



Facultad de Derecho

Creación de filial de sociedad dedicada a la alimentación

TRABAJO FINAL DE GRADO

Alumno: Andrea Lurigados López.
Tutor: José Ángel Brandariz García.

Índice.

	<i>Página</i>
1. Introducción.	4
2. Análisis desde un punto de vista fiscal de las transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros.	5
1. En Italia.	
2. En Canadá.	
3. En Perú.	
3. Análisis desde un punto de vista fiscal de la financiación de las filiales y los gastos de apoyo de gestión.	7
1. En Italia.	
2. En Canadá.	
3. En Perú.	
4. Análisis desde un punto de vista fiscal de la situación de los trabajadores expatriados.	9
1. En Italia.	
2. En Canadá.	
3. En Perú.	
5. Análisis desde un punto fiscal de la cesión de intangibles.	13
1. En Italia.	
2. En Canadá.	
3. En Perú.	
6. La retribución de los administradores.	17
1. Nuevo régimen en la Ley de Sociedades de Capital.	
2. La fiscalidad de sus retribuciones: IS e IRPF.	
3. Recomendaciones para ALIMENTOS S.A.	
7. El retorno de la rentabilidad (dividendos) a la luz de la Directiva Matriz-Filial.	24
1. Introducción.	
2. Requisitos.	
3. La distribución de los beneficios según la Directiva.	
4. Tratamiento de los dividendos en el Estado de la matriz.	
5. Tratamiento de los dividendos en el Estado de la filial.	
6. Adaptación en España.	
7. Conclusiones.	
8. Análisis del procedimiento de Acuerdo Previo de Valoración.	34
9. Análisis del procedimiento de Aplazamiento.	36
10. Análisis del procedimiento de Inspección Tributaria.	40
11. La defraudación fiscal.	45
12. El blanqueo de capitales.	49
13. La responsabilidad penal de las personas físicas y jurídicas. Conclusiones.	52
14. El secreto profesional en la Abogacía.	54
15. Bibliografía.	57

Abreviaturas.

AEAT	Agencia Estatal Administración Tributaria.
APA	Acuerdo Previo de Valoración.
CP	Código Penal.
DGT	Dirección General de Tributos.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
LGT	Ley General Tributaria.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
LO	Ley Orgánica.
LSC	Ley de Sociedades de Capital.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
RD	Real Decreto
RGGIT	Régimen General de Gestión e Inspección Tributaria.
SEPBLAC	Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.

1. Introducción.

El objeto del presente informe es darle a ALIMENTOS S.A. una visión global de lo que conllevaría la constitución de una filial en el extranjero, desde un punto de vista teórico, aplicando la normativa actual y analizando la situación de la matriz en el Derecho Español.

La forma de inversión elegida por ALIMENTOS S.A. es la creación de una filial. Una filial es una entidad legal distinta de la matriz, con personalidad jurídica propia, que se constituye cuando las inversiones tienen vocación de permanencia. Para constituirse necesita de la existencia de socios, y su gestión y órganos de administración se nombran conforme al Derecho interno del Estado en el que se constituya. Del mismo modo, su capital social dependerá del establecido en las leyes del respectivo país.

Los socios de una filial son responsables de sus obligaciones hasta el límite de su aportación al capital social, y en general, la constitución de una filial requiere de formalidades legales onerosas. Además, es una entidad que está sometida a impuestos de establecimiento, IVA, impuesto de sociedades, y las transacciones con la casa matriz, que como veremos a continuación, se registrarán por el principio del valor del mercado.

Por otro lado, podrá beneficiarse de deducciones fiscales, como estudiaremos en los próximos epígrafes, incluso a los pagos al accionista. También debe cumplir con sus requisitos contables, teniendo la obligación de preparar estados contables y cuenta anuales.

En resumen, es un vehículo de inversión muy utilizado, más sofisticado que, por ejemplo, una sucursal, pero también más caro y con más requisitos formales, pero, uno de sus mayores puntos a favor es la responsabilidad limitada propia, de forma que la sociedad matriz no se hace cargo de sus actuaciones.

2. Análisis fiscal de las transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros.

La extensión y el desarrollo de las sociedades provoca que muchas de las relaciones entre entidades vinculadas, se lleven a cabo entre países con distintos sistemas fiscales. Son lo que llamamos operaciones vinculadas o operaciones intra-grupo.

En consecuencia, para regularlo, las Autoridades tributarias de los países involucrados han tenido que afrontar nuevos problemas de tributación, solucionados en parte gracias a la existencia de Convenios de doble imposición, o en el caso de Europa, Directivas que marcan las líneas a seguir, como analizaremos posteriormente.

En este tipo de operaciones los “precios de transferencia” juegan un papel muy importante en las operaciones llevadas a cabo entre compañías residentes en distintos países pertenecientes al mismo grupo. Cuando hablamos de “precios de transferencia” nos referimos a aquellos precios que se aplican a las transacciones comerciales entre compañías pertenecientes al mismo grupo. Los precios fijados, pueden, evidentemente, diferir de aquellos que serían aplicados entre empresas independientes.

Es usual que entre partes vinculadas se creen estrategias empresariales para, por ejemplo reducir el beneficio generado en países políticamente inestables, eviten regulaciones antidumping, favorezcan la penetración en nuevos mercados, limiten los riesgos de cambio, ofrezcan la posibilidad de acogerse a regulaciones que garanticen el secreto bancario, etc.

No obstante, cuando la única razón para aplicar precios de transferencia es la de minimizar la carga fiscal a nivel de grupo, esta práctica toma connotaciones identificables como elusión fiscal, es decir, a través de las operaciones de compra y venta de productos o servicios se localiza el beneficio en aquellos países donde el nivel de tributación es bajo, mientras que al contrario, se transfieren costes a aquellas jurisdicciones donde la carga impositiva es alta.

El objetivo de la regulación que vamos a examinar, busca asegurar que dichas transacciones se realicen en los mismos términos que las efectuadas entre partes independientes, y por lo tanto, se realizan a precio de mercado y no a aquellos precios que permitirían trasladar la carga impositiva de un Estado a otro más favorable. Esto se debe a que el precio es un elemento fundamental en estas operaciones, como por ejemplo, la compraventa, y no puede ser fijado aleatoriamente, sino que debe respetar el precio de mercado. Para ello, hay que analizar los precios de un sector o ámbito para saber cual es el precio de mercado aplicable, y que no haya defraudación fiscal. Sobre esto, la OCDE ha establecido unos métodos para fijar el precio de mercado entre entidades vinculadas, que veremos resumidamente más adelante.

Este problema de los precios de transferencia afecta a las Administraciones tributarias de la mayoría de países industrializados, y existen acuerdos de colaboración entre las Administraciones tributarias a nivel internacional, o la posibilidad de llegar a un acuerdo con varias Administraciones tributarias, algo que como veremos más adelante, sería muy beneficioso para ALIMENTOS S.A.

Respetando el precio o valor normal de mercado en las transacciones estamos respetando el principio de plena competencia en los precios, que es el elemento sobre el que la OCDE marca sus

recomendaciones. La legislación española sigue de cerca los mismos enfoques.

En concreto, encontramos estos principios en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 18, titulado “Operaciones vinculadas”, que define como: *“Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.”* Además, enumera los supuestos en lo que se considera entidades vinculadas, así como la documentación que tendrá que presentar ALIMENTOS S.A. para justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, de acuerdo con los principios de proporcionalidad y suficiencia que del artículo se desprenden.

Sobre los métodos para la determinación del valor de mercado que adelantábamos antes, podemos encontrarlos recogidos en el apartado cuarto de este mismo artículo LIS, en concordancia con los establecidos por la OCDE. Pueden sintetizarse de la siguiente forma:

- ➔ Método del precio libre comparable: es el método principal recomendado por la OCDE y en él el valor de mercado de la transacción es evaluado mediante la comparación del precio de la operación vinculada con el precio que hubiese sido aplicado para operaciones similares entre compañías independientes (comparación externa) o bien con el precio aplicado por la compañía vinculada con otra independiente (comparación interna).
- ➔ Método del coste incrementado: el precio de venta de la operación vinculada se obtiene a partir de los costes incurridos por el proveedor de los bienes o servicios en una transacción libre, agregándole el margen bruto del proveedor, calculado en relación con las condiciones objetivas y subjetivas de la operación.
- ➔ Método del precio de reventa: se compara el precio de transferencia con el precio al cual los bienes adquiridos a una sociedad vinculada son revendidos a una sociedad independiente menos el margen bruto que cubre tanto los gastos atribuibles a la operación como el beneficio del vendedor.
- ➔ Método de la distribución del resultado: está basado en la determinación del beneficio conjunto realizado por todas las partes que intervienen en una transacción vinculada. Cuando dicho beneficio ha sido identificado, se reparte entre todas las compañías que han intervenido en la operación aplicando un criterio de reparto que refleje lo más objetivamente posible el reparto del beneficio que hubiese sido efectuado por compañías independientes de acuerdo con el principio del precio libre comparable.
- ➔ Método de margen neto operacional: es aquel por el que se atribuye a las operaciones realizadas con una persona o entidad vinculada el resultado neto, calculado sobre costes, ventas o la magnitud que resulte más adecuada en función de las características de las operaciones, que el contribuyente o, en su caso, terceros habrían obtenido en operaciones idénticas o similares realizadas entre partes independientes, efectuando, cuando sea preciso, las correcciones necesarias para obtener la equivalencia y considerar las particularidades de las operaciones.

Una vez explicado esto, vamos a ilustrarle a ALIMENTOS S.A. cual sería la situación fiscal de sus transacciones comerciales y con clientes los casos siguientes.

- En Italia.

Entre España e Italia existe un Convenio de Doble Imposición que regula en su artículo 7 la forma de tributación que se llevará a cabo en caso de constituir la filial en Italia (las conclusiones son aplicables a cualquier Estado miembro de la UE con el que España tenga firmado un CDI, sin perjuicio de las particularidades que en ellos se puedan establecer).

Este artículo, titulado “Beneficios Empresariales” establece como regla general un método de tributación compartida entre ambos Estados:

“Los beneficios de una Empresa de un Estado contratante, solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a este establecimiento permanente”.

En los siguientes apartados se desprende la excepción que permite la tributación exclusiva del Estado de residencia. Es decir, las operaciones comerciales de compra venta de mercancías que realice la matriz española de ALIMENTOS S.A. con su filial italiana, no tributarán en la fuente, Italia, y tributarán siguiendo la regla normal en España.

- En Canadá.

El caso de Canadá es muy semejante al caso anterior, pues entre este Estado y España hay firmado un CDI, y las operaciones comerciales están sujetas de igual forma al artículo 7 de este Convenio.

Por lo tanto, las operaciones comerciales de compra venta de mercancías entre la filial canadiense de ALIMENTOS S.A. y la matriz española estarán exentas de tributación en la fuente, Canadá, y tributarán de forma normal en España.

El convenio firmado con Canadá guarda algunas especialidades que lo diferencian del Modelo de la OCDE, como veremos en los próximos epígrafes. En este artículo nos encontramos la primera diferencia entre este CDI, y por ejemplo, el que tiene España con Italia. Los beneficios imputables al establecimiento permanente en Canadá se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder de otra forma.

- En Perú.

En el caso de constituir una filial en un Estado con el que España no tienen firmado un CDI, como por ejemplo, Perú, ALIMENTOS S.A. tendría que tributar en ambos Estados de acuerdo con su normativa interna, siendo imposible saber si podría beneficiarse de algún tipo de exención o deducción, como en los casos anteriores.

3. Análisis desde un punto de vista fiscal de la financiación filiales y los gastos de apoyo de gestión.

La financiación de la inversión, en este caso, la constitución de una filial, es uno de los

elementos clave para la planificación fiscal internacional de ALIMENTOS S.A. Puede optar desde fondos propios hasta el endeudamiento.

Centraremos la explicación de este epígrafe en la tributación de la repatriación de los dividendos, una de las rentas derivadas del tipo de inversión con fondos propios. Una de las soluciones por las que suelen optar las empresas para reducir la carga fiscal es la utilización de una sociedad *holding*, situada entre las sociedades en el extranjero y la sociedad matriz. La elección del Estado donde localizar la sociedad *holding* debe ser muy cuidadosa, prestando atención a las normas antiabuso que se incluyen en los CDIs.

Por dividendos entendemos las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas o socios por las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada u otras sociedades de capitales.

Por ello, nosotros vamos a tratar de explicar que sucede con lo dividendos recibidos por la sociedad matriz ALIMENTOS S.A.. en España, según de donde provengan.

- En Italia.

Para analizar la tributación en un país como Italia estaremos a lo que disponga la Directiva Matriz Filial, que, de acuerdo con su artículo primero, se proyecta sobre las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades filiales a sociedades matrices residentes comunitarias. Trataremos este tema con mayor profundidad en el tercer epígrafe, al que nos remitimos.

Podemos avanzar que, en resumidas cuentas, cuando la matriz ALIMENTOS S.A. reciba de la filial beneficios (que no sean por liquidación), España podrá o abstenerse de gravarlos (como establece el art. 4 de la Directiva) o gravarlos (art. 5 Directiva), autorizando a la matriz su deducción de la cuota tributaria del Impuesto sobre Sociedades.

- En Canadá.

El trato que reciben los dividendos que retornan de la filial a la matriz ALIMENTOS S.A. es el establecido en el artículo 11 del CDI España-Canadá. La tributación es compartida entre ambos Estados, pero Canadá, al ser el Estado de la filial, el que paga los dividendos, su imposición está limitada al 15% del importe bruto de esos dividendos (Artículo 10 CDI).

Es decir, ante la constitución de una filial en Canadá, ALIMENTOS S.A.. tendría que tributar en los dos países por el retorno de los dividendos. En Canadá tributaría al Impuesto de Sociedades de Canadá por los beneficios obtenidos por la filial canadiense, limitándose al porcentaje anterior.

En España, según establece el art. 23.3.b) la matriz española tendría derecho a efectuar una deducción como la que procedería en el caso de que las dos sociedades fuesen españolas. El art. 21 LIS propone una exención para evitar la doble imposición de los dividendos de la que ALIMENTOS S.A. podría beneficiarse siempre y cuando cumpla los siguientes requisitos:

- Su porcentaje de participación, directa o indirectamente, en el capital o en los fondos

propios de la entidad filial, debe ser, al menos del 5%, o que el valor de adquisición de su participación sea superior a 20 millones de euros.

- Debe ser poseedora de esa participación de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en el que le sea exigible el beneficio que se distribuya, o, mantenerla posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.
- La filial de ALIMENTOS S.A., como entidad no residente en España, debe haber estado sujeta y no exenta de un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades de un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en el que se hayan obtenido los beneficios.
- Por último, las rentas generadoras de dichos dividendos deben derivar de actividades empresariales.

De igual forma, el art. 32 LIS recoge los requisitos necesarios para la aplicación de una deducción de la doble imposición. Establece: *“Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente a tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos:*

a) Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación, sea superior a 20 millones de euros.

b) Que la participación 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.(...)”

Como vemos, ALIMENTOS S.A. tendría la oportunidad de acogerse a la exención del artículo 21 o a la deducción del artículo 32. Encontramos un régimen fiscal (en lo referente a los dividendos) bastante favorecedor.

- En Perú.

La tributación de los dividendos entre España y un país con el que no tiene CDI seguirá las normas de cada uno de los Estados sobre este tema. ALIMENTOS S.A. tendría que tributar en ambos Estados, siguiendo la normativa interna de Perú para el Impuesto de Sociedades, y pudiendo acogerse a los artículos anteriormente explicados 21 y 32 LIS si cumpliera los requisitos.

Por ello, no recomendaríamos a ALIMENTOS S.A. la constitución de una filial de sociedad en Perú o cualquier otro Estado sin CDI, puesto que el retorno de los dividendos es una figura clave en cualquier inversión o planificación internacional, y consideramos que su éxito está menos garantizado al no existir todavía un CDI firmado entre ambos Estados.

4. Análisis desde un punto de vista fiscal de la situación de los trabajadores expatriados.

Cuando hablamos de trabajadores expatriados nos referimos a sujetos residentes en nuestro país que se desplazan a trabajar en el extranjero durante un período que puede resultar de días, semanas, meses, e incluso años.

Los desplazamientos internacionales de los trabajadores ocupan un lugar muy relevante. El legislador fiscal busca beneficiar a aquellos trabajadores que, siendo residentes en España, se desplazan al extranjero para desarrollar allí una actividad laboral. Se trata de adoptar mecanismos que contribuyan a mejorar los procesos de internacionalización de las empresas españolas y, por tanto, su competitividad, extremo que, en última instancia, también “redundará en beneficio de nuestra economía”.

En este epígrafe trataremos de analizar, desde un punto de vista fiscal, cual sería la situación de los trabajadores de ALIMENTOS S.A. en caso de tener que salir al extranjero. Para ello, debemos saber que los CDIs firmados por España con diversos países, siguen las pautas establecidas por la OCDE, y veremos lo que sucede en el caso de un país sin convenio. Para comenzar, haremos una breve introducción de cuales son esas líneas a seguir que el legislador español incluye en los respectivos CDIs.

El art. 15 Modelo Convenio OCDE (en adelante, MC OCDE) no define con exactitud la expresión “Sueldos, salarios y otras remuneraciones similares”. Esto conlleva a una remisión a la Ley interna de cada Estado que aplica el convenio.

En líneas generales, se considera que solo entran en el ámbito del art. 15 las rentas que sean percibidas con motivo de una relación laboral mientras esta perdure. La renta salarial puede percibirse tanto en forma monetaria como en especie (seguros de vida, enfermedad, stock options..) La condición que permite el gravamen en el Estado fuente radica en que los salarios o la remuneración derive del ejercicio del empleo en tal Estado.

El artículo 15 MC OCDE establece cuatro reglas de distribución de poder tributario, que se aplican según el lugar donde se ejerza el empleo y las circunstancias que concurren. Pueden resumirse de la siguiente forma:

- 1ª Regla: la renta derivada del empleo sólo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado cuando la actividad laboral no se realiza en el territorio del otro Estado contratante.
- 2ª Regla: la renta derivada del empleo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado y en el otro Estado contratante cuando la actividad laboral se realiza, total o parcialmente, en el territorio de este último Estado (el de la actividad).
- 3ª Regla: Es una excepción a la segunda regla. Las rentas derivadas del empleo de un residente de un Estado contratante, que ejerce su empleo en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a su imposición en el primero (el de residencia) cuando concurren simultáneamente las circunstancias referidas a continuación:
 - a) el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no excede, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado; y
 - b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad); y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

- 4ª Regla: las remuneraciones derivadas de empleos a bordo de buques o aeronaves de tráfico internacional.

