

TRABAJO FIN DE GRADO

CREACIÓN DE FILIAL DE SOCIEDAD DEDICADA A LA ALIMENTACIÓN.

Tutor: Peña López, Fernando

Alumna: Dos Santos Blanco, María Isabel.

ÍNDICE

I.	ABREVIATURAS	3
II.	ANTECEDENTES DE HECHO	5
III.	DESARROLLO DE LAS CUESTIONES	6
1.	Analizar la creación de una filial en un país miembro de la UE, en un país no miembro de la UE con convenio de doble imposición y un país no miembro sin convenio en particular con relación a las siguientes operaciones:	
	a) Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros	6
	b) Financiación de filiales y gastos apoyo gestión	10
	c) Trabajadores expatriados	17
	d) Cesión de intangibles	21
2.	Retribución de los administradores.....	28
3.	Retorno de la rentabilidad (dividendos): en particular en relación con la Directiva europea de las relaciones entre la empresa matriz y sus filiales y la doble imposición internacional	31
4.	Analizar los procedimientos tributarios siguientes: acuerdo previo de valoración, aplazamiento e inspección	37
5.	Analizar los posibles delitos económicos presentes en el caso	43
IV.	CONCLUSIONES	50
V.	BIBLIOGRAFÍA	52

I. ABREVIATURAS

APA	Acuerdo Previo de Valoración.
APAs	Acuerdos Previos de Valoración.
CDI	Convenio de Doble Imposición.
CE	Constitución Española.
CP	Código Penal.
ET	Estatuto de los Trabajadores.
IS	Impuesto sobre Sociedades.
IRNR	Impuesto sobre la Renta de no Residentes.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
LSA	Ley de Sociedades Anónimas.
LSC	Ley de Sociedades de Capital.
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
ModCDI	Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
RGI	Reglamento de Gestión e Inspección.
RGR	Reglamento General de Recaudación.
STJUE	Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.
TRLIRNR	Texto refundido de la Ley del Impuesto de la Renta de no Residentes.

UE

Unión Europea.

II. ANTECEDENTES DE HECHO.

1. La entidad española ALIMENTOS S.A cuyo objeto social es la fabricación de productos de alimentación quiere internacionalizarse para captar nuevos mercados para sus productos. Para ello sigue una doble estrategia, a saber: en primer lugar, implantar filiales en el exterior y en segundo lugar operar directamente con clientes de otros países.
2. Parte del dinero que procedía de las actividades de la sociedad fue ocultado a la Hacienda Pública, ya que no han declarado las siguientes cuotas tributarias:

Año	Dinero no declarado a la Hacienda Pública.
2009	130.000 €
2010	129.000 €
2011	150.000 €
2013	125.000 €
2014	171.000 €

3. El abogado Fernando Manuel G ha asesorado a los administradores y estos, siguiendo los consejos del abogado y con el consentimiento de todos los socios, han depositado las cantidades defraudadas en una cuenta bancaria en la Isla de Man, abierta el 1 de enero de 2011.

III. DESARROLLO DE LAS CUESTIONES

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

Antes de contestar a las cuestiones que se plantean en este epígrafe, procederé a definir lo que es una sociedad filial. Así, la filial no es lo mismo que una sucursal. Mientras que la sucursal es un establecimiento secundario de un empresario individual o de una sociedad mercantil, la filial es una sociedad dedicada a la misma o a distinta actividad que otra sociedad, la cual ostenta la totalidad o, al menos, la mayor parte de las acciones o de las participaciones en que se divide el capital de aquélla¹.

Por tanto, la matriz ostenta la totalidad o, al menos, la mayor parte de las acciones en las cuales se divide el capital de la filial.

a) Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros.

Con la expresión “precios de transferencia” se quiere designar los precios a los cuales las empresas asociadas o vinculadas valoran las transacciones efectuadas entre ellas. Su base jurídica se encuentra en el **artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico** (de ahora en adelante, **ModCDI**), el cual recoge los dos principios que deben inspirar la tributación de empresas asociadas o vinculadas situadas en dos o más jurisdicciones fiscales distintas. El primero de ellos consiste en la asignación correcta de bases imponibles a cada una de las jurisdicciones donde se hallan situadas dichas empresas sobre la base del principio de libre competencia que ha de constituir el fundamento de las relaciones comerciales y financieras entre las mismas. El segundo tiene por finalidad instar a los Estados contratantes a asumir el compromiso de intentar evitar la doble imposición económica que puedan sufrir las entidades asociadas como consecuencia de un ajuste efectuado por uno de ellos².

El citado artículo se refiere a entidades vinculadas o asociadas. Así, el elemento que define la condición de entidad asociada o vinculada es la existencia de participación directa o indirecta en la dirección, control o capital. Esta condición se cumple de dos modos, a saber: el primero de ellos se da en los casos de participación de una entidad sobre otra (empresa matriz y empresa filial) y el segundo de ellos se da por participación de ambas por otra empresa (empresas hermanas)³.

El **apartado 1 del artículo 9 ModCDI** consagra el principio de libre competencia y con él la facultad que tienen los Estados contratantes de modificar la

¹URIA R/ MENÉNDEZ A/ IGLESIAS PRADA, J.L/ SÁNCHEZ ANDRÉS, A./ VÉRGEZ, M./ PÉREZ DE LA CRUZ, A./ ROJO, A./ ALONSO SOTO. R/ ARROYO, I./ JAVIER CORTÉS, L./ PAZ-ARES, C./ BELTRÁN, E./ GARCÍA DE ENTERRÍA, J./ IGNACIO PEINADO. J., en *Lecciones de Derecho Mercantil* (MENÉNDEZ, A./ ROJO, A), Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p.92

²CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A./ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, Ciss, Madrid, 2014, pp. 275-276.

³SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, en Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013, p.514.

base imponible de una empresa asociada cuando ésta ha sido alterada por la presencia de condiciones comerciales o financieras anómalas que no se habrían dado de no ser por el hecho de la vinculación. Esta facultad tiene por objeto restituir el equilibrio alterado, por lo que las Administraciones tributarias pueden proponer un ajuste a la base imponible que ha de limitarse a eliminar los efectos que se deriven de estas condiciones anómalas. Esto es lo que se conoce como ajuste primario. Su **apartado 2** introduce el ajuste bilateral o correlativo que es el ajuste en sentido inverso que debería practicar el otro Estado contratante para contrarrestar el efecto que tiene el ajuste primario en la renta conjunta de las empresas asociadas con la finalidad de eliminar la doble imposición económica⁴.

