.310 CP) hay una relación de

---

<sup>67</sup> Recuperado de: [http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/articulos\\_11923.aspx](http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/articulos_11923.aspx). Consultado el 21 de mayo de 2015

<sup>68</sup> Recuperado de: [http://cincodias.com/cincodias/2014/03/14/economia/1394803514\\_888703.html](http://cincodias.com/cincodias/2014/03/14/economia/1394803514_888703.html). Consultado el 21 de mayo de 2015

<sup>69</sup> MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., en *Derecho Penal económico y de la Empresa. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, pp.682-686.

concurso aparente de leyes penales con aplicación del principio de consunción, es decir, que al concurrir ambos preceptos, art.305 y 310 del CP, la aplicación de uno excluye la aplicación del otro. Así, cuando el delito de defraudación se hubiese perpetrado habiendo realizado previamente alguna de las infracciones contables que en el art.310 se describen, el delito de defraudaciones absorbería al delito de falsedades del art.310, en virtud de lo establecido en el art.8 CP de las garantías penales.

Sin embargo, sí existe concurso real de delitos entre el art.305.bis y el art.301 CP sobre el delito de blanqueo de capitales, que Martínez-Buján<sup>70</sup> considera como un proceso de ocultación de bienes de origen delictivo con la intención de dotarlos de una apariencia legítima y que debe darse con carácter independiente y anterior al delito previo. El art.301 CP dice así, *“El que adquiriera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquiera tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes”*. Se acumulan las penas correspondientes a las distintas infracciones para su cumplimiento simultáneo, si fuera posible, por la naturaleza y efectos de las mismas, de acuerdo al art.73 CP.

Relacionado con la prescripción de la pena recogida en el art.131 CP, partimos de la base de que la prescripción de la acción penal opera en relación a cada uno de los delitos, aún cuando exista concurso entre ellos. No deben acumularse las penas a los fines del cómputo del plazo prescriptivo, ya que resulta independiente para cada hecho criminal. Por tanto, el delito del art.305 prescribiría a los 5 años, ya que la pena posible es inferior a los 5 años. Sin embargo, al aplicarse la agravante del art.305 bis por el uso de paraíso fiscal para la ocultación de las cantidades defraudadas, el límite de la pena máxima aumenta hasta los 6 años, lo que permite por el mismo art.131 CP, que el delito no prescriba hasta los 10 años. El mismo criterio se aplica al delito de blanqueo de capitales (art.301), que al poseer un límite máximo de pena de 6 años, la prescripción se mantiene hasta los 10 años. Con ello, todas las cantidades defraudadas desde el 2009 por la Sociedad, estarán sujetas al hecho imponible de ambos delitos.

---

<sup>70</sup> MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C., en *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial.*, cit., p. 592.

## **IV. BIBLIOGRAFÍA**

## MONOGRAFÍAS

ALARCÓN GARCÍA, G., “*Manual del sistema fiscal español*” Thomson Civitas.

Navarra, 2008.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M./ CASANELLAS CHUECOS, M./ TOVILLAS MORÁN, J.M., *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, Atelier, Barcelona, 2012.

BROSETA PONT, M., *Manual de Derecho Mercantil*, Tecnos, Madrid, 2014.

CALVO VÉRGEZ, J., “*El IVA en las operaciones intracomunitarias*”, Tirant Tributario, Valencia, 2013.

FERNÁNDEZ ROZAS, J.C y SÁNCHEZ LORENZO, S., *Derecho Internacional Privado*, Thomson Reuters, Navarra, 2013.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. *Derecho Penal Económico y de la empresa. Parte General*, Tirant Lo Blanch, Madrid, 2007.

MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., en *Derecho Penal económico y de la Empresa. Parte Especial*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, A (Dir.)/ ROJO FERNÁNDEZ-DEL RIO, A-J (Dir)/ URÍA, R... [et al.], en *Lecciones de Derecho Mercantil*, Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, 2014.

VIVES ANTÓN, T./ ORTS BERENGUER, E./ CARBONELL MATEU, J.C./ GONZALEZ CUSSAC, J.L/ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C., *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.

## RECURSOS ELECTRÓNICOS

ÁLVAREZ BARBEITO, P. y CALDERÓN CARRERO, J.M., “*La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*”, 2010.

AMBITE IGLESIAS, A.M. Y LÓPEZ ARRABE, C. en “*Doble imposición internacional en una economía globalizada*”, 2014.

BBVA, “*Filial o sucursal en el extranjero, ventajas e inconvenientes de cada una*”, 2012.

CaixaBank, “*La Rentabilidad por Dividendo*”, 2013

Chavarrí Abogados, *La fiscalidad de las retribuciones de los socios y administradores*, Boletín Fiscal, Junio, 2015.

CALDERÓN CARRERO, J.M....[et al.] en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS, 2014, Valencia.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, C., “Situación actual de la fiscalidad en el pago de dividendos, intereses y cánones tras la adhesión de los nuevos Estados Miembros a la Unión Europea. Especial referencia a los casos de Malta y Chipre”, en *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, nº10, 2005, Valencia.

GUIJARRO, P., y Díez, C. en “*Operaciones de financiación intragrupo*”, 2 de Marzo de 2014.

*Memento Práctico Francis Lefebvre. Fiscal: 2015*. Madrid, 2015.

PALACIO RUIZ DE AZAGRA, F.J., *Fiscalidad de las retribuciones de los socios y administradores. Situación de fiscalidad de las retribuciones de socios y administradores tras las leyes 26/2014 y 27/2014, de 28 de noviembre.*, Junio, 2015

PÉREZ DE SILES, J., “El régimen jurídico de los expatriados” en *Abogacía Española*, 28 de Octubre de 2014.

RENDÉ PÉREZ, M., “El nuevo Patent Box”, 2014.

SANMARTÍN FERNÁNDEZ, J., “El tratamiento de los management fees/servicios de apoyo a la gestión en el nuevo contexto legal y en el marco de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia. Parte I: Concepto, estudio general y particular, análisis de la jurisprudencia española”. en *Cuadernos de formación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria*. Colaboración 29/07. Volumen 4/2007. 2007.

## **PÁGINAS WEB CONSULTADAS**

<http://foreigntrade20.com/2011/11/05/contratacion-sucursal-vs-filial-en-el-mercado-destino/>

<http://www.abogacia.es/2014/10/28/el-regimen-juridico-de-los-expatriados>

<http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/El-nuevo-Patent-Box.aspx>

<https://www.caixabank.com>

<https://www.agenciatributaria.gob.es>

[http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/articulos\\_11923.aspx](http://www.garrigues.com/es/publicaciones/articulos/Paginas/articulos_11923.aspx)

[http://cincodias.com/cincodias/2014/03/14/economia/1394803514\\_888703.html](http://cincodias.com/cincodias/2014/03/14/economia/1394803514_888703.html)

[http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores\\_VT4\\_es\\_ES.html#22](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT4_es_ES.html#22)

<http://noticias.juridicas.com>

<http://portaljuridico.lexnova.es/articulo/JURIDICO/122980/limitacion-a-la-deduccin-de-gastos-financieros-netosen-el-impuesto-sobre-sociedades>