El art. 15.2 CM OCDE establece que cuando el empleado residente de un Estado contratante se desplaza al territorio del otro Estado contratante para ejercer su empleo, el Estado de la actividad ostenta un derecho de gravamen sobre la renta salarial correspondiente al ejercicio del empleo en su territorio. Tal Estado no puede gravar más que la renta salarial (la derivada del ejercicio del empleo) correspondiente al tiempo en que el empleado esté físicamente presente en su territorio; así, el salario del empleado correspondiente al trabajo realizado desde su Estado de residencia, pero cuyo resultado se utiliza en el otro Estado contratante no puede ser sometido a imposición por este último.

Los Convenios firmados por España, ya sea con Italia o con Canadá, siguen las pautas de la OCDE, como veremos a continuación.

- En Italia.

La tributación de los trabajadores en el marco del CDI España-Italia está recogida en su art. 15. Este artículo establece una regla general de tributación compartida entre los dos Estados. Esta regla atribuye inicialmente el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia de la persona que presta el trabajo, en este caso España. El artículo continúa explicando que las rentas que obtiene un trabajador residente en España por su empleo ejercido en otro país, Italia, podrían tributar en Italia.

El art. 15.2 establece una excepción a la segunda regla de tributación por parte del Estado de la actividad, cuando concurren determinadas circunstancias, a saber:

“a) el perceptor permanece en el otro Estado (de la actividad, Italia) durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado; y

b) las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado (de la actividad); y

c) las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.”

Por lo que, para que ALIMENTOS S.A. cumpliera los requisitos para favorecerse de la excepción del artículo 15.2 CDI, sus empleados no deberían permanecer en Italia más de 183 días durante el año fiscal considerado, sus remuneraciones deberían ser pagadas por la sociedad española (aunque luego se facturase a la empresa beneficiaria, la filial Italiana), y las remuneraciones no se soportasen por la entidad de destino. Es decir, será la sociedad española la que pague a los empleados y garantice un nivel de servicio, pero podrá facturar posteriormente a la empresa extranjera.

Esto se debe a que los empleados que se desplacen por períodos cortos no resultan gravados en el segundo Estado, Italia. De esta forma que los rendimientos obtenidos por los trabajadores expatriados de ALIMENTOS S.A. en Italia, sólo serían objeto de gravamen en España.

No debe olvidarse que para que resulte aplicable esta regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador deben concurrir los tres requisitos mencionados.

- En Canadá.

A grandes rasgos, la situación de los trabajadores expatriados a Canadá se rige de la misma manera que los desplazados a Italia, pues nos encontramos en una situación de tributación en el marco de convenios de doble imposición, teniendo en cuenta las particularidades del CDI España-Canadá.

En concreto, el CDI con Canadá contiene algunas disposiciones que se desvían del MC OCDE. En su artículo 15.2 este CDI que establece un requisito sobre el importe de la remuneración percibida en el Estado de actividad, Canadá. Exige que las remuneraciones obtenidas en “el otro Estado contratante en el curso de dicho año no exceden de dos mil dólares canadienses, si el empleo se ejerce en Canadá, o cien mil pesetas, si el empleo se ejerce en España.”

Además, debe cumplirse también el requisito de no exceder de los ciento ochenta y tres días de permanencia en el año civil considerado. Así, si las rentas obtenidas por los trabajadores expatriados de ALIMENTOS S.A. cumplen estos requisitos, solamente se someterán a imposición en el primer Estado, es decir, España.

- En Perú.

Existe un precepto en la LIRPF dirigido a reducir la carga fiscal de los expatriados. Para el supuesto de que el Estado donde se realicen los trabajos no tenga firmado un CDI con España, como es el caso de Perú, el art. 7.p) incorpora una exención que afecta a las rentas del trabajo obtenidas por estos sujetos, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

En el caso de tributar en el país en el que se presten los servicios (esto dependerá de su normativa interna), el empleado podrá, siempre que mantenga su residencia fiscal en España, aplicar en su declaración del IRPF la deducción por doble imposición internacional. Esto permite deducir o el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto análogo al IRPF en el país de trabajo; o aplicar el tipo medio de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero.

Son exenciones tributarias de carácter extrafiscal que plantean dudas desde la perspectiva del principio de igualdad tributaria, cuya finalidad es favorecer la competitividad de las empresas y entidades españolas en el exterior.

Por tanto, el art 7.p) declara exentas, entre otras rentas, a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero, con los siguientes requisitos:

1. “Que dichos trabajos se realicen para una empresa o entidad no residente en España o

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 art 16 del texto refundido de la Ley de impuesto de sociedades, aprobado por Real Decreto 4/2004¹.

2. Que en el territorio en el 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.”

Concretamente, la exención es aplicable a los días de estancia en el extranjero, con el límite máximo de 60.100 euros anuales. Esta exención es incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de IRPF. El contribuyente puede optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención, según lo considere más favorable.

5. Análisis desde un punto de vista fiscal de la cesión de intangibles.

La renta que analizaremos en este epígrafe es la producida por las operaciones de cesión de intangibles, llamada cánones o *royalties*. Estos términos se asocian inevitablemente con las transferencias económicas, como pueden ser patentes, modelos, know-how, marcas, etc; aunque el término no se limite sólo a ese entorno.

Por lo tanto, el objeto de la operación de cesión de uso tiene que estar recogida entre las siguientes categorías de bienes o derechos: derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos (equipos industriales, comerciales o científicos), o “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Al hablar de cánones hay que tener en cuenta desde los tipos de tributación en el país fuente de la renta, hasta la calificación jurídica que cada Estado le da a esos pagos por la compra o cesión de determinados bienes o por la prestación de determinados servicios.

La complejidad de este tema se deriva de que los ordenamientos jurídicos de cada país involucrado pueden ser diferentes, y además, hay que atender al criterio que manifiesten las autoridades fiscales de cada país, incluso a la jurisprudencia de sus Tribunales.

Hay que prestar especial atención a determinados riesgos o costes específicos, como son la tributación en la transmisión del intangible, la fiscalidad de los flujos de cánones, el *transfer pricing* y los problemas de residencia fiscal de la filial extranjera propietaria del intangible.

● En Italia

¹ El art. 16.5 del TRLIS ya no existe. La nueva Ley 27/2014 contiene una regla similar en el art. 18 que sí es aplicable.

Como país miembro de la UE para ilustrar la explicación, tomaremos de ejemplo Italia. En lo referente a la cesión de intangibles se estará a lo que dicte la Directiva 2003/94/CEE, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Además, también tendremos en cuenta lo establecido en su Convenio de Doble Imposición con España.

El objetivo de esta Directiva es la eliminación de la doble imposición y la supresión de los impuestos sobre los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Eliminando dichas cargas se consigue la igualdad de trato fiscal entre las transacciones nacionales y las transfronterizas.

Consideramos conveniente hacer una pequeña introducción para facilitar la comprensión de lo que explicaremos a continuación.

En primer lugar, cuando hablamos de “intereses” nos referimos al rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular, el rendimiento de los bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a éstos. Los recargos por pago atrasado no son considerados intereses.²

En segundo lugar, se entiende por “cánones” las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se consideran cánones las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.³

En tercer lugar, se entiende por “sociedad de un Estado miembro” cualquier sociedad que responda a los siguientes criterios⁴:

- Que se haya constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro (es decir, cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en la Comunidad, y cuyas actividades mantengan un vínculo real y continuado con la economía de ese Estado miembro);
- Que tenga su residencia fiscal en ese Estado miembro;
- Que esté sujeta al impuesto sobre sociedades, o análogo.

Se considera que dos sociedades están «asociadas» cuando⁵:

- Una de ellas posee una participación directa mínima de un 25%, en el capital de la otra,
- O una tercera sociedad posee una participación directa de un 25%, como mínimo, en el capital de cada una de las dos sociedades.

2 Artículo 2.a) Directiva cánones e intereses.

3 Artículo 2.b) *ibíd.*

4 Artículo 3.a) *ibíd.*

5 Artículo 3.b) *ibíd.*

Las participaciones sólo pueden referirse a sociedades domiciliadas en territorio comunitario. No obstante, los Estados miembros tienen la opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto.

Por último, por “establecimiento permanente” se entiende un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realiza una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro.

Volviendo al tema de interés, esta Directiva se proyecta sobre los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro cuando el beneficiario efectivo de los mismos sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.⁶

Para ello, es necesario que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad, y en el caso de ser un EP, que las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan un ingreso computable para la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado. Profundizaremos en este tema más adelante.

Además, es preciso delimitar a quién se aplica la Directiva. Sobre esto, el TJUE⁷ ha limitado el ámbito de aplicación de la Directiva a la imposición que recae en el Estado de la fuente de los intereses o cánones sobre el preceptor del rendimiento. Con ello, el TJUE admite la posibilidad de que se genere una doble imposición económica sobre intereses en los pagos entre sociedades asociadas cuando el impuesto que se aplique no recaiga en sentido estricto sobre el preceptor del interés; cuando la disposición nacional limite las deducciones de pagos de intereses realizados a entidades asociadas si operar recalificación alguna de los mismos como dividendos; y en el caso de normas en materia de subcalificación o de otro tipo que lleven a recalificaciones de los intereses pagados como dividendos, pero que no se aplique la Directiva Matriz-Filial.

Como ya mencionamos, otra de las condiciones para la aplicación de la exención de retención en la fuente para los pagos de intereses y cánones es que el preceptor, además de reunir los requisitos del artículo 3 Directiva Cánones e Intereses, sea el beneficiario efectivo del pago. Así lo establece el artículo 1.1, y el artículo 1.4 remarca, en el caso de las sociedades, que una sociedad de un Estado miembro sólo será tratada como beneficiario efectivo de los intereses o cánones si recibe tales pagos en su propio beneficio, y no como intermediario. Es un tema muy polémico, puesto que el Modelo de CDI no define el concepto de beneficiario efectivo, y solamente aclara que los beneficios de los artículos 11 y 12 del Modelo CDI no deben concederse por la sola razón de que el preceptor sea residente del otro Estado contratante.

⁶ Según dispone su artículo 1.1

⁷ STJUE de 21 de julio de 2011, *Scheuten Solar Technology GmbH/ Finanzamt Gelsenkirchen-Süd*, Asunto C-397/09: En 2004, la sociedad alemana Scheuten Solar Technology (SST) pagó a su matriz holandesa 154.584 euros en concepto de intereses vinculados a un préstamo que su matriz le había concedido. SST dedujo los intereses como gastos vinculados a su actividad a los efectos del Impuesto Alemán sobre Actividades Económicas, pero la legislación alemana sólo permitía la deducción del 50 por 100 de los intereses en dicho impuesto. Para SST, la imposibilidad de deducir la totalidad de los intereses vulneraba el art. 1.1 Directiva 2003/49/CEE. Acudieron al TJUE para determinar si dicha Directiva se aplica sólo a quien recibe los intereses o también a quien los paga. El TJUE, según la redacción del art. 1.1 y del art. 2.a), dedujo que esta norma tenía por finalidad eliminar la doble imposición jurídica que se produce para el beneficiario/acreador de los intereses.

Por su lado, el CDI Italia-España, establece en sus artículos 11 y 12 lo referente a intereses y cánones:

Sobre los intereses, el CDI establece como regla general que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado, pero también pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan de acuerdo con la legislación de ese Estado. Si la persona que percibe los intereses es el beneficiario efectivo, el impuesto exigido no puede exceder del 12 por 100 de importe de los intereses.

Sobre los cánones, los procedentes de uno de los Estados y pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este otro Estado. También podrán someterse en el Estado contratante del que procedan, pero si la persona que percibe los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto no puede exceder del 8 por 100 del importe bruto de los cánones.

Por lo tanto, la matriz española de ALIMENTOS S.A. cumple los requisitos para que le sea aplicable lo dispuesto en la Directiva de Cánones e Intereses. De este modo, los pagos de intereses o cánones que la filial italiana de ALIMENTOS S.A. pague a su matriz española por la cesión de intangibles (su marca, el *know-how*, etc) están exentos de tributación en Italia (art.1 CDI). Por tanto, esos intereses y cánones solo tributan en España.

- En Canadá.

En el supuesto de querer constituir una filial de sociedad en un país no miembro de la Unión Europea con el que España tenga firmado un Convenio de Doble Imposición, tomaremos como ejemplo Canadá.

Para tratar la situación fiscal de los flujos derivados de la cesión de intangibles debemos atender a lo que dicte el CDI entre España y Canadá en lo referente a los cánones.

En concreto, trata este tema en su artículo 12. Los cánones podrán someterse a imposición tanto en España como en Canadá, sin embargo, cuando procedan de Canadá y se sometan a imposición allí, el impuesto establecido no excederá del 10 por 100 del importe bruto de dichos cánones, siempre y cuando estén sujetos a imposición en el otro Estado contratante.

En el artículo 23 CDI se establece la forma en la que se eliminará la doble imposición de los cánones. En concreto, según su apartado 2.b), en Canadá, el impuesto debido a España por razón de dividendos, intereses o cánones recibidos de una sociedad residente en España comprenderá el importe total que debería haber sido pagado en concepto de impuesto español por el ejercicio en cuestión.

En España, cuando las rentas puedan someterse a imposición en Canadá, se deducirán del impuesto sobre las rentas del residente que las perciba, en una cantidad igual al impuesto pagado en Canadá. Esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto correspondiente a las rentas percibidas en de Canadá.

Es decir, los intereses de la filial en Canadá pagados a la matriz española tienen tributación

compartida. Por lo tanto, la tributación de los intereses en Canadá, en virtud del CDI, está limitada al 15% del importe de los intereses (art.11 CDI).

La tributación en España será la normal, deduciendo en la cuota tributaria el impuesto canadiense de acuerdo con el método que recoge el CDI para evitar la doble imposición.

Los cánones de la filial en Canadá pagados a la matriz española también tienen tributación compartida. En Canadá solo pueden gravar el 8% del importe de los cánones (art.12 CDI) y en España tributan de igual forma que los intereses, deduciendo en la cuota tributaria el impuesto canadiense.

- En por ejemplo: Perú.

Entre España y Perú no existe todavía un CDI aprobado, por lo que los cánones e intereses entre ambos países no estarían exentos de doble imposición, debiendo tributar en ambos Estados según su normativa interna.

En resumen, tras el estudio de este epígrafe podemos ver que si ALIMENTOS S.A. decide constituir la filial en Canadá, allí tributaría sólo hasta los porcentajes mencionados, mientras que en España tributaría de forma normal. Pero si ALIMENTOS S.A. decide constituir una filial en Italia, solo tributaría por intereses y cánones en España, lo que nos parece un régimen mucho más favorable.

6. La retribución de los administradores.

6.1. Nuevo régimen en la Ley de Sociedades de Capital.

El régimen de la retribución de los administradores es uno de los aspectos más controvertidos de la reciente crisis. La remuneración de los administradores y altos directivos es objeto de debate desde un tiempo a esta parte y ha llegado a señalarse a los sistemas de retribución como una de las principales causas que han conducido a la crisis financiera mundial.⁸

Entre las medidas para evitar las remuneraciones excesivas está el deber de informar sobre la totalidad de las retribuciones percibidas por cada consejero, pues éstas son en algunas ocasiones desproporcionadas en relación con la función desarrollada y se desvían del interés social.

Con la reforma de la Ley de Sociedades de Capital se establece que la remuneración de los administradores debe ser razonable, acorde con la situación económica de la sociedad y con las funciones y responsabilidades que les sean atribuidas. El sistema de remuneración debe estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad de la sociedad en el largo plazo.

En cuanto a las novedades sobre el régimen de retribuciones de los consejeros delegados,

⁸ Véase la opinión de RONCERO SÁNCHEZ, A.; “*La Reforma del Régimen Legal sobre Retribución de los Administradores de Sociedades Cotizadas: El Informe Anual de Retribuciones de los Consejeros y Altos Directivos, 2012*”. Publicaciones del Centro de Gobierno Corporativo. 2012. Puede consultarse aquí: <http://centrogobiernocorporativo.ie.edu/2014/10/27/la-reforma-del-regimen-legal-sobre-la-retribucion-de-los-administradores-de-las-sociedades-cotizadas-el-informe-anual-de-retribuciones-de-los-consejeros-y-altos-directivos/>

éstos deben firmar un contrato con el consejero, que incluirá los distintos conceptos retributivos. Éste se aprobará por una mayoría cualificada del consejo y la abstención de los interesados.

En concreto, y como veremos continuación, los artículos 217, 218 y 219 sobre la remuneración de los administradores de Ley de Sociedades de Capital han sido redactados nuevamente.

En este epígrafe procederemos a analizar cada uno de estos artículos por separado y sus correspondientes modificaciones, así como las del régimen de retribución de los consejeros.

➤ El nuevo artículo 217 LSC.

Su primer apartado permanece sin variaciones: *“El cargo de administrador es gratuito, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de remuneración”*.

Es a partir de su segundo apartado sobre conceptos retributivos donde apreciamos las modificaciones. Donde el antiguo artículo 217.2 LSC rezaba: *“en la sociedad de responsabilidad limitada, cuando la retribución no tenga como base una participación en los beneficios, la remuneración de los administradores, será fijada para cada ejercicio por acuerdo de la junta general de conformidad con lo previsto en los estatutos”*; el actual art. 217.2 LSC resuelve que 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.

Debemos tener en cuenta que esto se debe a la necesidad de determinar los conceptos en los que se fundamenta la remuneración de los administradores, pero no por ello debemos pensar que es un listado taxativo, sino que la ley hace una enumeración enunciativa, no limitativa de los mismos. De este modo es que el artículo reza: *“podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: (...)”*.

En lo referente al importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales, la Ley establece que será 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 remuneración entre los distintos administradores se establece 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.⁹

⁹ Artículo 217.3 de la Ley de Sociedades de Capital.

A continuación, se incluye un 4º punto sobre la proporcionalidad de la remuneración. Establece este 217.4 LSC que la remuneración de los administradores debe guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, su situación económica en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración que establezca la sociedad debe estar orientado hacia la promoción de la rentabilidad 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”.

