

TRABAJO DE FIN DE GRADO. CURSO 2014-2015

# **CREACIÓN DE FILIAL DE UNA SOCIEDAD DEDICADA A LA ALIMENTACIÓN**

---

Alumna: Andrea Tojo Villanueva

Tutor: José Joaquín Vara Parra

# ÍNDICE

## 1. ANÁLISIS DE LA CREACIÓN DE UNA FILIAL EN UN PAÍS MIEMBRO DE LA UE, EN UN PAÍS NO MIEMBRO DE LA UE CON CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y EN UN PAÍS NO MIEMBRO SIN CONVENIO EN RELACIÓN A DIVERSAS OPERACIONES

### 1.1. Características generales

<b>1.1.1. <u>Conceptos</u></b> .....	pág.7
<b>1.1.2. <u>Implantación de filiales por ALIMENTOS S.A.</u></b> .....	pág.7
<b>1.1.3. <u>Diferencias entre filiales y sucursales</u></b> .....	pág.7
<b>1.1.3.1. <u>Filiales</u></b> .....	pág.7
<b>1.1.3.2. <u>Dividendos</u></b> .....	pág.7
<b>1.1.3.3. <u>Sucursales</u></b> .....	pág.8
<b>1.1.3.4. <u>Operaciones entre sucursales y matriz</u></b> .....	pág.8
<b>1.1.4. <u>Convenios de Doble Imposición</u></b>	
<b>1.1.4.1. <u>Concepto</u></b>	
<b>1.1.4.2. <u>Tipos de Convenios de Doble Imposición: jurídico y económico</u></b> .....	pág.8
<b>1.1.4.3. <u>Medidas para evitar la doble imposición</u></b> .....	pág.8
<b>1.1.4.4. <u>Papel de la OECE en relación con los CDI</u></b> .....	pág.8
<b>1.1.4.5. <u>Medidas unilaterales para evitar la doble imposición</u></b> .....	pág.9
<b>1.1.4.6. <u>Soberanía fiscal de los estados</u></b> .....	pág.9
<b>1.1.4.7. <u>Relaciones con un país de la UE sin CDI en relación con el “principio de libertad de movimiento de pagos y capitales”</u></b> .....	pág.10
<b>1.1.4.7.1. <u>Principio de libertad de movimiento de pagos y capitales en relación con terceros países</u></b>	
<b>1.1.4.7.2. <u>Ejemplo</u></b>	
<b>1.1.4.8. <u>Conclusión sobre los CDI en relación con el principio de libertad de movimiento de pagos y capitales</u></b> .....	pág.10
<b>1.1.4.9. <u>Excepciones al principio de libertad de movimiento de pagos y capitales</u></b> .....	pág.11

### 1.2. Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros

<b>1.2.1. <u>Tratado de Maastricht</u></b> .....	pág.11
<b>1.2.2. <u>Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea</u></b> .....	pág.11
<b>1.2.3. <u>Excepciones con terceros países</u></b> .....	pág.11
<b>1.2.4. <u>Principio de libertad de movimiento de pagos y capitales en relación con las transacciones comerciales</u></b> .....	pág.12
<b>1.2.4.1. <u>Concepto de las operaciones comerciales y financieras</u></b> .....	pág.12
<b>1.2.4.2. <u>Concepto de las transacciones comerciales</u></b> .....	pág.12
<b>1.2.4.2.1. <u>Tipos de transacciones comerciales</u></b>	
1) <u>Permutativas</u>	
2) <u>Modificativas</u>	
3) <u>Mixtas</u>	
<b>1.2.4.3. <u>Transacciones comerciales entre un país miembro y un tercer país con CDI</u></b> .....	pág.13
<b>1.2.4.4. <u>Transacciones comerciales entre un país miembro y un tercer país sin CDI</u></b> .....	pág.13
<b>1.2.4.4.1. <u>Paraísos fiscales</u></b>	
<b>1.2.4.5. <u>Incoterms</u></b> .....	pág.14
<b>1.2.4.5.1. <u>Concepto</u></b>	
<b>1.2.4.5.2. <u>Aplicación</u></b>	

<b>1.3. <u>Financiación y apoyo de gestión</u></b> .....	pág.14
<b>1.3.1. <u>Tipos de financiación en una S.A</u></b> .....	pág.14
1.3.1.1. <i>Fondos propios</i> .....	pág.14
1.3.1.2. <i>Capital de terceros</i> .....	pág.15
1.3.1.3. <i>Aportación de capital de los socios</i> .....	pág.15
<b>1.3.2. <u>Préstamo</u></b> .....	pág.15
1.3.2.1. <i>El problema de la subcapitalización</i> .....	pág.15
1.3.2.2. <i>Tipos de subcapitalización: material y nominal</i> .....	pág.16
<b>1.4. <u>Trabajadores expatriados</u></b> .....	pág.19
<b>1.4.1. <u>Concepto de expatriación de trabajadores</u></b> .....	pág.19
1.4.1.1. <i>Traspaso del puesto de trabajo</i> .....	pág.19
1.4.1.2. <i>Desplazamiento</i> .....	pág.19
1.4.1.3. <i>Carrera profesional</i> .....	pág.19
<b>1.4.2. <u>Duración de la movilidad</u></b> .....	pág.19
<b>1.4.3. <u>Artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores</u></b> .....	pág.20
<b>1.4.3.1. <u>Tipos de expatriación</u></b> .....	pág.20
1.4.3.1.1. <i>Expatriación a corto plazo</i>	
1.4.3.1.2. <i>Short-termassignment</i>	
1.4.3.1.3. <i>Long-termassignment</i>	
1.4.3.1.4. <i>Expatriado virtual</i>	
1.4.3.2. <i>Diferencia entre desplazamiento y traslado</i> .....	pág.20
<b>1.4.4. <u>Ley 45/1999 de 29 de septiembre sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios</u></b> .....	pág.21
1.4.4.1. <i>Ámbito de aplicación</i> .....	pág.21
1.4.4.2. <i>Diferencia entre desplazamiento y expatriación</i> .....	pág.21
<b>1.4.5. <u>Directiva 96/71/CE sobre desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional</u></b> .....	pág.22
<b>1.4.6. <u>Análisis comparativo de la normativa sobre trabajadores expatriados</u></b> .....	pág.22
<b>1.4.7. <u>Régimen fiscal de los trabajadores expatriados</u></b> .....	pág.23
<b>1.5. <u>Cesión de intangibles</u></b> .....	pág.24
<b>1.5.1. <u>Patent Box</u></b> .....	pág.24
<b>1.5.2. <u>El principio de libre competencia</u></b> .....	pág.24
<b>1.5.3. <u>Propiedad de los intangibles</u></b> .....	pág.25
<b>1.5.4. <u>Convenios de Doble Imposición</u></b> .....	pág.25
<b>1.5.5. <u>Paraísos fiscales</u></b> .....	pág.25
<b>1.5.6. <u>Witholdingtax</u></b> .....	pág.26
<b>1.5.7. <u>Acuerdo previo de valoración</u></b> .....	pág.26
<b>1.5.8. <u>Luxleaks</u></b> .....	pág.26
<b>1.6. <u>Bibliografía</u></b> .....	pág.27
<b>1.6.1. <u>Normativa</u></b>	
<b>1.6.2. <u>Jurisprudencia</u></b>	
<b>1.6.3. <u>Manuales</u></b>	
<b>1.6.4. <u>Tesis doctorales</u></b>	
<b>1.6.5. <u>Páginas de internet</u></b>	

## 2. RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

<b>2.1. <u>Artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital</u></b> .....	pág.30
<b>2.1.1. <u>Sistemas de remuneración</u></b> .....	pág.30
2.1.1.1. <i>Cantidad fija</i> .....	pág.30
2.1.1.2. <i>Sueldo fijo</i> .....	pág.30
2.1.1.3. <i>Participación de beneficios sociales</i> .....	pág.31
2.1.1.4. <i>Retribución por acciones</i> .....	pág.31
<b>2.2. <u>Operaciones vinculadas</u></b> .....	pág.31
2.2.1. <b><u>Artículo 18.2.b) de la Ley de Impuesto de Sociedades</u></b> .....	pág.31
2.2.2. <b><u>Concepto</u></b> .....	pág.32
2.2.2.1. <i>Valoración por el valor normal de mercado</i> .....	pág.32
2.2.2.1.1. <i>Métodos para calcular la valoración normal de mercado</i>	
2.2.2.2. <i>Operaciones vinculadas</i> .....	pág.32
<b>2.3. <u>Gastos deducibles</u></b> .....	pág.33
2.3.1. <b><u>Artículo 14 de la Ley de Impuesto de Sociedades</u></b> .....	pág.33
2.3.2. <b><u>Diferencias entre trabajador y administrador</u></b> .....	pág.33
<b>2.4. <u>Responsabilidad de los administradores</u></b> .....	pág.33
2.4.1. <b><u>Artículos 236 y 237 de la Ley de Sociedades de Capital</u></b> .....	pág.33
2.4.2. <b><u>Artículo 31 bis del Código Penal</u></b> .....	pág.34
2.4.3. <b><u>Artículo 286 del Código Penal</u></b> .....	pág.34
<b>2.5. <u>Bibliografía</u></b> .....	pág.34
2.5.1. <b><u>Normativa</u></b>	
2.5.2. <b><u>Jurisprudencia</u></b>	
2.5.3. <b><u>Manuales</u></b>	
2.5.4. <b><u>Páginas de internet</u></b>	

## 3. RETORNO DE LA RENTABILIDAD DE DIVIDENDOS

<b>3.1. <u>Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes</u></b> .....	pág.36
3.1.1. <b><u>Objetivo</u></b> .....	pág.36
3.1.2. <b><u>Contenido</u></b> .....	pág.36
3.1.3. <b><u>Ámbito de aplicación</u></b> .....	pág.36
<b>3.2. <u>Artículos 21 y 32 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Sociedades</u></b> .....	pág.37
3.2.1. <b><u>Cláusulas antiabuso de la norma española</u></b> .....	pág.37
3.2.2. <b><u>Deducciones</u></b> .....	pág.37
3.2.2.1. <i>Deducción por doble imposición</i> .....	pág.37
3.2.2.2. <i>Deducción amparada por el sujeto pasivo</i> .....	pág.38
3.2.2.3. <i>Deducción por doble imposición internacional</i> .....	pág.38
3.2.2.3.1. <i>La Directiva 2011/96/UE en relación con la deducción por doble imposición internacional</i>	
3.2.2.3.2. <i>Opinión de la Comisión Europea</i>	
3.2.2.3.3. <i>Opinión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea</i>	

<b>3.3. Bibliografía</b> .....	pág.41
3.3.1. <u>Normativa</u>	
3.3.2. <u>Jurisprudencia</u>	
3.3.3. <u>Manuales</u>	
3.3.4. <u>Artículos</u>	
3.3.5. <u>Páginas de internet</u>	

## 4. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

<b>4.1. Acuerdo previo de valoración</b> .....	pág.42
4.1.1. <u>Artículo 91 de la Ley General Tributaria</u> .....	pág.42
4.1.2. <u>Artículo 90 de la Ley General Tributaria</u> .....	pág.42
4.1.2.1. <i>Procedimiento</i> .....	pág.43
4.1.3. <u>Consultas tributarias de los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria</u> .....	pág.43
4.1.3.1. <i>Procedimiento</i> .....	pág.43
4.1.4. <u>Valoración de intangibles</u> .....	pág.43
<b>4.2. Aplazamiento</b> .....	pág.44
4.2.1. <u>Artículo 65 de la Ley General Tributaria</u> .....	pág.44
4.2.1.1. <i>Diferencias entre aplazamiento y fraccionamiento</i> .....	pág.44
4.2.1.2. <i>Objeto</i> .....	pág.44
4.2.2. <u>Artículo 160.2 de la Ley General Tributaria</u> .....	pág.44
4.2.2.1. <i>Período voluntario de pago</i> .....	pág.44
4.2.2.2. <i>Período ejecutivo de pago</i> .....	pág.44
4.2.3. <u>Artículo 66 de la Ley General Tributaria: la prescripción</u> .....	pág.45
4.2.4. <u>Procedimiento del aplazamiento</u> .....	pág.45
4.2.4.1. <i>Excepciones subjetivas</i> .....	pág.45
4.2.4.2. <i>Si se produce en período voluntario</i> .....	pág.46
4.2.4.3. <i>Si se produce en período ejecutivo</i> .....	pág.46
<b>4.3. Inspección</b> .....	pág.46
4.3.1. <u>Concepto</u> .....	pág.46
4.3.2. <u>Autoridad especial de la administración tributaria</u> .....	pág.46
4.3.3. <u>Posición del contribuyente</u> .....	pág.47
4.3.4. <u>Procedimiento de inspección. Fases</u> .....	pág.47
4.3.4.1. <i>Fase de iniciación: de oficio</i> .....	pág.47
4.3.4.2. <i>Fase de instrucción</i> .....	pág.48
4.3.4.3. <i>Fase de terminación</i> .....	pág.48
4.3.4.4. <i>Diferencias entre la fase de instrucción y la fase de terminación</i> .....	pág.48
<b>4.4. Bibliografía</b> .....	pág.48
4.4.1. <u>Normativa</u>	
4.4.2. <u>Jurisprudencia</u>	
4.4.3. <u>Manuales</u>	
4.4.4. <u>Páginas de internet</u>	

## 5. DELITOS ECONÓMICOS

<b>5.1. Delito fiscal</b> .....	pág.51
<b>5.1.1. Artículo 305 del Código Penal</b> .....	pág.51
5.1.1.1. <i>Cantidades mínimas</i> .....	pág.51
5.1.1.2. <i>Delito de falsedad documental</i> .....	pág.51
5.1.1.3. <i>Momento de comisión del delito</i> .....	pág.51
5.1.1.4. <i>Cálculo de la pena</i> .....	pág.52
5.1.1.5. <i>Responsabilidad</i> .....	pág.52
<b>5.2. Delito de blanqueo de capitales</b> .....	pág.53
<b>5.2.1. Artículo 301 del Código Penal</b> .....	pág.53
5.2.1.1. <i>Responsabilidad</i> .....	pág.53
5.2.1.2. <i>Momento de comisión del delito</i> .....	pág.54
5.2.1.3. <i>Cálculo de la pena</i> .....	pág.54
<b>5.2.2. Blanqueo de capitales en relación con los paraísos fiscales</b> .....	pág.55
5.2.2.1. <i>Concepto de blanqueo de capital</i> .....	pág.55
5.2.2.2. <i>Evasión de impuestos mediante paraíso fiscal</i> .....	pág.55
5.2.2.3. <i>La Isla de Man</i> .....	pág.55
5.2.2.4. <i>Regulación de los paraísos fiscales</i> .....	pág.56
5.2.2.5. <i>Características de los paraísos fiscales</i> .....	pág.57
5.2.2.6. <i>Medidas anti-paraíso fiscal</i> .....	pág.57
<b>5.3. Bibliografía</b> .....	pág.58
5.3.1. <u>Normativa</u>	
5.3.2. <u>Jurisprudencia</u>	
5.3.3. <u>Manuales</u>	
5.3.4. <u>Tesis doctorales</u>	
5.3.5. <u>Artículos</u>	
5.3.6. <u>Páginas de internet</u>	

## 6. BIBLIOGRAFÍA

## **CREACIÓN DE FILIAL DE SOCIEDAD DEDICADA A LA ALIMENTACIÓN**

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

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

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

A la vista de estos datos, se formulan las siguientes cuestiones:

1. Analizar la creación de una filiar en un país miembro de la UE, en un país no miembro de la UE con convenio de doble imposición y un país no miembro sin convenio en particular con relación a las siguientes operaciones:
  - 1.1. Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros
  - 1.2. Financiación de las filiales y gastos apoyo gestión
  - 1.3. Trabajadores expatriados
  - 1.4. Cesión de intangibles
2. Retribución de los administradores
3. Retorno de la rentabilidad (dividendos): en particular en relación con la Directiva europea reguladora de las relaciones entre la empresa matriz y sus filiales y la doble imposición internacional.
4. Analizar los procedimientos tributarios siguientes:
  - 4.1. Acuerdo previo de valoración
  - 4.2. Aplazamiento
  - 4.3. Inspección
5. Analizar los posibles delitos económicos presentes en el caso.

# **1. ANÁLISIS DE LA CREACIÓN DE UNA FILIAL EN UN PAÍS MIEMBRO DE LA UE, EN UN PAÍS NO MIEMBRO DE LA UE CON CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN Y EN UN PAÍS NO MIEMBRO SIN CONVENIO EN RELACIÓN A DIVERSAS OPERACIONES**

## **1.1. Características generales:**

### **1.1.1. Conceptos:**

Para analizar la creación de una filial tanto en un país miembro de la Unión Europea (UE), como en un país no miembro de la UE con convenio de doble imposición y un país no miembro sin convenio en relación a la financiación, gestión, cesión de intangibles y trabajadores de las mismas. Lo primero que hay que hacer es precisar el concepto de filial, dado que este concepto suele confundirse con el de sucursal, siendo diferentes, sobre todo a la hora de tributar.

Y, por otro lado, también tenemos que diferenciar qué implica la presencia de un convenio de doble imposición celebrado entre países y qué consecuencias conlleva para una empresa operar en países con los que ni tenemos convenio ni son pertenencia de la UE.

### **1.1.2. Implantación de filiales por ALIMENTOS S.A.**

La sociedad ALIMENTOS S.A. ha decidido implantar filiales en el extranjero con motivo de su expansión, porque les va bien económicamente, por lo que, decide establecer filiales no solo por la UE sino también en terceros países, de hecho, posteriormente, tendremos que analizar cómo tributará y cómo se gestionará cada filial dependiendo de si está instaurada en un país de la UE con convenio de doble imposición, sin convenio o incluso en un tercer país sin convenio.

Las filiales que esta sociedad va a implantar son compañías mercantiles creadas según las normas del Estado donde se establece con aportación de capital por parte de la empresa matriz, que es la sociedad ALIMENTOS S.A., la principal, que es la que tiene el básicamente el capital y, por tanto, detenta el control, si bien la gestión y funcionamiento de la filial, aunque dependa de la matriz, será independiente de ésta, tendrá su propio órgano directivo y podrá tomar decisiones dentro de su ámbito de trabajo.

### **1.1.3. Diferencias entre filiales y sucursales:**

#### ***1.1.3.1. Filiales***

Las filiales tienen personalidad jurídica propia, de ahí que sean independientes de la matriz. Fiscalmente están sometidas a las leyes del Estado en que se implanten, no del Estado de la matriz de la que deriven<sup>1</sup>, es decir, España.

#### ***1.1.3.2. Dividendos***

En cuanto a los dividendos, cabe señalar que deberá entenderse que se trata de dividendos obtenidos de una sociedad no residente, pues por mucho que la matriz esté en España la filial está en otro país y dado que ostenta personalidad jurídica propia y es un ente diferente, los acreedores tendrán que pagar los impuestos pertinentes para cobrar dichos dividendos. Para calcular la cantidad de estas retenciones, de cuánto pagarían por el cobro de dividendos en otro país, habrá que comprobar si en ese país existe un convenio para evitar la doble imposición o

---

<sup>1</sup>José Carlos Fernández Rozas, (1996), *Derecho del Comercio Internacional*, Eurolex. S.L., págs. 258 y 259.

no. Si hay convenio la cosa cambia, y solo pagarán en un país esa ganancia, por el contrario, en su defecto, puede que tengan que pagar la retención en el país de la filial por obtener dividendos y luego pagar de nuevo en España a la hora de hacer su declaración de la renta y meter esos dividendos como beneficios, por lo que, además de la anterior, tendrían que pagar otra retención diferente.

#### ***1.1.3.3. Sucursales***

Por contraposición, conviene señalar que las sucursales carecen de personalidad jurídica propia, no tienen la independencia de las filiales. Las sucursales son meras divisiones administrativas de la propia empresa, que puede crear el empresario como tal o la sociedad. Las sucursales son delegaciones de la matriz, es una misma empresa pero se establece en otro territorio<sup>2</sup>. Las sucursales tributan por el Impuesto sobre Sociedades y, en su defecto, lo harán por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes por la totalidad de las rentas que obtengan en España.

#### ***1.1.3.4. Operaciones entre sucursales y matriz***

Las operaciones entre la sucursal y la matriz se valoran a precios de mercado y los únicos gastos deducibles para una sucursal serán los gastos de dirección de la misma, siempre que estén adecuadamente contabilizados y justificados.

La central puede deducir las pérdidas originadas en las sucursales e incluirá los beneficios en su base imponible, deduciendo el impuesto ya pagado por ellos.

Las sucursales deben llevar una contabilidad propia, independiente de la central.

Crear una filial o una sucursal tiene sus ventajas y sus inconvenientes. El establecimiento permanente que ofrecen las sucursales es un proceso de creación más sencillo pero puede deducir menos gastos. Y en cuanto a las filiales, la ventaja que ofrece a la matriz de poder compensar pérdidas puede convertirse en inconveniente si tenemos que integrar beneficios.

Podríamos plantearnos, por ejemplo, crear primero una sucursal y luego transformarla en filial, cuando se llegue a un volumen de negocio que compense separar la matriz de la filial y no que todo dependa de lo mismo, como ocurre con las sucursales.

#### ***1.1.4. Convenios de Doble Imposición***

##### ***1.1.4.1. Concepto***

Explicada esta diferenciación de conceptos para entender mejor qué es exactamente una filial, y saber qué vamos a implantar en otros países y cómo tributaremos, también tenemos que aclarar el concepto de “convenio de doble imposición” (CDI), que son tratados internacionales que tipifican medidas para evitar los supuestos de doble imposición fiscal internacional. Es decir, tales convenios existen para evitar tributar por lo mismo en dos países diferentes.