De acuerdo con lo que establece el **artículo 9 ModCDI**, para realizar el ajuste no es suficiente con que exista una relación de vinculación o asociación entre las dos entidades que realizan la operación, sino que la diferencia apreciada entre el importe de las operaciones efectuadas y el que hubieran pactado empresas independientes debe estar provocada por la existencia de dicha situación de asociación. Ello implica que determinadas variaciones en el establecimiento del precio de las operaciones respecto de su valor de mercado pueden quedar fuera del alcance de la Administración tributaria para la práctica del ajuste. Piénsese, por ejemplo, en el establecimiento de precios, fijados entre entidades asociadas, diferentes de los precios de mercado con la finalidad de introducir los productos de la multinacional en un determinado mercado, en la medida en que esta resultara una estrategia aceptada incluso para las empresas independientes. El hecho de que las relaciones con otros clientes –terceros, en general– estuvieran presididas por el mismo criterio podría resultar relevante para impedir la práctica del ajuste⁵.

Lo que permite el **artículo 9** es la realización de un ajuste sobre la contabilidad de las empresas por las autoridades de alguno de los Estados contratantes, cuando por las condiciones especiales de dependencia se hayan establecido mecanismos pactados o impuestos que hayan modificado el resultado correcto que debiera corresponder a cada empresa de actuar de forma independiente, es decir, sin vinculación⁶.

En cuanto a cuál es el sentido de la modificación permitida, la mayoría de la doctrina establece que el **artículo 9.1 ModCDI** no contiene ningún criterio de distribución de la competencia tributaria internacional, sino que establece una regla de asignación de rentas entre los Estados contratantes conforme a un determinado criterio – at arm’s length⁷-. Por tanto, la finalidad de dicho precepto consiste en autorizar a los Estados contratantes para restaurar la correcta asignación de rentas de carácter transnacional por transacciones efectuadas entre entidades localizadas en los dos Estados contratantes⁸.

La concreción del significado del precio at arm’s length, o precio de libre concurrencia, se infiere del propio **artículo 9.1**. El precio de libre concurrencia que se utiliza como criterio de referencia para realizar el ajuste por parte de la Administración tributaria se extrae de la propia dicción del citado artículo. Así, el precio o beneficio at

⁴CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp. 276-277.

⁵SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.525.

⁶SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.526.

⁷SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.528.

⁸SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.505.

arm's length o de libre competencia es aquel que sería acordado, u obtenido, por empresas independientes en la medida en que no se encuentren unidas en sus relaciones comerciales o financieras por condiciones especiales de asociación o vinculación. Este es el criterio fundamental que debe respetarse cuando los Estados contratantes intenten aplicar su normativa interna para corregir el resultado –beneficios o ingresos- obtenido por las empresas que intervienen o realizan operaciones en sus países o fuera de los mismos⁹.

La referencia al precio at arm's length en nuestra legislación interna se concreta por la necesidad de valorar imperativamente las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas por su valor normal de mercado, ya que así viene establecido en el **artículo 18.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades** (de ahora en adelante, **LIS**) y, en su defecto, por la posibilidad de corregir administrativamente el resultado ofrecido por las partes. En consecuencia, en la legislación interna es el criterio del valor normal de mercado el que concreta las exigencias del criterio at arm's length en la mayoría de operaciones vinculadas, o, al menos, el que debe ser contrastado con la exigencia que impone el **artículo 9.1 ModCDI**.

En cuanto al significado de valor normal de mercado, el mismo se define en el **artículo 17.4 del LIS** como “*el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes*”, determinándose conforme a los métodos previstos en el **artículo 18.4 del LIS**. Puede concluirse, por tanto, que el ajuste previsto por el **artículo 18.1 LIS** responde a las exigencias del **artículo 9.1 ModCDI** y, en consecuencia, a las exigencias de los convenios de doble imposición firmados por nuestro país¹⁰.

La complejidad y riqueza de situaciones que en la práctica supone la aplicación del principio de libre competencia o at arm's length ha llevado al Comité de Asuntos Fiscales de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico a elaborar las denominadas “*Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias*” OCDE 2010 –las Directrices- que reflejan los principios internacionalmente aceptados en esta materia y se han convertido en el informe de referencia común¹¹.

El fundamento del principio de libre o plena competencia -at arm's length- se basa en considerar a los distintos miembros de un grupo multinacional como si fueran empresas separadas en lugar de visualizarlas como partes inseparables de una sola empresa unificada. Este criterio del “separate entity approach” constituye el pilar fundamental en el desarrollo del principio de libre competencia y ha sido elegido por los países miembros de la OCDE, y asumido por un amplio número de países no miembros, como el medio más adecuado para alcanzar un tratamiento fiscal equitativo entre empresas multinacionales y empresas independientes, evitando que surjan ventajas o desventajas fiscales que, de otra forma, distorsionarían su posición competitiva relativa

⁹SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.533.

¹⁰SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.534.

¹¹CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 277.

en el mercado. Por tanto, se trata del único aceptado internacionalmente como rector del análisis de los precios de transferencia¹².

La proyección del principio de libre competencia sobre unas operaciones entre entidades vinculadas requiere efectuar el denominado análisis de comparabilidad¹³. Este análisis exige examinar ambos términos de la comparación, es decir, la transacción realizada entre las entidades asociadas y aquella que se identifica como potencialmente comparable, ya sea interna, esto es, llevada a cabo por la entidad asociada con partes independientes, o externa, esto es, llevada a cabo entre terceras partes independientes. Para ello se requiere, con carácter previo, el análisis de la transacción realizada entre entidades asociadas y los factores que determinan la comparabilidad. Dichos factores aparecen recogidos en las Directrices de la OCDE y son los siguientes, a saber: la cantidad de bienes transmitidos, su naturaleza, su comercialización en mercados similares, la fase del ciclo de producción o distribución, o la identidad de los productos; las funciones llevadas a cabo por las partes, considerando los activos utilizados por ambas partes y los riesgos respectivos; los términos contractuales bajo los que se desarrolla la transacción; las circunstancias económicas en las que se encuentran las partes en la transacción y, finalmente, las estrategias empresariales perseguidas por las partes¹⁴.

En cuanto a la selección del método de valoración, se elimina la regla de jerarquía tradicional y se sustituye por la regla del método más adecuado. Este cambio no obsta para que se recuerde que los métodos tradicionales, es decir el método del “precio libre comparable”, el método de reventa y el método del coste incrementado, son los métodos más directos para comprobar la adecuación de una operación al principio de arm’s length. Incluso refuerza este principio el que, ante la opción de poder utilizar el método del precio libre comparable con garantías y cualquier otro método en circunstancias de similar fiabilidad, hay que optar por el primero de ellos, que es el preferido para asegurar el respecto al principio de libre competencia¹⁵.