La inclusión de este apartado es consecuencia de la mayor relevancia pública que ha adquirido esta materia durante los últimos años, habiéndose considerado que las retribuciones de los administradores y consejeros eran, en ocasiones, excesivas o desproporcionadas. De este modo, se articulan parámetros para modular su retribución (la proporcionalidad con la situación económica real de la sociedad, la correlación con los estándares del mercado, la sostenibilidad futura de la empresa, o la falta de incentivos cuando los resultados son desfavorables). Desde un cierto punto, estos parámetros se consideran abstractos y muy poco definidos.

Por otro lado, en la redacción anterior, se establecía la necesidad de un acuerdo de la Junta General sobre la retribución de los administradores únicamente para las S.L, mientras que el actual apartado 3º del artículo 217 establece este requisito para cualquier sociedad y este acuerdo permanecerá vigente hasta que sea modificado por un acuerdo posterior.

Un aspecto importante en la práctica es la distribución de la retribución, que se realizará por acuerdo de los administradores o del Consejo de acuerdo a las responsabilidades y funciones atribuidas a cada miembro, salvo que la Junta General se pronuncie en otro sentido.

➤ El nuevo artículo 218 LSC.

En él se regula la remuneración mediante participación en beneficios. Su redacción pasa de subdividirse en dos apartados: sociedad de responsabilidad limitada (art. 218.1) y sociedad anónima (art. 218.2); a subdividirse en tres, reservando los dos últimos para la sociedad anónima (S.A) y para la sociedad limitada (S.L).

El actual artículo 218.1 establece que para las situaciones en las que el sistema de retribución incluya una participación en los beneficios, los estatutos sociales (tanto en la SA como en la SL) determinarán concretamente esa participación o su porcentaje máximo. En caso de decantarse por determinar su porcentaje máximo, “la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.”

Su apartado tercero establece que la participación solo podrá ser detrída de los beneficios líquidos y después de estar cubiertas las atenciones de la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocido a los accionistas un dividendo del cuatro por ciento del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

➤ El nuevo artículo 219 LSC.

El artículo 219 LSC pasa de titularse “la remuneración mediante entrega de acciones” a “la

remuneración vinculada a las acciones de la sociedad”.

En la sociedad anónima, cuando el sistema de remuneración de los administradores incluya la entrega de acciones o de opciones sobre acciones, o retribuciones referenciadas al valor de las acciones deberá preverse expresamente en los estatutos sociales y su aplicación requerirá un acuerdo de la junta general de accionistas.

De este modo, sobre el acuerdo de la junta general de accionistas, el art. 219.2 establece que: “deberá incluir el número máximo de acciones que se podrán asignar en cada ejercicio a este sistema de remuneración, el precio de ejercicio o el sistema de cálculo del precio de ejercicio de las opciones sobre acciones, el valor de las acciones que, en su caso, se tome como referencia y el plazo de duración del plan.”

- Retribución de los consejeros delegados.

Otra de las novedades que la Ley también prevé, en su artículo 249.3 y 249.4, es el régimen de retribución de los administradores que desempeñen funciones ejecutivas. Establece que será el Consejo de Administración quien fije esta remuneración, de conformidad con la política aprobada por la junta. Esto es relevante a efectos de la “doctrina del vínculo”¹⁰.

Es relevante que este artículo se dirige a los consejeros delegados, pero también a los miembros del consejo de administración que tengan atribuidas “*funciones ejecutivas en virtud de otro título*”. Esto significa que no sólo el Consejero Delegado debe firmar un contrato (tema del que hablaremos más adelante) con la sociedad donde se especifiquen la atribución de funciones y la contraprestación a recibir por ello, sino también cualquier administrador miembro del Consejo en el que se hayan delegado funciones propias del órgano de administración debe firmar un contrato con la sociedad.

Por otro lado, como adelantábamos antes, esta reforma hace obligatoria la celebración de un contrato de administración por escrito entre el consejero delegado y la compañía, en las siguientes condiciones:

- Es necesario que se firme un contrato entre el consejero y la sociedad, el cual deberá estar aprobado por dos tercios del Consejo (con la abstención del consejero interesado, no asistirá y no participará en la votación).
- En el contrato se detallarán todos los conceptos retributivos que recibirá el consejero por el desempeño de sus funciones ejecutivas (es decir, la retribución por el hecho de ser consejero irá por otro lado).
- El contrato deberá ser conforme con la política de retribuciones que apruebe la Junta General cada 3 años.

10 Anteriormente conocida como “doctrina Mahou” (debe su nombre al caso Mahou, en 2008), establece que, ante la confluencia en la misma persona del cargo de Administrador y del desempeño de funciones de alta dirección ejecutiva, la relación mercantil como Administrador “absorbe” la relación laboral especial de alta dirección. De esta manera, cuando en un mismo sujeto confluye el cargo de administrador con el ejercicio de funciones ejecutivas de alta dirección, prevalece la vinculación mercantil como administrador sobre la relación laboral como alto ejecutivo.

Estas reformas son consecuencia de la preocupación por la retribución. Por ello se menciona expresamente este concepto en el contenido del contrato y se hace hincapié en la obligatoriedad de que conste la posible indemnización por cese, así como por sistemas de previsión social. El consejero únicamente recibirá lo que conste en ese documento, no pudiendo percibir cantidad mayor ni por otros conceptos, siempre que se consideren retribución por sus funciones ejecutivas. Por lo tanto, quedan al margen otros conceptos por los que pueda tener derecho (por ejemplo, dividendos si ostenta la condición de socio de la compañía).

El contrato se aprueba por el Consejo, con el voto favorable de al menos dos terceras partes del mismo, exactamente la misma mayoría que debe aprobar, por ejemplo, la delegación de facultades del órgano de administración. Como ya se ha mencionado, se regulan con mayor detenimiento los supuestos de conflicto de interés y este es un ejemplo más en el que el consejero en cuestión debe abstenerse de acudir a la deliberación y participar en la decisión.

Estos contratos serán públicos en la medida en que se incorporarán como anexo al acta de la reunión del Consejo en que se aprueben y, por tanto, quedan disponibles para el resto de miembros de dicho órgano de administración, además de estar a disposición de los socios y la Junta General.

6.2. Fiscalidad de la retribución de los administradores.

6.2. a) Tributación por el Impuesto de Sociedades.

Sobre la tributación por el Impuesto de Sociedades, intentaremos dar una explicación de las novedades y cómo afectarían a los administradores de ALIMENTOS S.A. a lo largo de este epígrafe.

El Impuesto sobre Sociedades, regulado en su Ley 27/2014, se baja del tipo general del 30% al 28% en 2015; y al 25% en 2016 y siguientes. También se introducen cambios en las deducciones.

Antes de las modificaciones, uno de los problemas con los que se encontraban las sociedades en nuestro país era la presunción de gratuidad del cargo de los administradores recogida en la LSC, todavía en vigor (excepto las sociedades cotizadas, donde la presunción es la contraria).

Ese punto de partida llevaba a un tratamiento fiscal desfavorable de esas cantidades, pues al tener la consideración de una donación o liberalidad, no resultaban gasto fiscalmente deducible en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia consideraban que esto no era razonable, y de hecho, el Tribunal Supremo¹¹ y la Dirección General de Tributos (DGT, en adelante) determinaron la

11 STS (Sala tercera) de 11 de marzo de 2010, recurso de casación núm. 60/2004: en ella el TS establece que para que la remuneración de los miembros del Consejo de Administración sea un gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades, su cuantía o la fórmula para determinarla de manera precisa debe constar con certeza y precisión en los Estatutos de la sociedad, incluyendo la retribución del Consejero Delegado puesto que, aunque aparente tener una relación laboral la verdadera naturaleza de su relación es mercantil. Por lo tanto, el Alto Tribunal obliga a la recurrente a concretar las retribuciones, tanto fijas como variables, de sus consejeros de administración en los Estatutos de la compañía para poder deducirlos de la base imponible del Impuesto de Sociedades. Anteriormente, y en el mismo sentido, STS (Sala primera), de 21 de abril de 2005, recurso de casación núm.

deducibilidad fiscal de las retribuciones abonadas a los administradores siempre que constasen en los Estatutos sociales, pero con “precisión y certeza”.

Igualmente, la Audiencia Nacional en su sentencia de 3 abril de 2014, en su recurso núm. 201/2011, establece que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias debe incluir "necesariamente" la retribución correspondiente a los administradores sociales por ser ésta un gasto más de la empresa para la obtención de beneficios.¹²

También lo vemos, por ejemplo, en la respuesta de la DGT a la Consulta Vinculante V1027-14, de 10 de abril de 2014. En ella, la DGT reconoce que, en el caso de percibir un Administrador una remuneración establecida estatutariamente por el desempeño de su cargo, ésta constituye un gasto deducible “en la medida en que el sistema de retribución recogido en los estatutos de la consultante se adecue a lo dispuesto en el artículo 217 del TRLSC”; y que en el caso de que éste reciba una remuneración adicional por la realización de funciones de alto directivo “en la medida en que el sumatorio de las retribuciones pactadas, tanto por las labores de administrador como de alta dirección, no supere la cuantía fija acordada anualmente por la Junta General ,el gasto correspondiente a ambas tendrá la consideración de fiscalmente deducible.”

Por lo tanto, y respecto al tema que nos afecta, a partir de 2015, las retribuciones que perciban los administradores con un cargo de alta dirección serán también deducibles, aunque dicho cargo sea gratuito. Así se recoge en el artículo 15.3 de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, que establece que las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad no se considerarán expresa y automáticamente como donativo y liberalidad, y por tanto, serán gasto deducible para la sociedad en su declaración de IS.

De igual modo, la remuneración que se establezca por el desempeño de funciones ejecutivas debe ajustarse a todos los nuevos requisitos establecidos en la Ley de Sociedades de Capital.

6.2. b) Tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Las reformas respecto al IRPF se recogen en la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. Entre las modificaciones se encuentran las retenciones sobre rendimientos de actividades profesionales, que se reducen desde el 21% al 19% en 2015 y 18% en el 2016, respectivamente.

Aún así, con dos puntualizaciones: la retención será del 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros en el ejercicio anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos en dicho ejercicio por el contribuyente. Y, por otro lado, sólo se retendrá un 9% de determinadas actividades profesionales de acuerdo al apartado 5 del artículo 101.

Respecto a lo que afecta a los administradores de ALIMENTOS S.A., con la última reforma verán minorada su retención por ingreso a cuenta sobre los rendimientos o cantidades que perciban

249/2005.

12 Según esta sentencia cuando el administrador es al mismo tiempo accionista mayoritario, es necesario distinguir a efectos de la deducción por el Impuesto sobre Sociedades cuando la retribución satisfecha es consecuencia de la prestación de servicios o cuando es mera retribución de capital, para lo que exige que resulte probada la prestación de los servicios que se retribuyen.

por la condición de administradores y miembros del consejo en concepto de retribución por las funciones propias de su cargo societario. El tipo pasa del 42% al 35% en las grandes sociedades y al 19% en aquellas sociedades que no alcancen los 100.000€ de cifra de negocio en el ejercicio.

6.3. Recomendaciones para ALIMENTOS S.A.

Por lo tanto, y conforme a lo explicado en este epígrafe, nuestra conclusión y recomendación para ALIMENTOS S.A. es la modificación de sus Estatutos Sociales, y establecerlos de conformidad con la Ley 31/2014, de Sociedades de Capital, para la mejora de gobierno corporativo.

Las medidas de la Ley relativas a las remuneraciones de administradores de todas las sociedades de capital, y ciertas remuneraciones de las sociedades cotizadas, entraron en vigor el 1 de enero de 2015, por lo que las modificaciones y adaptaciones deben acordarse en la primera Junta General¹³ que se celebre con posterioridad a esta fecha. Consideramos que deben adaptar la remuneración de los consejeros a la nueva redacción de la LSC, en el caso de que en sus actuales estatutos no conste con la precisión requerida.

En este caso, deberá modificar los estatutos conforme al artículo 285 y siguientes de la LSC, convocando a la Junta General. Los administradores de ALIMENTOS S.A. deberán redactar el texto íntegro de la modificación que proponen y redactar igualmente un informe escrito con justificación de la misma, como establece el artículo 286.

En el anuncio de la convocatoria de esta Junta General deberán expresarse con claridad los temas a modificar, hacer constar el derecho de los socios de examinar en el domicilio social el texto íntegro de la modificación, y un informe sobre la misma, así como pedir la entrega o el envío gratuito de dichos documentos.

En las sociedades anónimas, como el caso de ALIMENTOS S.A. el acuerdo de modificación de los estatutos sociales se adoptará conforme a lo dispuesto en los artículos 194¹⁴ y 201.2¹⁵ LSC.

El acuerdo de modificación de estatutos se hará constar en escritura pública, que se inscribirá en el Registro Mercantil. El registrador mercantil remitirá el acuerdo inscrito para su

13 Este asunto es competencia de la Junta General puesto que así lo establece la LSC en su artículo 160: “Serán competencia de la junta general deliberar y acordar sobre los siguientes asuntos: c) La modificación de los estatutos sociales” y en su artículo 285.

14 Quórum de constitución reforzado en casos especiales: “1. En las sociedades anónimas, para que la junta general ordinaria o extraordinaria pueda acordar válidamente el aumento o la reducción del capital y cualquier otra modificación de los estatutos sociales, la emisión de obligaciones, la supresión o la limitación del derecho de adquisición preferente de nuevas acciones, así como la transformación, la fusión, la escisión o la cesión global de activo y pasivo y el traslado de domicilio al extranjero, será necesaria, en primera convocatoria, la concurrencia de accionistas presentes o representados que posean, al menos, el cincuenta por ciento del capital suscrito con derecho de voto.

2. En segunda convocatoria será suficiente la concurrencia del veinticinco por ciento de dicho capital.

3. Los estatutos sociales podrán elevar los quórum previstos en los apartados anteriores.”

15 Mayorías: “2. Para la adopción de los acuerdos a que se refiere el artículo 194, si el capital presente o representado supera el cincuenta por ciento bastará con que el acuerdo se adopte por mayoría absoluta. Sin embargo, se requerirá el voto favorable de los dos tercios del capital presente o representado en la junta cuando en segunda convocatoria concurren accionistas que representen el veinticinco por ciento o más del capital suscrito con derecho de voto sin alcanzar el cincuenta por ciento.”

publicación en el Boletín Oficial del Registro Mercantil.

7. El retorno de la rentabilidad (dividendos) a la luz de la Directiva Matriz-Filial.

Subdividiremos este epígrafe en siete apartados, comenzando por una introducción del tema para facilitar la comprensión del lector, para continuar con el tema principal que nos atañe y finalizar con la adaptación que de esta Directiva hace España y nuestras conclusiones.

7.1. Introducción.

Cuando hablamos de rentabilidad o dividendos debemos saber que el término “dividendos” se considera equivalente a “los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como los rendimientos de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que los rendimientos de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución”¹⁶.

La expresión “dividendos” se considera coincidente con “las distribuciones de beneficios hechas a los accionistas o socios por las sociedades anónimas, comanditarias por acciones, sociedades de responsabilidad limitada u otras sociedades de capitales”. Dichas sociedades son sujetos de derecho con personalidad jurídica propia y distinta de la de los accionistas, a diferencia de lo que sucede con las sociedades de personas cuyas rentas y beneficios se consideran “beneficios empresariales” y se imputan a los propios socios en el ejercicio de la correspondiente actividad.

Tratándose de sociedades de capitales, por tanto, los beneficios no pueden gravarse (al menos está es la regla general) como renta del accionista hasta que son distribuidos por la sociedad.

Dadas las divergencias y particularidades que existen entre los países miembros en materia de legislación societaria y fiscal, no es posible dar una definición de “dividendos” independiente de la legislación interna. Estas diferencias pueden dar pie a su vez a singularidades en sus respectivos tratados bilaterales.

Por consiguiente, los Convenios de Doble Imposición, generalmente en su art. 10, no alteran la definición de dividendos prevista en la normativa interna, reenviando su calificación, que es abierta, a aquellas disposiciones.

Esto lleva a que se admita máxima amplitud en el ámbito definatorio de los “dividendos”, abarcando incluso las participaciones encubiertas de beneficio (por ejemplo, los excesos o diferencias de valor ajustados a mercado por tratarse de una operación entre sujetos vinculados fiscalmente).

La Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio de 1990, actualmente sustituida por la Directiva 2011/96/UE, a su vez reformada por la Directiva 2014/86/UE, fue una de las primeras normas comunitarias de carácter sustantivo aprobadas en el ámbito de la imposición directa.

Su objetivo fundamental es acercar la fiscalidad de las distribuciones de beneficios

¹⁶ Siguiendo la lectura del Modelo de CDI de la OCDE.

transfronterizas entre sociedades asociadas al tratamiento que estas distribuciones reciben cuando son realizadas entre sociedades nacionales. A fin de lograr la neutralidad entre las distribuciones internas y las transfronterizas, la Directiva introdujo dos medidas que han tenido un efecto dispar:

1. se eliminan las retenciones en la fuente en el Estado de residencia de la filial cuando ésta distribuye beneficios a su matriz residente en otro Estado miembro;
2. se garantiza que el Estado de residencia de la matriz eliminará la doble imposición económica que podrían sufrir los beneficios distribuidos (como consecuencia de la sujeción al IS en el Estado de residencia de la filial) mediante la aplicación del método de exención o de imputación.

La medida con mayores efectos que la Directiva introdujo fue la eliminación de la retención en la fuente para los beneficios distribuidos a la matriz. Debe saberse que los efectos de la Directiva son limitados, pues excluye de su ámbito de aplicación a las personas físicas y a las sociedades que participan en el capital de sociedades de otros Estados comunitarios manteniendo participaciones de cartera (*portfolio*), inferiores al 10 por 100.

Antes de entrar en el fondo de la cuestión que nos interesa, es conveniente explicar la condición de sociedad matriz y de sociedad filial que da esta Directiva:

La condición de matriz o filial se define en el art.3 de la Directiva, pero, antes de calificar a una sociedad como matriz o filial a los efectos de este artículo, es necesario que pueda ser considerada como sociedad de un Estado miembro, pero esto es algo que trataremos más adelante.