La doble imposición es una situación caracterizada por la existencia de un supuesto gravable que determina el nacimiento de diversas obligaciones tributarias por el mismo, o análogo concepto, y por el mismo periodo.

##### ***1.1.4.2. Tipos de Convenios de Doble Imposición: jurídico y económico<sup>3</sup>***

Hay dos tipos de doble imposición: la jurídica – cuando es una persona la que resulta gravada más de una vez por el mismo concepto y periodo – y la económica – cuando la doble imposición afecta a personas diferentes por la misma renta.

---

<sup>2</sup>José Carlos Fernández Rozas, (1996), *Derecho del Comercio Internacional*, Eurolex. S.L., págs. 258 y 259.

<sup>3</sup>Teodoro Cordón Ezquerro, (2004) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.

En los dos casos la doble imposición es “económica” pues afecta tanto al rendimiento como a la ganancia del capital. Sin embargo, ambos conceptos tienen sus diferencias.

La doble imposición jurídica se refiere a la identidad del impuesto, del concepto gravado, del tiempo y sujeto pasivo. Y la económica se refiere a lo mismo pero sin esa vertiente subjetiva, se ciñe meramente al impuesto.

#### ***1.1.4.3. Medidas para evitar la doble imposición***

Desde hace más de setenta años se le da vueltas al tema de los convenios para evitar la doble imposición y ahora más que nunca dado a la globalización que se está produciendo en todos los ámbitos, sobre todo en los negocios y la expansión de las empresas.

#### ***1.1.4.4. Papel de la OECE en relación con los CDI***

La Organización Europea de Cooperación Económica (OECE) y posteriormente la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) han trabajado ininterrumpidamente en este campo de la doble imposición internacional.

El informe del Comité Fiscal de la OCDE de 1963 dio luz a su Proyecto de Convenio para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio, en el cual se basaron numerosos convenios bilaterales, que se puso luego al día en el 1992 incorporando novedades sobre renta y patrimonio más actualizadas.

Para la creación de tales convenios se tiene en cuenta un cúmulo de circunstancias, pues primero, se cuenta con la experiencia de las negociaciones anteriores entre países, para saber qué delimitar en dicho convenio. Obviamente también se tienen en cuenta en todo momento los cambios de las leyes fiscales de los países que vayan a ratificar los convenios así como las novedades y desarrollos de las actividades comerciales y económicas, para adaptar así la organización de las empresas<sup>4</sup>.

#### ***1.1.4.5. Medidas unilaterales para evitar la doble imposición***

Por otro lado, las medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional consisten en que cada Estado introduce medidas en su legislación, autolimitando su potestad tributaria de forma unilateral, ahora bien, esta solución no es eficaz pues como los otros países optan en su legislación por otras medidas al final tendrían que aplicar las de ambos países, sin que tengan porqué coincidir, por lo que en el fondo no se evita la doble imposición, sino que se crean trabas para el desarrollo de las empresas en el extranjero.

Aunque este método es utilizado en España tratando armonizar progresivamente nuestro modelo con los de otros países, sobre todo, lógicamente, con los de la UE. En el conjunto de países del que se forma la UE sí que se puede llegar a entender que los países decidan tomar medidas fiscales unilaterales, pues cuanto más armonizada esté la legislación de la UE es más fácil para los países miembros entablar relaciones económicas.

Estas medidas unilaterales se usan cuando en ese país no se firmó un convenio de doble imposición, sino, prima el convenio.

#### ***1.1.4.6. Soberanía fiscal de los Estados***

Hoy en día cada Estado es soberano y tiene su propia legislación fiscal, y esto provoca que si tenemos un negocio en el que están implicados varios países pueden colisionar las leyes de cada uno y no sabemos cuál aplicar, cuál nos conviene para pagar menos y incluso si nos conviene hacer negocios con ese país, pues tal vez un país aplica el principio de territorialidad y el otro el de personalidad. Y esto puede provocar que una misma persona sea gravada en

---

<sup>4</sup>Emilio Albi Ibáñez, (2006-2007), *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, págs. 559 y 560.

distintos países por una misma renta o que un mismo bien se grave en dos países diferentes. Por ejemplo, yo tengo acciones en un tercer país sin convenio de doble imposición con España que me generan dividendos, al cobrarlos, puede ser que tenga que pagar en ese país unos impuestos por el hecho de haberlos ganado y luego, además, en España, cuando haga mi declaración de IRPF – Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas – tendré que mencionar que cobré esos dividendos en concepto de ganancias y me los vuelven a grabar. En consecuencia, por un mismo bien, me están gravando en dos países diferentes.

Sin embargo, si tenemos firmado un convenio para evitar la doble imposición la creación de una filial no tributará dos veces por lo mismo en cada país e incluso podemos gozar de exenciones fiscales, como en el supuesto de mandar trabajadores desde la matriz española a una de las filiales en el extranjero.

#### ***1.1.4.7. Relaciones con un país de la UE sin CDI en relación con el “principio de libertad de movimiento de pagos y capitales”***

Y en el caso de que se trate de un país de la UE sin convenio de doble imposición, tampoco tendríamos problema en relación a la tributación o incluso a la hora de hacer transacciones comerciales o negocios con otras empresas. Pues como dice el art 63 y siguientes del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), antiguo art.56 y siguientes del Tratado de la Comunidad Europea (TCE) goza del principio de libertad de movimiento de pagos y capitales. Se trata de una de las libertades económicas fundamentales dentro de la UE. En Europa se considera algo realmente importante la posibilidad de realizar pagos transfronterizos entre Estados miembros, trasladar dinero en efectivo u otra clase de transacción o inversión.

##### ***1.1.4.7.1. Principio de libertad de movimiento de pagos y capitales en relación con terceros países***

De hecho este artículo no solo abarca la libertad de movimiento de capitales dentro de la UE, cosa que garantiza, sino también con terceros países. Aunque en relación con terceros países, el art.64 matiza que aunque el TFUE garantice la libertad de movimiento no tienen porqué garantizar lo mismo los terceros países, eso está fuera de su control, por lo que, si ese tercer país con el que se quieran hacer transacciones, pagos o cualquier movimiento económico pone restricciones en su legislación, habrá que acatar dichas normas dado que sino vulneraríamos la soberanía del tercer Estado con el que estamos tratando.

##### ***1.1.4.7.2. Ejemplo***

Es decir, si por ejemplo Inditex quiere comprar un local en Arabia Saudí y ese país tiene una normativa de compraventa de inmuebles que implique unos impuestos sobre la misma de más de un 40%, evidentemente tendrá que cumplir esa norma si quiere obtener el inmueble. Otra cosa es que, por el hecho de ser europeo, Inditex tiene la certeza de que puede negociar y comprar todo lo que quiera en el exterior, nada se lo impide, sin embargo en otros países con regímenes políticos diferentes puede ser que los ciudadanos del mismo se vean con más dificultades para hacer transacciones o movimientos de capital con terceros.

#### ***1.1.4.8. Conclusión sobre los CDI en relación con el principio de libertad de movimiento de pagos y capitales***

El tema de la doble imposición internacional lo tenemos más delimitado en el ámbito de la Unión Europea, pues, analizando el supuesto de un modo algo más crítico, podemos plantearnos lo siguiente: en la Unión Europea existe la libertad de movimientos de pagos y capitales, precisamente, para que no haya problema en establecer empresas, comprar acciones o mover capitales de cualquier otra manera alrededor de la UE. Pero ¿la UE garantiza ese

derecho y sin embargo luego tenemos que tener convenios con los propios países de la Unión, de modo interno, para evitar así la doble imposición internacional?

Sentido tiene, hasta cierto punto, dado que teóricamente no es en absoluto contradictorio, yo tengo libertad en establecer una empresa en París, pero puede que luego tenga que pagar impuestos por recibir dividendos de la misma tanto en París como en España. No obstante, si la UE garantiza un derecho de libertad de movimiento como tal debería evitar también la doble imposición internacional entre países miembros, dado que eso, al fin y al cabo, coarta esa libertad de movimiento que anteriormente me ofrecen<sup>5</sup>.

#### ***1.1.4.9. Excepciones al principio de libertad de movimiento de pagos y capitales***

Sí es cierto que existen excepciones a la libertad de movimientos de capital intracomunitarios. Éstas están recogidas en el art.65 TFUE, antiguo art.58 TCE, al afirmar que el art.63 se aplicará sin perjuicio de: “*aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia o con respecto a los lugares donde esté invertido su capital; adoptar las medidas necesarias para impedir las infracciones a su Derecho y normativas nacionales, en particular en materia fiscal y de supervisión prudencial de entidades financieras [...]*”.

Estas mismas excepciones también serán de aplicación a los movimientos de pagos y capital extracomunitarios.

### **1.2. Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros**

El principio de libertad de movimiento de capitales existe precisamente para evitar restricciones entre Estados miembros en este ámbito.

Las restricciones existentes anteriormente entre Estados miembros en relación con los movimientos de capital consiguieron eliminarse mediante la Directiva 88/361/CEE de 24 de junio de 1988.

#### ***1.2.1. Tratado de Maastricht***

Este tratado del que hablamos por el cual se introdujo la libertad de movimiento de capitales en la UE fue el Tratado de Maastricht (TUE). El art.63 del TFUE prohíbe cualquier restricción a la circulación de capitales y pagos entre los Estados miembros, así como entre estos y países no miembros, es decir, el tratado incluye así a los terceros países. Y por supuesto, queda prohibido también, cualquier trato discriminatorio por razón de la nacionalidad.

#### ***1.2.2. Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea***

Aun así, no está de más recordar que el artículo 65.1 del TFUE permite otorgar un trato fiscal diferente a la inversión extranjera y de no residentes. Esto es lógico dado que los terceros países tienen otra legislación fiscal aplicable a sus movimientos de pagos y capitales, y no van a vulnerar sus leyes por querer invertir o hacer transacciones comerciales con un Estado miembro, sino que habrá que llegar a un acuerdo. Evidentemente habrán de cumplir unos

---

<sup>5</sup>La diferencia entre pagos y capitales no se basa tanto en el tipo de transferencia o en el modo de realizarla sino en la existencia o inexistencia de una transacción subyacente al movimiento. Será un pago si la causa del movimiento es pagar el precio de una mercancía o remunerar un servicio prestado. Será capital si no hay transacción subyacente y por lo tanto el movimiento se realiza para hacer una inversión o simplemente porque se quiere disponer de él en otro Estado (en efectivo, en depósito, etc).

principios básicos en relación con los contratos que aquí vemos ineludible, pero la normativa aplicable entre Estado miembro y Estado miembro se flexibilizará un poco en relación con los terceros Estados, respetando así su soberanía legislativa propia.

Obviamente estas medidas existen precisamente para favorecer transacciones comerciales y liberalizar, a la vez que proteger, el mercado internacional, por lo que, las mismas no podrán constituir un medio de discriminación arbitraria ni una restricción encubierta de la libre circulación de los capitales y pagos, como bien recoge el art.65.3 TFUE. Este principio de libre circulación prevalece, incluso frente a terceros países, sobre la reciprocidad de los mismos y las ventajas negociadoras que pudieran tener los Estados miembros respecto dichos Estados.

### **1.2.3. Excepciones con terceros países**

El art.64 TFUE en relación a las excepciones que existen en este ámbito con terceros países, viene a decir que el principal objetivo es alcanzar una libre circulación de capitales en el ámbito europeo, así como entre Estados miembros y terceros países, de ahí que tanto el Parlamento Europeo como el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo común, pueda adoptar medidas relativas a estos movimientos, precisamente para facilitarlos. Aunque también es cierto que como instituciones europeas que son, como recoge el apartado 3 de este mismo artículo, puede establecer medidas para impedir dicha libertad si así lo vieran necesario dependiendo del caso concreto.

### **1.2.4. Principio de libertad de movimiento de pagos y capitales en relación con las transacciones comerciales**

Toda esta libertad de movimiento de pagos y capitales y la tributación según sea un país miembro, un tercero o tenga un convenio de doble imposición internacional, nos interesa, sobre todo, en relación con las transacciones comerciales que pueda hacer nuestra sociedad. Pues el valor patrimonial de una empresa crece, básicamente, por las diversas operaciones financieras y comerciales que realiza en su día a día, determinante, en su caso, de beneficios.

#### ***1.2.4.1. Concepto de las operaciones comerciales y financieras***

Las operaciones comerciales y financieras son las que hacen que el patrimonio de una empresa crezca o disminuya, y esas operaciones, en contabilidad se llaman “transacciones comerciales”.

#### ***1.2.4.2. Concepto de las transacciones comerciales***

Las transacciones comerciales vienen a ser actos de voluntad mediante los cuales dos o más personas – o sociedades – celebran un convenio que afecta, a su vez, al valor de su patrimonio, pues siempre se hace por un interés económico.

Algunas transacciones originan cambios de un activo a otro activo; otras tanto en el activo como en el pasivo y otras directamente en el capital.

Estas transacciones son, por ejemplo, una venta, un pago, una compra o una devolución.

Hay diferentes clases de transacciones y éstas se clasifican conforme a un plan contable que ha elaborado anteriormente el ente económico correspondiente. Por ejemplo, un cliente del que somos proveedores de fruta en nuestra filial en Belfast nos ha pagado 3.000€. Este pago se contabilizará como un hecho contable con fundamento en comprobantes debidamente soportados. Y esta transacción económica debe registrarse en los libros, es decir, por el sistema de partida doble.

Por tanto, una transacción es un acto que implique la adquisición de bienes o servicios de forma onerosa para enajenarlo en igual forma.

#### *1.2.4.2.1. Tipos de transacciones comerciales*

##### *4) Permutativas*

Las transacciones puede ser permutativas, modificativas o mixtas dependiendo de cómo afecten al patrimonio de la empresa.

Las transacciones permutativas son las que no afectan al capital de la empresa y solo constituyen cambios de valores dentro de la igualdad patrimonial. Por ejemplo, si queremos obtener un bien al contado, como puede ser parte del mobiliario de una de nuestras filiales, se produciría una disminución del activo, puesto que tenemos que pagar lo que estamos adquiriendo ,al mismo tiempo un aumento del activo. Conviene aclarar que se trata del activo “mobiliario”, no del activo “efectivo” como en el caso anterior, pues aunque hayamos gastado dinero y suframos esa disminución del efectivo, a su vez ganamos otro activo pero en forma de mobiliario –.

##### *5) Modificativas*

Por otro lado las transacciones modificativas sí afectan al capital de la empresa. Esta clase de hechos contables, a su vez, pueden ser de varios tipos: las transacciones modificativas propias derivan de las operaciones regulares de la empresa, como pueden ser los ingresos por los servicios prestados, que sería un hecho modificativo aumentativo. Sin embargo, sí se trata de un gasto, pues sería disminutivo del capital. En cuanto a las transacciones modificativas impropias también afectan al capital pero las produce el propietario de la empresa, como cuando el dueño aporta o retira capital de la empresa.

##### *6) Mixtas*

Y por último las transacciones mixtas, son las que originan una permutación de valores y un incremento o disminución de capital, esto es, son permutativas y modificativas a la vez. Por ejemplo, el caso de una venta de mercancías al contado, esto implica que disminuye el activo de mercancías pero aumenta el activo de caja, es un hecho permutativo. En este caso, si tuvo éxito dicha venta será un hecho modificativo aumentativo, es decir, el capital aumenta. Pero si esa venta generó pérdidas se tratará de un hecho modificativo disminutivo ya que disminuye el capital.

Por lo que, ya hemos visto que entre países miembros las transacciones comerciales gozan del principio de libertad de movimiento de pagos y capitales.

#### ***1.2.4.3. Transacciones comerciales entre un país miembro y un tercer país con CDI***

El problema radica en determinar cómo se registraría esta misma situación si se hace entre un país miembro y un tercero que hayan firmado un convenio para evitar la doble imposición internacional o incluso, con un tercero con el que ese Estado miembro no haya firmado nada.

En el caso de que se trate de un país miembro con un tercero con el que ha firmado un convenio para evitar la doble imposición, no tiene más problema que seguir las normas recogidas en dicho convenio<sup>6</sup>.

---

<sup>6</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 noviembre 1992, RJ\1992\9323, sobre un CDI con Italia, se reclaman retenciones producidas indebidamente. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 marzo 2012, RJ\2012\4835, sobre CDI. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 22 junio 2012, RJ\2012\7509, sobre un CDI con Portugal para evitar la doble imposición en establecimientos permanentes en el extranjero.

#### **1.2.4.4. Transacciones comerciales entre un país miembro y un tercer país sin CDI**

Sin embargo en el supuesto de que entre esos países no haya ningún convenio firmado sobre el tema, lo primero que tenemos que preguntarnos es ¿es un paraíso fiscal? Porque los países que no suelen firmar esta clase de convenios es porque son paraísos fiscales en los que no se tributa.

##### **1.2.4.4.1. Paraísos fiscales**

Los Estados que España reconoce como paraísos fiscales los tipifica el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado, en su artículo 1<sup>7</sup>.

Sin embargo, el art.2 de este Real Decreto continua diciendo “*Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor*”.

Es decir, hay distintas clases de paraísos fiscales. Un paraíso fiscal lo es porque es opaco, es decir, porque no facilita información a otros países sobre los movimientos de pagos y capitales que se realizan en el mismo. Sin embargo hay paraísos fiscales que han dejado de considerarse como tales porque están ahora mismo acordando firmar convenios de doble imposición y otros convenios de intercambio de información, que no es lo mismo. El convenio para evitar la doble imposición implica unas cláusulas concretas en las que las partes saben en qué país tributan cada cosa.

Sin embargo los convenios de intercambio de información simplemente anulan esa opacidad que se caracteriza los paraísos fiscales en materia tributaria, facilitando información según el caso. Y esto es lo que realmente le importa al resto de Estados, que los paraísos fiscales faciliten esa información y no la oculten, para poder controlar los diferentes movimientos económicos que se hacen con esa clase de países<sup>8</sup>.

##### **1.2.4.5. Incoterms**

Por último, en relación a las transacciones comerciales, tanto con filiales como con clientes extranjeros, tenemos que mencionar los *incoterms*, que han sido, dentro del comercio internacional, un instrumento muy útil entre empresas para evitar la doble imposición internacional.

##### **1.2.4.5.1. Concepto**

Los *incoterms* son términos o cláusulas contractuales tipo que eligen las partes contratantes para ponerse de acuerdo en relación con la entrega de mercancías, productos o servicios. Se

---

<sup>7</sup>Se considera paraíso fiscal la Isla de Man, isla en las que en el supuesto que examinamos los administradores de la sociedad, asesorados por un abogado, depositaron las cantidades defraudadas de todos los años anteriores, circunstancia que examinaremos al final del análisis de la situación de esta sociedad, cuando hablemos de los delitos económicos que se produjeron.

<sup>8</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 19 enero 2011, RJ\2011\1119, sobre los requisitos para la deducibilidad de las operaciones hechas con paraísos fiscales.

utilizan para delimitar los costes de las transacciones comerciales internacionales, concretando también las responsabilidades interpartes.

Tales términos han ido viendo la luz con el objetivo de establecer un patrón común dentro de las transacciones internacionales, pues ante todo, el mercado se está globalizando y esta uniformidad es muy útil a la hora de universalizar las costumbres comerciales, establecer acuerdos y paliar diferencias entre países.

Los *incoterms* son, básicamente, un compendio de información que se ha ido recolectando a lo largo de los años, basándose en la costumbre comercial, examinando las conductas más usadas en este ámbito y los sujetos que suelen hacerlas. Este proceso comienza en el año 1936 por la Cámara de Comercio Internacional, y se irán introduciendo luego enmiendas hasta el día de hoy, pues el comercio internacional, hoy en día, es más cambiante que nunca y hay que ir renovando sus cláusulas día tras día. No es lo mismo el comercio que había hace cincuenta años que el que hay ahora, es más, no es lo mismo el comercio de hace diez años que el actual, en el que gozamos de una internacionalización casi plena gracias a internet.

#### *1.2.4.5.2. Aplicación*

Aun así, aunque los *incoterms* sean especialmente útiles en el contexto que examinamos tenemos que tener en cuenta que simplemente se trata de términos generales de comercio internacional que forman parte de un contrato entre dos empresas, por lo que estarán en vigor cuando las dos partes estén de acuerdo en aceptarlos en su contrato, independientemente del país en que estén ubicadas las mismas, es decir, los *incoterms* no son una ley internacional, ni si quiera son un convenio ni un acuerdo entre los gobiernos de varios países, sino que se trata de parámetros, delimitaciones que se han ido recogiendo a lo largo del tiempo y que resultan de utilidad cuando dichas empresas los acogen en sus relaciones contractuales.

### **1.3. Financiación y apoyo de gestión**

#### ***1.3.1. Tipos de financiación en una S.A.***

Para empezar a analizar el tipo de financiación que se puede hacer dentro de nuestro supuesto, no está de más explicar primero los tipos de financiación posible dentro de una sociedad anónima.

##### ***1.3.1.1. Fondos propios***

En primer lugar una sociedad se puede financiar con fondos propios de la misma, es decir, con los recursos que esta misma empresa ha generado en un pasado, en lugar de distribuirlos se retienen en la sociedad para su posterior uso<sup>9</sup>.

##### ***1.3.1.2. Capital de terceros***

En segundo lugar, una sociedad también puede financiarse con capital de terceros. Esto puede ser de dos formas, por un lado, como “capital riesgo” es decir, emisión de acciones. Y por otro lado, como un crédito que incluya préstamos de los accionistas, de personas privadas, bancos, etc.