Conviene destacar que las Directrices contemplan y permiten que las empresas puedan optar por otros métodos no contemplados en las propias Directrices siempre que el valor que se fije en la transacción respete el principio de libre competencia si, y sólo si, los métodos OCDE no son adecuados para valorar la transacción. En estos casos, es preciso documentar esta circunstancia así como la bondad de la metodología elegida y el valor o valores obtenidos¹⁶.

Los métodos tradicionales de valoración son los siguientes: el método del precio libre comparable, el método de reventa y el método del coste incrementado.

El método del precio libre comparable (comparable uncontrolled Price method o CUP) consiste en comparar el precio del bien o servicio objeto de una operación entre

¹²CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 279.

¹³CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 280.

¹⁴SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p. 538.

¹⁵CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp. 287-288.

¹⁶CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.288.

entidades asociadas con el precio del mismo bien o servicio en una operación entre entidades independientes en circunstancias comparables¹⁷.

El método del precio de reventa (“resale minus method”) se basa en sustraer del precio de venta de un producto a una empresa independiente el margen bruto adecuado para obtener el precio de compra en condiciones de libre competencia¹⁸.

Este método consiste en añadir al coste de producción del bien o servicio transmitido por una empresa a su empresa asociada a un margen bruto sobre esos costes que retribuya adecuadamente al proveedor/fabricante por las tareas que asume¹⁹.

En cuanto a los métodos transaccionales de valoración, los mismos son: el método del beneficio conjunto de la operación y el método del margen neto de la operación.

El método del beneficio conjunto de la operación consiste en asignar a cada empresa asociada que realice de forma conjunta una o varias transacciones similares una parte del resultado global que vaya a derivarse de dicha transacción o transacciones en función de un parámetro previamente seleccionado, que refleje adecuadamente las condiciones que habrían suscrito empresas independientes en circunstancias similares.

El método del margen neto de la operación consiste en atribuir a una transacción realizada con una empresa asociada el margen neto que se ha calculado en una transacción igual o similar realizada entre partes independientes²⁰.

En conclusión, podemos decir que las transacciones realizadas entre una matriz y su filial se efectúan en base a unos precios denominados precios de transferencia. Su fundamento jurídico se encuentra en el **artículo 9 ModCDI**, que permite hacer unos ajustes siguiendo el principio de libre competencia que se basa en considerar a los distintos miembros de un grupo multinacional como si fuesen empresas separadas en vez de visualizarlas como partes inseparables de una empresa. Este criterio del “separate entity approach” es aceptado internacionalmente, tanto por los países miembros de la OCDE como por los que no lo son. Sin embargo, estos ajustes no serán posibles cuando el criterio seguido para fijar los precios entre entidades asociadas sea el mismo criterio que se sigue para fijar los precios con otros clientes.

b) Financiación de filiales y gastos apoyo gestión.

Las diferentes vías existentes para financiar una filial tienen distintas implicaciones en términos financieros, fiscales y de riesgo de la operación.

Cuando se trata de financiar inversiones con vocación a largo plazo, como es la creación o adquisición de una filial, los instrumentos de financiación adecuados son también a largo plazo, fundamentalmente la capitalización o el endeudamiento de la

¹⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.288.

¹⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.289.

¹⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.290.

²⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.292-293.

sociedad, ya sea por parte de financiadores externos o por el propio grupo adquirente, en lo que se conoce como financiación intragrupo.

La estructuración de la adquisición mediante deuda, frente a capital, posee una serie de ventajas, que son las siguientes: amplificación de la rentabilidad de los accionistas, medida como relación entre el beneficio neto y los fondos propios; menor riesgo de la financiación vía deuda que a través de capital, y, por tanto, menor coste; minoración del coste medio de los recursos financieros que emplea una empresa. Financiar una operación mediante deuda, frente al capital, permite reducir el coste medio de los recursos y, con ello, aumentar el valor de la empresa; deducibilidad de los gastos financieros: a diferencia de los dividendos, los intereses computan como gasto deducible a efectos del impuesto sobre sociedades, por lo que la deuda puede reducir la carga fiscal y, con ello, aumentar los flujos de caja para los accionistas y mayor disciplina para los gestores²¹.

En cuanto a los países con los cuales España tiene firmado un convenio de doble imposición, cabe decir que los intereses vienen regulados en el **artículo 11 ModCDI**. En el **apartado 3** del citado artículo se define lo que se entiende por intereses al efecto del convenio. Así, el mismo establece que: *“El término “intereses”, en el sentido de este artículo, significa las rentas de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular las rentas de valores públicos y las rentas de bonos y obligaciones, incluidas las primas y premios unidos a esos títulos. Las penalizaciones por mora en el pago no se consideran intereses a efectos del presente artículo.”*

Por tanto, el término intereses se equipara a los rendimientos de créditos de cualquier naturaleza, con o sin garantía hipotecaria o cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular los rendimientos de valores públicos y los rendimientos de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes unidos a esos tributos, y excluidas de esta noción las penalizaciones por mora en el pago, así como las rentas vitalicias y temporales²².

En cuanto a la definición del término intereses en la normativa española, el **artículo 13.3 TRLIRNR** nos remite a la ley del IRPF, la cual ofrece una noción relativa a los rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios que comprende las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dineraria o en especie, como los intereses en sentido estricto o explícitos y cualquiera otra forma de retribución pactada como remuneración por la cesión a terceros de capitales propios. Y considera también como tales las rentas derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos, ya que así viene establecido en el artículo 25.2 de la **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** (de ahora en adelante, **LIRPF**).

Pertenecen a dicho género de rentas derivadas de la cesión a terceros de capitales propios: los rendimientos procedentes de cualquier instrumento de giro, incluso los

²¹ <http://azure.afi.es/>

²² CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.365.

originados por operaciones comerciales, a partir del momento en que se endose o transmita, salvo que el endoso o cesión se haga como pago de un crédito de proveedores o suministradores; la contraprestación, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros; las rentas derivadas de operaciones de cesión temporal de activos financieros con pacto de recompra y las rentas satisfechas por una entidad financiera, como consecuencia de la transmisión, cesión o transferencia, total o parcial, de un crédito titularidad de aquélla (**artículo 25.2.a**)²³.

En cuanto a la potestad de imposición, el **apartado 1 del artículo 11 del ModCDI** establece que los intereses procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado, aunque también pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que proceden y según la legislación de ese Estado. Pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10% del importe bruto de los intereses, según establece el **apartado 2** del citado artículo²⁴.