A grandes rasgos el art. 3.1 (a) de la Directiva atribuye el estatuto de sociedad matriz a cualquier sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones del art. 2 y que tenga una participación mínima (en fecha de distribución del beneficio) del 10 por 100 en el capital de una sociedad de otro Estado miembro que cumpla las mismas condiciones. El porcentaje de participación que confiere la condición de sociedad matriz, aunque el art. 3.1.a) Directiva nada aclara, debe entenderse que es “directo”.

La matriz debe participar, en el porcentaje mencionado, en el “capital” de la filial. Con ello, se admite por la Directiva que no es posible discriminar en función de la existencia o no de derechos políticos vinculados a la participación en la filial, tanto las acciones con o sin voto se admitirán a efectos del cómputo del porcentaje. El art. 3.2 Directiva concede a los Estados miembros la posibilidad de sustituir, en sus CDIs, el requisito de la participación mínima en el capital por un criterio basado en los derechos de voto.

La definición de sociedad filial de la Directiva es relativamente simple y se basa en el concepto de sociedad matriz. El art. 3.1.b) Directiva define a la sociedad filial como aquella sociedad cuyo capital incluye una participación del tipo de las definidas en el art. 3.1. a) Directiva.

Para comprobar si esta Directiva es aplicable a ALIMENTOS S.A. procederemos a analizar en el próximo epígrafe los requisitos que deben cumplirse.

7.2. Requisitos de aplicación.

La Directiva, según dispone el art. 1.1., se aplica a las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades situadas en un Estado miembro a favor de sus matrices ubicadas en un Estado miembro distinto, afectando las disposiciones de la norma comunitaria tanto al Estado donde está ubicada la filial como a aquel donde reside la matriz. De aquí se desprenden los requisitos que deben cumplirse para que resulte aplicable esta Directiva. Los desglosaremos a continuación.

Por “sociedad de un Estado miembro” el actual artículo 2. a) Directiva 2011/96/UE, exige que se den tres condiciones:

- En primer lugar, que revista una de las formas consignadas en el anexo de la Directiva (parte A del anexo 1 de la Directiva 2011/96/UE);
- En segundo lugar, que con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere residente en dicho Estado miembro a efectos fiscales y que, de conformidad con un CDI concluido con un tercer Estado, no se considere residente fuera de la Comunidad a estos efectos fiscales, y;
- En tercer lugar, que esté sujeta, sin posibilidad de opción o exención, a uno de los impuestos que cita la Directiva (el impuesto sobre sociedades o equivalente) o a los impuestos que sustituyan a éstos tras la fecha de entrada en vigor de la Directiva.

Estos requisitos deben ser observados tanto por la sociedad matriz como por la sociedad filial. Procederemos a explicarlos con la mayor brevedad posible en las siguientes páginas para entrar al tema de interés.

7.2.1. La forma de la sociedad de un Estado miembro.

El actual art. 2.a) Directiva 2011/96, exige que, para que una sociedad pueda ser considerada como “sociedad de un Estado miembro” deba revestir una de las formas listadas en el Anexo de la Directiva (actualmente anexo 1, parte A de la Directiva 2011/96/UE).

El sistema que sigue el Anexo de la Directiva define un listado de entidades cubiertas por la norma comunitaria para cada uno de los Estados miembros y, en ocasiones, tal listado se completa con una cláusula general.

En el caso de España, se consideran comprendidas en el ámbito de la Directiva las sociedades que en Derecho español adoptan las siguientes formas: sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada, los entes públicos que operan con sujeción al Derecho privado y “otras entidades constituidas de acuerdo con el Derecho español sujetas al impuesto de sociedades”. Esta “coletilla” incluye dentro de las formas societarias cubiertas por la Directiva “a cualquier entidad constituida en España y sujeta al impuesto de sociedades”.

En nuestro supuesto práctico, la empresa de alimentación ALIMENTOS S.A. está constituida como una Sociedad anónima, por lo que cumple este requisito.

La determinación de las formas societarias cubiertas por la Directiva no es sencilla y puede generar problemas de interpretación importantes. En primer lugar, existen grandes diferencias entre

los tipos societarios sujetos a tributación en un Estado y en otro. Por ejemplo, las sociedades civiles españolas que desarrollen actividades mercantiles no están cubiertas por la Directiva (en España este tipo de sociedad no está sujeta al IS), pero, sin embargo, las sociedades civiles portuguesas sí que se encuentran comprendidas en su ámbito de aplicación. En algunos casos, las asimetrías pueden ser más aparentes que reales: por ejemplo, en el caso de Italia se mencionan específicamente las sociedades cooperativas, a las que no se hace alusión en el caso de España, pero para España las sociedades cooperativas están incluidas en la cláusula general que permite aplicar la Directiva a las entidades sujetas al IS español.¹⁷

Otro de los problemas que pueden surgir como consecuencia de la distinta calificación de una entidad por dos Estados miembros es que alguna de las entidades incluidas en la lista del Anexo de la Directiva, aun teniendo la forma prevista en el anexo, podrían ser consideradas como transparentes desde la óptica de otro Estado miembro. A los efectos del requisito del actual art.2 bastará con que la entidad tenga alguna de las formas especificadas en el anexo, con independencia de como otros Estados puedan considerar a tal entidad (transparente o no).

7.2.2 Sociedad domiciliada en un Estado miembro a efectos de su legislación fiscal.

El actual art. 2. b) de la Directiva exige que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, la sociedad se encuentre domiciliada en dicho Estado miembro y no sea considerada como residente fuera de la Comunidad a los efectos de un CDI con un tercer Estado.

Esta segunda condición debe estar conectada con la primera, pues exige una determinada forma jurídica que sólo puede adquirirse si la sociedad o persona jurídica está constituida de conformidad con la legislación de un Estado miembro.

La Directiva Matriz Filial también es aplicable a sociedades con doble residencia en dos Estados miembros, por ejemplo, constituidas en Italia, pero con sede de dirección efectiva en España. Esto sucede incluso si las disposiciones de un CDI entre los dos Estados implicados atribuyen la residencia a un Estado distinto de aquel donde se constituyó la sociedad.

7.2.3. Sujeción, sin posibilidad de exención, a uno de los impuestos que cita la Directiva (IS o equivalente).

La última de las condiciones que establece el art. 2. a) iii) para adquirir la condición de sociedad de un Estado miembro es que las sociedades se encuentren sujetas, sin posibilidad de opción o exención, al impuesto sobre sociedades de uno de los Estados miembros.

Este artículo debe interpretarse como referido a la entidad, es decir, la sujeción al IS se predica de la matriz o filial, no de los dividendos que la matriz reciba o de las rentas con cargo a las que se distribuyan los dividendos. En este sentido, por ejemplo, el hecho de que una sociedad matriz no reciba otro tipo de rentas que dividendos que se puedan considerar exentos en su Estado de residencia no debe necesariamente excluir a esta entidad del ámbito de aplicación de la Directiva si la percepción de otro tipo de rentas por esta sociedad holding determinara su inclusión en la base

¹⁷ En relación con la lista de la Directiva, la STJUE de 1 de octubre de 2009, Gaz de France, C-219/08, interpretó que la misma es una lista taxativa, no ejemplificativa, de manera que aquellas sociedades no incluidas o mencionadas no tendrán acceso a los beneficios de la Directiva.

imponible del IS del Estado donde se encuentre ubicada.

En último término, añadir que el actual art. 2 Directiva no exige que los tres requisitos para que una sociedad tenga acceso a la Directiva deban cumplirse necesariamente en el mismo Estado. Es perfectamente posible que una sociedad haya sido constituida en Italia, tenga su sede de dirección efectiva en España, y en consecuencia, esté sujeta al IS español de conformidad con el CDI España-Italia. En el supuesto de que tal sociedad tuviera filiales en otro Estado comunitario distinto a estos dos o fuera controlada por una sociedad residente en otro Estado comunitario, los tres Estados implicados deberán aplicar los beneficios de la Directiva.

7.3. La distribución de beneficios a la luz de los artículos 4 y 5 de la Directiva Matriz-Filial.

La Directiva Matriz-Filial se proyecta sobre las “distribuciones de beneficios” realizadas por sociedades filiales a sociedades matrices residentes comunitarias, así como a las distribuciones de beneficios recibidas por establecimientos permanentes de sociedades matrices comunitarias situadas en un segundo Estado miembro de la UE (distinto del Estado miembro de residencia de la filial que distribuye los beneficios).¹⁸

Su aplicación se dirige únicamente a la doble imposición jurídica o económica del beneficio que produce la filial en el momento de distribución a la matriz, por la exigencia de retenciones en la fuente sobre las distribuciones de beneficios o por la sujeción a gravamen en el Estado de residencia de la matriz.¹⁹

Es decir, no afecta en absoluto a la primera tributación de los rendimientos derivados de una actividad empresarial de una filial.

Solamente entran en su ámbito de aplicación las distribuciones de beneficios realizadas entre entidades que cumplan las condiciones vistas anteriormente, lo que deja un buen número de distribuciones de beneficios transnacionales fuera.

El art. 4.1 establece que “*cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de ésta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, (...)*”. Aquí vemos que sólo se aplica la Directiva a distribuciones de beneficios recibidas (por una matriz o un EP de ésta) que tengan su origen o fundamento en la participación de la matriz en la filial. Es decir, distribuciones de beneficios recibidas a título de socio, accionista o partícipe de la filial.

Por lo tanto, las distribuciones de beneficios deben tener su origen o fundamento en la participación de la matriz en la filial. Esto es, un reparto de beneficios basados en la condición de socio, accionista o partícipe.

El TJUE considera que tanto los créditos fiscales pagados a las matrices como consecuencia de las distribuciones de dividendos por las filiales (caso *Océ*, C-58/01) como los llamados impuestos de igualación que se devengan como consecuencia de las distribuciones de dividendos

¹⁸ Así lo establece la propia Directiva en su artículo 1.

¹⁹ Véase, por ejemplo, la STJUE de 24 de junio de 2010, *Ferrero*, C-338/08 y C-339/08

por las filiales a las matrices (caso Ferrero, C-338/08 y C-339/08) no pueden ser incluidos en el concepto de distribución de beneficios.

El art. 5 establece que los beneficios distribuidos por una filial a su matriz quedarán exentos de la retención en origen. Analizaremos este concepto en los próximos epígrafes.

7.4. El tratamiento de los “dividendos” en el Estado de la matriz o del establecimiento permanente (en nuestro caso, España).

Para conocer el tratamiento de los dividendos distribuidos por la filial en el Estado de residencia de la matriz, en nuestro caso, la matriz de ALIMENTOS S.A. se encuentra en España, y la eliminación de la doble imposición debemos acudir al artículo 4 de la Directiva Matriz-Filial.

Este artículo trata de eliminar la penalización en el trato fiscal que puede existir cuando las filiales situadas, por ejemplo, en Italia, distribuyen beneficios a las matrices, por ejemplo, en España, en relación con las operaciones entre entidades que se encuentran en un mismo Estado.

El alcance de este artículo obliga a eliminar la doble imposición económica incluso donde el Derecho interno no la elimina.

Para evitar la doble imposición económica, la Directiva establece que cuando una sociedad matriz (o un EP) reciban, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos, el Estado de la sociedad matriz (y, en su caso, el del EP) deberán²⁰:

a) o bien abstenerse de gravar dichos beneficios; o

b) o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a dicha sociedad (y en su caso al EP) a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto de la filial correspondiente a dichos beneficios.

Esta es la primera referencia que hacemos al método de la exención o al de la imputación. La Directiva no obliga a un Estado a su aplicación, sino que se trata de una opción de éste. Es decir, es admisible que un Estado aplique internamente el método de exención y en el plano de internacional e intracomunitario aplique el método de imputación, siempre y cuando se produzca un resultado equivalente a la exención interna.²¹

El art. 4 de la Directiva Matriz-Filial, por tanto, ha establecido la obligación de eliminar la doble imposición económica que recae sobre las distribuciones de beneficios entre sociedades filiales y matrices comunitarias.

Esta medida trata de acercar el tratamiento que reciben los dividendos extranjeros (los distribuidos por una filial comunitaria) al trato que reciben los dividendos nacionales (los distribuidos por filiales que residen en el mismo Estado que la matriz).

²⁰ Así lo indica el artículo 4 de la propia Directiva.

²¹ Acerca de cuándo se dan las condiciones de equivalencia, vid. La Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 13 de noviembre de 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Asunto C-35/11, que aclaró la anterior STJUE *Test Claimants in the FII Group*, C-446/04).

Esta no discriminación es una exigencia del Derecho Comunitario, como declara el TJUE en jurisprudencia²², aunque admite la aplicación de métodos distintos para dividendos nacionales (exención) y para extranjeros (imputación), siempre que se den las condiciones de equivalencia ya mencionadas.

Las dos técnicas o métodos que recoge el art. 4 (a saber: el método de exención y el de imputación ordinaria – *indirect foreign tax credit* -) generan distintos efectos, que analizaremos a continuación.

El método de exención es un mecanismo que opera excluyendo de la base imponible del contribuyente las rentas de fuente extranjera que éste hay obtenido. Es decir, indirectamente se está renunciando a su gravamen en favor del país donde se hayan originado. Esta es la razón por la que se afirma que una de las consecuencias de este método es que el Estado que aplica la exención fortalece el derecho prioritario de gravamen que tiene el Estado de la fuente.

Como consecuencia, el Estado que aplica el método cede la soberanía fiscal sobre esas rentas, pierde los ingresos tributarios que su gravamen aportaría a la Hacienda Pública e incentiva la inversión exterior en detrimento de la nacional.

En efecto, el desplazamiento del capital hacia el extranjero es en cierto sentido incentivado siempre que la presión fiscal que soportan los contribuyentes en el país de la fuente resulte inferior a la que recae sobre las mismas rentas en su país de residencia, propiciando, así, la internacionalización de la economía del país al favorecerse la expansión exterior de las empresas del mismo.

Sobre cómo debe aplicarse el método de exención, el TJUE lo ha dispuesto en la sentencia TJUE (Sala Primera) de 12 de febrero de 2009, *Belgische Staat / Cobelfret NV*, Asunto C-138/07.

En relación con el método de imputación ordinaria, la Directiva Matriz-Filial lo recoge en su modalidad ordinaria²³, lo que significa que el Estado de residencia sólo está obligado a eliminar la doble imposición con el límite de la cuantía de su propio impuesto sobre los dividendos. En los casos en los que el impuesto extranjero sea superior al del Estado de residencia, se deducirá tal impuesto extranjero con el límite de la cuota tributaria del impuesto nacional sobre la renta.

A diferencia del método de exención, la consecuencia más sobresaliente de la imputación ordinaria es el mantenimiento de la igualdad fiscal en la residencia. Esto garantiza que contribuyentes residentes del mismo Estado con la misma capacidad económica soporten cargas fiscales iguales, independientemente del país de origen de sus rentas.

Esto se debe a que el método de imputación ordinaria opera de manera que cuando el impuesto en la fuente es inferior al de residencia, el gravamen global sobre la misma renta viene integrado por la diferencia de tipos impositivos soportando, a la postre, el impuesto más elevado de los concurrentes (el de la residencia) en igualdad de condiciones que los contribuyentes que obtuvieran todas sus rentas en el interior del Estado.

22 Véase el caso *Test Claimants* como ejemplo, entre otros.

23 El método de imputación ordinaria ha sido admitido por el TJUE en *Test Claimants*.

Si el país de la fuente introdujo medidas impositivas con fin extrafiscal (bonificaciones) que redujesen su impuesto nacional para atraer la inversión extranjera, éstas se anularán cuando en la residencia se aplique el método de imputación ordinaria combinado con un impuesto nacional más elevado que el foráneo, sin perjuicio de aplicación de cláusulas de imputación de impuestos no pagados (*tax sparing/matching credit*).

Otro de los objetivos a los que responde la configuración del método de imputación ordinaria es a garantizar que la eliminación de la doble imposición internacional no afecte a la recaudación sobre las rentas que tienen origen territorial nacional. Esta técnica permite vaciar el impuesto del país que aplica el método sobre las rentas extranjeras del contribuyente, pero en ningún caso se consiente que por aplicación del mismo se produzca una pérdida recaudatoria de ingresos tributarios nacionales.

Como podemos ver, el método de imputación busca de garantizar la igualdad de carga fiscal entre contribuyentes residentes que posean la misma capacidad económica con independencia del origen territorial de sus recursos. Este efecto se logra a través de la operatividad del límite del método de imputación, en la medida en que ésta determina la deducción, de manera que el contribuyente soporte el impuesto más elevado de los concurrentes.

Así, cuando el impuesto extranjero sea inferior al nacional se alcanza la neutralidad en la exportación de capitales a través del límite por cuanto que el contribuyente soportará una carga fiscal global equivalente al impuesto de la residencia alineándose con los contribuyentes residentes que obtienen el mismo índice de capacidad económica de fuente nacional.

Sin embargo, cuando el impuesto foráneo es más elevado que el nacional el límite opera de la misma forma, de suerte que el contribuyente soporta, a la postre, el impuesto más elevado, perdiéndose neutralidad fiscal. Esto es, el sujeto pasivo que obtuvo rentas en el extranjero termina siendo gravado por un impuesto global superior que los contribuyentes que ostentan la misma capacidad económica de la fuente nacional.

Lo que se busca a través de la defensa de esta neutralidad es evitar que la inversión nacional reciba un peor trato que la realizada en el exterior. De esta forma, se afirma que el método de imputación desincentiva fiscalmente la inversión en el extranjero basada en motivaciones de índole tributaria. En efecto, algunos países consideran conveniente que incentivar fiscalmente la inversión en el extranjero distorsionaría su economía en favor del desplazamiento de la inversión hacia países de baja tributación que ofreciesen un clima fiscal más favorable.

La parte negativa de la neutralidad en la exportación de capitales es la pérdida de competitividad de los operadores económicos. La sujeción de diversos sujetos a políticas fiscales diferentes puede afectar a la competencia entre ellos. Esto es lo que sucede cuando el nivel de imposición del país de la fuente es inferior al de la residencia o cuando aquél establece medidas impositivas con fin extrafiscal que se cancelan por al aplicación del método de imputación en la residencia.

A la vista de lo expuesto y de los diferentes efectos tributarios, presupuestarios y económicos que poseen estos dos métodos, estamos de acuerdo con los comentaristas que señalan que el método de exención es el que mejor se ajusta al Derecho comunitario, pues favorece el

ejercicio de las libertades comunitarias. No obstante, el TJUE ha convalidado la aplicación del método de imputación a nivel comunitario, a pesar de sus efectos restrictivos sobre el ejercicio efectivo de las libertades comunitarias (vid. Test Claimants).