##### ***1.3.1.3. Aportación de capital de los socios***

En tercer lugar, debemos citar la aportación de capital que hacen los socios a la sociedad, a cambio del cual dicha empresa les emitirá acciones. En beneficio de sus socios, razón por la

---

<sup>9</sup>Aunque este tipo de financiación tiene ciertas limitaciones, puesto que los socios y accionistas tienen derecho a reclamar que se distribuyan unos dividendos mínimos cada cierto período de tiempo si la sociedad genera beneficios.

que el capital social es una cifra que corresponde al valor nominal de la totalidad de las acciones emitidas por la sociedad.

### **1.3.2. Préstamo**<sup>10</sup>

En el supuesto que nos concierne vamos a centrarnos en la figura del “préstamo” que es la forma más habitual de financiación entre la matriz y las filiales. En concreto, el préstamo participativo. Esta clase de financiación se concede por ejemplo, a la filial situada en un país extranjero, que llevará a cabo adquisiciones de activos en beneficio de la sociedad, pero el coste de toda esta operación lo soporta la filial española.

Esta clase de financiación mediante préstamos tiene sus ventajas, pues se evita una capitalización significativa, pues el prestamista, acreedor de la filial española tendrá que soportar dichos gastos y correlativamente tendrá menos capital, aunque esto en realidad es una ficción, pues que no es que la sociedad tenga en sí menos capital sino que lo ha movido en forma de aportación a la filial extranjera, aunque lo encubra como préstamo<sup>11</sup>.

Aunque, donde verdaderamente tiene más ventajas es en su consideración a efectos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades español de ser gasto deducible sin limitación en cuanto a su importe en el ámbito de la UE, cuando el prestamista resida en un país miembro, al haber eliminado el legislador español el efecto de la conocida como norma antisubcapitalización en el ámbito de la UE.

#### **1.3.2.1. *El problema de la subcapitalización***<sup>12</sup>

El problema de la subcapitalización interesa a la doctrina mercantil porque se produce cuando hay una aportación insuficiente o encubierta de capital que modifica así la responsabilidad patrimonial de las entidades involucradas. La subcapitalización es una desproporción entre el verdadero capital de responsabilidad, fijado legal y estatutariamente, y el nivel de riesgo de la empresa que en cada caso se proyecte para conseguir el objeto social.

#### **1.3.2.2. *Tipos de subcapitalización: material y nominal***<sup>13</sup>

Hay dos clases de subcapitalización: la material y la nominal. La primera se origina cuando no se suministran fondos suficientes para el ejercicio de la empresa proyectada, es decir, se produce una escasez de capital, y no solo del capital de responsabilidad sino del crédito suministrado por los propios socios al asumir los riesgos propios del objeto social. La segunda, que es la que encaja en nuestro supuesto, se produce aun cuando la sociedad tiene medios

---

<sup>10</sup>José Ignacio Ciudad Cura, *Las operaciones de financiación matriz-filial en el ámbito de los grupos multinacionales utilizando préstamos participativos. Posible concurrencia de precios de transferencia. Una propuesta de actuación de la Administración Tributaria*, artículo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

<sup>11</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 9 febrero 2015, RJ\2015\902, sobre el préstamo recibido por una filial española de su matriz residente en los Países Bajos, para financiar la adquisición de un paquete mayoritario de acciones de otra entidad no residente del mismo grupo. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 8 octubre 2012, RJ\2012\9629, Deducción por actividades de exportación: creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 3 julio 2014, RJ\2014\4766, Deducción por actividades de exportación: creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales.

<sup>12</sup> Teodoro Cordón Ezquerro, (2004), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.

<sup>13</sup> Teodoro Cordón Ezquerro, (2004) *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública.

suficientes para desarrollar su objeto, pues la particularidad radica en su tratamiento jurídico como préstamo sustraído.

En ambas clases la subcapitalización implica una desproporción entre el capital y el objeto social, sin embargo la responsabilidad cambia. En el caso que nos atañe, la subcapitalización nominal, responderá el socio más allá de su cuota de aportación al capital pero limitadamente al valor de los fondos y bienes con que financió la sociedad subcapitalizada.

Hay que destacar que desde el punto de vista jurídico esta operación de subcapitalización nominal es correcta. Pero si se analiza detenidamente se observa la concurrencia de dos principios jurídicamente incompatibles: por un lado se maximiza el beneficio y por otro se minimiza el riesgo, esta afirmación puede resultarnos demasiado idílica para ser realmente cierta, de ahí que haya una desconfianza, aunque no siempre se puede calificar de impropia una operación solo porque concurren en la misma persona el socio y el acreedor. Esta impropiedad se origina cuando la función económica de los fondos prestados es la de sustituir la dotación de capital de responsabilidad. Cuando el préstamo es capital ajeno pero viene a sufragar el déficit en la composición adecuada del capital propio. Por lo que, económicamente hablando, estamos ante un supuesto de simulación relativa: los fondos se suministran bajo la figura de un préstamo aunque en realidad se tratan de una aportación.

Para financiarse las sociedades pueden acudir a recursos propios o ajenos, opción que elegirá cada sociedad como crea conveniente, teniendo en cuenta no solo el ámbito tributario sino también otros parámetros.

Desde el punto de vista tributario, las alternativas de financiación no son precisamente neutrales. Dependiendo de cómo se financie una sociedad gozará o no de exenciones o deducciones sobre dicha financiación y lo que derive de ésta.

Si la sociedad opta por financiarse con un préstamo lo bueno es que evita el pago del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de Operaciones Societarias y la posibilidad de deducir los intereses al calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En cambio, si opta por la retribución de los fondos propios puede tener problemas con la doble imposición económica y luego, acabar pagando más.

Esta diferenciación explica que las sociedades prefieran echar mano de los préstamos y no considerar la financiación por otro tipo de retribución, sobre todo en el caso de las sociedades vinculadas.

Porque, a todo esto, la entidad española prestataria y la entidad no residente prestamista han de ser entidades vinculadas, como así lo tipifica el art.16 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIS).

Los prestamistas de los grupos societarios a nivel internacional se añaden la ventaja de la reducción del importe de la retención en el país de la fuente mediante un Convenio de Doble Imposición. O incluso, también de la exención en el caso de que sea residente de la UE, como recoge así el art.14.1.c) TRLIS, por tanto, para el grupo societario el beneficio neto es mayor si acude al préstamo en vez de a la capitalización de la empresa.

En cuanto a la responsabilidad de las partes, por lo que atañe a la entidad residente pagadora de intereses, los importes que haya satisfecho a la entidad no residente que superen el límite establecido por la norma se considerarán dividendos. Y estos dividendos, por su propia naturaleza tributaria, no serán un gasto deducible en el seno de la matriz española pagadora. De modo que, la entidad española estará obligada a realizar un ajuste positivo en su base imponible por el importe de dichos intereses que se han recalificado como dividendos.

Por otro lado, por lo que se refiere a las entidades no residentes receptoras de los rendimientos, es decir, las filiales que tenemos alrededor del mundo, contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la aplicación aquí de la norma plantea una serie de

dudas dependiendo del caso concreto, pues no es lo mismo que se trate de una de nuestras filiales europeas o una filial en un tercer país con o sin Convenio de Doble Imposición.

Por lo que, en el caso de que podamos aplicar alguno de los CDI bilaterales o multilaterales, los países involucrados son los que fijarán, lógicamente, los criterios que se aplicarán a los importes satisfechos teniendo en cuenta la naturaleza de las dichas rentas, así como la aplicación de deducciones para evitar la doble imposición que corresponda.

Sin embargo si se trata de un país de la UE, tenemos que tener en cuenta el principio de no discriminación y el principio de libertad de movimiento de pagos y capitales, ambos, ya explicados anteriormente y según los cuales toda clase de transacción, movimiento y financiación entre entidades está totalmente garantizada en el ámbito de la UE, así como, protegida. Esto puede ocasionar una pequeña contradicción, pues los Estados miembros tienen soberanía fiscal y las medidas comunitarias armonizadas solo han afectado de manera parcial a la fiscalidad propia de los Estados, pero también es cierto que ello no implica que el TFUE no contenga parámetros, prohibiciones, que puedan operar como medidas de armonización negativa con un alcance realmente significativo en los sistemas de imposición directa nacionales. Además, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) ha declarado que aunque la fiscalidad directa sea soberanía propia de cada Estado miembro han de ejercerla respetando siempre el Derecho Comunitario, con lo que ello implica.

De hecho, esta soberanía fiscal se refleja perfectamente en cómo limita la deducibilidad de los intereses España, que apenas lo hace, a diferencia de otros países de la UE<sup>14</sup>. España es el país perfecto para que las empresas españolas puedan utilizar grandes cantidades de dinero en concepto de préstamo en relación a los fondos propios de estas y considerar a todos estos intereses como fiscalmente deducibles al 35%, mientras que pueden tributar como ingreso en el país de la entidad prestamista a tipos más reducidos.

Dentro del mismo grupo societario, las propias sociedades utilizan estrategias como por ejemplo que la matriz preste una cantidad a una de sus filiales españolas para que ésta adquiera activos, como puede ser, por ejemplo, acciones de otra compañía. Y en este caso, esto beneficia claramente al grupo, no solo a la filial y sin embargo, solo una parte del grupo asume todo el coste de la operación.

Así vemos como se tiene la posibilidad de conceder préstamos ilimitados a las filiales españolas y que éstas paguen unos intereses por encima del precio de mercado pero que luego, en España, esos intereses son deducibles a un 35% y tributan a su vez como ingresos en otros países de la UE a tipos mucho más reducidos sin necesidad así de recurrir a los paraísos fiscales. Puesto que el Real Decreto 7/1996 de 7 de junio y la Ley 10/1996 de 18 de diciembre, sobre préstamos participativos es una legislación bastante escasa sobre la materia de préstamos participativos y deja por pinzas este tema.

En cuanto al apoyo de gestión entre la matriz y las filiales de una sociedad, en realidad es una tipo de financiación a la misma, pues se refiere a que, por ejemplo, la matriz le pague a la filial los gastos de contabilidad o consultoría, mismamente. Sin embargo, dentro de la financiación, además de los préstamos que ya hemos analizado, podríamos considerar el pago del alquiler, que la matriz le pague el alquiler del local a la filial, eso sería un modo de financiación, más que un gasto por apoyo de gestión.

---

<sup>14</sup> Como lo son Alemania, Francia, Italia, Holanda y Dinamarca.

## **1.4.Trabajadores expatriados**

### **1.4.1. Concepto de expatriación de trabajadores**

Lo primero que procede resaltar sobre la materia relativa a la expatriación de los trabajadores es que hay varios conceptos sobre la misma. La expatriación se utiliza para hablar del trabajador en el extranjero, aunque no cualquier tipo de trabajador y no necesariamente basándonos en la movilidad geográfica.

#### ***1.4.1.1. Traspaso del puesto de trabajo***

Muchas veces se menciona este concepto para aludir al traspaso de puesto de trabajo del trabajador, que pasa a trabajar de su ciudad habitual a otra, la cual suele radicar en otro país. Pero tenemos que tener en cuenta que este concepto no solo se basa en el ámbito geográfico sino también en el profesional, los trabajadores expatriados suelen ser los que tienen puestos más altos, puesto que van a los países de destino para enseñar funciones varias, como por ejemplo, su método de trabajo, objeto u organización productiva de dicha empresa<sup>15</sup>.

#### ***1.4.1.2. Desplazamiento***<sup>16</sup>

Ahora bien, en el supuesto de que estos empleados que ocupan puestos de dirección o confianza vayan al extranjero un corto período de tiempo, es decir, solo para una prestación temporal de servicios, no lo calificaríamos de expatriación sino de *desplazamiento*. Lo mismo pasa cuando solo hay una movilidad geográfica con un fin muy concreto, como la transferencia de directrices clave en un momento muy determinado para la empresa destinataria.

#### ***1.4.1.3. Carrera profesional***

También hablamos de trabajadores expatriados en el caso de que vayan al país de destino para promocionar la formación y enriquecerse profesionalmente. Esto es muy importante también para los empresarios, incluso más que para el propio trabajador, pues si consigue que sus trabajadores dominen su ámbito laboral, no solo rendirán más porque verán así incentivada su creatividad e inteligencia en materia, sino que se especificarán en lo que la empresa necesita y así lo exprimirán al máximo de posibilidades. Pero para todo esto el empresario ha de abogar en la formación de sus empleados, invirtiendo años en la misma, incluyendo desde cursos hasta intercambios con empresas análogas en el extranjero, para así conocer bien su propia competencia y aprender métodos que en otros países dominan<sup>17</sup>.

### **1.4.2. Duración de la movilidad**

Por último, en relación al concepto en sí de expatriación, tenemos que tener en cuenta la duración de dicha movilidad laboral. Hablamos de expatriación cuando se trata de una movilidad permanente en el tiempo, incluso indefinida.

En el supuesto que nos atañe, hablamos de expatriación en relación con los trabajadores que ahora vamos a mandar a trabajar a las filiales en el extranjero que hemos establecido,

---

<sup>15</sup> Amparo M. Molina Martín (doctoranda), Dr. D. Francisco Javier Prados de Reyes (director), (2009), *La movilidad geográfica internacional de los trabajadores. Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero*, Tesis Doctoral de la Universidad de Granada, pág. 108.

<sup>16</sup> Ernest&Young Abogados, *El desplazamiento de trabajadores al extranjero. Su régimen jurídico, laboral y fiscal*, Lex Nova, págs. 27 a 30.

<sup>17</sup> Amparo M. Molina Martín (doctoranda), Dr. D. Francisco Javier Prados de Reyes (director), (2009), *La movilidad geográfica internacional de los trabajadores. Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero*, Tesis Doctoral de la Universidad de Granada, pág. 109.

filiales que ahora tenemos tanto en países europeos como terceros países. Este detalle resultará relevante posteriormente, pues una vez entendido el concepto de expatriación del trabajador, lo que más interesa en relación al supuesto, que es la creación y administración de una sociedad, es saber cómo tributará por los trabajadores que están trabajando en Europa, en terceros países con convenio de doble imposición y en terceros países sin convenio.

Teniendo claro el concepto de movilidad laboral entendemos que hay varios tipos, puesto que para considerarse como tal ha de haber una cierta permanencia en el tiempo de esa situación de traslado.

### **1.4.3. Artículo 40 del Estatuto de los Trabajadores**

De hecho este concepto de expatriación del trabajador es equiparable al traslado que define el art.40 del Estatuto de los Trabajadores, y ya no solo conceptualmente hablando – pues en ese sentido podríamos matizar algunas diferencias entre desplazamiento y traslado, tanto de carácter temporal del mismo como por el propio objeto o por cómo afecta a la vida laboral del sujeto – sino que, en la práctica, a mi parecer, las consecuencias de tal traslado – o expatriación – son similares, a la par de coherentes, pues como dice ese artículo, el trabajador que se vea afectado por una expatriación o traslado en su trabajo lo verá remunerado así en su sueldo, cosa que es totalmente lógica puesto que el trabajador sacrifica su vida personal y modificará su carrera profesional a causa de dicho cambio.

#### ***1.4.3.1. Tipos de expatriación***

##### ***1.4.3.1.1. Expatriación a corto plazo***

En la cual el desplazado fija su residencia habitual en otro país durante seis meses a un año.

##### ***1.4.3.1.2. Short-term assignment***

Es la tipología de expatriación más común, en la que el desplazado vivirá en otro país durante un período de uno a tres años.

##### ***1.4.3.1.3. Long-term assignment***

El desplazado reside en otro país los días laborables y regresa a su vivienda habitual los fines de semana.

##### ***1.4.3.1.4. Expatriado virtual***

Se trata de un trabajador con responsabilidades profesionales en otro país pero mantiene su residencia su país de origen, aunque estará constantemente viajando para atender dichos compromisos.

#### ***1.4.3.2. Diferencia entre desplazamiento y traslado***<sup>18</sup>

El citado art.40 del Estatuto de los Trabajadores distingue desplazamiento y traslado, aunque luego las consecuencias de ambas movibilidades sean muy parecidas.

Los diferencia ya no solo por el tiempo que dura cada uno sino por el cambio de lugar de la prestación de servicios a un centro distinto o la recolocación del nuevo centro de trabajo en distinta población, es decir, no solo tiene porqué tratarse de una movilidad del trabajador sino que puede ser que la empresa cambie el lugar de su centro de trabajo y consecuentemente los trabajadores han de trasladarse al nuevo centro de trabajo, que no desplazarse, pues es un traslado definitivo.

---

<sup>18</sup> Blog FORJIB, Consejo General de la Abogacía Española, *El régimen jurídico de los expatriados*, artículo publicado el 24 de marzo de 2015.

Cuando el desplazamiento del que hablamos se realiza en un tercer país, es decir, fuera del ámbito de la UE, la ley aplicable será la acordada por las partes. Sin perjuicio de que luego el trabajador vea garantizadas algunas disposiciones imperativas en materia laboral en dicho país de destino.

Si las partes no son capaces de ponerse de acuerdo con qué ley aplicar será de aplicación la ley laboral del país en el que el trabajador habitualmente preste sus servicios, la del lugar del establecimiento del empresario que haya contratado al trabajador o bien la del lugar en que el contrato tenga los vínculos más estrechos.

#### **1.4.4. Ley 45/1999 de 29 de septiembre sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios**<sup>19</sup>

El trabajo realizado por un trabajador comunitario en España o realizado en un territorio que haya suscrito el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo se regula por la Ley 45/1999 de 29 de septiembre sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

Esta ley nos interesa porque también regula el trabajo desarrollado fuera del territorio español cuando sean desplazamientos hechos por empleados de empresas españolas.

##### ***1.4.4.1. Ámbito de aplicación***

En su artículo uno, donde explica el ámbito de aplicación de la misma, dice que esta ley ampara los derechos de los trabajadores desplazados temporalmente de España en el marco de una prestación de servicios transnacional. Es decir, en este caso, el trabajador desplazado es el que vive en otro sitio distinto al habitual durante un período de tiempo definido y por una actividad concreta, la cual, como matiza el apartado 3 de este mismo artículo, no podrá ser el desarrollo de actividades formativas.

Por lo que, aunque esta ley nos sirve para comparar conceptos y para ver cómo el legislador, con muchas leyes diferentes, tipifica el deber del empresario a garantizar unas condiciones mínimas de trabajo a cualquier trabajador, sea en el ámbito que sea, pero recordando que en el caso de los trabajadores desplazados también les ampara la ley laboral del país del origen del propio empleo, y no del de destino. Pues, de nuevo, en esta ley, cosa que también sea hace en otras directivas europeas, remite que los derechos del trabajador son los que recoge el Estatuto de los Trabajadores.

##### ***1.4.4.2. Diferencia entre desplazamiento y expatriación***

El estudio de esta ley sobre el desplazamiento del trabajador en este ámbito en realidad sirve para comparar los conceptos de desplazamiento y expatriación, los cuales, comprobamos de nuevo que tienen diferencias, tanto de duración – pues el desplazado estará en el país de destino un período de tiempo definido y el expatriado no tiene porqué – como conceptual – pues los trabajadores expatriados pueden tener la consideración de tales en el supuesto de que vayan al país de destino con fines didácticos para su carrera profesional, y sin embargo, en el caso del desplazamiento que recoge esta ley, el trabajador se traslada al centro de trabajo para trabajar, propiamente hablando, y para aportar cosas en el ámbito laboral y generar ingresos o ideas y no simplemente para aprender.

Si este desplazamiento se lleva a cabo en el ámbito de la UE o del Espacio Económico Europeo, sería de aplicación la Directiva 96/71/CE, sobre desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.

---

<sup>19</sup>Blog FORJIB, Consejo General de la Abogacía Española, *El régimen jurídico de los expatriados*, artículo publicado el 24 de marzo de 2015.

#### **1.4.5. Directiva 96/71/CE sobre desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional**<sup>20</sup>

Esta Directiva se aplica a las empresas establecidas en un Estado miembro que, en el marco de la prestación de servicios transnacional, desplacen trabajadores por su cuenta o bajo su dirección, siempre que haya un contrato entre la empresa de origen y destino y el trabajador o desplazar a un trabajador a una empresa usuaria que esté establecida o ejerza su actividad en el territorio de un Estado miembro, siempre que exista una relación laboral entre la empresa de trabajo interino o la empresa de suministro de mano de obra y el trabajador durante el período de desplazamiento.

En el art.2.1 define al trabajador desplazado, diciendo que es “*todo trabajador que, durante un período limitado, realice su trabajo en el territorio de un Estado miembro distinto de aquél en cuyo territorio trabaje habitualmente*”.

Los Estados miembros vigilarán que las empresas con trabajadores desplazados garanticen a estos las condiciones de trabajo mínimas que, en el Estado miembro donde se efectúe el trabajo estén aseguradas. Es decir, según esta directiva, a diferencia de lo mencionado anteriormente, los trabajadores gozan de los derechos laborales del país de destino al que van a trabajar y no del suyo propio y del que tiene la sede la empresa que los envía. Pero, el hecho de usar la ley de destino y no la de origen en este caso, en mi opinión es algo ilógico, incluso injusto para el trabajador, puesto que, como veíamos con el art.1 de esta directiva, aquí, al igual que en la Ley examinada anteriormente, consideran que el trabajador desplazado estará trasladado en otro país un período de tiempo definido, consecuentemente, luego regresarán a su puesto de trabajo del país inicial, de su país, por lo que, no me parece del todo congruente que la ley laboral del país de destino sea la que les asegure las condiciones mínimas de trabajo y no la de su país, pues repito, que ser desplazado implica un período de tiempo delimitado.