El **artículo 11 del ModCDI** también contiene una cláusula que regula los pagos entre personas vinculadas, al margen de la norma general contenida en el **artículo 9**. Así, el **artículo 11.6 ModCDI** establece que: *“cuando en razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo, o de las que uno y otro mantenga con terceros, el importe de los intereses, habida cuenta del crédito por el que se paguen, exceda del que hubieran convenido el deudor y el acreedor en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso, la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”*²⁵

Por tanto, los excesos de renta satisfecha previstos en el **apartado 6 del artículo 11 ModCDI** no se pueden beneficiar de las previsiones del citado artículo y su tratamiento fiscal dependerá de la calificación que merezca a la luz de otras disposiciones del tratado. Así, el **artículo 11** permite únicamente ajustar el tipo de interés, pero no permite la recalificación de un préstamo como capital aunque el ajuste puede tener efectos tanto sobre el receptor como sobre el deudor, cuando la ley fiscal de su país no considera gasto deducible el exceso de interés. El régimen fiscal aplicable al exceso de intereses será el correspondiente a una transferencia de beneficios o dividendo con la consiguiente retención en la fuente, ya que normalmente estos intereses surgen entre sociedades en las que se da una relación matriz/filial²⁶.

En cuanto a la postura del Estado Español, el mismo ha formulado una reserva expresa en el ModCDI vigente, con objeto de poder seguir catalogando como intereses de los rendimientos así definidos según la legislación interna del citado país en los

²³ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 366 – 367.

²⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.368.

²⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp. 369-370.

²⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 370.

convenios de doble imposición que suscriba. De ordinario, el límite previsto en los CDI suscritos por el Estado español se sitúa en torno al 10 por ciento²⁷.

En cuanto a los países con los cuales España no tiene firmado un convenio de doble imposición, la regla de sujeción prevista en el IRNR se apoya tanto en el criterio de pago del rendimiento desde España como, en su caso, en la utilización de la prestación de capital en territorio español²⁸.

La imposición de los intereses se ajusta al régimen general de los rendimientos obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente, con tributación separada-
renta por renta-, de suerte que el devengo del impuesto, siguiendo las reglas generales, coincidirá con la fecha de la exigibilidad del rendimiento, o la de su cobro, si es anterior. Por otro lado, la base imponible coincidirá, como regla general, con el importe bruto de la renta y el tipo impositivo aplicable será el 21 por ciento, no cabiendo otra deducción de esa cuota que la prevista para donativos, regulada en el **artículo 26 TRLIRNR** y, en su caso, la derivada de la compensación de la retención establecida en el **artículo 31 TRLIRNR** que se hubiese efectuado previamente²⁹.

En cuanto a los países de la UE, La **Directiva 2003/49/CE de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros** se aplica a los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro cuando el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro, ya que así viene establecido en el **artículo 1.1**. Además, su **artículo 1.7** aclara que se aplicará únicamente si la sociedad pagadora, o la sociedad cuyo establecimiento permanente sea tratado como el pagador de intereses o cánones, es una sociedad asociada de la sociedad que sea la beneficiaria efectiva o cuyo establecimiento permanente sea tratado como el beneficiario efectivo de dichos intereses o cánones. La principal limitación para la aplicación de la Directiva se encuentra en la definición restringida de su ámbito subjetivo, ya que todas las operaciones no realizadas entre entidades cubiertas por la norma no quedaran amparadas por la eliminación de la retención en la fuente que regula³⁰.

La finalidad de esta norma es eliminar la doble imposición jurídica que se produce para el beneficiario/acreedor de los intereses. El TJUE estimó que tal interpretación se ve corroborada por el **artículo 1.10 de la Directiva 2003/49/CE**, que permite a los Estados miembros, a la hora de concretar a qué sociedades se aplican las disposiciones nacionales de transposición de la norma comunitaria, establecer un período de tenencia de las participaciones de 2 años, ya que esta disposición se refiere al acreedor de los intereses o cánones y nunca al pagador de los mismos³¹.

²⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 372.

²⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.372.

²⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.374.

³⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1326

³¹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1327.

El **artículo 3.a) de la Directiva** define qué se entiende por “sociedad de un Estado miembro”, exigiendo a estos efectos: que revista una de las formas consignadas en el anexo; que con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere domiciliada en dicho Estado miembro a efectos fiscales y que, a efectos de un eventual convenio de doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se considere domiciliada fuera de la Comunidad a efectos fiscales y esté sujeta, sin posibilidad de exención, a uno de los impuestos citados en la Directiva (habitualmente, el impuesto sobre sociedades o equivalente exigido en los Estados miembros) o a los impuestos que sustituyan a los anteriores tras la fecha de entrada en vigor de la Directiva³².

La condición de sociedad de un Estado miembro en el contexto de la **Directiva 2003/49/CE** exige, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, que la sociedad se encuentre domiciliada en dicho estado miembro y que no sea considerada como residente fuera de la UE a los efectos de un CDI con un tercer Estado. Esta directiva también se puede aplicar a sociedades con doble residencia en dos Estados miembros³³, incluso si las disposiciones de un CDI entre los dos Estados implicados atribuyen la residencia a efectos del CDI a un Estado distinto de aquel donde se constituyó la sociedad³⁴.

La condición de sociedad de un Estado miembro a los efectos de la Directiva se obtiene cuando la misma se encuentra sujeta, sin posibilidad de exención, a alguno de los impuestos sobre sociedades que la Directiva incluye en el listado del **artículo 3.a).iii)** o bien a los impuestos que sustituyan a estos en el futuro o sean un complemento a los mismos³⁵.

La definición de sociedad asociada es fundamental en el esquema de la Directiva, al depender la concesión de los beneficios en ella previstos de que las sociedades implicadas (pagadora y perceptora de los intereses y cánones) tengan tal condición (**art. 1.7 Directiva 2003/49/CE**). El concepto de sociedad asociada que establece la **Directiva 2003/49/CE** sólo es relevante a los efectos de esta norma y de ningún modo puede trasladar sus efectos a otra norma que emplee el término sociedad asociada o empresas asociadas³⁶.

De acuerdo con el **artículo 3.b) Directiva 2003/49/CE**, una sociedad constituirá una «sociedad asociada» de otra sociedad si, por lo menos, i) dicha sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en el capital de la otra sociedad, o ii) la otra sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en su capital, o iii) una tercera sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % tanto en su capital como en el capital de la otra sociedad. Las participaciones sólo podrán referirse a sociedades domiciliadas en territorio comunitario. No obstante, los Estados miembros tendrán la

³² CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1328.

³³ Un ejemplo de doble residencia es el siguiente: una sociedad constituida en Italia pero que tiene su sede de dirección efectiva en España.

³⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1329

³⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1330.

³⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1331.

opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto.