Los que deben garantizar el resultado de la Directiva son los Estados miembros que reciben las distribuciones de beneficios, pues son ellos los que deben eliminar la doble imposición económica (siempre que concurren todas las condiciones ya señaladas).

Allí donde los “dividendos” sean recibidos “directamente” por la matriz, es el Estado de residencia de tal entidad el que debe garantizar la eliminación de la doble imposición. Si los “dividendos” son recibidos por un EP de la matriz localizado en otro Estado miembro (diferente al Estado miembro de residencia de la matriz), las medidas de eliminación de la doble imposición económica deben aplicarse en un primer momento en el Estado miembro de situación del EP y, con posterioridad, en el Estado miembro de la entidad (matriz) de la que forma parte el EP.

7.5. El tratamiento de los “dividendos” en el Estado de residencia de la filial.

El objetivo principal del art. 5 de la Directiva es la eliminación de todo impuesto adicional que el Estado miembro de la filial pueda imponer sobre los beneficios distribuidos aparte del impuesto sobre sociedades que recae sobre los beneficios (subyacentes) obtenidos por tal filial. Del mismo modo que en el epígrafe anterior, se trata de eliminar así “la penalización fiscal” que soportan las distribuciones de dividendos transnacionales en relación con las que se realizan en el interior de un mismo Estado entre una filial y una matriz “domésticas”.

La matriz que recibe los dividendos distribuidos por su filial residente en otro Estado está sujeta a una retención en origen de carácter definitivo (*withholding tax*) que grava la obtención de renta de la matriz en el territorio de residencia de la filial. La Directiva busca la exención de esta retención en origen sobre la distribución de beneficios.

Tal gravamen exaccionado en el Estado de la fuente sobre renta bruta (los dividendos pagados, sin posibilidad de deducción de gastos) se suma al impuesto sobre sociedades que recaerá en el Estado de la residencia de la matriz cuando los dividendos se integren en su base imponible.

La idea de eliminar los obstáculos fiscales que se derivan de la doble imposición internacional fomenta la creación de un auténtico mercado interior y el buen funcionamiento del mercado común.

Entre los efectos de esta medida articulada en el art. 5 está que el Estado de la fuente pierde recaudación tributaria en la medida en que se ve privado de la posibilidad de exigir su retención en origen sobre los repartos de dividendos que efectúen sus filiales a las matrices comunitarias.

Otro efecto de esta técnica es que también afecta a los Estados de residencia de las matrices en la medida en que no tienen que asumir el coste presupuestario de eliminar la doble imposición que, de no existir esta medida comunitaria, tendrían que asumir. Como contrapartida, sin embargo, se ven obligados a eliminar la doble imposición intersocietaria en el sentido establecido en el art.4 de la Directiva.

La aplicación de este artículo no plantea ningún problema más allá de si la exclusión de la retención en origen sobre las distribuciones de beneficios debe realizarse a través de una exención directa o automática, o a través de un sistema de retención con posterior devolución (*withhold and refund*). La práctica de los Estados no es uniforme y la mayoría han optado por el sistema de exención directa.

Posiblemente, el sistema de exención directa es el que mejor se acomoda al texto y finalidad del art.5, dado que los términos empleados en el mismo son bastante ilustrativos: “los beneficios quedarán exentos de la retención en origen”.

A mayores, las autoridades fiscales del Estado de residencia de la filial pueden establecer mecanismos de control proporcionales para verificar que las operaciones reúnen los requisitos establecidos para beneficiarse de dicha exención.

Otro tema de suma importancia en este epígrafe es que el artículo 5 de la Directiva no define la expresión “retención en origen”. Los comentaristas proponen una interpretación autónoma y comunitaria del término, al margen de lo previsto en la legislación interna de los Estados miembros.

Tal posición doctrinal ha sido confirmada por la propia jurisprudencia del TJUE que ya se pronunció sobre el tema en varias ocasiones, forjando una interpretación comunitaria del concepto “retención en origen” a los efectos de los artículos 5 y 7 de Directiva Matriz-Filial.

El concepto de retención en la fuente se caracteriza, según se deduce de la jurisprudencia del TJUE²⁴, por lo siguiente (deben darse las tres características):

1. Debe tratarse de un tributo sobre las rentas percibidas por la matriz titular de las acciones en el Estado en el que se reparten los dividendos.
2. El hecho imponible debe ser el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento sobre los títulos y la base imponible es el rendimiento de éstos.
3. El sujeto pasivo debe ser el titular de los títulos

7.6. Adaptación en España.

Lo dispuesto en los artículos de la Directiva Matriz-Filial analizados está incorporado en el ordenamiento tributario español en la Ley del Impuesto de Sociedades, en sus artículos 21 y 32.

En relación con los beneficios distribuidos por las filiales comunitarias a sus matrices españolas no es sencillo identificar cuales son las normas internas de transposición de la Directiva., pues el método de imputación y el método de exención no distinguen en la Ley de Sociedades entre sociedades filiales residentes en el territorio de la UE y aquellas cuya residencia se encuentra fuera de la UE.

²⁴ El primer caso donde el TJUE tuvo que enfrentarse a esta cuestión fue el asunto Epon Europe BV (Asunto C-375/98, Ministerio Público y Fazenda Pública / Epon Europe BV, Rec.2000,p.1-4243).

De todas formas, tanto el artículo 32 LIS (método de imputación) como el artículo 21 LIS (método de exención) son normas de transposición de la Directiva, y deben ser interpretadas de conformidad con ella y sus comentarios.

El problema más importante que podemos encontrar es que tanto el artículo 21 como el 32 contienen condiciones más estrictas para la eliminación de la doble imposición económica internacional, lo que según la línea jurisprudencial del TJUE podría interpretarse como una vulneración a la libertad de establecimiento y a la libre circulación de capitales comunitaria.

En la misma línea, el artículo 33 LIS establece como necesario para la aplicación de la deducción el “poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya” el porcentaje de participación, que debe ser, al menos, del 5 por ciento.

7.7. Conclusiones.

Según lo expuesto, que es aplicable a nuestro supuesto práctico si ALIMENTOS S.A. decide constituir una filial en Italia (por ejemplo), los dividendos que provengan de una filial de sociedad de un Estado miembro no sufrirán retención en origen en el momento de su distribución a la matriz.

La deducción es del Impuesto de Sociedades extranjero (o italiano) que gravó el beneficio de la filial italiana. Es decir, esta directiva no afecta a la primera tributación de los rendimientos de una actividad empresarial de una filial. La Directiva los exime de la retención en origen y elimina la doble imposición.

De este modo, en España no se gravarán por la deducción del IS de la sociedad italiana. Ahora bien, como hemos visto, en España hay un doble mecanismo para evitar la doble imposición: a) exención del dividendo extranjero o b) deducción del impuesto extranjero de la cuota tributaria del IS de la matriz española.

8. Análisis del procedimiento de Acuerdo Previo de Valoración.

El acuerdo previo de valoración es un procedimiento tributario regulado en el artículo 91 de la Ley General Tributaria, título III, capítulo I, sección 2ª. Este artículo faculta a los obligados tributarios a solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, una valoración que determine con carácter previo y vinculante, a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

A nivel internacional se recurre mucho a los Acuerdos previos de valoración (en adelante, APAs) para propiciar la cooperación entre los contribuyentes y las Administraciones. Se trata de evitar situaciones como las que estudiamos en el primer epígrafe, que puedan generar una doble tributación para el mismo tipo de ingreso, debido a la obligación de valorar las operaciones intra-grupo al valor normal de mercado.

Por eso, además de analizar las APAs a nivel tributario español, intentaremos dar una visión

de lo útil que puede resultar usar este método para ALIMENTOS S.A. De esta manera, podrá fijar los precios de transferencia en sus operaciones vinculadas con la seguridad de su aprobación por parte de la Administración tributaria.

Por lo tanto, por APA entendemos un acuerdo voluntario entre la Administración tributaria y el contribuyente, a iniciativas de este último, relativo a operaciones entre personas o entidades vinculadas, que permite llegar a la determinación de precios para la compra-venta de bienes y servicios, mediante la comparación de aquellos que hubiesen sido acordados entre partes independientes.

Siguiendo las directrices de la OCDE, la LGT establece que esta autorización está dirigida a personas físicas o entidades vinculadas, por lo que ALIMENTOS S.A. podría solicitar una valoración previa, a efectos fiscales, de las rentas, productos, bienes y gastos que intercambie o asuma con su sociedad filial en el extranjero. El órgano responsable de este acuerdo es la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Tiene como objeto la valoración por la Administración tributaria de las operaciones que ALIMENTOS S.A. realice con su entidad vinculada, con carácter previo a su realización. El acuerdo de valoración surte efectos sobre las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en la que se apruebe, y tiene validez durante los períodos impositivos que se concreten en el acuerdo, sin superar los cuatro períodos impositivos, aunque puede solicitarse una prórroga de vigencia.

Sus efectos también pueden alcanzar las operaciones del período impositivo en curso, e incluso las operaciones realizadas durante el período impositivo anterior, siempre y cuando no hubiese finalizado el plazo voluntario de declaración.

Debe iniciarse mediante una solicitud presentada por ALIMENTOS S.A., acompañada de una propuesta de valoración fundamentada en el valor normal del mercado, con una descripción del método propuesto y un análisis justificando su aplicación. Esta solicitud debe ser suscrita por ambas entidades, tanto la matriz como la filial, que deben acreditar ante la Administración que las demás entidades vinculadas que vayan a realizar las operaciones, conocen y aceptan la solicitud de valoración.

La solicitud debe presentarse de forma telemática o en las Oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, o en las oficinas de Correo, así como en los demás lugares que contempla el art. 38.4 de la Ley 30/1992.

El titular del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria designará una Unidad de Inspección, que examinará la propuesta y la documentación presentada. Tienen la facultad de requerir a ALIMENTOS S.A. cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales.

La finalización del procedimiento suele ser mediante resolución expresa, aunque también cabe la caducidad o el desestimiento. El plazo para la resolución es de seis meses, y en caso de resolución expresa, el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria resolverá estimándola o desestimándola.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de aprobación del acuerdo, se regula un procedimiento para modificar el Acuerdo Previo de Valoración, similar al procedimiento para la aprobación inicial (el plazo de resolución es también de seis meses, la resolución sobre la modificación tampoco será recurrible, etc.)

En caso de que los ALIMENTOS S.A. solicite que la propuesta se someta a la consideración de otras Administraciones tributarias correspondientes al país o territorio en el que resida la filial, la Administración valorará su procedencia y, en su caso, se aplicarán las especialidades previstas en los artículos 29 quinquies y siguientes del Reglamento de Sociedades.

En el caso de que se desestime el inicio del procedimiento, debe ser motivado, y no podrá impugnarse. En el caso de que la Administración considere oportuno someter el asunto a la consideración de otras Administraciones tributarias que pudieran resultar afectadas, lo pondrá en conocimiento de las entidades vinculadas. Es requisito previo la aceptación de ALIMENTOS S.A. para la comunicación a la otra Administración.

Durante el curso de las relaciones con otras Administraciones tributarias, ALIMENTOS S.A. y su filial estarán obligadas a facilitar cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta de valoración. Podrán participar en las actuaciones encaminadas a concretar el acuerdo, cuando así lo convengan los representantes de ambas Administraciones tributarias.

La propuesta de acuerdo de las Administraciones tributarias se pondrá en conocimiento de la matriz y de la filial, como partes interesadas, y su aceptación será un requisito previo a la firma del acuerdo entre las Administraciones implicadas. La oposición a la propuesta de acuerdo determinará la desestimación de la propuesta de valoración.

En caso de aceptación de la propuesta de acuerdo, el órgano competente suscribirá el acuerdo con las otras Administraciones tributarias, y se trasladará una copia del mismo a los interesados.

9. Análisis del procedimiento de aplazamiento de la obligación tributaria.

Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la LGT prevé en su artículo 65 el fraccionamiento y aplazamiento del pago, tanto en período voluntario como ejecutivo, previa solicitud del obligado tributario.

Por lo tanto, si ALIMENTOS S.A. quisiese que el pago produzca efectos liberatorios, aunque normalmente se obliga a que éste entregue en plazo el importe total, el legislador ha establecido supuestos en los que se permite no sólo aplazar la deuda, sino también fraccionar su pago.

El fraccionamiento del pago no es más que un aplazamiento de la deuda en varias fechas diferentes. Al ser una modalidad del aplazamiento, el fraccionamiento se rige por sus mismas reglas, y por eso examinaremos el aplazamiento sobreentendiendo que sus reglas son extendibles al fraccionamiento. Estos procedimientos tienen tres etapas que veremos a lo largo del epígrafe.

Para empezar, es importante determinar qué deudas pueden ser objeto de aplazamiento o fraccionamiento, puesto que si se solicitasen, serían objeto de inadmisión.

En principio son aplazables o fraccionables todas las deudas tributarias, tanto en periodo ejecutivo como en periodo voluntario, previa solicitud del obligado cuando su situación económico-financiera le impida transitoriamente efectuar el pago de las mismas.

Sin embargo, existen ciertas excepciones, pues por ejemplo, no son aplazables:

- Las cantidades retenidas o que hubieran debido retenerse (sobre todo a efectos de IRPF e IS). Esta excepción tiene a su vez otras excepciones, ya que estas cantidades sí se podrán aplazar o fraccionar cuando:
 - (a) la denegación de su aplazamiento o fraccionamiento pudiera ocasionar graves quebrantos a los intereses de la Hacienda Pública;
 - (b) dicha denegación pudiera afectar al nivel de empleo de la actividad económica respectiva.
- Las deudas cuyo pago haya de realizarse mediante efectos timbrados (en este caso, sin excepciones).

Por lo tanto ALIMENTO S.A. podría solicitar tanto el fraccionamiento, (la división en varias partidas de la deuda tributaria), o el aplazamiento (se fundamenta en el retraso del momento del ingreso que se debe realizar).

Si ALIMENTOS S.A. presenta la solicitud en período voluntario (el correspondiente a su ejercicio 2014), se impedirá el inicio del período ejecutivo, pero no el devengo del interés de demora. Si ya se ha iniciado el período ejecutivo, debemos tener en cuenta que podría presentar la solicitud hasta el momento en que se le notificase el acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

En la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento debe identificarse al obligado tributario y la deuda sobre la que se solicita, las causas que motivan la solicitud, los plazos y condiciones, la orden de domiciliación bancaria, y el lugar, fecha y firma del solicitante.

Además, se exigirá que se acompañe de una garantía de pago suficiente, que normalmente consistirá en un compromiso de aval solidario de entidad de crédito, sociedad de garantías recíproca o un certificado de seguro de caución. Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, está previsto que la Administración admita garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente. Esta garantía deberá cubrir el importe de la deuda en período voluntario, el de los intereses de demora que genere el aplazamiento y un 25 por 100 de la suma de ambas partidas.

Una vez presentada la solicitud, la Administración dispone de un plazo de seis meses para resolverla, transcurrido el cual, sin que se haya notificado la resolución, se entenderá desestimada.

Durante ese plazo, examinará y evaluará la falta de liquidez y la capacidad para generar recursos de ALIMENTOS S.A. También valorará la idoneidad de las garantías presentadas-

En los casos de complejidad para la resolución, el órgano competente puede establecer un calendario alternativo y provisional. En el caso de impago de cualquiera de los plazos se puede denegar la solicitud por concurrir dificultades financieras de carácter estructural

Pasado el plazo de seis meses, la resolución podrá ser positiva o negativa. En el caso de desestimación, se abrirá el plazo de ingreso, si esta se solicitó en período voluntario; o se iniciará el procedimiento de apremio, en caso de haberse solicitado en período ejecutivo. Contra la denegación de las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento cabe la presentación del correspondiente recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Cuando la resolución sea estimatoria, especificará el número de código cuenta cliente, en su caso, y los datos identificativos de la entidad de crédito que haya de efectuar el cargo en cuenta, los plazos de pago y demás condiciones de acuerdo.

Con la concesión del aplazamiento, deberán calcularse intereses de demora sobre la deuda aplazada, por el tiempo comprendido entre el día siguiente al del vencimiento del plazo del ingreso en período voluntario y la fecha del vencimiento del plazo concedido, y en este cálculo no se incluirá el recargo del período ejecutivo cuando el aplazamiento haya sido solicitado durante el mismo.

Hasta el 31 de diciembre de 2015, el interés de demora será del 4'375 por 100 en virtud de lo dispuesto en la Disposición Adicional Trigésima Segunda de la Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.

En caso del aplazamiento, fraccionamiento o suspensión de deudas garantizadas en su totalidad mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o mediante certificado de seguro de caución, se aplicará el interés legal en lugar del interés de demora. Estos intereses deben ingresarse junto con la deuda aplazada.

Es decir, si ALIMENTOS S.A. presenta una solicitud de aplazamiento o fraccionamiento de su deuda, en ella deben constar: la identidad del sujeto que lo solicita, la identidad de la deuda cuyo aplazamiento se solicita, el aplazamiento o fraccionamiento con sus respectivas fechas, las causas y las garantías, y su firma.

Este documento se presenta ante la Administración, que ya despliega por sí sola unos efectos jurídicos en el procedimiento de recaudación. Estos efectos varían según el momento del procedimiento en el que se encuentre la deuda:

- Deuda dentro del periodo voluntario de ingreso: Si transcurren los seis meses que la Administración tiene para contestar sin hacerlo, no procederá la expedición del título ejecutivo o providencia de apremio. Esto no impide que se devenguen intereses de demora desde el último día del período voluntario.
- Deuda dentro del periodo ejecutivo: Se puede solicitar hasta el momento en que se convoque

la subasta pública de los bienes del deudor. Los efectos de presentar la solicitud en esta fase del procedimiento son que el mismo podrá continuar y sólo se paralizará en el momento en que tengan lugar las actuaciones de ejecución de bienes.

- Solicitud referida a declaraciones o autoliquidaciones extemporáneas voluntarias: Sin perjuicio de los recargos a liquidar, no procede que la Administración expida el título ejecutivo o providencia de apremio en tanto que no haya respuesta por parte de la Administración. La mera presentación implica esta imposibilidad de iniciar la vía de apremio.