Sería más lógico y beneficioso para el trabajador que sus condiciones laborales se rigieran por la ley del país donde ellos trabajaran antes de dicho traslado. Tengamos en cuenta que por mucho que estemos hablando de un ámbito dentro de la Unión Europea, son distintas algunas condiciones de trabajo, como la cotización o tributación, que hay en Alemania, Polonia, Portugal... que en España. Y así como la aplicación de una ley u otra puede a veces beneficiar al trabajador, por su propia seguridad jurídica yo creo que es mejor que siempre rija, ante todo, el Estatuto de los Trabajadores según el cual el trabajador firmó aquí su contrato de trabajo, y no, de repente, que se rija por una ley extranjera durante unos meses y luego regrese a la anterior.

#### **1.4.6. Análisis comparativo de la normativa sobre trabajadores expatriados**

Sin embargo algo que podemos sacar en claro del análisis comparativo de toda la normativa que recoge el concepto de expatriación, desplazamiento o traslado, es que, a pesar de que esos términos tienen pequeñas diferencias, las consecuencias de que el trabajador llegue a ser expatriado, desplazado o trasladado son muy parecidas, pues sus derechos laborales y condiciones mínimas de trabajo se van a respetar igual, y de hecho son casi las mismas, así como el aumento de la retribución salarial, por ejemplo.

Y si hablamos de países europeos o de terceros países que hayan firmado un convenio de doble imposición el trabajador podrá tener exenciones y deducciones fiscales.

---

<sup>20</sup> María Emilia Casas Baamonde, Salvador Rey Guanter, *Desplazamientos de los trabajadores y prestaciones de servicios transnacionales*, Colección Estudios, págs. 263 a 269, 352, 375 a 376.

#### **1.4.7. Régimen fiscal de los trabajadores expatriados**<sup>21</sup>

En cuanto al régimen fiscal, los expatriados poseen diversas ventajas, así como los propios empresarios por sus trabajadores.

El trabajador expatriado tendrá la exención de las asignaciones para gastos de locomoción y dietas por desplazamiento fuera de España, como es lógico, pues por ejemplo, en el desplazamiento *long-term assignment* el trabajador probablemente viaje en su coche hasta la ciudad de destino donde ha de trabajar los días laborables y regrese en el mismo a su vivienda habitual, por lo que, es comprensible que gocen de ciertas exenciones tributarias de esa índole.

Además, en cuanto a las exenciones de las que puede beneficiarse el trabajador, el art.7.p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (LIRPF) exime de tributación por los rendimientos percibidos por trabajadores efectivamente realizados en el extranjero cuando se cumplan determinados requisitos.

El trabajo realizado ha de ser para una empresa española que tenga entidades, sedes o filiales en el extranjero, pues dice que ha de ser un establecimiento permanente asentado en el extranjero, por lo que, analógicamente, yo entiendo que en nuestro caso, que estamos hablando de filiales en otros países, sería de aplicación. Y obviamente la entidad empleadora del trabajador ha de estar vinculada con la empresa originaria, es decir, de nuevo, el supuesto de una filial o sucursal de una empresa en el extranjero o incluso cuando el trabajador vaya a una empresa vinculada de la que trabaja habitualmente, para trabajar, aprender o por un negocio temporal. En este caso el trabajador estará exento del pago de determinadas rentas cuando, además, cumpla los requisitos recogidos en el art.18 de la Ley del Impuesto de Sociedades (LIS).

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

Y otra cosa importante a tener en cuenta que matiza este artículo es que el impuesto sobre el que sea hecha dicha exención ha de tener naturaleza parecida o análoga en un país y en otro, además de que no podrá tratarse de un paraíso fiscal. De hecho este requisito se considera cumplido cuando la expatriación del trabajador se haga entre países que hayan firmado un convenio de doble imposición para evitar la misma.

En los terceros países que no firmaron ese mencionado convenio de doble imposición con España, los trabajadores no gozarán de las exenciones de las que hablamos, y consecuentemente, la empresa tampoco de otras exenciones que la Ley del Impuesto de Sociedades le permite.

Esta exención se aplica a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero, sin fijarse un mínimo, siempre que la residencia fiscal se mantenga en nuestro país, el trabajador gozará de esta exención aunque tuviera que pasar todas las semanas solo un día fuera de España, le sería igualmente aplicable la ventaja fiscal.

Aunque por otro lado existe un régimen de excesos contemplado en el art.9.A.3.b) apartados 1 y 4. Este artículo viene a exigir, para que se entienda que el trabajador

---

<sup>21</sup>Blog FORJIB, Consejo General de la Abogacía Española, *El régimen jurídico de los expatriados*, artículo publicado el 24 de marzo de 2015.

verdaderamente reside en el extranjero que resida en ese país un mínimo de nueve meses, aunque no sea de forma estrictamente continuada.

El trabajador desplazado ha de optar por la aplicación de uno u otro régimen de los dichos anteriormente, ambos son incompatibles.

## **1.5. Cesión de intangibles**

### **1.5.1. Patent Box<sup>22</sup>**

El *Patent Box* es una figura legal que tiene el objetivo de potenciar el crecimiento económico principalmente a través de la creación de activos intangibles como patentes, dibujos, modelos, fórmulas, planos o procedimientos.

El art.23 del TRLIS recogía, hasta la aprobación de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización una reducción del 60% en base imponible para los ingresos derivados de la cesión de activos intangibles bajo el cumplimiento de ciertos requisitos.

Entre los activos intangibles tipificados en la ley se encuentran los siguientes: patentes, dibujos, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos y derechos sobre información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas. Y quedan excluidos<sup>23</sup>, por ejemplo, programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos<sup>24</sup>.

Con la entrada en vigor de la nueva ley se han introducido modificaciones clarificando la aplicación del beneficio fiscal. Según el art.23 TRLIS solo se integran en la base imponible del impuesto el 40% de las rentas procedentes de cesión de intangibles, y siempre además la creación del intangible sea de al menos un 25% por el propio cedente; el cesionario vaya a usarlo para una actividad económica y haya unos registros contable individualizados en los que consten los ingresos y gastos, tanto directos como indirectos, asociados a cada intangible objeto de cesión.

Con la nueva norma se permite también aplicar el beneficio fiscal en el caso de transmisión del intangible.

Los activos intangibles no tienen que estar reconocidos necesariamente en el balance, lo cual permite aplicar el beneficio a la explotación de intangibles en cesión sin la necesidad de activar antes el intangible evitando, así el ingreso derivado de dicha activación.

Según el art.11.4 y 12.7 de la TRLIS la renta procedente de una cesión es el resultado positivo de minorar ingresos del ejercicio obtenidos por la cesión del intangible en el importe de amortización del intangible dotada en el ejercicio.

Para calcular el valor real de cada intangible es importante su descripción, dado que todos son distintos y tienen factores económicos de lo más diverso.

### **1.5.2. El principio de libre competencia**

El principio de libre competencia que rige en la UE y los distintos métodos de valoración son también aplicables a las transacciones cuyo objeto sea un intangible y precisamente por eso

---

<sup>22</sup> Lener, Departamento de Derecho Fiscal y Tributario, *Patent Box, Reducción del IS por cesión de intangibles*.

<sup>23</sup> Deloitte, *Patent Box, Cesión de activos intangibles*.

<sup>24</sup> También tenemos que tener en cuenta los llamados “*know-how*”, los cuales carecen de definición legal, que son un conjunto de divulgaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o procedimiento; en la medida que procede de la experiencia el “*know-how*” es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el mero examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica.

es necesario tener en cuenta los factores descriptivos mencionados, así como cualquiera que se desprenda del intangible objeto de negociación.

Todo esto puede llevarnos a comparar intangibles, ya sea por razones mercantiles legítimas, esto es, por ejemplo, las partes pueden, a merced de sus relaciones especiales, estructurar una operación de una forma concreta que a lo mejor, empresas independientes no podrían. Como el hecho de que nuestra matriz en España le permita el uso de una marca determinada a una de sus filiales en Alemania, como es una operación entre entidades vinculadas, es un uso de un intangible muy diferente al que sería esa misma situación con una empresa totalmente externa, que implica otro tipo de contrato, requisitos, prestaciones o pago.

### **1.5.3. Propiedad de los intangibles**

Correlativamente, hay una necesidad de justificar esa propiedad sobre el intangible que se posee y se quiere usar o ceder, y esto obliga a analizar la titularidad y propia posesión de algunos tipos de intangibles que no están tan protegidos, como puede ser el secreto industrial, establecimiento de contratos de confidencialidad o incluso, la firma o revisión de contratos de cesión de los intangibles.

Existe una correlativa necesidad de justificar la propiedad de dichos intangibles, la cual se refuerza y se intenta garantizar su titularidad y posesión cuando los intangibles son cosas más subjetivas, como por ejemplo el secreto industrial, establecimiento de contratos de confidencialidad o, incluso, la firma o revisión de contratos de cesión de intangibles. Esta clase de intangibles son realmente difíciles de tasar y de fiscalizar, de ahí que lo que se hace sea valorizarlos al tomar conciencia documental sobre los mismos. Decimos que son intangibles con un carácter más subjetivo que, por ejemplo, una marca o una fórmula porque si tenemos un contrato con una cláusula de confidencialidad, por mucho que vaya inherente en el mismo una cláusula sancionadora en caso de incumplir dicha confidencialidad, es imposible saber si las partes están cumpliendo el contrato, puede que no lo hagan pero que aun así no afecta al objeto del mismo hasta muchos años después.

Por lo que se estudia siempre la correcta utilización de los recursos de la empresa empleados en protección industrial mediante patentes, registro de marcas, modelos de utilidad o diseños. Y en el caso de ser inadecuada, excesiva o insuficiente se proponen los cambios que permitan ajustar los esfuerzos económicos a las verdaderas necesidades de protección.

### **1.5.4. Convenios de Doble Imposición**

Pero hay que tener en cuenta que, si el cesionario se encuentra en otro país debemos hacer un minucioso estudio de los CDI internacionales y tratamiento de los cánones por cesión de intangibles, pues dependiendo de si se tiene convenio con ese país o no variarán dichos cánones y paralelamente los impuestos que luego pagaremos en el país de origen.

También tendremos que planificar y verificar la tributación del conjunto de la operación. Así como planificar bien las condiciones contractuales del contrato de cesión, para meter las cláusulas que estimemos oportunas y para seguir todo acorde a la legalidad, como se ha de hacer con todos los contratos.

### **1.5.5. Paraísos fiscales**

De ahí que también, sea nuestro trabajo asegurarnos de que no haya ninguna conexión con paraísos fiscales. Puesto que el problema que tienen los paraísos fiscales es su opacidad, ocultan información, no facilitan datos al exterior. Por tanto, si tienen esa conexión hay dos posibilidades: que se trate de una de los países con los que España está en proceso de

negociación para firmar un Acuerdo de Intercambio de Información – como las Islas Cook, Isla de Man, Bermudas, Caimán – o países con los que España está en proceso de negociación para firmar un CDI. En estos dos casos tratar con paraísos fiscales entraría dentro de los límites de la legalidad vigente.

#### **1.5.6. Withholdingtax**

También, existe la posibilidad de que haya retenciones sobre los cobros en origen – *witholdingtax* –. Por lo que, de nuevo tendremos que verificar si podemos aplicar la deducción por doble imposición internacional en el supuesto de regir algún CDI con el país con el que estamos tratando.

Hay que analizar las normas tributarias del país de destino, si hace falta hasta preguntar a la administración tributaria local, para así garantizar la deducibilidad del gasto por canon de destino.

#### **1.5.7. Acuerdo previo de valoración**

Y por último, existe la posibilidad de negociar acuerdos previos de valoración con la administración tributaria del país de la cesionaria por los precios de transferencia, para así hacernos una idea del tanteo económico que supondría la operación.

#### **1.5.8. Luxleaks**

Un ejemplo bastante gráfico sobre la cesión de intangibles mal empleada es el caso de *Luxleaks*, esos impuestos sospechosamente bajos que se cobraban a multinacionales en Luxemburgo.

La auditoría *PricewaterhouseCoopers* con la ayuda del primer ministro de Finanzas del país, así como presidente de la Comisión Europea en el momento que pasó todo eso, Jean-Claude Junker, ayudó a más de mil compañías a obtener cientos de beneficios fiscales vigentes en Luxemburgo, desde 2002 a 2010 para reducir así impuestos.

Muchas compañías llegaron a conseguir pagar tan solo el 1% como impuesto de sociedades sobre los beneficios que llevaron a Luxemburgo. Había direcciones postales donde se albergaban más de 1.500 compañías.

Las autoridades luxemburguesas habían firmado cientos de acuerdos con empresas para rebajar sus impuestos, así se beneficiaban ambas partes: Luxemburgo porque cuantas más empresas, más negocio, y las propias empresas porque así pagaban menos impuestos además de eludir ser gravados en otros países<sup>25</sup>.

Paralelamente, están las cuatro grandes firmas de auditoría, las “Big four”: KPMG, PwC, Deloitte y Ernst&Young crearon los parámetros que llevaron a las multinacionales desviar sus beneficios hacia Luxemburgo.

Estos contratos eran documentos privados con los que las empresas acordaron con la administración tributaria luxemburguesa cuánto y cómo pagar impuestos. El esquema era siempre similar: una carta de introducción, una breve explicación del contexto de la empresa y de sus subsidiarias en el país, así como un detallado recorrido por la reestructuración con la que la empresa en cuestión decidía reorganizarse. Es decir, la descripción del entramado con el que habría desviado sus beneficios a Luxemburgo y pactado allí una tributación. En la mayoría de los casos, menos del 1% de sus ganancias<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup>Entre las empresas implicadas estaban Pepsi, Ikea, Burberry, Skype, Disney, Bombardier, Black&Decker, Amadeus, Amazon o la farmacéutica Shire.

<sup>26</sup> Este ejemplo lo consulté en diversos artículos de la revista *The Irish Times* y *El economista*.

## **1.6. Bibliografía consultada para este apartado:**

### **1.6.1. Normativa:**

- 1- Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE)
- 2- Tratado de la Comunidad Europea (TCE)
- 3- Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea
- 4- Tratado de Maastricht (TUE)
- 5- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.
- 6- Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 7- Real Decreto 7/1996 de 7 de junio y la Ley 10/1996 de 18 de diciembre, sobre préstamos participativos.
- 8- Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET)
- 9- Ley 45/1999 de 29 de septiembre sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional.
- 10- 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 (LIRPF)
- 11- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización.

### **1.6.2. Jurisprudencia:**

- 1- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 9 febrero 2012, RJ\2012\3855, sobre CDI con los Países Bajos en relación con la obtención de dividendos.
- 2- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 19 enero 2011, RJ\2011\1119, sobre los requisitos para la deducibilidad de las operaciones hechas con paraísos fiscales.
- 3- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 noviembre 1992, RJ\1992\9323, sobre un CDI con Italia, se reclaman retenciones producidas indebidamente.
- 4- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 marzo 2012, RJ\2012\4835, sobre CDI.
- 5- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 22 junio 2012, RJ\2012\7509, sobre un CDI con Portugal para evitar la doble imposición en establecimientos permanentes en el extranjero.
- 6- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 9 febrero 2015, RJ\2015\902, sobre el préstamo recibido por una filial española de su matriz residente en los Países Bajos, para financiar la adquisición de un paquete mayoritario de acciones de otra entidad no residente del mismo grupo.

- 7- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 8 octubre 2012, RJ\2012\9629, Deducción por actividades de exportación: creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales.
- 8- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 3 julio 2014, RJ\2014\4766, Deducción por actividades de exportación: creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales.
- 9- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 septiembre 2014, RJ\2014\4671.
- 10- (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 10 julio 2014, RJ\2014\4033, exención para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español.

### **1.6.3. Manuales:**

- 1- Teodoro Cordón Ezquerro, (2004) *Manual de Fiscalidad Internacional*, págs. 129 y siguientes.
- 2- Gloria Alarcón García, Klaus Tipke, (2009), *Manual del sistema fiscal español*, Thomson Reuters, 2ª Edición, págs. 805 y siguientes.
- 3- Alfredo Montoya, *Derecho del Trabajo*, págs. 192 y siguientes.
- 4- Juan Martín Queralt, (2012) *Derecho Tributario*, Aranzadi, 17ª Edición, págs. 213 y siguientes.
- 5- Juan Martín Queralt, (2014), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 25ª Edición, págs. 579 y siguientes.
- 6- José Juan Ferreiro Lapotza, *Derecho Tributario. Parte General. Volumen II*, Marcial Pons, 24ª Edición, págs. 199 y siguientes.
- 7- Ana María Pita Grandal, (2000), *Textos y casos prácticos de Derecho Financiero y Tributario (I)*, Tórculo Edicions, 2ª Edición, págs. 229 y siguientes.
- 8- Rafael Calvo Ortega, (2005), *Derecho Tributario. Parte General*, Thomson, 4ª Edición, págs. 513 a 528.
- 9- Emilia Albi Ibáñez, (2006-2007), *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, págs. 559 y 560.
- 10- Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, págs. 1135 y siguientes.
- 11- Luis María Cazorla Prieto, (2014), *Derecho Financiero y Tributario*, Thomson de Aranzadi, 14ª Edición, págs. 439 a 463 y 479.
- 12- Fernando Pérez Royo, (2014), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Reuters, Civitas, 24ª Edición, págs. 475 y 488.
- 13- José Fernando Lousada Arochena, Ricardo Pedro Ron Latas, (2013), *El Contrato de Trabajo Internacional*, Lex Nova – Thomson Reuters.
- 14- María Emilia Casas Baamonde, Salvador Rey Guanter, *Desplazamientos de los trabajadores y prestaciones de servicios transnacionales*, Colección Estudios, págs. 263 a 269, 352, 375 a 376.
- 15- *Trabajadores en el extranjero. Desplazados y expatriados*, Ediciones Francis Lefebvre.

- 16- Ernest&Young Abogados, *El desplazamiento de trabajadores al extranjero. Su régimen jurídico, laboral y fiscal*, Lex Nova.
- 17- José Carlos Fernández Rozas, (1996), *Derecho del Comercio Internacional*, Eurolex. S.L., págs. 258 y 259.

**1.6.4. Tesis doctorales:**

- 1- Amparo M. Molina Martín (doctoranda), Dr. D. Francisco Javier Prados de Reyes (director), (2009), *La movilidad geográfica internacional de los trabajadores. Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero*, Tesis Doctoral de la Universidad de Granada, págs. 108 y 109.

**1.6.5. Páginas de internet:**

- 1- <http://www.boe.es/legislacion/>
- 2- <http://www.europarl.es/>

## **2. RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES**

### **2.1. Artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital**

El artículo 217 de la Ley de Sociedades de Capital recoge la retribución de los administradores. Lo primero que ampara es que los administradores desempeñarán su función gratuitamente a no ser que los estatutos de la sociedad en cuestión tipifiquen lo contrario.

Aun así, ese principio no implica que haya que delimitar un sueldo fijo para el administrador sino que los estatutos han de concretar el sistema de retribución de los mismos.

#### **2.1.1. Sistemas de remuneración**

Los diferentes sistemas de remuneración vienen explicados en el apartado número 2 del citado artículo, puede tratarse de: “[...] una asignación fija, dietas de asistencia, participación en beneficios, retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia, remuneración en acciones o vinculada a su evolución, indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador y los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos”.

Tanto el importe máximo de la retribución del cargo como cualquier modificación del mismo y la elección de los administradores serán aprobadas en la junta general. Lo que deben establecer clara y delimitadamente los estatutos es el sistema de retribución, no la cantidad ni el período de la misma, eso se determinará mediante junta general. De hecho, algunas sociedades recogen en sus estatutos varios sistemas de retribución para así poder cambiar de sistema cuando les parezca oportuno para su actividad.

Y según recoge la LSC la remuneración de los administradores deberá ser proporcional a las funciones desempeñadas, de acuerdo con los precios de mercado del momento, además, tanto mediante la ley como mediante la junta general se pueden delimitar pautas para evitar que se suban estas retribuciones y así que no peligre la economía interna de la sociedad ni haya abusos por parte de los administradores.

##### ***2.1.1.1. Cantidad fija***

Si consiste en una cantidad fija más participación en beneficios es necesario que conste el porcentaje concreto de éstos.

El beneficiario de dicha retribución es el administrador, por tanto, de haber un consejo de administración no puede renunciar a ella por todos sus miembros, dado que la retribución es individual, aunque los estatutos siempre pueden prever otra cosa.

##### ***2.1.1.2. Sueldo fijo***

En los supuestos en los que se establezca un sistema de sueldo fijo, delimitado, será necesario que la junta general revise los estatutos y apruebe las modificaciones en la relación con el tema para poder evitar los abusos por parte de los administradores, que de no ser por el control de la junta, y aun a veces con ese control, podrían autorretribuirse de una manera desproporcionada.

Esto suele pasar en las juntas en que hay muchos administradores, o en los casos de sociedades grandes en las que los administradores son responsables de grandes sumas de dinero, pues aprovechan para conseguir remunerarse más que el resto de los socios, de ahí el control de los estatutos y de la junta general.

### **2.1.1.3. Participación de beneficios sociales**

De estas posibles formas de retribución la Ley se centra especialmente en la participación de beneficios sociales. En el supuesto que nos atañe, el caso de una sociedad anónima, la efectividad de esta participación se condiciona al reparto previo de un dividendo mínimo a los accionistas, como así explica el art.218.3 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) “*En la sociedad anónima, la participación solo podrá ser detraída 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*”.

Por último, otro sistema de retribución que tenemos que mencionar son las “*stock-options*”, es decir, acciones. En los casos de sociedades anónimas los administradores podrán ser retribuidos en acciones, las cuales, tal y como señala el art.219 de la LSC han de estar delimitadas, los estatutos deberán recoger todas sus características, pues no solo importa la cantidad de acciones que se le al administrador sino también el valor de cada una.