Como la **Directiva 2003/49/CE** limita la condición de sociedad asociada a los casos donde haya participaciones directas de, al menos, el 25% del capital de otra sociedad de un Estado miembro, la citada Directiva se aplicará a: los pagos de intereses y cánones que una sociedad filial realiza a su matriz que participa en el capital de la filial en, al menos, el 25%; los mismos pagos que, en idénticas condiciones de participación, realiza la matriz a su filial; y los pagos que una sociedad filial de una matriz que participa en el 25% de su capital realiza a otra filial también participada por la misma matriz en, al menos, el 25% de su capital³⁷.

Por último, es importante que se haga una referencia al **artículo 1.10 Directiva 2003/49/CE** al hilo de la definición de sociedad asociada. Este precepto permite a los Estados miembros no aplicar los beneficios derivados de la Directiva cuando los requisitos del **artículo 3.b)** no se cumplan durante un período ininterrumpido de, como mínimo, dos años³⁸.

La aplicación de la exención de retención en la fuente para los pagos de intereses y cánones cubiertos por la Directiva se condiciona a que el perceptor, además de reunir las condiciones que define el **artículo 3 de la Directiva**, sea el beneficiario efectivo del pago (**artículo 1.1**). En el caso de las sociedades, el **artículo 1.4 Directiva** establece que una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario³⁹.

La definición del concepto interés viene regulado en el **artículo 2.a de la Directiva 2003/49CE**. Así, el citado artículo define los intereses como *“el rendimiento de los créditos de cualquier clase, estén o no garantizados por una hipoteca o una cláusula de participación en los beneficios del deudor, y en particular el rendimiento de bonos y obligaciones, incluidas las primas y lotes vinculados a éstos. Los recargos por pago atrasado no se considerarán intereses”*.

Esta definición debe ser completada con la cláusula contenida en el **artículo 4.1**, la misma establece que el Estado de la fuente puede limitar, de acuerdo con su legislación interna, la tipología de rentas que se califican como intereses. Lo que pretende el **artículo 4** es cubrir la mayoría de instrumentos híbridos (préstamos participativos, cuentas en participación, deuda perpetua, acciones o participaciones preferentes o rescatables, deuda convertible, swaps, etc) cuando, por la razón que fuese, los correspondientes pagos sean tratados como dividendos o ganancias de capital por el Estado de residencia del perceptor. Los casos en los que el **artículo 4.1 Directiva** permite que el Estado de la fuente no garantice la aplicación de las ventajas que regulan son: los pagos que se traten como distribución de beneficios o como reembolso del capital, con arreglo a la legislación del Estado de origen; los pagos procedentes de créditos que comprendan un derecho a participar en los beneficios del deudor; los pagos procedentes de créditos que autoricen al acreedor a cambiar su derecho a intereses por

³⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1332.

³⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1333.

³⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1337.

un derecho a participar en los beneficios del deudor y los pagos procedentes de créditos que no contengan disposiciones sobre la devolución del principal o cuya devolución sea devengable más de 50 años después de la fecha de emisión⁴⁰.

En cuanto a los gastos de apoyo a la gestión, el Capítulo VII de las directrices de la OCDE contiene los principios necesarios para aplicar los fundamentos de precios de transferencia en relación a la prestación de servicios intragrupo⁴¹. Estos servicios pueden incluir funciones ejecutivas, pero también de dirección, control o supervisión, y pueden ser muy variados⁴².

El principio de libre competencia proyectado en el marco de los servicios intragrupo, a juicio de las Directrices, exige la concurrencia de los principios básicos siguientes, a saber:

El primero de ellos es la efectividad y utilidad en el servicio. Significa identificar si el servicio se ha prestado realmente o no, y también hay que valorar si éste es susceptible de producir utilidad o de aportar valor económico o comercial a la entidad que lo recibe. Si se aprecia que el servicio no ha podido resultar de utilidad alguna a la entidad, el cargo por estos servicios, a efectos fiscales, podría eliminarse.

El segundo de ellos es el método de cargo adecuado. Se requiere que el método utilizado para fijar el cargo por el servicio recibido sea uno que, en circunstancias similares, habría sido aceptado por una empresa en condiciones de independencia.

El tercero y último de ellos es la determinación del precio de libre competencia. Con independencia del método de cargo utilizado, el precio del servicio que se acuerde ha de satisfacer tanto las expectativas del prestador del servicio como de su destinatario⁴³.

El concepto de servicios intragrupo abarca un amplio abanico de servicios especialmente administrativos, técnicos, financieros y comerciales que incluyen tanto los que pueden prestar externamente empresas independientes, como los que pueden prestarse internamente... pudiendo incluso estar vinculados a acuerdos de transmisión de bienes o cesión de activos intangibles⁴⁴.

Partiendo de la consideración de los distintos tipos de servicios intragrupo, se distingue en este sentido entre servicios rutinarios (aquellos que carecen de un alto valor añadido y tienen un carácter accesorio respecto de las actividades principales del negocio) y no rutinarios (necesarios para el desarrollo de una actividad empresarial pero

⁴⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp. 1341-1342.

⁴¹ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p. 633.

⁴² CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 295.

⁴³ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp. 296-297.

⁴⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 298.

que no suponen la creación o modificación de ningún activo intangible), diferenciación que tiene importante efectos en relación con la metodología aplicada⁴⁵.

Como conclusión podemos decir que, en el caso en que exista un convenio de doble imposición, existe una potestad compartida para gravar dichas rentas ya que las mismas son gravadas tanto en el Estado de la fuente como en el Estado de residencia.

En cuanto a los países en que no exista el convenio de doble imposición, se podrá aplicar a la cuota la deducción para donativos prevista en el **artículo 26 TRLIRNR** y, en su caso, la derivada de la compensación de la retención que se hubiese efectuado previamente, establecida en el **artículo 31 TRLIRNR**.

En cuanto a los países de la UE, la **Directiva 2003/49/CE** libera de impuesto al Estado de la fuente a dichas rentas intergrupo, siempre que el beneficiario efectivo de las mismas sea una sociedad residente en otro Estado miembro de la UE.

En cuanto a la prestación de servicios intragrupo, cabe decir que los mismos se harán siguiendo el criterio del precio de libre competencia.

c) **Trabajadores expatriados**

Para determinar la tributación aplicable a cada tipo de desplazamiento es fundamental determinar cuál debe ser la residencia fiscal del personal desplazado, esto es, si el trabajador es o no residente a efectos fiscales en España.

Hay que tener en cuenta que la normativa española no permite la división del ejercicio fiscal. Como consecuencia, una vez que un contribuyente cumpla los criterios para ser considerado residente o no residente a efectos fiscales en España, mantendrá esta condición durante todo el ejercicio fiscal (es decir, el año natural).