Por otro lado, existen otros requisitos que ALIMENTOS S.A. debe cumplir. Entre ellos, debe probarse ante la Administración que es solvente, pero que atraviesa dificultades económico-financieras transitorias que le impiden el pago puntual de sus deudas.

La solvencia es un concepto jurídico indeterminado, dado que es una facultad discrecional de la Administración el determinar si el deudor es solvente o no. La forma en que la Administración balanza el contenido del concepto jurídico indeterminado de solvencia es recurrible en vía administrativa, pero el recurso pocas veces tiene éxito.

Los requisitos materiales que la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento debe cumplir para que la Administración considere que el deudor es solvente son los siguientes:

a) Cuando las solicitudes son presentadas por personas jurídicas, la Administración exige para su concesión que un auditor de la empresa presente un balance de cuentas y un informe de viabilidad que justifique que, a la fecha para la que se solicita el aplazamiento o fraccionamiento, la empresa podrá pagar.

b) El artículo 65 LGT dice que las deudas aplazadas o fraccionadas deberán garantizarse como e ella y en el Reglamento General de Recaudación (RGR) se dispone. En concreto, el aval solidario de una entidad de crédito aparece regulado en el art. 52 RGR, junto con otras garantías, que, siempre que la Administración las admita previa solicitud, se podrán presentar.

En la práctica es difícil que una solicitud de aplazamiento o de fraccionamiento sea admitida con otra garantía que no sea el aval solidario de una entidad de crédito, por mucho que se pruebe que el obligado tributario es solvente. En la solicitud se ofrece la garantía, y una vez que la Administración la resuelva de modo positivo, el solicitante tendrá treinta días para formalizar dicha garantía. La garantía debe cubrir el importe de la deuda, los intereses de demora, además, un 25% de ambas partidas y, si es un aval solidario de una entidad de crédito, habrá de superar al menos en seis meses el plazo o los plazos garantizados.

La Administración tiene un plazo de seis meses a partir del día en que se presentó la solicitud. El procedimiento suele finalizar a través de una resolución expresa adoptada por el órgano correspondiente. El agotamiento de este plazo sin un procedimiento implica la resolución de la solicitud por silencio administrativo negativo o desestimatorio²⁵.

25 Cuando después de transcurrido el plazo para resolver si no hay notificación por parte de la administración, se entenderá desestimada por silencio negativo. La desestimación por silencio permite al interesado la interposición del recurso administrativo o contencioso administrativo correspondiente. Sobre este tema, y en contra del art. 46.1

Si la solicitud es expresa, podrá ser de concesión o de denegación, y en ambos casos, motivada. Si se concede, la Administración debe especificar el plazo o plazos de ingreso, y hay que tener en cuenta que se devenga el interés de demora por el tiempo transcurrido desde que acabó el período voluntario hasta el plazo o plazos que se conceden para el ingreso.

Por lo tanto, las consecuencias del aplazamiento son distintas según la concesión o denegación de la solicitud. En resumidas cuentas:

- Si se concede el aplazamiento, ALIMENTOS S.A. deberá ingresar la deuda en los plazos que señale la resolución, devengándose el interés de demora del art. 26 LGT por el tiempo entre la finalización del período voluntario y el vencimiento del plazo concedido, como vimos antes.
 - Si vence el plazo y ALIMENTOS S.A. no ha efectuado el ingreso, se exigirá su deuda y sus intereses en vía de apremio, con el correspondiente recargo. Posteriormente se ejecutará la garantía y se continuará con el procedimiento de apremio. En el caso de que la solicitud ya se hubiese hecho con la deuda apremiada, se ejecutará la garantía y se continuará el procedimiento ejecutivo.
- Si se concede el fraccionamiento, los intereses de demora, o el interés legal del dinero si la garantía es un aval o certificado de caución, se calculan de cada fracción desde la finalización del período voluntario hasta el vencimiento del plazo de cada una. Es decir, se exige su ingreso con la fracción correspondiente.
 - Si ALIMENTOS S.A. no ingresa en plazo, se exigirá en vía de apremio, y si no se satisface, se considerarán vencidos todos los posteriores exigiéndose también en vía de apremio. Se anula el interés de cada fracción para calcularlos todos hasta la fecha de pago.
 - En el caso de haber solicitado el fraccionamiento ya en apremio, la falta de ingreso de un plazo determina la continuación del procedimiento ejecutivo.
- Si se deniega el aplazamiento o fraccionamiento, ALIMENTOS S.A. debe ingresar la deuda en lo que reste de período voluntario, aunque lo normal es que la Administración conteste cuando éste ya se ha acabado. En el caso de que hubiese vencido, ALIMENTOS S.A. tendrá hasta el día 20 del mismo mes, o el día 5 del mes siguiente desde la recepción de la notificación, y abonará interés de demora hasta la fecha de denegación. En el caso de haberse solicitado con la deuda en apremio, continuará el procedimiento.

10. Análisis del procedimiento de Inspección tributaria.

LJCA (Ley reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa) que establece un plazo de seis meses para recurrir la desestimación por silencio, el TC en su cuestión de inconstitucionalidad núm. 2918-2005, STC 52/2014, de 10 de abril de 2014, entendió que “ cuando el silencio administrativo tiene sentido negativo (es decir, cuando desestima la petición del particular) el recurso no está sujeto a plazo temporal alguno”.

El procedimiento de inspección es el gran procedimiento de control tributario, y se regula en el capítulo IV, Sección 1ª y 2ª, de los artículos 141 a 159 Ley General Tributaria.

La Inspección de los Tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las liquidaciones o declaraciones practicadas por los administrados.²⁶ Pero, aunque la función esencial de la Inspección de los Tributos continúe siendo la comprobación y la investigación, no es ésta la única función administrativa que corresponde a los órganos de la Inspección.

El artículo 141 LGT permite sistematizar las funciones administrativas de inspección tributaria, entre otras, en:

- a) Investigar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de hechos ignorados por la Administración.
- b) Comprobar la veracidad de y exactitud de las declaraciones presentadas.
- c) Obtención de información relacionada con la aplicación de los tributos y realizar comprobaciones de valores.
- d) Comprobar el cumplimiento de los requisitos para obtener beneficios fiscales, devoluciones tributarias o un régimen fiscal especial.
- e) Informar a los obligados de sus derechos y obligaciones, y la forma de cumplir con ellos.
- f) Practicar liquidaciones tributarias.

Las actuaciones inspectoras se realizan mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.²⁷

En las actas se recoge el resultado de estas actuaciones. Las actas, que pueden ser de tres tipos, tienen la consideración de documento público y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario. En este sentido, los hechos aceptados en las actas de inspección por los sujetos inspeccionados se presumen ciertos y solo pueden rectificarse mediante prueba de haber incurrido en error de hecho.²⁸

Por otro lado, debemos distinguir entre comprobación e investigación, para delimitar el procedimiento de gestión y el de inspección:

26 Art. 145 LGT.

27 Art. 142.1 ibíd.

28 Art. 144.2 LGT. En este sentido, el TC en su STC 76/90, de 26 de abril de 1990 consideró que las actas hacen prueba sólo de hechos directamente verificados o comprobados por el inspector actuario. Todo lo que en el acta se refiera a calificaciones jurídicas no tiene valor probatorio, sino sólo lo referido a los hechos. Hacen prueba sólo de hechos directamente verificados o comprobados por el inspector actuario. Según el TC: “*La declaración de que los hechos que constan en las actas de inspección poseen una presunción iuris tantum de certeza no resulta compatible con la presunción constitucional de inocencia (art. 24.2) y de nuevo coloca al contribuyente en una inconstitucional situación de indefensión (art. 24. 1)*”

- La comprobación tiene por objeto los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones.
- La investigación tiene por objeto descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

Es decir, a través de un procedimiento de inspección se realiza una comprobación inquisitiva, y se investiga el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias procediendo, en su caso, a la regularización de la situación tributaria de las personas sujetas a la obligación tributaria mediante la práctica de una o varias liquidaciones. Se trata de descubrir la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.

En otro orden de cosas, durante un Procedimiento de Inspección se pueden tomar medidas cautelares. Con respecto a esto, el artículo 146 LGT establece que su adopción debe ser motivada y determinada por circunstancias tasadas excepcionales, como el peligro de la desaparición, alteración o obstrucción de pruebas determinantes de la existencia del incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Básicamente, estas medidas consisten en el precinto, depósito o incautación de mercancías o productos sometidos a gravamen o de libros, registros, archivos informáticos o equipos informáticos, así como de locales.

Además de ser tasadas y motivadas, estas medidas cautelares tienen dos limitaciones adicionales:

- Deben ser proporcionadas.
- Tienen carácter provisional, de modo que no pueden durar más allá de lo necesario para el objetivo que las justifica.

Además, la adopción de medidas cautelares debe ser confirmada por el órgano competente para liquidar, en el plazo máximo de quince días desde su adopción. Estas medidas no pueden provocar perjuicios de difícil o imposible reparación, y son susceptibles de control judicial. Ante el incumplimiento de estos requisitos, las medidas podrán ser levantadas.

Volviendo al núcleo de nuestra explicación, se contemplan dos formas de inicio del procedimiento de Inspección:

a) A instancia de parte: se da cuando un obligado tributario objeto de una inspección parcial solicita una inspección general, que se proyecte sobre la totalidad del impuesto, porque quiere evitar varios procedimientos de inspección sobre un mismo impuesto y ejercicio.

No es nuestro caso, porque con la información de la que disponemos, ALIMENTOS S.A. no está siendo objeto de una inspección parcial.

b) De oficio: la Administración comunica al contribuyente el inicio de un procedimiento de

inspección tributaria.

Esto sí que podría sucederle a ALIMENTOS S.A. En estos casos, es común que ante los Tribunales se alegue la arbitrariedad de la Administración Tributaria a la hora de iniciar las actuaciones inspectoras ante determinados contribuyentes. Por ello, se han establecido mecanismos de transparencia para la planificación de las actuaciones inspectoras. En particular, la selección de los contribuyentes objeto de inspección se basa en un plan de control tributario²⁹ que define las grandes líneas contra el fraude, identificando las operaciones y sectores donde hay más riesgo fiscal, utilizando criterios de oportunidad y aleatoriedad.

Los planes de inspección no se pueden revelar para no condicionar la actuación de los sujetos que van a ser inspeccionados, por lo que son secretos por definición. Ello no impide, sin embargo, que se hagan públicos los criterios generales. Al respecto, para el 2015, puede consultarse la Resolución de 11 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero.³⁰

El Procedimiento de Inspección al que podría someterse a ALIMENTOS S.A. tiene varias fases, en las que se producen diferentes actuaciones de comprobación por el inspector tributario. El que resuelve el procedimiento es un segundo órgano es el Inspector Jefe. Las actuaciones, que pueden durar hasta veinticuatro meses, no pueden ser impugnadas autónomamente por el contribuyente, pues no son individualmente susceptibles de recurso.

En otras palabras, las actuaciones inspectoras individualmente consideradas son actos de trámite no susceptibles de impugnación autónoma. Todas las actuaciones que el contribuyente considere ilegales en el curso del Procedimiento de Inspección serán impugnables cuando haya un acto administrativo: el acto de liquidación tributaria. Sólo en ese momento ALIMENTOS S.A. podrá impugnar todo aquello que el contribuyente considerase ilegal durante el Procedimiento de Inspección.

29 En los procedimientos tributarios de inspección se han ido introduciendo garantías de imparcialidad, haciendo transparente anualmente el Plan Nacional de Control Tributario en el BOE, normalmente entre febrero y marzo, publicando qué actuaciones se van a realizar con carácter general contra qué operaciones en sectores considerados de alto riesgo fiscal. A partir de ahí, el Plan se desagrega por sectores industriales, y se van desarrollando criterios específicos para ellos.

Así es como se eliminan las dudas acerca de la arbitrariedad en el inicio de las actuaciones inspectoras. Los tribunales han determinado que, cuando el contribuyente solicite que se le aclaren los motivos de la inspección, la respuesta de que éstos radican en el Plan de Inspección es válida y suficiente.

El 90% de los inicios de procedimientos de inspección responden a esta planificación en cascada del Plan Nacional de Control tributario, pero hay casos en los que se inicia un procedimiento de inspección al margen de un Plan desagregado de inspección sin incurrir en abuso, desvío de poder o arbitrariedad, como los casos de denuncia, donde un contribuyente denuncia a otro porque tiene pruebas de defraudación tributaria. La denuncia actualmente puede ser anónima, pero en todo caso debe ser fundada para que dé lugar al inicio de un procedimiento de inspección al margen del Plan de Inspección Tributaria.

30 El Tribunal Supremo ha considerado que la inclusión de un contribuyente en un plan de inspección es un acto de trámite, reservado y confidencial, que no afecta a sus derechos subjetivos y que no es recurrible en vía administrativa. Esto se debe a su carácter reservado y confidencial, como también a que solo son impugnables los actos de trámite que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto o ponen fin a la vía de gestión.

En este sentido, STS 26 de septiembre de 2011, recurso de casación núm. 4483/09; o STS 30 de abril de 2012, recurso de casación núm. 4477/2009.

En el supuesto de producirse una Inspección Tributaria, en la que se descubrirían las reiteradas defraudaciones a la Hacienda Pública cometidas por ALIMENTOS S.A., si la Administración considera que las infracciones pudieran ser constitutiva de un delito previsto en el artículo 305 del Código Penal, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo.

El procedimiento administrativo en curso quedará suspendido, pudiendo proceder de las siguientes formas, dependiendo del momento en el que se descubran las infracciones:

- Si la apreciación del posible delito se produce antes de formular la propuesta de liquidación, el funcionario, equipo o unidad, remitirá las actuaciones practicadas y las diligencias correspondientes junto con un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia de los elementos constitutivos del delito, al inspector-jefe del que dependa.
- Si la apreciación tiene lugar después de formular la propuesta de liquidación pero antes de practicarse, será el órgano competente para dictar la liquidación quien deba impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.
- Si la conducta presuntamente dolosa se aprecia una vez dictado el acto de liquidación durante la tramitación del procedimiento sancionador, el instructor de este procedimiento lo suspenderá remitiendo ambas actuaciones junto con el correspondiente informe al inspector-jefe. En este caso, se suspenderá también la ejecución de la liquidación hasta que recaiga resolución judicial.

Este sería el procedimiento a seguir en caso de delito fiscal, porque como veremos en el próximo epígrafe, las defraudaciones de ALIMENTOS S.A. sí son constitutivas de un delito de defraudación fiscal.

También puede suceder, como sería el caso de ALIMENTOS S.A. en el supuesto de abrirse un procedimiento de Inspección Tributaria, que en el curso de unas actuaciones inspectoras que se extiendan a varios ejercicios, que sólo existan indicios de delito en alguno o alguno de ellos, y no en otros. Concretamente, ALIMENTOS S.A. defraudó a Hacienda durante los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2013. Durante 2012 no tenemos constancia de que haya defraudado, y el ejercicio 2014, como explicaremos en el próximo epígrafe, no es todavía constitutivo de delito fiscal.

En este caso, el expediente se “desgaja” y sólo se judicializa en las partes afectadas por los posibles delitos, remitiéndose dichos conceptos tributarios y períodos a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, en tanto que el resto del expediente, continúa su tramitación en vía administrativa.

Por lo tanto, la remisión del expediente al juzgado por apreciarse indicios de delito fiscal implica la interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras, y posibilita la ampliación del plazo de dichas actuaciones.

La remisión del expediente al Ministerio Fiscal o que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción penal es de suma importancia para ALIMENTOS S.A., no sólo por lo que ello significará a nivel de responsabilidad penal, sino porque, a nivel tributario, el plazo del

procedimiento es diferente. Este tipo de supuestos (remisión del expediente, o casos que revisten especial complejidad) son los necesarios para solicitar una ampliación del plazo de las actuaciones inspectoras.

Es decir, si en circunstancias normales las actuaciones inspectoras deben concluir en el plazo de doce meses contado desde la fecha de notificación al sujeto inspeccionado del inicio del mismo, en el caso ALIMENTOS S.A., el plazo se verá aumentado por un período que no podrá exceder de doce meses. Para ello, deberá adoptarse un acuerdo de ampliación, que en nuestro caso, está suficientemente motivado, ya sea por la vía de la remisión del expediente³¹, o porque las operaciones entre entidades vinculadas tienen la consideración de “supuestos de especial complejidad”.³²

Sobre la tramitación del acuerdo de ampliación, nos remitiremos a lo establecido en el artículo 184, apartados cuarto, quinto y sexto RGGIT.

Por lo tanto, en el caso de remitirse el expediente al Ministerio, el plazo del procedimiento de inspección se vería interrumpido de forma justificada, pues la remisión del expediente entra dentro de los supuestos de interrupción justificada establecidos por el RGGIT en su artículo 103.

Con respecto a lo que sucedería con el ejercicio 2012 mientras los otros son objeto de investigación penal, la Ley Orgánica 7/2012, vigente desde el 17 de enero de 2013, permite a la Inspección de Hacienda, en caso de indicios de delito fiscal, liquidar de forma separada los conceptos y cuantías que no estuvieran vinculados al posible delito fiscal, trasladando el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, y paralizando la comprobación respecto al resto de hechos sí afectados por el presunto delito.³³

Se busca con ello la recaudación inmediata de la deuda tributaria que no haya sido afectada por el delito fiscal, lo que antes de la LO 7/2012 era difícil de lograr, porque Hacienda se veía obligada a paralizar totalmente la comprobación administrativa al apreciar indicios de delito.

En conclusión, el ejercicio 2012 de ALIMENTOS S.A. se liquidaría conforme al procedimiento corriente de Inspección, mientras que para los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2013, habría que estar a lo que se esclareciese durante la investigación penal.

11. La defraudación fiscal.

De la redacción del caso planteado podemos extraer varias conductas tipificadas en nuestro Código Penal, como son el delito de defraudación tributaria, regulado en los artículos 305 y 305 bis del CP y el delito de blanqueo de capitales, regulado en el artículo 301 CP.

En lo relativo a la defraudación tributaria cabe señalar que la cuantía defraudada en cada período impositivo puede ser constitutiva de infracción administrativa o de delito penal. El art. 305.1 CP considera delito, entre otras, la elusión de pago de tributos a la Hacienda Pública que

31 Art. 180.1 LGT.

32 Art. 184.2.b) RGGIT.

33 LO 7/2012, de modificación de la Ley 10/95, de 23 de noviembre, del Código Penal. En concreto, su artículo único, apartado segundo, de modificación del artículo 305 del CP, párrafo quinto.

exceda los 120.000€. Por lo tanto, y como es el caso, si la defraudación en cada período impositivo supera el umbral establecido, estaremos ante un delito tipificado en el Código Penal.