El art.219 LCS dice “*1. 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. 2. El acuerdo de la junta general de accionistas 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.*”

Además, en la junta general ha de decidirse la cantidad, tipo, la fecha de entrega y todos los detalles relacionados con las acciones, pues es un sistema que se suele usar en grandes sociedades, en las cuales al administrador le compensa correr el riesgo que conlleva recibir una acción que cotiza en bolsa porque sabe que así ganará más dinero<sup>27</sup>.

### **2.1.1.4. Retribución por acciones**

Con el sistema de retribución por acciones los acreedores de las mismas, es decir, los administradores, no se fijan en el beneficio o resultado contable de la sociedad, sino en su capitalización por el mercado de valores, haciéndoles correr a tal fin con el riesgo empresarial propio del accionista puesto que no cobrarán si la cotización de las acciones de la sociedad no sube.

## **2.2. Operaciones vinculadas**

### **2.2.1. Artículo 18.2.b) de la Ley de Impuesto de Sociedades**

Todas las relaciones que tenga un administrador con su empresa son operaciones vinculadas en virtud del art.18.2.b) LIS, excepto la retribución por sus funciones: “*1.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.2. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: [...] b) Una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones*”.

---

<sup>27</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 junio 2013, RJ\2013\6005, retribución administradores a través de la participación en beneficios.

### **2.2.2. Concepto**

Las operaciones vinculadas son las transmisiones de bienes y/o prestaciones de servicios que se llevan a cabo entre partes vinculadas, no independientes entre sí. Es decir, entre sociedades vinculadas, entre socios y parientes hasta cierto grado, entre la matriz de una sociedad y sus filiales y sucursales, entre la propia sociedad y sus socios o con sus administradores. Y, por tanto, son susceptibles de ser convenidas a precios diferentes de los de mercado.

El ejemplo más gráfico para entender este concepto es un préstamo imaginemos que el socio mayoritario de una sociedad le concede un préstamo a la misma a un tipo de interés por debajo del tipo de mercado. Esta diferencia entre el tipo de interés de mercado y el que realmente percibe el socio deberá imputarse en sus respectivos impuestos (Impuesto de Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Otro ejemplo sería el caso de un alquiler de un local entre la matriz y una filial, esto es, la matriz le paga el alquiler a sus filiales, eso es una operación vinculada.

#### ***2.2.2.1. Valoración por el valor normal de mercado***

Para evitar esto, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado.

Puede ser que un administrador le alquila un inmueble a la sociedad, para crear oficinas para sus filiales, por ejemplo. Pues el administrador no podrá ni alquilárselo gratis ni por una cantidad descompensada de dinero, tendrá que hacerlo por el valor normal de mercado. Pero, si se diera el caso de que no le cobra alquiler a dicha sociedad, se contabilizaría la factura de alquiler a precio de mercado y se deduciría a precio de mercado. En el IRPF del administrador se imputaría como ingreso este alquiler, aunque no lo haya cobrado, porque eso no importa dado que se trata de una operación vinculada.

Este valor normal de mercado es el que se acuerda por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

##### ***2.2.2.1.1. Métodos para calcular la valoración normal de mercado***

Se determinará por alguno de los siguientes métodos: método del precio libre comparable, método del coste incrementado o método del precio de reventa<sup>28</sup>.

#### ***2.2.2.2. Operaciones vinculadas***

Para que una operación se considere vinculada, antes de la reforma de la ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades, llegaba con que dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, simplemente el 5% del capital social o los fondos propios, cosa que ahora se ha elevado a un mínimo del 25%.

---

<sup>28</sup>Cuando debido a la complejidad o a la información relativa a las operaciones no puedan aplicarse adecuadamente los métodos anteriores, se podrán aplicar los siguientes métodos para determinar el valor de mercado de la operación: método de la distribución del resultado o método del margen neto del conjunto de operaciones.

## **2.3. Gastos deducibles**

### **2.3.1. Artículo 14 de la Ley de Impuesto de Sociedades**

En cuanto a los gastos deducibles, el art.14 de la Ley de Impuesto de Sociedades tipifica los no deducibles. Teniendo en cuenta la norma general, del art.10 de esa misma ley, que dice que todos los gastos que lo son y están contabilizados son deducibles, dado que de por sí reducen el resultado contable. El art.14 establece que no lo son, entre otros, los dividendos, las multas y los donativos o liberalidades.

### **2.3.2. Diferencias entre trabajador y administrador**

La clave está en diferenciar trabajador de administrador, un administrador trabaja para la sociedad pero no es propiamente un trabajador como los demás, puesto que la propia LSC indica que a no ser que los estatutos recojan lo contrario sus funciones no serán retribuidas de ninguna manera, ejercerán el puesto de administrador de modo gratuito. Y si por norma general los administradores desempeñan su cargo de manera no remunerada ¿no lo podríamos considerar un gasto salarial para la empresa, no? Si no que, más bien, lo podríamos considerar un donativo o una liberalidad.

Además, parte de la jurisprudencia<sup>29</sup> también aboga en que esta retribución no es un gasto porque lo considera inherente a funciones de un directivo o de un trabajador más, es decir, muchas veces los administradores de una sociedad son los directivos o trabajadores de la misma, por lo que ya se les paga por desempeñar esos trabajos además de por ser administradores, una cosa recoge a la otra y de ahí que la remuneración por ser administrador no se pueda considerar gasto deducible.

Art.15.e) LIS “*Los donativos y liberalidades. [...] Tampoco se entenderán comprendidos en esta letra e) 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*”.

## **2.4. Responsabilidad de los administradores**

Por otro lado, hay que hablar también de la responsabilidad de los administradores, tanto dentro de la sociedad como con terceros.

### **2.4.1. Artículos 236 y 237 de la Ley de Sociedades de Capital**

Por una parte el art.236 y 237 de la LSC recogen la responsabilidad de los administradores dentro de la sociedad, esto es, la sociedad es una persona jurídica que ha de ser representada, y la representarán y organizarán los administradores, por lo que, si el consejo de administración o un administrador en particular omite sus deberes como tal y vulnera alguna norma será responsable de sus actos tanto a nivel interno como con terceros. De hecho, si se trata de un consejo de administración serán responsables solidarios. Y como dice el apartado 2 del art.236 el hecho de que el acto lesivo se hubiere aprobado en junta general no exonerará de culpa al administrador, que tendría que haber avisado y ser congruente con la ley y los estatutos.

---

<sup>29</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 septiembre 2013, RJ\2013\6529, la retribución de los administradores no se considera rendimiento de trabajo del IRPF.

#### **2.4.2. Artículo 31 bis del Código Penal**

Por otra parte el art.31 bis del Código Penal (CP) dice lo siguiente en relación con los administradores de una sociedad “1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho [...].

2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella [...]”.

#### **2.4.3. Artículo 286 del Código Penal**

Entre las novedades que se encuentran en el Proyecto de Ley de reforma del Código Penal se encuentra la introducción de un nuevo tipo penal, que va a implicar la condena del administrador social que haya omitido la adopción de medidas de vigilancia o control para prevenir la comisión de delitos en el seno de su empresa.

Este nuevo artículo 286 CP dispone que “*será castigado el representante legal o administrador de hecho o de derecho de cualquier persona jurídica o empresa, organización o entidad que carezca de personalidad jurídica, que omita la adopción de las medidas de vigilancia o control que resultan exigibles para evitar la infracción de deberes o conductas peligrosas tipificadas como delito, cuando se dé inicio a la ejecución de una de esas conductas ilícitas que habría sido evitada o, al menos, seriamente dificultada, si se hubiera empleado la diligencia debida.*”

### **2.5. Bibliografía consultada para este apartado:**

#### **2.5.1. Normativa:**

- 1- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC)
- 2- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)
- 3- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

#### **2.5.2. Jurisprudencia:**

- 1- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 junio 2013, RJ\2013\6005, retribución administradores a través de la participación en beneficios.
- 2- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 septiembre 2013, RJ\2013\6529, la retribución de los administradores no se considera rendimiento de trabajo del IRPF.
- 3- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 30 octubre 2013, RJ\2013\7522, deducciones para la sociedad en relación con la retribución de los administradores.

#### **2.5.3. Manuales:**

- 1- Tomás S.Vives Antón, Enrique Orts Berenguer, (2008), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant to Blanch, 2ª Edición, págs. 490 a 500.
- 2- José Ramón Serrano PiedeCasas, Eduardo Demetrio Crespo, *Cuestiones actuales de Derecho Penal Económico*.

- 3- José Manuel Ríos Corbacho, *El administrador de hecho en los delitos societarios*.
- 4- Jesús María Silva Sánchez, *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*.
- 5- Francisco Muñoz Conde, (2013), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant lo Blanch, 19ª Edición, págs. 495 a 502.
- 6- Ángeles Pla Vall, Concha Salvador Cifre, (2013), *Impuesto sobre sociedades: régimen general y empresas de reducida dimensión*, Tirant to Blanch, págs. 360 a 372.

**2.5.4. Páginas de internet:**

- 1- <http://www.boe.es/legislacion/>

### 3. RETORNO DE LA RENTABILIDAD DE DIVIDENDOS

#### **3.1.Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes**

##### **3.1.1. Objetivo**

La directiva que vamos a examinar es la Directiva 2011/96/UE en relación a Matrices y Filiales. Su objetivo es que los beneficios de las sociedades matrices y filiales situadas en distintos Estados miembros reciban un trato fiscal equivalente al de las sociedades ubicadas en un mismo Estado miembro, es decir, que el hecho de que una matriz o filial esté situada en un Estado miembro u otro no le perjudique fiscalmente.

También se aplica a los beneficios percibidos por establecimientos permanentes que se encuentren en un Estado miembro distinto al de la matriz. Esto es, de nuevo, y en virtud al principio de no discriminación por razón de nacionalidad que recoge el TFUE, la sociedad matriz y la filial pueden estar en el mismo Estado miembro o no, que esta Directiva se aplicará en ambos casos.

##### **3.1.2. Contenido**

Esta Directiva recoge, básicamente, dos medidas principales para la consecución de su objetivo. Por una parte, obliga al Estado de residencia de la matriz a corregir la doble imposición económica que se produciría por el reparto de beneficios en el IS tanto de la filial como de la matriz. Y por otra parte, elimina la retención en origen que practicaría el Estado de residencia de la filial cuando reparte beneficios la matriz. Los Estados, en este caso, de acuerdo con el art.4 pueden optar por un sistema de exención o imputación limitada, medida que se convertirá en obligatoria en el supuesto de que se repartan dichos beneficios por motivo de la liquidación de la sociedad filial, como recoge el art.5.<sup>30</sup>

##### **3.1.3. Ámbito de aplicación**

Esta Directiva es aplicable para aquellas matrices que cumplan unos determinados requisitos. En efecto, la matriz ha de revestir alguna de las formas jurídicas enumeradas en la parte A del Anexo I de la Directiva; también han de estar domiciliadas en un Estado miembro, y, por último, han de estar sujetas, sin posibilidad de exención, a un impuesto de sociedades o equivalente de los incluidos en la lista prevista en la parte B del Anexo I de la Directiva.

Ahora bien, aunque estos tres requisitos han de cumplirse pero no tienen por qué cumplirse los tres en el mismo Estado miembro.

Igualmente, para ostentar esa condición de matriz y de filial se exige que la primera participe en la segunda, de modo directo, cómo mínimo en un 10% de su capital.

Aun así, los Estados no están obligados a aplicar estas medidas inmediatamente, así lo ha aclarado el TJUE. Aunque sí es cierto que, una vez cumplido un período de tiempo, se aplicarán dichas medidas con carácter retroactivo a los Estados que no lo hubieren hecho<sup>31</sup>.

---

<sup>30</sup> Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, pág.464.

<sup>31</sup> Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, pág.464.

### **3.2.Artículos 21 y 32 del Texto Refundido de la Ley de Impuesto de Sociedades**

Dentro de nuestra legislación los arts. 21 y 32 TRLIS son los que recogen la corrección de la doble imposición económica.

El art.14.1.h) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR) tipifica la supresión de la retención en origen: rebaja el porcentaje mínimo de participación hasta un 5% e incluso, en ciertos casos, hasta el 3%, mejorando así la Directiva en cuestión.

Hay que fijarse, aun así, que este artículo vulnera la Directiva cuando excluye su aplicación en los casos de distribución de beneficios por liquidación de la filial<sup>32</sup>.

#### **3.2.1. Cláusulas antiabuso de la norma española**

Contiene cláusulas antiabuso como la exigencia de un periodo mínimo de un periodo mínimo de mantenimiento de la participación de un año, la exigencia de motivos económicos válidos para grupos societarios en los que la matriz esté controlada por sujetos que no residan en la UE, y la exclusión de la exención en supuestos de matrices o establecimientos permanentes residentes en paraísos fiscales.

#### **3.2.2. Deducciones**<sup>33</sup>

##### ***3.2.2.1.Deducción por doble imposición***

La deducción – general – por doble imposición de dividendos es una deducción técnica que pretende corregir la doble imposición económica de los beneficios de una sociedad que primero, provoca el gravamen en la cabeza de ésta y luego gravamen al socio que los adquiere.

Para poder practicar esta deducción que recoge el TRLIS es necesario que los dividendos o participaciones sean procedentes de entidades residentes en territorio español.

El primer requisito fundamental es que los dividendos o participaciones a repartir se hayan integrado primero en la base imponible de la sociedad receptora de aquellos.

Hay que tener en cuenta que no solo dará lugar a esta deducción los dividendos en sentido estricto, sino también participaciones en beneficios que tratan de retribuir la condición de socio o partícipe, como pueden ser las primas de asistencia a juntas o los beneficios recibidos por los titulares de bonos de disfrute.

Sin embargo las distribuciones atribuidas a administradores y no a socios no darán lugar a esta deducción.

Otro requisito importante es que los dividendos de los que hablamos procedan de entidades residentes en nuestro país. Lo cual no implica que en relación a dividendos de fuentes extranjeras no pueda corregirse la doble imposición sino que se hace mediante el art.21 TRLIS o bien por los arts.31 y 31 TRLIS.

Es decir, en nuestro caso, esta clase de deducción podría usarla nuestra sociedad en relación con sus entidades en España, y puede que incluso en relación con algunas de sus entidades extranjeras si incluye dichos beneficios en la base imponible de la sociedad.

Cuando proceda practicar la deducción, su importe será de 50% de la cuota íntegra generada por el importe íntegro de los dividendos integrados en la base imponible. Esta

---

<sup>32</sup>Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, pág.464 y 465.

<sup>33</sup>Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, págs. 470 y siguientes. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 10 julio 2014, RJ\2014\4033, exención para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español.

deducción será del 100% cuando la entidad que reciba los dividendos tenga unas participaciones igual o superior al 5% en el capital social de la que los reparte, y si estas se hubiesen mantenido ininterrumpidamente durante el año anterior al reparto<sup>34</sup>.

### ***3.2.2.2. Deducción amparada por el sujeto pasivo***

Además de la deducción general explicada anteriormente, hay otra clase de deducción, que es la amparada por el sujeto pasivo.

Esta deducción pretende corregir un supuesto de doble imposición jurídica internacional, puesto que cuando la sociedad contribuyente del IS obtiene rentas en el extranjero, tiene que soportar también el impuesto correspondiente de ese país y luego, pagar otra vez impuestos en España.

Para que esta deducción sea posible han de cumplirse los siguientes requisitos:

La entidad contribuyente del IS tiene que obtener rentas en el extranjero y estas rentas soportar un impuesto análogo al nuestro IS en dicho país. Además, dichas rentas han integrarse en la base imponible del IS español.

Hay dos métodos utilizados para corregir la doble imposición, el de la exención o el de la imputación, el TRLIS aboga por este último, permitiendo a la sociedad deducir la menor de dos cantidades: del importe efectivamente satisfecho en el extranjero por un gravamen de naturaleza similar a nuestro IS o bien, del importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en nuestro país.

Para practicar la deducción, se agruparán las rentas obtenidas en un mismo país, salvo las de establecimientos permanentes, que se computarán aisladamente por cada uno de ellos.

### ***3.2.2.3. Deducción por doble imposición internacional***

En relación con la deducción por doble imposición económica internacional en cuanto a dividendos y participaciones en beneficios no se trata de corregir una doble imposición jurídica sino una doble imposición estrictamente económica.

Esta clase de deducción la recoge el art.32 TRLIS el cual explica los requisitos que han de cumplirse para su aplicación.

En primer lugar, el sujeto pasivo, como decíamos antes, tiene que incluir en su base imponible del IS dichos dividendos o participaciones procedentes de una entidad no residente en España, y esto quiere decir que, ha de integrar no solo el importe de los mismos, sino también lo que corresponda al impuesto soportado en el extranjero respecto a los mismos. Este impuesto soportado en el extranjero por la entidad no residente no se reconoce contablemente como un ingreso de la entidad del socio residente en nuestro país – pues es algo que se paga en otro país, son impuestos recaudados para otro gobierno – su inclusión en la base imponible habrá que hacerla a través de un ajuste positivo al resultado contable.

En segundo lugar, y como ya hemos comentado a raíz de otro tipo de deducciones, otro requisito que ha de cumplirse es que el residente en nuestro país tendrá que tener al menos una participación de un 5% del capital social de la no residente que efectúa el reparto de dividendos que estamos examinando y que tal participación mínima se hubiera poseído de forma ininterrumpida durante el año inmediato anterior al día en que se repartan los beneficios, o bien que dicho plazo mínimo de tenencia de la participación se complete inmediatamente después del reparto.

Si la entidad residente en nuestro país cumple todo lo expuesto tendrá derecho a deducir de su cuota íntegra:

---

<sup>34</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 9 febrero 2012, RJ\2012\3855, sobre CDI con los Países Bajos en relación con la obtención de dividendos.

- El importe del impuesto satisfecho por su filial en el extranjero en relación con los beneficios con cargo a los que le ha repartido el dividendo
- El impuesto satisfecho en el extranjero, en relación con el mismo beneficio.

En el caso de la sociedad ALIMENTOS S.A. pasa, que, aunque sea una entidad residente en nuestro país, cuando obtiene dividendos de alguna de sus filiales extranjeras a veces se ve obligada a tributar en el extranjero por dichos dividendos recibidos. En este caso, se daría una situación de doble imposición jurídica internacional, que se corregiría con la deducción del art.32 TRLIS, explicada anteriormente.

No es deducible, tampoco, la depreciación causada por reparto de dividendos de una filial no residente.

Esto pasa, por ejemplo, cuando se compra una participación en la no residente. El precio de adquisición llevará incorporados tales beneficios, y su posterior reparto podría dar lugar a una depreciación de la participación. Tal deterioro no sería deducible, lo que obligaría a realizar el correspondiente ajuste positivo al resultado contable y correlativamente, por lógica, si después se recupera el valor de esta depreciación, no supondría un ingreso, desde el punto de vista del IS.

Sí es cierto que esta norma deja de tener sentido – a la par de vigencia – a partir de los períodos impositivos iniciados en 2013 – es decir, en nuestro caso, de existir, afectaría desde el año 2009 – puesto que la pérdida por deterioro de valores participativos ya nunca es deducible.

#### 3.2.2.3.1. *La Directiva 2011/96/UE en relación con la deducción por doble imposición internacional*

La Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes contiene lo siguiente. Por un lado, quiere eliminar la doble imposición internacional en los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su matriz, por exención o imputación, como dice su art. 4. 1. Por otro lado, su art.5 tiene la intención de indultar la retención en origen a la distribución de tales beneficios.

Todo esto, obviamente, cumpliendo los requisitos mínimos que hemos ido explicando a raíz de las deducciones que ampara el TRLIS, es decir, que ambas tengan residencia en el ámbito de la Unión Europea, que estén sujetas a los impuestos analizados y que tengan un porcentaje mínimo de participación entra matriz y filial.

Esta Directiva deroga a la Directiva 90/435/CEE, de 23 de julio, la cual fue objeto de diversas modificaciones desde su aprobación y que la Directiva 2011/96/UE refunde.

El art. 4. 1 de la Directiva establece lo siguiente: “1. Cuando una sociedad matriz o un establecimiento permanente de esta reciban, por la participación de aquella en una sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz y el Estado miembro del establecimiento permanente: — o bien se abstendrán de gravar dichos dividendos, — o bien los gravarán, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, sujeto a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente puedan encuadrarse en las definiciones establecidas en el artículo 2 y cumplan los requisitos previstos en el artículo 3, hasta la cuantía máxima del impuesto adeudado”.

Lo que recoge este artículo lo tipifica también el ordenamiento español en los artículos 21 y 32 TRLIS ya mencionados con anterioridad, que regulan los métodos de exención e imputación respecto de la doble imposición económica que, a su vez, menciona el art.4.1 de la presente Directiva.

No está de más hablar ahora de la opinión de la comunidad europea, en general, sobre esta directiva y la doble imposición, que aun hoy día hay dentro de la misma en relación con los países miembros.

#### 3.2.2.3.2. *Opinión de la Comisión Europea*

La Comisión Europea consideró examinar toda esta cuestión ya en el año 2011 lanzando una consulta pública, es decir, a particulares, empresas, organismos y administraciones, para así recopilar información sobre los problemas fiscales actuales en el ámbito europeo y posteriormente, recibir sugerencias para resolver el problema.

Más concretamente, sobre los problemas que atañe la tributación del reparto de dividendos internacionales a inversores particulares y a empresas con inversiones portfolio, puesto que esta clase de inversiones tan solo gozan de una participación inferior al 10% y por tanto no pueden ver eliminada la doble imposición internacional por aplicación de esta Directiva.

Este documento de consulta abarca, básicamente, la existencia de un riesgo inherente de doble o múltiple gravamen en los dividendos internacionales que perciben los accionistas por estar sujetos, muy habitualmente, a varios niveles de gravamen.