En cuanto a la normativa española, el **artículo 9 LIRPF**, establece dos criterios básicos para determinar la residencia fiscal en España: el primero de ellos es que se considera residente fiscal en España a toda aquella persona que permanece en dicho territorio más de 183 días durante el año natural. A efectos del cómputo de este plazo, no se tendrán en cuenta las ausencias esporádicas de España, a menos que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país; como segundo criterio para determinar la residencia fiscal en España deberá atenderse a si el núcleo de sus actividades o intereses económicos se encuentra localizado en nuestro país⁴⁶.

Una vez que se haya determinado la residencia fiscal del trabajador en España, si este se desplaza al extranjero para trabajar pero sigue siendo considerado residente fiscal en España, éste vendrá obligado a tributar en su imposición personal en España por toda su renta mundial de acuerdo con las disposiciones contenidas en la LIRPF, con independencia de la residencia del pagador y del lugar donde la renta se hubiese obtenido.

Con la finalidad de incentivar a los trabajadores españoles desplazados al extranjero, favoreciendo la movilidad geográfica internacional, al tiempo que favorece la competitividad de las empresas españolas, la **Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF** en su **artículo 7 apartado p)** establece una serie de requisitos para que sea

⁴⁵ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p. 633.

⁴⁶ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., pp. 800-801.

aplicable la exención sobre los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero.

Los requisitos que deben cumplirse para que resulte aplicable la exención son los siguientes:

En primer lugar, la existencia de un trabajo efectivamente realizado en el extranjero. Ello exige, tanto el desplazamiento del trabajador fuera del territorio español, como que el lugar o centro de trabajo se ubique en el extranjero. Por tanto, esta exención puede ser aplicable no solo a los desplazamientos de trabajadores que impliquen una presencia continuada en el extranjero, sino también a aquellos empleados que tienen responsabilidades en más de un país y deben desplazarse de forma puntual o periódica para prestar sus servicios a entidades no residentes.

En segundo lugar, que el trabajo se realice para una empresa no residente o un establecimiento situado en el extranjero. La concurrencia de este requisito puede plantear problemas de prueba en los casos en los que los trabajos se presten para una empresa que forme parte del mismo grupo de empresas, lo que obliga a probar que el beneficiario del trabajo realizado en el extranjero es la empresa no residente, y no el grupo de empresas. Para solucionar este problema, la **Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF** recurre a los criterios previstos en el **apartado 5 del artículo 18 LIS** que, a los efectos de deducir gastos por servicios entre entidades vinculadas, exige que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario⁴⁷.

Los trabajos realizados para una entidad no residente podrán beneficiarse de la exención del **artículo 7.p) de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF** cuando cumplan conjuntamente los dos requisitos siguientes, a saber: el primero de ellos es que los servicios prestados efectivamente aporten o puedan aportar, por sí mismos, una ventaja o utilidad a la entidad residente y el segundo de ellos es que la entidad receptora soporte el coste de la prestación de tales servicios.

En tercer lugar, que se aplique un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre la renta de las personas físicas en el país en el cual se realizan los trabajos y que no se trate de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Se considerará cumplido este requisito cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

En cuarto y último lugar, la cuantía de la exención aplicable es la retribución específica correspondiente al trabajo efectivo en el extranjero, con el límite de 60.100 euros anuales⁴⁸.

Esta exención es incompatible con la exención prevista en el Reglamento del IRPF en su **artículo 9.A.3.B).4º** relativa a las primas de expatriación que normalmente abonan las empresas a los empleados que destinan temporalmente al extranjero.

En relación a los países a los que se desplazan los empleados, estos pueden dividirse en dos grandes grupos, a saber: países con los que España tenga suscrito un convenio de doble imposición y países con los cuales no existe tal convenio.

⁴⁷ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.815.

⁴⁸ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.824.

En cuanto al primer bloque de países, lo que hay que analizar es si como consecuencia de la posible facturación a otra empresa, o a una entidad del grupo de los servicios prestados por los empleados de la entidad española en el extranjero, podría derivarse alguna tributación para la sociedad empleadora o para el empleado que se desplaza al extranjero⁴⁹.

En cuanto a la tributación de los servicios facturados por la sociedad española, los ingresos obtenidos por esta como consecuencia de dicha facturación no estarían sometidos a tributación en el extranjero por aplicación de los convenios de doble imposición suscritos por España. La facturación de estos servicios se encuadra dentro del concepto de beneficios empresariales del **artículo 7 ModCDI**.

En dichos convenios se regula que la obtención de beneficios empresariales en un Estado contratante por parte de una empresa residente del otro Estado contratante solo tributa en el país de residencia de la sociedad que obtiene los ingresos⁵⁰.

En efecto, el **artículo 7** establece que: *“los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él.”*

En cuanto a la tributación de los empleados, hay que analizar si de la facturación realizada en base a los servicios prestados podrían derivarse implicaciones fiscales para los empleados en los países donde estos se han desplazado⁵¹.

El **artículo 15 MCOCDE** contiene una regla relativa a las rentas derivadas del trabajo dependiente consistente en atribuir, inicialmente, el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia de la persona que presta el servicio o el trabajo. Al mismo tiempo, se establece una regla de tributación compartida entre ambos Estados cuando el empleado percibe rentas derivadas del trabajo realizados en otro Estado. En aplicación del citado artículo, las rentas obtenidas por un empleado residente en España por razón de su empleo ejercido en otro país con el que España tuviera firmado un CDI podría, en principio, tributar en dicho país.

En el **apartado 2** del mencionado artículo encontramos la excepción a la regla general cuando en el mismo se dispone que dichas rentas solo podrán someterse a tributación en el país de residencia cuando se cumplan una serie de requisitos. En efecto, el **artículo 15.2 ModCDI** establece que: *“No obstante lo dispuesto en el apartado 1, las remuneraciones obtenidas por un residente de un Estado contratante en razón de un trabajo dependiente realizado en el otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en el Estado mencionado en primer lugar si: el perceptor permanece en el otro Estado durante un período o períodos cuya duración no exceda, en conjunto, de 183 días en cualquier período de doce meses que comience o termine en el año fiscal considerado, y; las remuneraciones son pagadas por, o en nombre de, un empleador que no sea residente del otro Estado, y; las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.”*

⁴⁹ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.831.

⁵⁰ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., pp. 831-832.

⁵¹ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p.832.

De acuerdo con lo anterior, no existe obligación de tributar en ese país extranjero en los supuestos de desplazamiento de duración reducida, esto es, en los supuestos en los cuales el empleado desplazado no permanezca en el país de destino más de 183 días durante el año fiscal o un periodo de 12 meses, dependiendo del convenio; cuando las remuneraciones se paguen por la sociedad española, que es la que incurre en un gasto, aunque luego se produzca una facturación a la empresa o entidad beneficiaria del servicio; cuando las remuneraciones no se soporten por la entidad de destino. Normalmente la sociedad española facturará por los servicios prestados a dicha entidad, pero eso no implica que la entidad extranjera soporte el coste de las remuneraciones, sino que es la sociedad española la entidad que paga a los empleados y garantiza un nivel de servicio.