Debe saberse para la determinación de la responsabilidad penal se toma en cuenta cada período impositivo, como establece el art. 305. 2 CP.

Por otro lado, nos encontramos con blanqueo de capitales, conducta también tipificada en nuestro CP en su art. 301 como conducta consistente en adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que proceden de una actividad ilícita. Asimismo, la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención de blanqueo de capitales y prevención del terrorismo, considera en su art. 1 que estamos ante bienes nacidos de una actividad delictiva, entre otros, los procedentes de las cuotas tributarias defraudadas. Por lo tanto, en el momento de consumación del delito de defraudación tributaria, se estará cometiendo también un delito de blanqueo de capitales. Procederemos a explicarlos con más detalle a continuación.

Para que un hecho constituya defraudación tributaria, es suficiente con que se deje de ingresar a la Hacienda Pública una cuantía que se debería de haber ingresado.³⁴ El delito de defraudación tributaria es un delito de resultado, es decir, se debe producir un daño o perjuicio patrimonial, y la conducta defraudatoria debe tener un elemento intencional, es decir, la acción u omisión debe realizarse con dolo.

El tipo básico del art. 305 requiere necesariamente la previa existencia de una relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito y la Administración de que se trate. Es decir, que haya nacido una deuda tributaria o que haya existido la concesión de un beneficio fiscal. De este modo, el bien jurídico protegido, siguiendo la tesis patrimonialista, es el interés patrimonial del Hacienda Pública, concretado en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios.

El primer problema que nos encontramos cuando tratamos el tema de la defraudación tributaria es la su doble regulación, penal y tributaria. Esto se debe a que en España, el derecho administrativo sancionador y el derecho penal coinciden en lo que se refiere a su objeto y en algunos de sus principios. Podemos entender, a grandes rasgos, que el derecho administrativo sancionador castiga los ataques más leves a un bien jurídico, y el derecho penal sanciona los ataques más graves.

La regulación establecida para infracciones de menor calado está recogida en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; mientras que la regulación del artículo 305 del CP está reservada para una mayor vulneración de las obligaciones fiscales, siendo la cantidad no ingresada superior a los ciento veinte mil euros. Como vemos, estamos ante el mismo objeto, pero con un resultado más grave.

Esta doble regulación trae problemas en relación con el principio “*non bis in idem*” basado en el principio general de proporcionalidad. En virtud de este principio no se puede sancionar dos veces la misma conducta, siempre que haya identidad de hechos, sujetos y fundamentos. De esta forma, si una persona es sancionada por la comisión de un delito fiscal en vía jurisdiccional penal,

³⁴ En cambio, la jurisprudencia reciente ha establecido que para que constituya delito fiscal no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito requiere que haya un impago ocultando además las bases tributarias. En este sentido las Sentencias del TS núms. 801/2008, de 26 de noviembre y 1046/2009, de 27 de octubre.

no podrá ser sancionado por los mismos hechos en vía administrativa. Del mismo modo, si ha sido sancionado en vía administrativa, queda proscrita la sanción penal. Sin embargo, no se excluye la jurisdicción penal si en la pena resultante se computa la sanción administrativa sufrida. (Sentencia del TS núm. 26/2006, de 20 de enero- Westlaw Aranzadi, RJ 2006/979).

Por lo tanto, el principio de *non bis in idem* impide la sanción administrativa tras la sanción penal, pero no siempre la penal tras la administrativa, siempre que en la pena resultante se compute la sanción administrativa sufrida.

El artículo 305 CP sufre las consecuencias de esta doble regulación, y por ello se hace uso de una “ley penal en blanco”. Una “ley penal en blanco” es aquel precepto en el que parte del tipo penal no se encuentra recogido en el texto del correspondiente artículo, sino que para desarrollar lo que falta, debemos acudir a otra ley. Así lo afirma la mayor parte de la doctrina y de la jurisprudencia³⁵

Por todos es sabido que el CP es reactivo a las modificaciones continuas, y esto sería necesario si en el CP se incluyesen todos los presupuestos en materia de infracciones, etc. La incapacidad del CP de adaptarse a los continuos cambios en materia de defraudación tributaria, se cubre con una ley penal en blanco, un precepto abierto cuya redacción pueda adaptarse a cualquier cambio en la normativa tributaria, lo cual es bastante común.

Volviendo al tema de interés, vemos que la diferencia, en principio, entre delito fiscal y las infracción administrativa fiscal es la magnitud de su resultado. Es una cuestión meramente cuantitativa, pero justifica la legislación a la que debemos acudir. A pesar de esto, cuando la Administración tributaria considere que una infracción es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, debe pasar el asunto a la jurisdicción competente y abstenerse de seguir con el procedimiento administrativo hasta que haya finalizado la vía jurisdiccional correspondiente. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa, por mor del art. 180 de la vigente LGT en virtud del cual “la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”.

En cuanto al límite entre la infracción administrativa y el delito fiscal, el art. 305 CP lo establece en 120.000€, consistentes en la cuantía “de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos”. Si no se excede de la cuantía citada, no existe delito, sino infracción tributaria.

Establecemos así la primera gran delimitación que afecta a nuestro supuesto práctico. El perjuicio patrimonial causado durante cada uno de los ejercicios mencionados en el caso supera en cada uno de ellos los 120.000 €, por lo que en todo lo referente a la defraudación tributaria, estaremos a lo que establezca el Código Penal para esos delitos.

35 En este sentido, sentencia del TS núm. 952/2006, de 6 de octubre: “*el delito fiscal, como precepto en blanco, debe integrarse con preceptos administrativos, harto cambiantes*”. Así como: “*la descripción típica del art. 349 CP, ahora 305 CP, es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes preceptos, como la determinación de la deuda, su cuantificación, (...), pero en última instancia el juez penal, en las cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia.*”

Por otro lado, nos interesa el cálculo de la cuantía de lo defraudado. Para esto debemos atender al tipo de tributo. Si se trata de tributos periódicos o de declaración periódica, como es nuestro caso con el Impuesto de Sociedades, estaremos a lo defraudado en cada período impositivo, sin que quepa ningún tipo de acumulación de cuotas defraudadas. No cabe acumulación ni por diferentes tributos en el mismo período, ni por diversas cuotas en diferentes períodos, ni por defraudaciones a distintas Haciendas. En el caso de períodos inferiores a doce meses “el importe de lo defraudado se referirá al año natural”.

Otro asunto de suma importancia para nuestro caso práctico es el momento de consumación del delito. La consumación se produce cuando se ha realizado íntegramente la conducta tipificada por la ley, produciendo en este caso, un perjuicio económico a la Hacienda Pública. Es un tema controvertido en doctrina y jurisprudencia, pues depende de la modalidad de acción ante la que estemos (acción u omisión) y de la clase de tributo del que se trate.

En la modalidad activa de la comisión del delito, explica Martínez-Buján³⁶, la opinión mayoritaria se plantea si dicho momento se fija en el último día hábil consignado para el ingreso voluntario o si la consumación se produce en el instante en que se presenta la declaración-liquidación por parte del obligado al pago. En nuestra opinión, el momento de comisión será el último día hábil consignado para el ingreso voluntario, puesto que nos parece la opción más beneficiosa para ALIMENTOS S.A.

Según el tributo, en nuestro caso, la doctrina mayoritaria y un sector jurisprudencial entienden que la consumación de los tributos con autoliquidación debe ser asociada al plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria. Es decir, el último día del período voluntario de pago.

Al producirse la consumación cuando vence el plazo en el período voluntario de pago, y lesionarse en ese momento el interés patrimonial de la Hacienda Pública, consideramos que, en el supuesto práctico presentado, los 171.000€ del ejercicio 2014 no son todavía constitutivos de un delito de defraudación tributaria. Permite en este sentido el Reglamento del Impuesto de Sociedades, hasta el 27 de julio del 2015 para declarar las cantidades referidas.

En otro orden de cosas, interesa a ALIMENTOS S.A. saber que el artículo 131.1 CP dispone que el tipo básico del art. 305 CP prescribe a los cinco años. La prescripción es un supuesto fáctico normativo que desapodera al Estado de su potestad de imposición. Es importante remarcar que la prescripción hay que alegarla, y no debemos confundirla con la caducidad, que opera de oficio.

El artículo 67 LGT establece que el día en que se inicie el cómputo del plazo de prescripción será el día de cierre de los plazos para la declaración de los impuestos. Como el plazo para la declaración del ejercicio 2014 aún no está cerrado, debemos comenzar el cómputo del plazo de prescripción desde el ejercicio inmediatamente anterior, y de esta manera descubriremos que las defraudaciones cometidas en el ejercicio 2009 no están prescritas, y existe todavía la posibilidad de que se abra una investigación judicial, de la que podrían resultar responsabilidades penales, que veremos más adelante.

Por último, podemos apreciar la existencia de un delito continuado en relación al delito

36 Véase “Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial”, Valencia, Tirant Lo Blanch, 4º edición, 2013.

contra la Hacienda Pública. Desde nuestro punto de vista, sería más favorable para el reo la aplicación de un delito continuado, dado que se cumplen las condiciones³⁷ del art. 74 CP:

- a) Pluralidad de hechos diferenciables entre sí que se enjuician en un mismo proceso.
- b) Un único dolo que implica una única intención y por tanto unidad de resolución y de propósito.
- c) Unidad de precepto penal violando, o al menos que sean preceptos semejantes, lo que exterioriza una unidad o semejanza del bien jurídico atacado.
- d) Homogeneidad en el «*modus operandi*».
- e) Identidad en el sujeto infractor.

Debemos exponer que esta es nuestra opinión, y mientras que la doctrina mayoritaria rechaza la figura del delito continuado en el delito fiscal, en la jurisprudencia podemos encontrar resoluciones de muy diferente signo. A favor de un delito continuado podemos encontrar la SAP Barcelona 83/2005, recurso núm. 2153/2002.

En lo que atañe al concurso con otros delitos, veremos en el próximo epígrafe que la cuota tributaria defraudada, constitutiva de un delito fiscal puede ser objeto material de un posterior delito de blanqueo de bienes con la LO 5/2010 que castiga el autoblanqueo y la Ley 10/2010, art. 1-2d) de prevención del blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. En este artículo se establece que “a los efectos de dicha Ley, se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito (...) con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”. Pero este es un tema que veremos más adelante.

12. El blanqueo de capitales.

El delito de blanqueo de capitales, o de “bienes” que comete ALIMENTOS S.A. está regulado en los artículos 301 a 304 CP. Mediante este delito se pretende borrar las huellas de la ilícita procedencia de dinero obtenido de cualquier actividad delictiva. Es un proceso de reconversión de bienes de origen delictivo con la finalidad de dotarlos de una apariencia de legitimidad. Aunque no es necesaria una condena previa por delito, vemos que sí se requiere la existencia de una “actividad delictiva previa”³⁸.

Las conductas que dan lugar a la comisión del delito de blanqueo son las de adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes sabiendo que provienen de la realización de una actividad delictiva, así como otras conductas más específicas como realizar cualquier acto para encubrir su origen, ayudar a eludir el delito base, u ocultar la verdadera naturaleza, origen o destino de los bienes. De este modo, el comportamiento sancionado será cualquier acto para ocultar o encubrir el

³⁷ Según jurisprudencia reiterada del TS (ver la Sentencia del TS núm. 2018/2001 de 3 de abril).

³⁸ El TS ha explicado que para apreciar el delito de blanqueo de capitales no se requiere que el delito de referencia haya sido objeto de enjuiciamiento previo y sanción penal. Así lo establece en las Sentencias del TS núm. 28/2010, de 28 de enero (Westlaw Aranzadi RJ 2010\3009) ; y la núm. 313/2010, de 8 de abril (Westlaw Aranzadi RJ 2010\4879).

origen ilícito de los bienes, o ayudar a los que realicen tales actos a eludir las consecuencias legales de sus actos. Esto plantea un interesante, aunque también polémico debate, sobre la posición del abogado en esta situación. Lo analizaremos más adelante.

Con respecto al bien jurídico protegido, respaldamos la opinión de un sector doctrinal que entiende que el bien jurídico será la licitud de los bienes que circulan en el mercado, pues se nos presenta insuficiente considerar que el único bien jurídico protegido es la Administración de justicia en su función de averiguación, persecución y castigo de los delitos.

Lo que debemos plantearnos en este punto es si la cuota tributaria defraudada puede ser o no objeto material del delito de blanqueo de capitales, pues los bienes que forman parte de la cuota tributaria defraudada ya forman parte del patrimonio del procesado.

Los argumentos que esgrimen los autores en contra de que el delito de defraudación tributaria pueda ser objeto de blanqueo van desde considerar que la cuota defraudada no está originada en el delito de fraude fiscal, es decir, no hay origen ilícito porque el dinero no procede del delito sino que ya estaba en el patrimonio del autor hasta considerar una vulneración del principio *non bis in idem*.

Por un lado, exponen que el delito de defraudación tributaria no puede ser objeto de blanqueo ya que nunca ha salido del patrimonio del autor del delito contra la HP por no haber accedido nunca a circuitos ilícitos; y por otro consideran que se castigaría dos veces la misma conducta del defraudador fiscal. Lo primero en el tiempo es el delito fiscal y, consumado éste, la cuota tributaria defraudada se quiere convertir en el objeto del blanqueo, así que es un bien que tiene “su origen en una actividad delictiva”.

Consideran que no habría blanqueo de capitales si la procedencia de los bienes es lícita, aunque no se declaren, y en todo, caso, si se aplica el delito de blanqueo, el delito fiscal quedaría absorbido por éste.

Sin embargo, en nuestra opinión, el delito fiscal sí puede ser delito previo del blanqueo de capitales. Consideramos que la cuota defraudada del delito fiscal sí que forma parte de un delito o actividad delictiva y sí que podría ser el objeto material del delito de blanqueo de capitales.

Desde nuestro punto de vista, la cuota defraudada constituye una de las conductas descritas en el art. 301 CP que pueden recaer sobre la cuota tributaria, constituyendo un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador.

Ante esta situación, se plantea el problema de separar los bienes del patrimonio del delincuente que ya formen parte de la cuota tributaria del resto de sus bienes. Por ello hay que distinguir qué parte del patrimonio se contamina, como veremos a continuación; y analizar la relación causal entre la cuota tributaria y el delito fiscal. Esta relación causal exige que el autor obtenga algo que antes no tenía. En el caso que nos concierne, ALIMENTOS S.A. tienen en su patrimonio más de 120.000€ por ejercicio que no debería tener porque es lo que le ha defraudado a la Hacienda Pública. Es dinero que debería salir de su patrimonio para pagar a Hacienda pero no lo hace por la defraudación que ha cometido.

Sobre la determinación de los bienes que resultan contaminados hay autores que consideran un “contagio total”, algo que nos parece desproporcionado, pues aplicando esta teoría el delincuente, ALIMENTOS S.A., respondería con todo el patrimonio. Por otro lado, si consideramos la imposibilidad de individualizar los bienes que concretan la cuota tributaria, no habría delito de blanqueo de capitales. Lo apropiado sería considerar “contaminada” sólo aquella parte relativa a la cuota defraudada.

En un delito fiscal previo, estos bienes ya se encuentran en el patrimonio del delincuente, por lo que no podríamos fijar la cuota tributaria a efectos del delito de blanqueo de capitales hasta que no haya una sentencia judicial firme, momento a partir del cual podríamos fijar cuales son los bienes contaminados.

Respalda nuestra opinión la Fiscalía General del Estado, la Agencia Tributaria y el Consejo General del Poder Judicial (en adelante, CGPJ), que sostienen que el dinero correspondiente a la cuota defraudada en el delito contra la Hacienda Pública puede ser susceptible de un posterior blanqueo por parte del autor del fraude fiscal previo³⁹: *“Por lo que se refiere a la inclusión de la cuota defraudada a la Hacienda Pública en el concepto de bienes, la MJ reconoce que este punto es una adición a lo dispuesto en el artículo 3.3 de la Directiva, para añadir que «se trata con ello de excluir ciertas interpretaciones doctrinales que estiman que no cabe considerar al delito fiscal como subyacente al blanqueo de capitales». En principio, la cuota defraudada la Hacienda Pública en cuanto sea el producto de un delito fiscal, podría ser objeto de una operación de blanqueo de capitales. Sin embargo, cuando esa cuota no alcance el límite cuantitativo que contempla el tipo penal, quedando reducida al ámbito de la infracción tributaria, resulta difícilmente compatible con las definiciones de «actividad delictiva» y de «delitos graves» de los apartados artículo 3 y 5 del artículo 3 de la Directiva.”*

Por lo tanto, cabe indicar que los bienes que, teniendo su origen en un delito, poseen aptitud para integrar el objeto material del blanqueo pueden ser cualquier bien que haya sido directamente generado por la comisión de un delito previo: el producto del delito, el beneficio, la utilidad o las ganancias del delito, incluso en algún caso el propio objeto material del delito precedente.⁴⁰

En otro orden de cosas, sobre las cuestiones concursales, tenemos un sector doctrinal que sí acepta el delito fiscal como delito subyacente al de blanqueo, en la medida que éste constituye una “actividad delictiva” de la que, pese a que no deriva beneficio, sí deriva un aumento del patrimonio del defraudador, ya que al dejar de ingresar la cantidad correspondiente, su patrimonio es mayor del que resultaría después de ingresar al Erario Público, por lo que dentro del flujo patrimonial del autor del delito fiscal, hay dinero que no es suyo, pese a que lo está usando. Consideran que el bien jurídico perseguido es distinto en ambos delitos, ya que en el delito fiscal se protege el Erario Público en la vertiente de ingreso, el blanqueo es un delito pluriofensivo que ataca al orden socioeconómico y a la transparencia.

39 Véase el *Informe del Consejo Fiscal sobre el anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo de 28 de septiembre de 2009* donde la Fiscalía General del Estado valoró positivamente la expresa inclusión de las cuotas defraudadas como delito previo, pág.63.

En el mismo sentido, el CGPJ en su *Informe al anteproyecto de Ley de prevención del blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo de 29 de septiembre de 2009*.

40 Véase MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C. “Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial” Valencia, Tirant Lo Blanch, Ed.2013.