Por un lado se les grava el impuesto sobre sociedades en la sede de la empresa que obtiene dichos beneficios. Por otro lado, existe una retención en el país de origen sobre el dividendo distribuido, el *withholdingtax* o IRNR. Y también se grava el impuesto sobre la renta del Estado de residencia del inversor, es decir, al beneficiario, ya sea mediante el IS o el IRPF.

En principio, los pagos de dividendos entre empresas vinculadas sí están exceptuados por la doble imposición internacional si cumplen los requisitos tipificados en la Directiva en cuestión sobre matriz-filial. Sin embargo, esos requisitos no los cumplen los accionistas individuales ni los inversores portfolio, por lo que no están cubiertos por la Directiva. Esto es, la Directiva no impide que el beneficiario individual que recibe unos dividendos tenga que gravar el impuesto correspondiente varias veces, dado que primero, lo hace de forma indirecta a través de la empresa, ya que ésta tendrá que pagar el impuesto correspondiente en España o en el país de origen por haber generado dichos dividendos y por otro lado, el particular verá que se le grava de una forma directa en su IRPF, por tener una ganancia.

#### 3.2.2.3.3. *Opinión del Tribunal de Justicia de la Unión Europea*

Sí es cierto que amparándose en el principio de soberanía fiscal de los países miembros de la UE, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea recalcó que el hecho de que se produzca una doble imposición internacional - aun en el ámbito de la propia unión - no es ilegítimo, puesto que cada Estado miembro tiene la libertad que quiera para establecer su sistema fiscal paralelamente de que existan otros incluso contradictorios dentro de la UE, siempre que esta normativa fiscal respete los principios básicos de la unión. Aunque también es verdad que el TJUE reconoce que la existencia de la doble imposición obstaculiza la actividad internacional y las inversiones en su propio ámbito, obstaculizando el funcionamiento efectivo del mercado interno.

La eliminación de este impuesto se suele dar en los casos de doble imposición internacional doméstica pero no en los internacionales. El TJUE considera que esta doble imposición es contraria al derecho europeo si refleja una diferencia de tratamiento entre situaciones domésticas y situaciones internacionales en el ámbito de la Unión, sería discriminatorio.

Y eliminar la discriminación en el trato fiscal es un requisito básico de la UE y la Comisión recalca que un Estado miembro solo puede tratar las situaciones internacionales de forma diferente de las domésticas si está seriamente justificado por una diferencia en las circunstancias de los contribuyentes.

### **3.3. Bibliografía consultada para este apartado:**

#### **3.3.1. Normativa:**

- 1- Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes.
- 2- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

#### **3.3.2. Jurisprudencia:**

- 1- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 10 julio 2014, RJ\2014\4033, exención para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español.

#### **3.3.3. Manuales:**

- 1- Rafael Calvo Ortega, (2005), *Derecho Tributario. Parte General*, Thomson, 4ª Edición, págs. 513 a 528.
- 2- Emilia Albi Ibáñez, (2006-2007), *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, págs. 559 y 560.
- 3- Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, págs. 1135 y siguientes.

#### **3.3.4. Artículos:**

- 1- Silvia López Ribas, *Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de las entidades no residentes*, artículo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- 2- José Ignacio Ciudad Cura, *Las operaciones de financiación matriz-filial en el ámbito de los grupos multinacionales utilizando préstamos participativos. Posible concurrencia de precios de transferencia. Una propuesta de actuación de la Administración Tributaria*, artículo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

#### **3.3.5. Páginas de internet:**

- 1- <http://www.boe.es/legislacion/>
- 2- <http://www.europarl.es/>

## 4. PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Los procedimientos tributarios que vamos a analizar acorde a este caso son el acuerdo previo de valoración – muy útil al supuesto objeto de examen puesto que no está de más pedir este tipo de acuerdo a la administración pública en relación a locales comerciales o incluso a intangibles – la teoría general del aplazamiento – también muy útil al supuesto, por no decir que es el procedimiento más beneficioso de todos para nosotros, dado que, con todo el dinero que ha defraudado a Hacienda esta sociedad, no le viene nada mal saber cómo puede fraccionar los pagos de sus deudas – y la teoría general de inspección – mediante la cual la Administración Tributaria examinará minuciosamente nuestra sociedad –.

### 4.1. Acuerdo previo de valoración

#### 4.1.1. Artículo 91 de la Ley General Tributaria

En primer lugar, para entender de qué se trata un acuerdo previo de valoración lo mejor es examinar detenidamente el art.91 de la Ley General Tributaria (LGT), en el cual está tipificado y explicado este tipo de acuerdo y versa lo siguiente:

*“1. Los obligados tributarios podrán solicitar a la Administración tributaria, cuando las leyes o los reglamentos propios de cada tributo así lo prevean, que determine con carácter previo y vinculante la valoración a efectos fiscales de rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos determinantes de la deuda tributaria.*

*2. La solicitud deberá presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo. A dicha solicitud se acompañará la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario.*

*3. La Administración tributaria podrá comprobar los elementos de hecho y las circunstancias declaradas por el obligado tributario.*

*4. El acuerdo de la Administración tributaria se emitirá por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho al que se refiere, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, de acuerdo con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo. La falta de contestación de la Administración tributaria en plazo implicará la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario.*

*5. En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración, la Administración tributaria que hubiera dictado el acuerdo estará obligada a aplicar los valores expresados en el mismo. Dicho acuerdo tendrá un plazo máximo de vigencia de tres años excepto que la normativa que lo establezca prevea otro distinto.*

*6. Los obligados tributarios no podrán interponer recurso alguno contra los acuerdos regulados en este precepto. Podrán hacerlo contra el acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de las valoraciones incluidas en el acuerdo”.*

#### 4.1.2. Artículo 90 de la Ley General Tributaria

Además, en esta misma ley, se posibilita al ciudadano preguntar sobre el valor fiscal de los inmuebles objeto de una futura venta o una futura compra, según establece así su art. 90, y las empresas podrán plantear a la administración un acuerdo previo de valoración que evitará la litigiosidad con la misma.

Es decir, supongamos que en nuestro supuesto, la sociedad ALIMENTOS S.A. quiere instarle a la Administración Pública un acuerdo previo de valoración sobre la estimación económica de un local comercial que tiene en Santiago de Compostela, que quiere vender

porque al irle bien y estar expandiendo el negocio, ese local, que está al lado de la matriz, se le ha quedado pequeño y quiere comprar uno mucho más grande sito en una calle vecina, por motivos puramente prácticos. Pero aun así, aunque a la empresa la vaya bien no quiere desperdiciar el dinero haciendo valoraciones demasiado bajas, ni quiere pasarse del límite haciéndolas demasiado altas, puesto que luego le saldría a pagar, dado que eso se tributaría como beneficio y en el fondo, pagaría más impuestos.

#### ***4.1.2.1. Procedimiento***

Por tanto, decide que quiere pedirle un acuerdo previo a la administración, lo que tendrá que hacer es una valoración propia primero, peritándolo según zona y metros cuadrados, es decir, características básicas, además del precio por el que lo compró y calcular estrictamente el precio que le correspondería según el valor de mercado, así como el precio de depreciación a lo largo de estos años.

Esta instancia se tramitará por escrito y la Administración tiene un plazo determinado para contestar, ante falta de contestación se estimará silencio administrativo y se aceptara la valoración hecha por el obligado tributario en su informe.

Contra la valoración hecha por la Administración no cabe recurso, aunque sí cabe contra actos administrativos posteriores sobre la misma.

#### ***4.1.3. Consultas tributarias de los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria***

También hay que hablar de las consultas tributarias escritas que recogen los arts.88 y 89 de la citada ley.

Cuando los contribuyentes tengan dudas sobre el régimen jurídico aplicable y la clasificación de alguna obligación jurídico-tributaria podrán plantear dichas dudas a la administración. Todas estas dudas podrán ser planteadas por personas físicas o jurídicas, así como de modo individual o colectivo, como puede ser un sindicato, organización o fundación.

#### ***4.1.3.1. Procedimiento***

Para poder preguntar estas dudas el obligado no solo ha de explicar la duda que tiene sino que también tiene que explicar la situación jurídica en la cual se suscita. Y una cosa importante a tener en cuenta, dado que puede ser algo contradictoria con la seguridad jurídica del individuo en este contexto, es que la solicitud de consulta nunca interrumpe el plazo de cumplimiento de la obligación de que se trate.

La administración debe contestar en un plazo de seis meses y de no hacerlo, no es como antes que atendíamos al silencio positivo administrativo, sino que el obligado ha de cumplir su obligación tributaria sin más dilación y no cabe ningún otro recurso por esta vía, tendríamos que derivar ya el caso al derecho administrativo en relación con la tardanza por parte de la administración. Sí es cierto, que una vez que la administración conteste y el obligado tributario hace exactamente lo que la administración le dice se le exime a éste de responsabilidad.

Eso sí, la administración queda obligada por las respuestas omitidas, no solo respecto al obligado tributario que le ha formulado la consulta, sino también respecto a todos los obligados tributarios que se encuentren en idéntica situación.

#### ***4.1.4. Valoración de intangibles***

La valoración de intangibles es más compleja dado la subjetividad de los mismos. Pero la Ley 14/2013 de 28 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, modifica el art.23 del TRLIS amparando la posibilidad de solicitar a la Administración

Tributaria un acuerdo previo sobre estos, precisamente, para seguir el principio de seguridad jurídica que cualquier contribuyente merece.

## **4.2. Aplazamiento**

### **4.2.1. Artículo 65 de la Ley General Tributaria**

En segundo lugar, La posibilidad de solicitar el aplazamiento, con o sin fraccionamiento en el pago, de las deudas tributarias, aparece prevista en el art.65 de la LGT, sin perjuicio de lo que dispongan las normas reguladoras de los distintos tributos y, en su caso, completen las disposiciones reglamentarias – art.44 a 54 del Reglamento General de Recaudación (RGR) –.

#### ***4.2.1.1. Diferencias entre aplazamiento y fraccionamiento***

El aplazamiento consiste en ampliar el plazo establecido para el pago de la obligación tributaria, mientras que en el fraccionamiento se establecen varios períodos y se divide el importe de la deuda a satisfacer en cada uno de esos períodos. El objetivo de estos sistemas es facilitar el pago a los contribuyentes con dificultades económicas para hacer frente al pago de sus obligaciones tributarias, por lo que, de este modo, pueden ir haciendo frente al pago previsto poco a poco, tal y como recoge el art.65.1 LGT.

#### ***4.2.1.2. Objeto***

Pueden ser objeto de estas medidas toda clase de deudas y deudores tributarios, tanto en periodo voluntario como ejecutivo de pago, cuando su situación económica les impida realizar el pago, como dice el art.65.2 LGT.

La manera más común de que se extinga la deuda tributaria es mediante el pago, el pago en efectivo de la misma. El pago, se supone que debe efectuarse dentro de unos plazos legalmente previstos, pero como hemos dicho, en caso de que el contribuyente no sea capaz de cumplirlos se le facilitará el fraccionamiento de su deuda para que así pague más cómodamente. Aun así teniendo en cuenta la existencia, obviamente, de unos plazos tipificados, hay dos tipos de deudas: las autoliquidables y las resultantes de liquidaciones practicadas por la Administración.

### **4.2.2. Artículo 160.2 de la Ley General Tributaria**

Según el art.160.2 de la LGT la recaudación de la que venimos hablando puede realizarse de dos maneras.

#### ***4.2.2.1. Período voluntario de pago***

Por un lado existe un período voluntario de pago, mediante el pago o cumplimiento del obligado en los plazos legalmente previstos en el art.62 de la LGT.

#### ***4.2.2.2. Período ejecutivo de pago***

Y por otro lado tenemos un período ejecutivo de pago, cuando ya la Administración tiene que actuar mediante un procedimiento de apremio para que el obligado cumplan su parte, regulado en el art.163 de la LGT que dice que dice que una vez iniciado el período ejecutivo, la Administración tributaria efectuará la recaudación de las deudas liquidadas o autoliquidadas por el procedimiento de apremio sobre el patrimonio del obligado al pago, pero para ello es preciso haber cumplido con un trámite formal consistente en la notificación de la providencia de apremio. Art.167 LGT “*el procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia en la*

*que se notificará al obligado la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el art.28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago”.*

En el caso de la sociedad ALIMENTOS S.A. todas las deudas tributarias están ya en período ejecutivo de apremio menos la de 171.000€ de 2014, dado que el ejercicio de 2014 cuenta hasta el 31 de 2015, y aun está dentro de plazo, es decir, período voluntario de pago, cuando le corresponda.

#### **4.2.3. Artículo 66 de la Ley General Tributaria: la prescripción**

Sin embargo, sí que tenemos que tener en cuenta la prescripción de los arts.66 y 67 de la LGT. Puesto que en el apartado b) del art.66 dice que “*prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos: b) el derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas. [...]*”.

Es decir, las cantidades defraudadas del año 2009 ya habrán prescrito. Sin embargo del 2010 al 2014 tendrán que pagar los impuestos pertinentes que no pagaron en su momento.

#### **4.2.4. Procedimiento del aplazamiento**

En cuanto al procedimiento en sí del aplazamiento, comienza con una solicitud dirigida al órgano competente en los plazos fijados reglamentariamente, que contendrá los datos del obligado al pago, las causas del aplazamiento y la correspondiente garantía. Esta garantía consistirá en que el obligado presente consigo un aval, que puede ser un aval solidario de entidad de crédito o una sociedad de garantía recíproca, o si no, un certificado de seguro de caución.

Cuando el obligado no pueda, ni tan si quiera, disponer de una aval porque sufriría su viabilidad dineraria, la Administración podrá admitir otro tipo de garantías, como por ejemplo, una hipoteca, prenda o fianza.

##### **4.2.4.1. Excepciones subjetivas**

Por último hay que señalar también las excepciones, el art.82.2 de la LGT recoge una serie de sujetos, de obligados tributarios que estarán indultados del pago en el plazo legalmente establecido, total o parcialmente, según el caso concreto, con el fin de no agravar su falta de liquidez. Es decir, cuando por causa del pago de la deuda ese pago le afecta sustancialmente al contribuyente en la capacidad económico-productiva de su empresa, este artículo tipifica una serie de excepciones a dicho pago. Estas excepciones vienen a consistir, no tanto en el perdón absoluto de la deuda, sino que, se concederán prórrogas a los plazos ordinarios.

Las resoluciones que concedan aplazamientos de pago especificarán los plazos y demás condiciones de los mismos, que podrán ser distintos de los solicitados. El plazo para notificar la resolución es de seis meses, transcurrido el cual podrá entenderse desestimada la solicitud.

En cuanto a los intereses de demora, con carácter general no se exigen desde el momento en que la Administración tributaria incumple por causa imputable a la misma alguno de los plazos para resolver hasta que se dicte resolución o se interponga recurso contra la resolución presunta.

Pero hay una excepción, que es cuando se incumplen los plazos para resolver las solicitudes de aplazamiento y fraccionamiento en la que sí se exigen los intereses de demora al obligado tributario que solicitó el aplazamiento.

Resultarán también exigibles los intereses que se generen desde que la Administración le responde al obligado tributario la solicitud de aplazamiento y éste lo demora y empieza a pagar tarde.

#### ***4.2.4.2. Si se produce en período voluntario***

Impedirá el inicio del período ejecutivo. Incluso, puede presentarse esa solicitud hasta el momento en el que se notifique al obligado el acuerdo de enajenación de los bienes dentro del procedimiento de apremio, pues la solicitud de aplazamiento permite igualmente que continúen las actuaciones del procedimiento de apremio, aunque sí deberá suspenderse la enajenación de los bienes embargados hasta que se resuelva dicha solicitud.

En cuanto a la resolución hay que diferenciar si ha sido denegatoria o estimatoria.

Si ha sido denegatoria los efectos varían en función del momento en que se produjo la solicitud; si se solicitó en el período voluntario, el solicitante gozará de un nuevo plazo para satisfacer la deuda.

#### ***4.2.4.3. Si se produce en período ejecutivo***

Se notificará al solicitante de que continuará el procedimiento de este período ejecutivo, teniendo que hacer frente al pago de los intereses y recargos que le correspondían.

Y si la resolución fue estimatoria y llegara el vencimiento del plazo concedido sin que se hubiera efectuado el pago de las cantidades aplazadas, la cuantía de la deuda dependerá del comportamiento del deudor respecto a los intereses y recargos que hasta entonces se hubieran devengado.

En el caso de que estuviese la deuda garantizada, se instará la ejecución de las garantías para satisfacer todas esas cantidades.

### **4.3. Inspección**

#### ***4.3.1. Concepto***

La inspección es una actividad esencialmente pública por lo que se rige por los principios fundamentales<sup>35</sup> de imparcialidad – la actuación de la administración no puede mejorar ni perjudicar la situación patrimonial del sujeto pasivo –, universalidad – examen por las Administraciones de todas las cuestiones que ofrezca el expediente, es decir, las que tengan una relación directa con el hecho base del procedimiento mismo o que hayan sido conocidas dentro de él –, jerarquía – normas que vinculan órganos tanto inferiores, como superiores y funcionarios – y concurso del interesado – la audiencia del interesado es un principio de todo procedimiento administrativo –<sup>36</sup>.

La actividad inspectora es compleja, tanto por su especialización como por su incidencia patrimonial que suele tener sobre los sujetos pasivos. Además de por la responsabilidad que puede suponer y que trasciende el pago estricto de una obligación dineraria.

#### ***4.3.2. Autoridad especial de la administración tributaria<sup>37</sup>***

La administración tributaria tiene una autoridad especial, ya lo dice así el art.142 de la LGT que dispone que los funcionarios de este tipo de administración serán considerados como agentes de la autoridad a efectos de responsabilidad administrativa y penal para quienes ofrezcan resistencia o desacato, por lo que, tienen una cobertura superior a la de un funcionario público usual.

---

<sup>35</sup> Juan Martín Queral, (2012), *Derecho Tributario*, Aranzadi, 17ª Edición, págs.213 y siguientes.

<sup>36</sup> Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Derecho presupuestario*, Thomson Civitas, 15ª Edición, págs.201 y 202.

<sup>37</sup> Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Derecho presupuestario*, Thomson Civitas, 15ª Edición, págs. 202 y 203.

También le caracteriza que podrá personarse en algún procedimiento si así lo considera conveniente.

Otro de los poderes administrativos es el examen de la contabilidad, registros y documentos de cualquier naturaleza relacionados con la actividad del sujeto pasivo.

Pero la Inspección también tiene una serie de límites tipificados<sup>38</sup>, propios de la naturaleza administrativa. El más relevante de todo es el sometimiento al Plan Nacional de Inspección. Consiste en un Reglamento Interno que vincula a los propios órganos de inspección a través del principio de jerarquía. Está recogido en el art.170 del 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 (RGGIT) “*en el ámbito de las competencias de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el plan o los planes parciales de inspección se elaborarán anualmente basándose en las directrices del Plan de Control Tributario, en el que se tendrán en cuenta las propuestas de los órganos inspectores territoriales y se utilizarán el oportuno apoyo informático*”.

#### **4.3.3. Posición del contribuyente**<sup>39</sup>

Los obligados tributarios se encuentran sujetos a realizar un hecho concreto previsto en la norma tributaria, el hecho imponible. La posición jurídica del contribuyente se integra, también, de un conjunto de derechos y actuaciones de la Administración establecidas para garantizar el sometimiento del obligado al propio procedimiento.

Primero, por el derecho que tienen a recibir información sobre la inspección y sobre las actuaciones concretas que le afectarían en el caso de que la Inspección les investigara. Y segundo, porque pueden asesorarse de un profesional si lo ven conveniente.

Y además, el obligado tributario tiene el derecho a exigir que las funciones inspectoras perturben lo menos posible el desarrollo normal de las actividades laborales o económicas.

#### **4.3.4. Procedimiento de inspección. Fases.**<sup>40</sup>

El procedimiento de inspección se divide en tres fases: una de iniciación del mismo, otra de instrucción y por último, de terminación.

##### ***4.3.4.1. Fase de iniciación: de oficio***

Esta clase de procedimiento se inicia de oficio, según el art.177 del RGGIT, mediante comunicación notificada al obligado tributario o personación en el centro de trabajo o instalación económica donde exista alguna prueba de la obligación tributaria.

En este caso la denuncia no es una forma de iniciación, solo se inicia por la actuación de la propia Inspección, aunque a la vista de una posible denuncia se iniciarán las correspondientes actuaciones en los hechos imputados.

---

<sup>38</sup> STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 17 septiembre 2012, RJ\2012\8926, Infracción del ordenamiento jurídico: prueba: valoración: ilógica o arbitraria: inexistencia: reglas de la sana crítica.

<sup>39</sup> Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Derecho presupuestario*, Thomson Civitas, 15ª Edición, págs. 204 y 205.

<sup>40</sup> Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Derecho presupuestario*, Thomson Civitas, 15ª Edición, págs. 205 a 207. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 30 enero 2015, RJ\2015\761, sobre las actuaciones de la Inspección: plazo máximo de duración. STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 diciembre 2011, RJ\2012\282, plazo máximo de duración: cómputo.

Esta iniciación debe ser puesta en conocimiento del obligado tributario a través de la correspondiente comunicación debidamente notificada. El contenido de ésta puede ser diversos, se le puede requerir que se persone en determinado día y lugar o simplemente poniendo en su conocimiento el inicio de las actuaciones inspectores sin previa notificación, pues la comunicación preliminar no siempre es necesaria, puede presentarse la Inspección cuando lo considere oportuno.

La iniciación del procedimiento produce los siguientes efectos, que regula el art.87 RGGIT.