Por tanto y, aunque deberá analizarse cada caso en concreto, lo más habitual es que la facturación de los servicios prestados por los trabajadores en el extranjero por parte de una entidad española, no conlleve tributación en sede de la persona física desplazada en otro país.

Los comentarios al ModCDI en relación con el citado artículo indican que con este artículo se trata de evitar las prácticas de abuso y elusión de impuestos en relación con el empleo de mano de obra internacional⁵².

En cuanto a los países con los que España no tenga firmado un convenio de doble imposición, habría que realizar el análisis oportuno para verificar si se derivaría tributación alguna para los empleados como consecuencia de sus desplazamientos en función de la normativa interna de cada país.

De tributar en el país en el que se presten los servicios, el empleado podrá, siempre que mantenga su residencia fiscal en España, aplicar en su declaración del IRPF, la deducción por doble imposición internacional que permite deducir la menor de las siguientes cantidades, a saber: el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF; el resultado de aplicar el tipo medio efectivo de gravamen a la parte de base liquidable gravada en el extranjero, ya que así viene establecido en el **artículo 80 LIRPF**.⁵³

En cuanto a la UE, la libre circulación de personas entre los Estados miembros reconocida en el **Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea** (de ahora en adelante, **TFUE**) puede descomponerse en otras dos libertades: la libre circulación de trabajadores (**artículos 45-48 TFUE**) y la libertad de establecimiento (**arts. 49-54 TFUE**). Mientras la primera está dirigida a garantizar la posibilidad de desplazarse y aceptar ofertas de trabajo en otros Estados miembros en igualdad de condiciones que los nacionales de esos Estados, la segunda se dirige a quienes no tienen una relación laboral (empresarios y profesionales) y a las sociedades, reconociéndoles el derecho a abrir establecimientos secundarios en otros Estados miembros⁵⁴.

La libre circulación de trabajadores supone el reconocimiento del derecho al desplazamiento y residencia de un nacional de un Estado miembro a otro Estado

⁵² SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., pp. 832-833.

⁵³ SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, cit., p. 834.

⁵⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 885.

miembro con la finalidad de realizar un trabajo asalariado en cualquier sector de la actividad económica. Esta libertad viene establecida en los **artículos 45 a 48 TFUE** e implica, fundamentalmente, el derecho del trabajador a responder a ofertas de trabajo en otro Estado miembro, a desplazarse libremente a este Estado para este fin, a residir en su territorio con el objeto de ejercer el empleo y a permanecer en él después del ejercicio del mismo.

La delimitación de esta libertad ha sido obra del TJUE, el cual ha concretado el alcance de lo que debe entenderse por “trabajador asalariado” y “trabajo asalariado”; en ambos casos el TJUE ha optado por crear conceptos comunitarios al margen del Derecho interno de los Estados miembros, que no abarcan las actividades no remuneradas. El contenido jurídico de la libre circulación de trabajadores comprende la igualdad de trato en el acceso al ejercicio de un trabajo asalariado; esto es, la prohibición de discriminar por razón de la nacionalidad tanto en el acceso como en el ejercicio de una actividad asalariada⁵⁵.

Como conclusión podemos decir que si existe desplazamiento del trabajador a un país con el cual España tenga firmado un CDI, este país ostenta un derecho de gravamen sobre la renta salarial correspondiente al tiempo que el trabajador español haya permanecido allí. En los demás casos, el derecho de gravamen lo ostenta el Estado de residencia del trabajador, es decir, el Estado Español, ya que así viene establecido en el **artículo 15 ModCDI**.

En cuanto a los países con los que España no tenga firmado un CDI, si el trabajador tributa en el país donde presta los servicios pero mantiene su residencia fiscal en España, podrá acogerse a la deducción por doble imposición regulada en el **artículo 80 LIRPF**.

En cuanto a la UE, el **TCE** regula la libertad de circulación de personas en sus **artículos 39 a 42**, la misma implica que el trabajador tiene derecho a responder ofertas de trabajo en otro Estado Miembro.

d) Cesión de intangibles

En cuanto a los países con los cuales España tiene firmado un convenio de doble imposición, el **artículo 12 del ModCDI** establece que: *“el término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”*

El objeto de la operación de la cesión del uso de intangibles habrá de consistir en algunas de las siguientes categorías de bienes o derechos: derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos

⁵⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 886.

secretos, (equipos industriales, comerciales o científicos), o “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”⁵⁶.

Equipos industriales, comerciales o científicos.

En la última versión del Modelo del CDI, las rentas derivadas del uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico se consideran fuera de la noción de cánones o regalías por entender que las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos deben acampar dentro de las disposiciones referentes a la imposición de los beneficios de las empresas y de las actividades profesionales comprendidas en los **artículos 5 y 7**. Con ello se subraya la tendencia a suprimir el impuesto en el Estado de residencia del perceptor⁵⁷.

Sin embargo, diversos Estados discrepan de dicha postura. Es el caso de España, que se reservó hasta julio de 2014 el derecho a continuar adhiriéndose, en sus convenios, a una definición de cánones que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores⁵⁸.

Derechos de propiedad intelectual e industrial.

El **artículo 10 de la Ley de Propiedad Intelectual** establece que: “*son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas: Los libros, folletos, impresos, epistolarios, escritos, discursos y alocuciones, conferencias, informes forenses, explicaciones de cátedra y cualesquiera otras obras de la misma naturaleza; las composiciones musicales, con o sin letra; las obras dramáticas y dramático-musicales, las coreografías, las pantomimas y, en general, las obras teatrales; las obras cinematográficas y cualesquiera otras obras audiovisuales; las esculturas y las obras de pintura, dibujo, grabado, litografía y las historietas gráficas, tebeos o cómics, así como sus ensayos o bocetos y las demás obras plásticas, sean o no aplicadas; los proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería; los gráficos, mapas y diseños relativos a la topografía, la geografía y, en general, a la ciencia; las obras fotográficas y las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía; los programas de ordenador.*”⁵⁹

La propiedad industrial está integrada, básicamente, por las patentes (**Ley 11/1986 y Ley 10/2002**) –protegiendo las invenciones nuevas susceptibles de utilización industrial- tanto las patentes como los modelos de utilidad-, y las marcas (**Ley 17/2001**)- comprendiendo esta última tanto marcas como signos distintivos de la

⁵⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 392.

⁵⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp. 392-393.

⁵⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 393.

⁵⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 394.

empresa, modelos, dibujos industriales o diseños (anótese también la **Ley 20/2003, de Protección Jurídica del diseño industrial**)⁶⁰.