Esta tesis considera que estaríamos ante un concurso ideal⁴¹ (al autor se le impondría la pena superior del delito más grave, y no se sumarían, por lo que se presenta como opción más beneficiosa para él) según el cual una misma conducta da lugar a dos conductas delictivas distintas. Por lo tanto, el hecho de defraudar a la Hacienda Pública daría lugar a dos conductas delictivas: delito fiscal y blanqueo de capitales.

En último lugar, existe otro sector doctrinal, aunque minoritario, que va más allá, considerándolos hechos independientes, que dan lugar a consecuencias jurídicas independientes, cuyas penas habría que sumar. En nuestra opinión, esta es la opción más razonable, aunque no la más beneficiosa para el autor del delito. Consideramos que son dos hechos distintos (uno es la defraudación a Hacienda con el objetivo de crear un beneficio y otro es la conversión de los bienes con el objetivo de evitar una sanción) que afectan a bienes jurídicos distintos (el deber recaudatorio de la Hacienda y la transparencia en las operaciones bancarias) y que dan lugar a dos conductas distintas, violando preceptos penales distintos.

En el concurso real cada acción típica y antijurídica debe poder sostenerse por sí sola, y no depender una de la otra. Nos parece muestra de esto el comienzo de defraudaciones tributarias durante los ejercicios 2009, 2010 y 2011, violando un bien jurídico para obtener unos beneficios y sin el correspondiente blanqueo de dinero. El hecho de que el blanqueo de dinero no comience hasta la apertura en 2011 de la cuenta en Isla de Man, causando perjuicio a otro bien jurídico diverso, nos parece que lo respalda.

Vemos que la tendencia está en la línea de considerar el delito fiscal como delito subyacente, y con carácter general, en concurso real. Por lo tanto, no cabe duda que estaríamos ante dos delitos distintos, que a mi entender se encuentran en concurso real, ya que las conductas realizadas son distintas, por lo cual las penas de ambos delitos se sumarían.

El art. 131.5 CP establece que para el plazo de prescripción para los concursos de infracciones o infracciones conexas se estará a la que exija mayor tiempo para la prescripción. De este modo, como estamos ante un concurso entre delito fiscal y blanqueo de capitales, el delito fiscal no prescribiría hasta que lo hiciese el delito de blanqueo.

A mi entender, estaríamos ante un delito continuado blanqueo de capital y un delito continuado de fraude fiscal. En nuestra opinión, el supuesto ilustra los requisitos del delito continuado, pues se actúa aprovechando idéntica oportunidad para la defraudación; y conforme a un plan preconcebido, con un sistema ya organizado para llevar el dinero a Isla de Man.

La jurisprudencia se manifiesta a favor de considerar que la ley aplicable será la vigente en el momento de realizar la última acción delictiva, aun cuando haya comenzado bajo la vigencia de otra ley anterior. Así, la STS núm. 1163/2005 de 11 de octubre, que considera aplicable la ley vigente en el momento de cesación de los hechos ilícitos.⁴²

13. Responsabilidad penal de la persona física y jurídica. Conclusiones.

41 Cuando una sola conducta infringe disposiciones legales o varias veces la misma disposición. En este caso la pena que se impondría sería la mitad superior de la pena del delito más grave.

42 Westlaw Aranzadi RJ 2006\8490

En nuestra opinión, la situación, en aplicación de los arts. 66 LGT, 131 y 305 CP, es la siguiente:

- Las defraudaciones de los ejercicios 2009, 2010, 2011 y 2013 son consideradas delito penal porque se superan los 120.000€. Las defraudaciones son, respectivamente, de 130.000€, 129.000€, 150.000€ y 125.000€.
- Los 171.000€ del ejercicio 2014 no pueden considerarse todavía constitutivos de delito, puesto que no ha vencido el plazo voluntario para la declaración del Impuesto de Sociedades. El plazo vence el 27 de julio de 2015.
- Tal y como explicamos, el plazo de prescripción comienza a contarse desde el plazo de vencimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, la última obligación de declarar sería la del ejercicio 2013, que es sobre la que debemos empezar a contar el plazo de 5 años de prescripción. Como resultado vemos que el ejercicio 2009, 2010, 2011 y 2013 no están prescritos penalmente (volvemos a reiterar que administrativamente no hablamos porque se supera el umbral establecido). Por lo tanto, es exigible responsabilidad penal.

La persona jurídica:

- No cabe exigir responsabilidad penal a la persona jurídica por el ejercicio 2009, ya que el art. 31 bis CP no existía. El artículo 310 CP fija la pena para las personas jurídicas en delitos contra la HP, por lo tanto, la sociedad solo puede incurrir en responsabilidad en relación a los hechos posteriores al 22 de diciembre de 2010.
- Por tanto, el ejercicio 2010, declarado en 2011, sí genera responsabilidad penal de la persona jurídica.
- La situación de la persona jurídica para el delito de blanqueo es la misma a la del apartado anterior, pues el art. 302.2 CP establece las posibles penas a imponer a la persona jurídica que cometa este delito.
- Los ejercicios 2011 y 2013 plantean una responsabilidad jurídica paralela entre la sociedad y los administradores.
- Según el art. 127 CP se procederá al comiso de los bienes que provengan del delito. En caso de no ser posible, se decomisará una cantidad equivalente de bienes que pertenezcan a los criminalmente responsables de los hechos.

Las personas físicas:

- Los administradores de la sociedad incurrir en calidad de autores en un delito continuado de defraudación tributaria correspondiente a los períodos impositivos de 2009, 2010 y 2011 en concurso real con el delito del ejercicio 2013. La responsabilidad no se limita a los administradores de derecho, sino también a los administradores de hecho, como pueden ser los socios o personas con poder o mando dentro de la sociedad, pero sólo cuando no haya un administrador de derecho.
- Los administradores tienen expreso conocimiento de la acción que iban a practicar, así como todos los socios, que la autorizan.
- Los administradores también son autores de un delito continuado de blanqueo de capitales, desde el ejercicio 2011 en el que se abrió la cuenta bancaria con esa finalidad. No cabe duda al respecto del consentimiento y conocimiento por los administradores y socios de estas actividades.

- Los socios no incurrirían en delitos fiscales ya que no son ni el sujeto pasivo ni los administradores de derecho de la sociedad, requisito indispensable para poder ser condenados por un delito del que es titular la persona jurídica.
- Por último, como veremos a continuación, el abogado incurre en categoría de partícipe en un delito de blanqueo de capitales.

14. El secreto profesional en la Abogacía.

La razón de este epígrafe no es más que el interés que este tema nos supone al estar íntimamente relacionado con el blanqueo de capitales. En el caso planteado vemos que es el abogado Fernando Manuel G. el que propone la idea de llevar el dinero a una cuenta a Isla de Man. Es decir, la idea del sistema de evasión de capitales la plantea él en sus labores de asesoramiento a la sociedad. ¿Está esta conducta amparada bajo el secreto profesional?

La Ley 10/2010, que regula la prevención del blanqueo de capital es aplicable a quienes ejercen la abogacía. En concreto, en su artículo 2, letra ñ) señala a los abogados como sujetos obligados a comunicar al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales (SEPBLAC) determinadas operaciones de sus clientes:

ñ) *“Los abogados, procuradores u otros profesionales independientes cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de operaciones por cuenta de clientes relativas a la compraventa de bienes inmuebles o entidades comerciales, la gestión de fondos, valores u otros activos, la apertura o gestión de cuentas corrientes, cuentas de ahorros o cuentas de valores, la organización de las aportaciones necesarias para la creación, el funcionamiento o la gestión de empresas o la creación, el funcionamiento o la gestión de fideicomisos («trusts»), sociedades o estructuras análogas, o cuando actúen por cuenta de clientes en cualquier operación financiera o inmobiliaria.”*

También serán sujetos obligados – letra o) del mismo artículo – cuando presten los siguientes servicios profesionales:

o) *“constituir sociedades u otras personas jurídicas; ejercer funciones de dirección o secretaría de una sociedad, socio de una asociación o funciones similares en relación con otras personas jurídicas o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; facilitar un domicilio social o una dirección comercial, postal, administrativa y otros servicios afines a una sociedad, una asociación o cualquier otro instrumento o persona jurídicas; ejercer funciones de fideicomisario en un fideicomiso («trust») expreso o instrumento jurídico similar o disponer que otra persona ejerza dichas funciones; o ejercer funciones de accionista por cuenta de otra persona, exceptuando las sociedades que coticen en un mercado regulado y estén sujetas a requisitos de información conformes con el derecho comunitario o a normas internacionales equivalentes, o disponer que otra persona ejerza dichas funciones.”*

Por lo tanto, el abogado adquiere la faceta de velar, prevenir y comunicar al SECPBLA determinadas operaciones de sus clientes. Y no sólo eso, con esta Ley también deben identificar a sus clientes, examinar operaciones sospechosas, comunicar al Servicio Ejecutivo dichas operaciones, conservar durante diez años los documentos, establecer procedimientos de control

interno, abstenerse de realizar operaciones que supuestamente estén vinculadas con el blanqueo de capitales y no revelar a clientes o a terceros las informaciones transmitidas al Servicio.

En un primer momento puede parecer que estas actividades están fuera del ámbito de actuación del abogado, como describe el Estatuto de la Abogacía, pero ¿a qué funciones son aplicables estas obligaciones?

Cuando el abogado actúa en funciones de defensa, lo que se protege es la tutela judicial, y ésta tiene el carácter de derecho fundamental. En estos casos, el abogado no solo defiende el interés de su cliente sino que representa la garantía de que cualquier ciudadano podrá tener siempre un juicio justo.⁴³

Sin embargo, cuando las actuaciones del abogado no se proyectan en labores de defensa en procesos pendientes o por iniciarse, y se actúa gestionando los negocios del cliente, el interés del abogado es privado. Carece en este caso de esa dimensión de interés público que posee el ejercicio de la defensa y por tanto, debe ceder ante un interés superior como lo es el del Estado en la prevención del blanqueo de capitales. Es una ponderación de los intereses en juego.

Por lo tanto, las obligaciones sólo son de aplicación a los abogados cuando participen en la concepción, realización o asesoramiento de transacciones por cuenta de clientes relativas a operaciones descritas en el art. 2 de dicha Ley. Se trata de las labores de asesoramiento o planificación de estructuras u operaciones determinadas y también cuando el abogado actúe en nombre o por cuenta de algún cliente, en cualquier transacción financiera o inmobiliaria.

Este régimen supondría una excepción al deber de secreto profesional establecido en el artículo 542.3 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, el artículo 32 del Estatuto General de la Abogacía y el artículo 5 del Código Deontológico de la Abogacía Española.

En definitiva, a pesar de que el secreto profesional es un derecho de los clientes en cumplimiento de lo proclamado en nuestra Constitución en su artículo 24, no es extendible a todos los actos que lleve a cabo el abogado en el ejercicio de sus funciones.

La ley 10/2010 establece las sanciones administrativas para las infracciones por no comunicar al SECPBLA la existencia de indicios o la certeza de hechos relacionados con el blanqueo de capitales, pero en nuestra opinión, la actuación del abogado, Fernando Manuel G no puede verse comprendida entre los supuestos que recoge dicha Ley.

Consideramos que es partícipe de un delito de blanqueo de capitales, puesto que fue él el que sugirió la apertura de la cuenta bancaria en la Isla de Man. Desconocemos el nivel de protagonismo que tuvo, pero su nivel de participación en el delito podría ser desde inductor o cooperador necesario. Si bien es cierto que por sus labores de asesoramiento no parece una figura de inducción, sí podría ser la de cooperador necesario. Aún así, no disponemos de los datos para analizarlo, y sumado a que debe ser un juez el que decida su grado de participación en el delito, nos

⁴³ El artículo 22 de la Ley 10/2010 excluye expresa y terminantemente de su aplicación a quienes ejercen la Abogacía “con respecto a la información que reciban de uno de sus clientes u obtengan sobre él al determinar la posición jurídica en favor de su cliente o desempeñar su misión de defender a dicho cliente en procesos judiciales o en relación con ellos, incluido el asesoramiento sobre la incoación o la forma de evitar un proceso, independientemente de si han recibido u obtenido dicha información antes, durante o después de tales procesos.”

impide dar una respuesta exacta. Sí podemos afirmar que de su participación en el delito se derivará responsabilidad penal.

Bibliografía

- ÁLVAREZ BARBEITO, P.; CALDERÓN CARRERO, J.M.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados e impatriados*. Colección Estudios Tributarios, 2010, Ed. Netbiblo. La Coruña.
- BLANCO CORDERO, I.: *El delito de blanqueo de capitales*. 2012. Ed. Aranzadi. Navarra.
- BOOTELLO, V.; PALACIOS, J.; PASTORIZA, S.: *Introducción a la planificación fiscal internacional*, en *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, 5º edición, 2013. Madrid.
- CALDERÓN CARRERO, JM.: *Métodos para eliminar la doble imposición* en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2013. Valencia.
- CALDERÓN CARRERO, JM.; MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: *La Directiva relativa al Sistema Común de imposición aplicable en el caso de las sociedades matrices y filiales de diferentes Estados miembros*, en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2013. Valencia.
- CARBAJO VASCO, D.: *Algunas consideraciones sobre os acuerdos previos de valoración de precios de transferencia, APAs, en el ordenamiento tributario español*. Agencia Estatal Tributaria. Publicaciones Instituto de Estudios Fiscales. Crónica tributaria núm. 140/ 2011 (97/114).
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.: *Reglas de reparto de potestades fiscales* en *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, CISS Wolters Kluwer, 2013. Valencia.
- DELGADO PACHECO, A.: *El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional: cuestiones especialmente debatidas en España*, en *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, 5º edición, 2013. Madrid.
- ESPINOSA DE LOS MONTEROS, S.; ORTIZ, A.: *Implicaciones fiscales relativas a los desplazamientos internacionales de los trabajadores*, en *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, 5º edición, 2013. Madrid.
- LÓPEZ DE HARO, R., ORTEGA, M., CABELLO, R.: *Los precios de transferencia: normativa y tendencias*, en *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, 5º edición, 2013. Madrid.
- LÓPEZ RIBAS, S.: *Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto de Sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de entidades no residentes*. Agencia Estatal Tributaria, 2012, Instituto de Estudios Fiscales.
- LOUSADA AROCHENA, J.F.; RON LATAS, R.P; *El contrato de trabajo internacional*. 2013. Ed. Lex Nova. Valladolid.
- LUCAS DURÁN, M (Coord): *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. 4º Edición, 2014, Ed. Tecnos. Madrid.
- LUCAS DURÁN, M.: *Los dividendos e intereses en la fiscalidad internacional*, en *Fiscalidad Internacional*, Centro de Estudios Fiscales, 5º edición, 2013. Madrid.
- MALLADA FERNÁNDEZ, C: *Blanqueo de Capitales y Evasión Fiscal*. 2012. Ed. Lex Nova. Valladolid.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C: *Derecho Penal Económico y de la Empresa. Parte*

- Especial*. 4º Edición, 2013, Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J.: *La Directiva 2003/49/CE sobre la fiscalidad de los intereses y cánones*, en Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea, CISS Wolters Kluwer, 2013. Valencia.
 - MULLERAT, R.; BONET, M.: *Aspectos relevantes de la planificación fiscal internacional de la inversión española en el extranjero*, en Fiscalidad Internacional, Centro de Estudios Fiscales, 5º Edición, 2013. Madrid.
 - PELÁEZ MARTOS, J.M. (Coord.): *Procedimientos tributarios*. 2012. Ed. Todo Procedimientos. Valencia.
 - PORTILLO NAVARRO, M.J.: *Manual de Fiscalidad: Teoría y práctica*. 2010. Ed. Tecnos. Madrid.
 - RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A.: *Sistema fiscal español I*. 2010, Ed. Ariel. Barcelona.
 - SERRANO ANTÓN, F.: *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición nternacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*, en Fiscalidad Internacional, Centro de Estudios Fiscales, 5º edición, 2013. Madrid.
 - VILLAGRA CAYAMANA, R.A; VILLAGRA CAYAMANA, J.A.: *Cláusula de la nación más favorecida en los CDI: herramienta para la potencial disminución de las retenciones a la renta aplicables a Chile y Canadá*. 2013. Universidad Católica del Perú.

Textos legales

- Constitución española.
- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 31/2014, de Sociedades de Capital.
- Ley 36/2014, de 26 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2015.
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.
- Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- 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.
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Real Decreto 658/2001, de 22 de junio, por el que se aprueba el Estatuto General de la Abogacía Española.

- Código Deontológico de la Abogacía española.
- Modelo de Convenio de la OCDE.
- Guía de precios de transferencia OCDE.
- CDI España-Canadá.
- CDI España-Italia.

Resoluciones

Tribunal Supremo:

- STS de 30 de abril de 2012, recurso de casación núm. 4477/2009.
- STS de 26 de septiembre de 2011, recurso de casación núm. 4483/09.
- STS de 8 de abril, 313/2010.
- STS de 11 marzo de 2010, núm. 60/2004.
- STS de 28 de enero, 28/2010.
- STS de 27 de octubre, 1046/2009.
- STS de 26 de noviembre 801/2008.
- STS de 6 de octubre, 952/2006.
- STS de 20 de enero, 26/2006.
- STS de 21 de abril, 249/2005.
- STS de 3 de abril, 2018/2001.

Tribunal Constitucional:

- TC de 10 de abril de 2014, núm. 52/2014, Cuestión de inconstitucionalidad 2918-2005.
- TC de 26 de abril de 1990, núm. 76/9.

Audiencia Nacional:

- Recurso de 3 de abril de 2014, núm. 207/2011.

Audiencia Provincial:

- SAP Barcelona 83/2005, recurso núm. 2153/2002.

Tribunal de Justicia de la UE:

- STJUE (Gran sala) de 13 de noviembre de 2012, Test Claimants, C-35/11.
- STJUE de 1 de octubre de 2009, Gaz de France, C-219/08.
- STJUE, 24 de junio de 2010, Ferrero, C-338/08 y C-339/08.
- STJUE (Sala Primera) de 12 de febrero de 2009, Belgische Staat, C-138/07.
- STJUE de 25 de septiembre de 2003, Océ, C-58/01.
- STJUE de 8 de junio de 2000, Epon Europe BV, C-375/98.

Dirección General de Tributos:

- DGT, Consulta Vinculante V1027-14, de 10 de abril de 2014.