#### ***4.3.4.2. Fase de instrucción***

En segundo lugar, la instrucción del procedimiento de inspección se realiza a través de diversas actividades administrativas no tasadas, y por tanto, abiertas a la iniciativa de la administración, dentro de los límites jurídicos.

Así, tanto el examen de declaraciones, documentos, antecedentes e incluso la solicitud de información a los sujetos, queda a la deliberación propia de la administración, sin que se tipifique minuciosamente en la ley qué ha de hacer, aunque sí es cierto que estas actuaciones están amparadas con los principios antes mencionados de proporcionalidad y de no indefensión, imparcialidad y universalidad.

La instrucción se completa con las alegaciones del interesado y la audiencia previa a la formalización de las actas. Dichas alegaciones deben ser tenidas en cuenta a la hora de dictar la correspondiente propuesta de resolución.

#### ***4.3.4.3. Fase de terminación***

Y en tercer y último lugar, la terminación del procedimiento de inspección se compone de dos actos distintos: la propuesta antes mencionada – acaecida en la fase de instrucción – del funcionario que haya realizado la actividad inspectora y la resolución del órgano correspondiente.

La propuesta de resolución es un acto previo o de trámite y la resolución, como su propio nombre indica, es un acto resolutorio mediante el cual se finaliza el procedimiento y se abre paso a la recurribilidad.

#### ***4.3.4.4. Diferencias entre la fase de instrucción y la fase de terminación***

Es importante diferenciar bien las fases de instrucción y terminación, pues esta separación constituye una garantía para el administrado, al distinguir entre la inspección y el órgano competente para liquidar.

Tratándose la propuesta de inspección del acto de mayor importancia material nos ajustaremos a él para distinguir las diversas situaciones que integran cada propuesta.

El art.143 LGT establece que las actuaciones de la inspección de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y actas, los cuales se regulan en el art.99.7 LGT.

### **4.4. Bibliografía consultada para este apartado:**

#### **4.4.1. Normativa:**

- 1- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)
- 2- Ley 14/2013 de 28 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización
- 3- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR)

- 4- 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 (RGGIT)
- 5- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

#### **4.4.2. Jurisprudencia:**

- 1- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 17 septiembre 2012, RJ\2012\8926, Infracción del ordenamiento jurídico: prueba: valoración: ilógica o arbitraria: inexistencia: reglas de la sana crítica.
- 2- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 30 enero 2015, RJ\2015\761, sobre las actuaciones de la Inspección: plazo máximo de duración.
- 3- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 22 abril 2015, RJ\2015\1545, sobre el alcance y límites del deber de información con trascendencia tributaria sobre terceros: examen: personas obligadas: quienes dispongan datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que el conocimiento derive de relaciones de naturaleza económica, profesional o financiera.
- 4- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 diciembre 2011, RJ\2012\282, plazo máximo de duración: cómputo.

#### **4.4.3. Manuales:**

- 1- Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Derecho Presupuestario*, Thomson Civitas, 15ª Edición, págs. 200 a 207 y 310 a 317.
- 2- Juan Martín Queralt, (2014), *Derecho Tributario. Parte Especial*, Aranzadi, 11ª Edición.
- 3- Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición.

#### **4.4.4. Páginas de internet:**

- 1- <http://www.boe.es/legislacion/>
- 2- <http://www.agenciatributaria.es/>

## 5. DELITOS ECONÓMICOS

Lo primero que tenemos que averiguar a la hora de hablar de delitos económicos en relación con nuestro supuesto es qué delitos económicos han cometido tanto la sociedad ALIMENTOS S.A., como sus administradores, socios e incluso su abogado. Y para ello, no está de más diferenciar bien todos los delitos económicos posibles que podemos encontrar y que están ahora tan de actualidad.

Por un lado, el fraude fiscal es un típico penal que se basa en la diferencia de lo que el sujeto realmente paga y lo que debería pagar. Esta conducta puede constituir, por tanto, en ocultar ingresos, inventar gastos, falsificar facturas o, incluso, desplazar dinero a un lugar donde no fue generado.

Por otro lado, también hay que diferenciar la elusión fiscal y economías de opción. La elusión implica escapar, pero sin usar para ello necesariamente mentiras o falsificaciones ni ningún hecho delictivo en sí, sino que básicamente no se evita no hacerlo, sabes que tienes que pagar pero no pagas. Y las economías de opción tampoco son propiamente un fraude, sino que se basan en escoger los aspectos más provechosos que tipifica el legislador, por ejemplo, un caso típico es la posibilidad de hacer la declaración de la renta conjunta o por separado en el caso de los matrimonios, cada uno hace el IRPF como más le convenga.

También existe la evasión fiscal que es la disminución de un impuesto, obtenido mediante una determinada conducta, aunque sin evitar que se verifique el hecho imponible ni se niegue este. Por tanto, puede haber evasión fiscal cuando el contribuyente simplemente se haya equivocado en los cálculos, o tenga una interpretación distinta a la Hacienda Pública de cómo debería calcularse ese hecho imponible. Hay una clara evasión fiscal cuando el contribuyente no presenta la declaración, o la presenta y no la paga, no valora sus ingresos o sus existencias por el valor legal y otras acciones análogas.

Por último, el blanqueo de dinero es una forma de fraude fiscal que deriva de un acto delictivo anterior, de un delito grave anterior. Implica reintegrar al sistema legal una cantidad de dinero que salió de este sistema porque fue empleado anteriormente para verificar una actividad económica ilícita. El blanqueo de dinero consiste en convertir el dinero ilegítimo e legítimo, aunque esto suponga pagar impuestos, o también, convertir el dinero ilegítimo en legítimo de modo que no se paguen impuestos o se pague mucho menos de lo que legalmente correspondería.

Sin embargo, los delitos económicos que atañen al caso son un evidente delito fiscal, pues la sociedad ocultó dinero que debería haber declarado además de que los administradores y parte de los socios depositaron precisamente ese dinero defraudado en la Isla de Man, obviamente, paraíso fiscal, por lo que también tenemos un delito de blanqueo de capitales.

Por lo que, para determinar qué tipo delictivo han cometido los individuos del supuesto, qué pena les correspondería y quiénes serían responsables en cada caso vamos a ir mirando el caso poco a poco<sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> Para esta breve introducción y para llegar a la conclusión de qué delito se trataba consulté varios manuales, además de, evidentemente, el Código Penal. Tomás S.Vives Antón, Enrique Orts Berenguer, (2008), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant to Blanch, 2ª Edición, págs. 490 a 500. Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González, José Alberto Sanz Díaz-Palacios, (2008), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, págs. 13 a 33 y 140 a 264. Jesús María Silva Sánchez, *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*.

## **5.1. Delito fiscal**

### **5.1.1. Artículo 305 del Código Penal**

Primero vemos como el caso dice que *“una parte del dinero procedente de las actividades de la sociedad era ocultado a la Hacienda Pública, no habiendo declarado las siguientes cuotas tributarias [...]”* es decir, estamos ante un delito fiscal, una clara evasión a la Hacienda Pública.

El delito fiscal está regulado en el art.305 CP, que dice lo siguiente *“El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que 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 o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo [...]”*.

En primer lugar, vemos como este delito encaja perfectamente con el supuesto, pues es lo que hicieron: eludir el pago de tributos ocultándolos posteriormente.

#### ***5.1.1.1. Cantidades mínimas***

Y en segundo lugar, dice que ha de exceder de 120.000€ en cada ejercicio, y de nuevo, en nuestro caso, siempre los excede, la cantidad más baja que defraudaron fue de 125.000€ en el año 2013.

#### ***5.1.1.2. Delito de falsedad documental***

Para que pudieran eludir esas cantidades y no pagar los impuestos correspondientes a las mismas, correlativamente, por lógica, tuvieron que hacer mal, no hacer, o poner datos incorrectos en los libros contables de la sociedad, no tendría sentido que le enseñaran a la Hacienda Pública las cuentas perfectamente hechas y luego pagar la mitad, por tanto, estamos también ante un delito de falsedad documental, pero como dice el art.77.1 de este código – que está dentro del cálculo de aplicación de las penas – sería un hecho medial, un hecho necesario para cometer el delito fiscal *“Lo dispuesto en los dos artículos anteriores, no es aplicable en el caso de que un solo hecho constituya dos o más infracciones, o cuando una de ellas sea medio necesario para cometer la otra”*.

#### ***5.1.1.3. Momento de comisión del delito***

En relación a este artículo y a los años de períodos de declaraciones defraudadas, tenemos que tener en cuenta que según el art.7 de este mismo código, se impondrá la pena que estuviere tipificada en el momento de cometer el delito, puesto que sino aplicaríamos cosas retroactivamente y eso va en contra de cualquier seguridad jurídica.

*“A los efectos de determinar la Ley penal aplicable en el tiempo, los delitos y faltas se consideran cometidos en el momento en que el sujeto ejecuta la acción u omite el acto que estaba obligado a realizar”*.

Por lo que, el Código Penal español, en ese corto período de tiempo, desde el 2009 al 2015 ha cambiado ya casi tres veces, esto es, hubo varias reformas en el año 2010, otra en 2011, otra en 2013 y va a haber otra que estará vigente desde el 1 de julio de 2015, por tanto, para mirar la hipotética pena que les correspondería por cada ejercicio defraudado habría que mirar la versión de dicha artículo en cada año.

#### **5.1.1.4. Cálculo de la pena**

En quinto lugar, en relación con el cálculo de la pena, hay que deliberar si estaríamos ante un delito continuado.

El art.74 dice:

*“1. No obstante lo dispuesto en el artículo anterior, el que, en ejecución de un plan preconcebido o aprovechando idéntica ocasión, realice una pluralidad de acciones u omisiones que ofendan a uno o varios sujetos e infrinjan el mismo precepto penal o preceptos de igual o semejante naturaleza, será castigado como autor de un delito o falta continuados con la pena señalada para la infracción más grave, que se impondrá en su mitad superior, pudiendo llegar hasta la mitad inferior de la pena superior en grado.*

*2. Si se tratare de infracciones contra el patrimonio, se impondrá la pena teniendo en cuenta el perjuicio total causado. En estas infracciones el Juez o Tribunal impondrá, motivadamente, la pena superior en uno o dos grados, en la extensión que estime conveniente, si el hecho revistiere notoria gravedad y hubiere perjudicado a una generalidad de personas”.*

Y en este caso cometieron exactamente el mismo delito durante el año 2009 al 2014, y aunque exceptuemos el año 2012, en el resto hicieron lo mismo e incluso años consecutivos.

Sin embargo, aunque esto parezca claro el Tribunal Supremo prefiere no admitirlo como delito continuado, salvo excepciones, como por ejemplo el caso *Verbatim*<sup>42</sup>, en el que sí se le aplicó la continuación del delito.

#### **5.1.1.5. Responsabilidad**

Una vez determinado el tipo y el cálculo de la pena que le correspondería, tenemos que ver quién fue el responsable. Los responsables del delito fiscal son los administradores de la sociedad, dado que son los que responden penalmente por la sociedad, y la propia sociedad. Así lo explica el art.31 y el 31 bis:

Artículo 31:

*“El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre”.*

Artículo 31 bis:

*“1. En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho.*

*En los mismos supuestos, las personas jurídicas serán también penalmente responsables de los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en provecho de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por no haberse ejercido sobre ellos el debido control atendidas las concretas circunstancias del caso.*

*2. La responsabilidad penal de las personas jurídicas será exigible siempre que se constate la comisión de un delito que haya tenido que cometerse por quien ostente los cargos o funciones aludidas en el apartado anterior, aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella. Cuando como consecuencia de los mismos hechos se impusiere a ambas la pena de multa, los*

---

<sup>42</sup> Europa Press, *La Audiencia condena a tres años de cárcel al exresponsable de Verbatim*, artículo publicado el día 20 de marzo de 2015. Santiago Carreri, *El país*, *Tres años de cárcel para los exjefes de Verbatim por delito fiscal continuado*, artículo publicado el día 20 de marzo de 2015.

*jueces o tribunales modularán las respectivas cuantías, de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos [...]*<sup>43</sup>.

Es decir, imaginemos que los administradores de Inditex cometen una ilegalidad grave pero que la propia sociedad, en junta general, o porque se enteran los demás socios de algún modo, se oponen y le dicen a esos administradores que no pueden hacer eso porque sería ilícito, en cuyo caso, la sociedad no tendría responsabilidad conjuntamente con los administradores, sino solo los administradores, dado que la propia sociedad intentó parar esa mala gestión. Pero en el hipotético caso de que la sociedad no se pronuncie, pues será igualmente responsable, como es en nuestro caso. Esta diferenciación tiene su aplicación posteriormente, cuando haya que aplicar la pena, pues primero, responderá la sociedad con todo su patrimonio y luego los administradores solidariamente. Además también se puede sancionar a la sociedad con penas de otro tipo, no solo dinerarias, sino que, por ejemplo, puede que tenga que parar su actividad un período de tiempo determinado.

## **5.2. Delito de blanqueo de capitales**

### **5.2.1. Artículo 301.1 del Código Penal**

*1. “El que adquiriera, posea, utilice, convierta, o transmita bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por cualquier tercera persona, o realice cualquier otro acto para ocultar o encubrir su origen ilícito, o para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones a eludir las consecuencias legales de sus actos, será castigado con la pena de prisión de seis meses a seis años y multa del tanto al triplo del valor de los bienes. En estos casos, los jueces o tribunales, atendiendo a la gravedad del hecho y a las circunstancias personales del delincuente, podrán imponer también a éste la pena de inhabilitación especial para el ejercicio de su profesión o industria por tiempo de uno a tres años, y acordar la medida de clausura temporal o definitiva del establecimiento o local. Si la clausura fuese temporal, su duración no podrá exceder de cinco años”.*

Es decir, por lo que define el citado artículo es lo que hicieron los individuos del caso que hemos estado examinando. Puesto que lo que han hecho ellos es cometer un delito fiscal, defraudando una cierta cantidad a la Hacienda Pública y, desde el año 2011, fueron depositando dichas cantidades de cada ejercicio contable en una cuenta en la Isla de Man, que es un paraíso fiscal, para así evadir los impuestos.

Esto es, han adquirido unos bienes de manera lícita, dado que lo adquirieron por la actividad económica de la sociedad, pero al no pagar los pertinentes impuestos a la Hacienda Pública, y antes, lógicamente, haber falseado los libros contables, ese dinero que ganaron lícitamente deviene ilícito y si ahora lo que hacen es depositar ese dinero en un paraíso fiscal, los cuales se caracterizan por su opacidad, es porque quieren proteger ese dinero ilícito y no pagar sus impuestos.

#### **5.2.1.1. Responsabilidad**

Por otra parte, dentro del delito de blanqueo de capital es muy importante que nos centremos en la responsabilidad del mismo.

---

<sup>43</sup> No está de más mirar la STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 606/2010 de 25 junio, RJ\2010\7169, sobre la responsabilidad de las personas jurídicas en relación con los delitos contra la Hacienda Pública Europea, pues como ya dice el mencionado art.31 la cantidad de este delito es inferior al delito contra la Hacienda Española, por ejemplo.

En el supuesto se nos dice “*los administradores, asesorados por el abogado Fernando Manuel G y con la anuencia de todos los socios, depositaron las cantidades defraudadas en una cuenta bancaria en la Isla de Man*”.

Serían responsables los administradores, los socios, la sociedad y el abogado<sup>44</sup>. Puesto que, ya para empezar, es como si se hubiera decidido por unanimidad en junta universal. El art.178 LSC dice “*1. La junta general quedará válidamente constituida para tratar cualquier asunto, sin necesidad de previa convocatoria, siempre que esté presente o representada la totalidad del capital social y los concurrentes acepten por unanimidad la celebración de la reunión. 2. La junta universal podrá reunirse en cualquier lugar del territorio nacional o del extranjero*”.

Estaban todos juntos y todos de acuerdo, por lo que sabemos, nadie se opuso a cometer el hecho delictivo, es más, contrataron los servicios de un abogado para que les asesorara sobre qué hacer con esas cantidades de dinero ilícito. Y por lo que entendemos del texto, el abogado fue el que les asesoró diciendo que lo depositaran en un paraíso fiscal. En cuyo caso, el abogado también tendrá responsabilidad, de hecho, podríamos considerarlo cooperador necesario del delito, pues sin su asesoramiento fiscal, los socios y administradores probablemente no sabrían a qué paraíso fiscal llevar su dinero o cómo y cuándo hacerlo.

Sin embargo, también puede ser, que por esa afirmación del supuesto de “*asesorados por el abogado Fernando Manuel G*” quiera decir que ese abogado les avisó de la ilicitud de lo que querían cometer, les avisó que no deberían hacerlo y qué delito correspondería y aun así cometieron el delito. E incluso, podemos imaginarnos que fue este abogado el que avisó a la Hacienda Pública y por eso ahora mismo estamos examinando los delitos de este caso.

#### **5.2.1.2.Momento de comisión del delito**

Es importante aclarar este punto dado que el delito de blanqueo de capitales lo hemos enlazado con un delito fiscal anterior. Pero tenemos que tener en cuenta que en este caso hubo un delito fiscal desde el año 2009 hasta el 2014 – bueno, concretamente 2013, permitámosles el beneficio de la duda en el 2014 dado que la liquidación de ese ejercicio es a finales del año 2015 y puede que para entonces lo hagan todo legalmente sin defraudar nada a Hacienda –. Y aunque sí es cierto que hubo un delito fiscal desde 2009, que nosotros sepamos hubo delito de blanqueo de capitales a través de un paraíso fiscal desde el 2011, que fue cuando abrieron la cuenta en la Isla de Man.

#### **5.2.1.3. Cálculo de la pena**

El cálculo de la pena viene tipificado en el art.301.2 hasta 301 ter del CP:

2. “*La pena se impondrá en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos relacionados con el tráfico de drogas tóxicas, estupefacientes o sustancias psicotrópicas descritos en los artículos 368 a 372 de este Código. En estos supuestos se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 374 de este Código.*

3. *También se impondrá la pena en su mitad superior cuando los bienes tengan su origen en alguno de los delitos comprendidos en los Capítulos V, VI, VII, VIII, IX y X del Título XIX o en alguno de los delitos del Capítulo I del Título XVI.*

4. *Con las mismas penas se sancionará, según los casos, la ocultación o encubrimiento de la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguno de los delitos expresados en el apartado anterior o de un acto de participación en ellos.*

5. *Si los hechos se realizasen por imprudencia grave, la pena será de prisión de seis meses a dos años y multa del tanto al triplo.*

---

<sup>44</sup> STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 615/2014 de 25 septiembre, RJ\2014\4693, sobre la responsabilidad del trabajador en el delito de blanqueo.

6. *El culpable será igualmente castigado aunque el delito del que provinieren los bienes, o los actos penados en los apartados anteriores hubiesen sido cometidos, total o parcialmente, en el extranjero.*

7. *Si el culpable hubiera obtenido ganancias, serán decomisadas conforme a las reglas del artículo 127 de este Código”.*

### **5.2.2. Blanqueo de capitales en relación con los paraísos fiscales**<sup>45</sup>

De otra parte, lo que han hecho los individuos del caso que examinamos es evadir las cantidades anteriores y luego, depositarlas en un paraíso fiscal, lo que constituye un delito de blanqueo de capital.

#### ***5.2.2.1. Concepto de blanqueo de capital***

Para que se trate de blanqueo de capital tenemos que fijarnos en la finalidad del delito, no tiene nada que ver de dónde viene el dinero, puede tratarse de dinero lícito y devenir ilícito por el delito, por lo que, para ocultarlo, ya estaríamos ante un delito de blanqueo. Como lo explica el Tribunal Supremo en la STS 1925/2015<sup>46</sup>.

Es decir, en nuestro caso, hemos de suponer, dado que no se nos dice nada, que el dinero que ha defraudado esta sociedad, en principio lo ganó lícitamente a través de la actividad de su objeto social, pero este dinero lícito devino ilícito en el momento que fue defraudado y posteriormente, cuando tanto los administradores como los socios deciden depositarlo en un paraíso fiscal, ya se trata de blanqueo.

#### ***5.2.2.2. Evasión de impuestos mediante paraíso fiscal***

Además, en este caso estamos ante una evasión de impuestos de lo más elaborada, dado que primero han defraudado ciertas cantidades durante años consecutivos y luego, deciden, asesorándose por un experto, y todos de acuerdo, depositar todo ese dinero en un paraíso fiscal, estamos ante una operación de pura ingeniería financiera.

El motivo por el que escogen un paraíso fiscal para depositar ese dinero ilícito es porque se caracterizan por su baja o nula fiscalidad directa, por tener una legislación tributaria y mercantil muy laxa, así como por ofrecer una amplia protección de secreto bancario y comercial, es decir, por la opacidad que antes comentábamos. También se caracterizan por la ausencia de controles de cambio y por poseer una escasa red de convenios internacionales en materia fiscal<sup>47</sup>.

#### ***5.2.2.3. La Isla de Man***

Precisamente la Isla de Man es una Dependencia de la Corona Británica, situada en la costa de Irlanda. Cuenta con un gobierno autónomo y soberano y se rige por el derecho inglés.

Su principal ventaja es que las empresas no pagan impuestos sobre el comercio y los ingresos por inversiones.

La isla tiene un acuerdo de aduanas e impuestos especiales con el Reino Unido. Este acuerdo consiste en que para el IVA, aduanas e impuestos especiales los dos territorios son tratados como uno solo.

De aquí deriva la ventaja de registrar una empresa offshore en la Isla de Man para beneficiarse del acuerdo sobre el IVA y comerciar con la Unión Europea. De modo que las

---

<sup>45</sup>Para este apartado me fue realmente útil la página de *paraísosfiscales.net*, en la que explican desde sus características hasta cuáles son y qué propiedades tiene cada uno. Así aprendí tanto sobre la Isla de Man.

<sup>46</sup>STS 1925/2015, Sala de lo Penal, trata sobre la delimitación del concepto de blanqueo de capitales.

<sup>47</sup> STS (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 834/2005 de 16 junio, RJ\2005\5555, sobre blanqueo de capitales a través de paraísos fiscales.

sociedades offshore basadas en la isla pagan cero impuestos por actividades de comercio al mismo tiempo que cuentan con un número fiscal de IVA aceptado en la UE<sup>48</sup>.

Como podemos ver, las compañías son las que más se benefician de la existencia de los paraísos fiscales.

#### **5.2.2.4. Regulación de los paraísos fiscales**

Los paraísos fiscales se regulan mediante el *Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.*

El art.2 de la citada ley, la Ley 17/1991 de Medidas Fiscales Urgentes establece que “*los intereses e incrementos de patrimonio derivados de la Deuda Pública, obtenidos por personas físicas no residentes que no operen a través de establecimiento permanente en España, no se considerarán obtenidos o producidos en España*”. No obstante esto no será de aplicación a intereses o incrementos de patrimonio obtenidos a través de países considerados paraísos fiscales.

Por su parte, la Ley 31/1991, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, establece en su art.62 idénticas previsiones respecto a las personas jurídicas, al modificar el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que, es obligatoria, establecer la relación de los países y territorios que supondremos paraísos fiscales a efectos de los dispuesto en los referidos conceptos, que estará sujeta a las modificaciones que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales.

*Como dice el art.1 de la citada ley, se considera paraíso fiscal la Isla de Man, territorio en el que ocultaron las cantidades defraudadas los administradores y socios de la sociedad a analizar.*

*Sin embargo, el art.2 dice lo siguiente “Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor”.* Los paraísos fiscales se consideran como tal porque son opacos, nunca facilitan información al exterior, por eso las grandes multinacionales o personas físicas con gran capacidad patrimonial prefieren estos territorios, porque tienen la garantía de que no existirá ningún intercambio de datos que les perjudique. Por tanto, si se consigue un acuerdo de intercambio de información o una negociación de un CDI con uno de esos países dejarán de tener consideración de paraísos fiscales.

Por todo eso, como explica el art.14.1 TRLIS, el hecho de usar paraísos fiscales para no tributar no siempre da frutos puesto que hay muchas cosas que no son deducibles: “no serán deducibles los gastos derivados de servicios prestados por personas físicas o jurídicas residentes en paraísos fiscales o aquellos que se abonen a través de personas o entidades residentes en dichas jurisdicciones”.

Sin embargo hay una excepción que es que si el sujeto pasivo logra probar que dichos gastos – no deducibles – responden a operaciones realizadas, sí se puede admitir su deducibilidad fiscal.

El mencionado art.14.1 responde, fundamentalmente, a la realidad financiera actual, en la cual las entidades españolas suelen crear gastos ficticios.

---

<sup>48</sup>También hay sociedades que operan desde la isla que incluyen holdings de inversión o que poseen patentes y propiedades industriales ya que la Isla de Man es parte firmante del Convenio de París sobre patentes y marcas comerciales.

El art.12 TRLIS establece los supuestos de no deducción de las dotaciones – en el ámbito de las provisiones por depreciación – que están vinculadas a paraísos fiscales<sup>49</sup>.

#### **5.2.2.5. Características de los paraísos fiscales**

Los paraísos fiscales también se conocen como *bancos offshore*. Una de las principales características de los mismos es que están destinados a operaciones financieras para no residentes, es decir, está pensado para entidades o personas extranjeras a las que no se les aplicarán las reglamentaciones que se imponen normalmente a la banca territorial.

También, se les suele aplicar condiciones bancarias mucho más favorables a las actividades del mercado de valores o a las no bancarias. De este modo, se autorizan y domicilian entidades como fideicomisos o fondos colectivos de inversión para la inversión de alto riesgo en los mercados financieros mundiales.

La utilización que las empresas dan a los paraísos fiscales son múltiples e incontables puesto que cada día se ponen en práctica nuevas oportunidades de negocios a través de ellas.

#### **5.2.2.6. Medidas anti-paraíso fiscal**

Por lo que nos vamos a centrar en examinar las estructuras más utilizadas por las mismas, las medidas, que al final, conducen a prácticas elusivas. Y de ahí, también miraremos las medidas normativas tendentes a desincentivar el uso de los mismos, es decir, las medidas anti-paraíso fiscal.

Lo primero que tiene que determinar la legislación española en relación con las medidas anti-paraíso fiscal es tipificar qué países o territorios lo son, lo cual lo recoge el art.1 de la ya citada ley sobre los mismos. Esta determinación puede llevarse a cabo de dos formas. Por un lado, el uso de unas listas cerradas donde se enumeren una serie de países y territorios, los cuales la Administración Tributaria entenderá como paraísos fiscales. Y por otro lado, puede darse la ausencia de una tipificación cerrada, por medio de parámetros o criterios que caractericen a dichos territorios y se les otorgue así la condición de tales.

Las medidas anti-paraíso fiscal están principalmente pensadas para empresas, ya que son las que más los utilizan. De hecho la Ley de Impuesto sobre Sociedades ha incluido medidas de esta clase que no solo pretenden controlar el uso con fines elusivos o evasivos de estos territorios por parte de los contribuyentes sino que, pretende desincentivar la utilización de éstos por medio de la pérdida de ventajas fiscales para aquellas situaciones en donde la renta o el sujeto perceptor o productor de ésta se encuentre en un territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

En el proceso de determinación de la base imponible se han incorporado tres medidas anti-paraíso: las dos primeras relativas a la deducibilidad de determinadas partidas y una tercera dedicada a la aplicación de precios de mercados.

Estas medidas, también, buscan proteger los intereses de la Hacienda Pública española contra la falta de información que ofrecen los paraísos fiscales.

El legislador busca controlar el uso elusiva y evasiva de las sociedades instrumentales residentes en paraísos fiscales que podrían utilizarse para llevar a cabo operaciones ilegítimas con precios inferiores a los de mercado.

---

<sup>49</sup>El artículo 12.3 establece, con carácter general la deducibilidad de las dotaciones por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en los mercados secundarios, con un límite que consta de la diferencia entre el valor teórico contable al principio y al final del ejercicio contable. Asimismo no se admite la deducibilidad de las dotaciones a provisiones correspondientes a acciones o participaciones en entidades residentes en paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la sociedad que realiza la dotación de acuerdo al artículo 42 del Código de Comercio. El artículo 12.4 admite la deducción de la provisión por depreciaciones de valores de renta fija que estén cotizando en un mercado secundario no situados en paraísos fiscales, con límite de la depreciación global sufrida por todos los valores de la renta fija con cotización.

Las medidas anti-paraíso están presentes en las disposiciones dirigidas a corregir la doble imposición internacional.

Uno de los usos más habituales de los paraísos fiscales es la deslocalización que hacen las empresas de su residencia fiscal, así cuando un contribuyente considerado residente fiscal de un determinado territorio y bajo un régimen de obligación personal, cambia su residencia a efectos fiscales a otro territorio, en este caso un paraíso fiscal, con el fin de modificar su régimen fiscal al de obligación real en su territorio de origen y de obligación personal en el paraíso fiscal.

Existen dos estructuras jurídicas que utilizan mucho las empresas en relación con los paraísos fiscales. Por un lado, están las sociedades base, que son sociedades constituidas en paraísos fiscales cuyo objetivo es el diferimiento de la obligación tributaria. Y por otro lado, concurren las sociedades instrumentales que buscan eludir los impuestos en el país en el que las rentas se obtienen mediante la utilización directa e indirecta de los paraísos fiscales y de los convenios internacionales de doble imposición.

A pesar de todas las triquiñuelas que pueden hacerse mediante la utilización de paraísos fiscales, por todos los motivos que hemos expuesto, en la aplicación de las medidas anti-paraíso deben respetarse las actuaciones y operaciones legítimas realizadas sin ánimo elusivo ni evasivo, si el contribuyente está dentro de los límites de la legalidad puede hacer los negocios que desee en un país o territorio de este tipo. Los principios de neutralidad y no intervención deben respetarse respecto de todos los comportamientos económicos de los contribuyentes y las aspiraciones no se cumplirán en tanto se le impida a éste probar la efectiva realización de sus actividades.

### **5.3. Bibliografía consultada para este apartado:**

#### **5.3.1. Normativa:**

- 1- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (Vigente hasta el 01 de Julio de 2015).
- 2- Código Penal con la modificación del 4.3.2010
- 3- Código Penal con la modificación del 23.6.2010
- 4- Código Penal con la modificación del 26.6.2010
- 5- Código Penal con la modificación del 29.1.2011
- 6- Código Penal con la modificación del 28.12.2012
- 7- Código Penal con la modificación del 4.12.2014

#### **5.3.2. Jurisprudencia:**

- 1- STS 1925/2015, Sala de lo Penal, trata sobre la delimitación del concepto de blanqueo de capitales.
- 2- STS (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 834/2005 de 16 junio, RJ\2005\5555, sobre blanqueo de capitales a través de paraísos fiscales.
- 3- STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 615/2014 de 25 septiembre, RJ\2014\4693, sobre la responsabilidad del trabajador en el delito de blanqueo.
- 4- STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 606/2010 de 25 junio, RJ\2010\7169, sobre la responsabilidad de las personas jurídicas en relación con los delitos contra la Hacienda Pública Europea.

#### **5.3.3. Manuales:**

- 1- José Fernando Lousada Arochena, Ricardo Pedro Ron Latas, (2013), *El Contrato de Trabajo Internacional*, Lex Nova – Thomson Reuters.

- 2- Tomás S.Vives Antón, Enrique Orts Berenguer, (2008), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant to Blanch, 2ª Edición, págs. 490 a 500.
- 3- José Ramón Serrano PiedeCasas, Eduardo Demetrio Crespo, *Cuestiones actuales de Derecho Penal Económico*.
- 4- José Manuel Ríos Corbacho, *El administrador de hecho en los delitos societarios*.
- 5- Jesús María Silva Sánchez, *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*.
- 6- Francisco Muñoz Conde, (2013), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant to Blanch, 19ª Edición, págs. 495 a 502.
- 7- Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González, José Alberto Sanz Díaz-Palacios, (2008), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, págs. 13 a 33 y 140 a 264.

#### 5.3.4. Tesis doctorales:

- 1- Diego Salto Van der Laat, (2000), *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española*, Tesis doctoral, págs. 49 a 88.

#### 5.3.5. Artículos:

- 1- Tomás Herranz, *Responsabilidad del abogado por un mal asesoramiento*, artículo de opinión de la revista telemática Estrella Digital.
- 2- Europa Press, *La Audiencia condena a tres años de cárcel al exresponsable de Verbantim*, artículo publicado el día 20 de marzo de 2015.
- 3- Santiago Carreri, El país, *Tres años de cárcel para los exjefes de Verbantim por delito fiscal continuado*, artículo publicado el día 20 de marzo de 2015.

#### 5.3.6. Páginas de internet:

- 1- <http://paraisosfiscales.net/>
- 2- <http://www.boe.es/legislacion/>
- 3- [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/](http://noticias.juridicas.com/base_datos/)

# BIBLIOGRAFÍA

## 1. NORMATIVA:

- 1- Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE)
- 2- Tratado de la Comunidad Europea (TCE)
- 3- Directiva 88/361/CEE del Consejo de 24 de junio de 1988 para la aplicación del artículo 67 del Tratado Constitutivo de la Unión Europea
- 4- Tratado de Maastricht (TUE)
- 5- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de medidas fiscales urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado.
- 6- Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
- 7- Real Decreto 7/1996 de 7 de junio y la Ley 10/1996 de 18 de diciembre, sobre préstamos participativos.
- 8- Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (ET)
- 9- Ley 45/1999 de 29 de septiembre sobre el desplazamiento de trabajadores en el marco de una prestación de servicios transnacional
- 10- 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 (LIRPF)
- 11- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto de Sociedades Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de Apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización
- 12- Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC)
- 13- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS)
- 14- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (Vigente hasta el 01 de Julio de 2015).
- 15- Código Penal con la modificación del 4.3.2010
- 16- Código Penal con la modificación del 23.6.2010
- 17- Código Penal con la modificación del 26.6.2010
- 18- Código Penal con la modificación del 29.1.2011
- 19- Código Penal con la modificación del 28.12.2012
- 20- Código Penal con la modificación del 4.12.2014
- 21- Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes
- 22- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)
- 23- Ley 14/2013 de 28 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización
- 24- Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación (RGR)
- 25- 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 (RGGIT).

## 2. JURISPRUDENCIA:

- 1- STS 1925/2015, (Sala de lo Penal), sobre la delimitación del concepto de blanqueo de capitales.
- 2- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 9 febrero 2012, RJ\2012\3855, sobre CDI con los Países Bajos en relación con la obtención de dividendos.
- 3- STS (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 834/2005 de 16 junio, RJ\2005\5555, sobre blanqueo de capitales a través de paraísos fiscales.
- 4- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 19 enero 2011, RJ\2011\1119, sobre los requisitos para la deducibilidad de las operaciones hechas con paraísos fiscales.
- 5- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 noviembre 1992, RJ\1992\9323, sobre un CDI con Italia, se reclaman retenciones producidas indebidamente.
- 6- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 27 marzo 2012, RJ\2012\4835, sobre CDI.
- 7- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 22 junio 2012, RJ\2012\7509, sobre un CDI con Portugal para evitar la doble imposición en establecimientos permanentes en el extranjero.
- 8- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 9 febrero 2015, RJ\2015\902, sobre el préstamo recibido por una filial española de su matriz residente en los Países Bajos, para financiar la adquisición de un paquete mayoritario de acciones de otra entidad no residente del mismo grupo.
- 9- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 8 octubre 2012, RJ\2012\9629, Deducción por actividades de exportación: creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales.
- 10- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 3 julio 2014, RJ\2014\4766, Deducción por actividades de exportación: creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, adquisición de participaciones de sociedades extranjeras o constitución de filiales.
- 11- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 septiembre 2014, RJ\2014\4671.
- 12- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 10 julio 2014, RJ\2014\4033, exención para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español.
- 13- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 20 junio 2013, RJ\2013\6005, retribución administradores a través de la participación en beneficios.
- 14- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 26 septiembre 2013, RJ\2013\6529, la retribución de los administradores no se considera rendimiento de trabajo del IRPF.
- 15- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 30 octubre 2013, RJ\2013\7522, deducciones para la sociedad en relación con la retribución de los administradores.
- 16- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 6ª) Sentencia de 17 septiembre 2012, RJ\2012\8926, Infracción del ordenamiento jurídico: prueba: valoración: ilógica o arbitraria: inexistencia: reglas de la sana crítica.

- 17- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 30 enero 2015, RJ\2015\761, sobre las actuaciones de la Inspección: plazo máximo de duración.
- 18- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 22 abril 2015, RJ\2015\1545, sobre el alcance y límites del deber de información con trascendencia tributaria sobre terceros: examen: personas obligadas: quienes dispongan datos con trascendencia tributaria, aunque su conocimiento proceda de relaciones con personas distintas de los obligados tributarios, siempre que el conocimiento derive de relaciones de naturaleza económica, profesional o financiera.
- 19- STS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) Sentencia de 15 diciembre 2011, RJ\2012\282, plazo máximo de duración: cómputo.
- 20- STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 615/2014 de 25 septiembre, RJ\2014\4693, sobre la responsabilidad del trabajador en el delito de blanqueo.
- 21- STS (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 606/2010 de 25 junio, RJ\2010\7169, sobre la responsabilidad de las personas jurídicas en relación con los delitos contra la Hacienda Pública Europea.

### 3. MANUALES:

- 1- Teodoro Cordón Ezquerro, (2004), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Manuales de la Escuela de la Hacienda Pública, págs. 129 y siguientes.
- 2- Gloria Alarcón García, Klaus Tipke, (2009), *Manual del sistema fiscal español*, Thomson Reuters, 2ª Edición, págs. 805 y siguientes.
- 3- Alfredo Montoya, *Derecho del Trabajo*, págs. 192 y siguientes.
- 4- Juan Martín Queralt, (2012) *Derecho Tributario*, Aranzadi, 17ª Edición, págs. 213 y siguientes.
- 5- Juan Martín Queralt, (2014), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, 25ª Edición, págs. 579 y siguientes.
- 6- José Juan Ferreiro Lapotza, *Derecho Tributario. Parte General. Volumen II*, Marcial Pons, 24ª Edición, págs. 199 y siguientes.
- 7- Ana María Pita Grandal, (2000), *Textos y casos prácticos de Derecho Financiero y Tributario (I)*, Tórculo Ediciones, 2ª Edición, págs. 229 y siguientes.
- 8- Rafael Calvo Ortega, (2005), *Derecho Tributario. Parte General*, Thomson, 4ª Edición, págs. 513 a 528.
- 9- Emilio Albi Ibáñez, (2006-2007), *Sistema Fiscal Español*, Ariel Economía, págs. 559 y 560.
- 10- Fernando Pérez Royo, (2014), *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial*, Tecnos, 8ª Edición, págs. 1135 y siguientes.
- 11- Luis María Cazorla Prieto, (2014), *Derecho Financiero y Tributario*, Thomson de Aranzadi, 14ª Edición, págs. 439 a 463 y 479.
- 12- Fernando Pérez Royo, (2014), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Thomson Reuters, Civitas, 24ª Edición, págs. 475 y 488.
- 13- Juan Martín Queralt, (2014), *Derecho Tributario. Parte Especial*, Aranzadi, 11ª Edición.
- 14- José Fernando Lousada Arochena, Ricardo Pedro Ron Latas, (2013), *El Contrato de Trabajo Internacional*, Lex Nova – Thomson Reuters.

- 15- Tomás S.Vives Antón, Enrique Orts Berenguer, (2008), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant to Blanch, 2ª Edición, págs. 490 a 500.
- 16- José Ramón Serrano PiedeCasas, Eduardo Demetrio Crespo, *Cuestiones actuales de Derecho Penal Económico*.
- 17- José Manuel Ríos Corbacho, *El administrador de hecho en los delitos societarios*.
- 18- Jesús María Silva Sánchez, *Lecciones de Derecho Penal. Parte Especial*.
- 19- Francisco Muñoz Conde, (2013), *Derecho Penal. Parte Especial*, Tirant to Blanch, 19ª Edición, págs. 495 a 502.
- 20- Ángeles Pla Vall, Concha Salvador Cifre, (2013), *Impuesto sobre sociedades: régimen general y empresas de reducida dimensión*, Tirant to Blanch, págs. 360 a 372.
- 21- Miguel Ángel Collado Yurrita, Saturnina Moreno González, José Alberto Sanz Díaz-Palacios, (2008), *La lucha contra el fraude fiscal. Estrategias nacionales y comunitarias*, Atelier, págs. 13 a 33 y 140 a 264.
- 22- María Emilia Casas Baamonde, Salvador Rey Guanter, *Desplazamientos de los trabajadores y prestaciones de servicios transnacionales*, Colección Estudios, págs. 263 a 269, 352, 375 a 376.
- 23- *Trabajadores en el extranjero. Desplazados y expatriados*, Ediciones Francis Lefebvre.
- 24- Ernest&Young Abogados, *El desplazamiento de trabajadores al extranjero. Su régimen jurídico, laboral y fiscal*, Lex Nova.
- 25- José Carlos Fernández Rozas, (1996), *Derecho del Comercio Internacional*, Eurolex. S.L., págs. 258 y 259.
- 26- Francisco Vicent Chuliá, *Introducción al Derecho Mercantil*, Tirant lo Blanch, 21ª Edición, págs. 248 y 249, 270 a 277, 450 a 477.
- 27- Rafael Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Derecho Presupuestario*, Thomson Civitas, 15ª Edición, págs. 200 a 207 y 310 a 317.

#### 4. TESIS DOCTORALES:

- 1- Amparo M. Molina Martín (doctoranda), Dr. D. Francisco Javier Prados de Reyes (director), (2009), *La movilidad geográfica internacional de los trabajadores. Régimen jurídico-laboral de la prestación temporal de servicios en el extranjero*, Tesis Doctoral de la Universidad de Granada, págs. 108 y 109.
- 2- Diego Salto Van der Laat, (2000), *Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española*, Tesis doctoral, págs. 49 a 88.

#### 5. ARTÍCULOS:

- 1- Silvia López Ribas, *Eliminación de la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades para los dividendos y plusvalías procedentes de la participación en los fondos propios de las entidades no residentes*, artículo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.
- 2- José Ignacio Ciudad Cura, *Las operaciones de financiación matriz-filial en el ámbito de los grupos multinacionales utilizando préstamos participativos. Posible concurrencia de precios de transferencia. Una propuesta de actuación de la*

*Administración Tributaria*, artículo de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

- 3- Europa Press, *La Audiencia condena a tres años de cárcel al exresponsable de Verbantim*, artículo publicado el día 20 de marzo de 2015.
- 4- Santiago Carreri, El país, *Tres años de cárcel para los exjefes de Verbantim por delito fiscal continuado*, artículo publicado el día 20 de marzo de 2015.
- 5- Tomás Herranz, *Responsabilidad del abogado por un mal asesoramiento*, artículo de opinión de la revista telemática Estrella Digital.

## **6. PÁGINAS DE INTERNET:**

- 1- <http://paraisosfiscales.net/>
- 2- <http://www.boe.es/legislacion/>
- 3- <http://www.europarl.es/>
- 4- <http://www.agenciatributaria.es/>
- 5- [http://noticias.juridicas.com/base\\_datos/](http://noticias.juridicas.com/base_datos/)