Técnicas empresariales confidenciales: know-how

El texto de los tratados, imitando al ModCDI, considera cánones las rentas derivadas de la cesión del uso de “fórmulas y procedimientos secretos”, así como de “informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales y científicas”. Se hace referencia con ello a los conocimientos y técnicas operativas carentes de protección registral, productivas y confidenciales, desde un punto de vista industrial o, en términos generales, empresarial.

En palabras de los CMC, se considera que bajo tales expresiones –informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas- se hace referencia al denominado “know-how”. Desde el 2008, en los comentarios se firma que dicha expresión se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico⁶¹.

De esta suerte, el know-how constituye un elemento inmaterial –fórmulas, procedimientos, etc.-, secreto y no patentado- aunque pudiera ser patentable. El cedente se obliga al suministro de información, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial- o, en términos generales, empresarial- siendo éstos desconocidos por terceros y debiendo mantenerse en secreto, mediante cláusulas de confidencialidad, pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar el resultado⁶².

En la normativa española, los cánones vienen recogidos en el **artículo 13.1.f.3º TRLIRNR**. El mismo establece que: *“tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de: derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas; patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos; derechos sobre programas informáticos; informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen; equipos industriales, comerciales o científicos y cualquier derecho similar a los anteriores.”*

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el **Real Decreto Legislativo 1/1996 de 12 de abril**, que aprueba el **Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual**, la **Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes** y la **Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas**⁶³.

⁶⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 395.

⁶¹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 397.

⁶² CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 398.

⁶³ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 414.

En cuanto a la potestad de imposición, el modelo de CDI de la OCDE es partidario de que las rentas derivadas de capital mobiliario calificadas como cánones sean gravadas en el Estado de ubicación del perceptor. El criterio de reparto de soberanías opta por entender que los cánones “sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de tales rentas”⁶⁴.

El tenor del precepto del ModCDI relativo a los cánones contiene una cláusula que regula los pagos entre personas vinculadas –al margen aunque enlazada con la norma general contenida en el **artículo 9-**, disponiendo que: “*cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.*”

Por tanto, dichos excesos de renta satisfecha no se podrán beneficiar de las previsiones del **artículo 12 ModCDI**, y su tratamiento fiscal dependerá, en principio, de la calificación que merezca a la luz de otras disposiciones del tratado.

Asimismo, se observa que el régimen aplicable al exceso de los cánones dependerá de su naturaleza exacta en función de las circunstancias propias de cada caso particular, aplicando las disposiciones de la legislación fiscal de los Estados interesados y las disposiciones del Convenio.

Se considera que existen relaciones especiales cuando se produce alguno de los supuestos contemplados en el **artículo 9 ModCDI** (participación directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa del otro Estado o participación por parte de un tercero, directa o indirectamente, en la dirección, control o capital de empresas situadas en ambos Estados), aunque, a juicio de los CMC, también comprenden las relaciones por consanguinidad o afinidad y, en general, cualquier comunidad de intereses distinta de la relación legal que da lugar al pago del canon⁶⁵.

En cuanto a la postura del estado español, las autoridades fiscales españolas, hasta julio de 2010 han suscrito una reserva expresa al texto del Modelo, con objeto de ejercer la competencia para gravar –limitadamente- los cánones de fuente española. Esta reserva fue eliminada en julio de 2010.

Las rentas catalogadas como cánones obtenidas por un no residente en España amparado por un CDI, se verán afectados, de ordinario, por una potestad fiscal compartida entre el Estado de la fuente y el de residencia del perceptor, si bien tributará limitadamente en España primero –al tipo máximo sobre su importe bruto, previsto en el tratado- y, más tarde, de modo definitivo en el Estado de residencia del perceptor. La doble imposición internacional será evitada o atenuada en ese país extranjero, aplicando las fórmulas previstas en el **artículo 23 ModCDI**.

⁶⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 415.

⁶⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 417.

Como regla general, por tanto, se dará una imposición limitada –a un tipo máximo sobre la cuantía íntegra de las rentas- en España, en los términos previstos en cada CDI. Dicho techo cuantitativo será, por lo general, inferior a la deuda resultante de aplicar la norma nacional o doméstica con un tipo general doméstico del 24 por ciento. No obstante, ciertos CDI contemplan la exención en la fuente para todos o para ciertas modalidades de cánones⁶⁶.

En cuanto a los países con los cuales España no tiene firmado un convenio de doble imposición, el **artículo 13.1.f.3º TRLIRNR** establece que los cánones satisfechos por personas o entidades residentes en España o por establecimientos permanentes sitos en territorio español están sujetos a tributación⁶⁷.

Los cánones obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente siguen las reglas generales propias de dicha modalidad de sujeción, en los términos del TRLIRNR, de modo que cada renta devengada tributa aisladamente; la base imponible viene constituida, como regla general, por el importe bruto del canon obtenido y el tipo impositivo es un 24 por ciento.

La cuota del IRNR, que será objeto, en una mayoría de casos, de retención por parte del pagador de las rentas establecidas en el **artículo 31 TRLIRNR**, no cuenta con minoraciones o deducciones a no ser la deducción por donativos prevista en el **26 TRLIRNR**. Dicha retención se proyectará sobre las rentas brutas en todo caso⁶⁸.

En cuanto a los países miembros de la UE, la **Directiva 2003/49/CE de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros** se aplica a los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro cuando el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro, ya que así lo establece su **artículo 1.1**. Además, su **artículo 1.7** aclara que se aplicará únicamente si la sociedad pagadora, o la sociedad cuyo establecimiento permanente sea tratado como el pagador de intereses o cánones, es una sociedad asociada de la sociedad que sea la beneficiaria efectiva o cuyo establecimiento permanente sea tratado como el beneficiario efectivo de dichos intereses o cánones. La principal limitación para la aplicación de la Directiva se encuentra en la definición restringida de su ámbito subjetivo, ya que todas las operaciones no realizadas entre entidades cubiertas por la norma no quedarán amparadas por la eliminación de la retención en la fuente que regula⁶⁹.

La finalidad de esta norma es eliminar la doble imposición jurídica que se produce para el beneficiario/acreedor de los intereses. Tal interpretación, estimó el TJUE, se ve corroborada por el **artículo 1.10 Directiva**, que permite a los Estados miembros, a la hora de concretar a qué sociedades se aplican las disposiciones nacionales de transposición de la norma comunitaria, establecer un período de tenencia

⁶⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 420.

⁶⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 421.

⁶⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 422.

⁶⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1326.

de las participaciones de 2 años, ya que esta disposición se refiere al acreedor de los intereses (o cánones) y nunca al pagador de los mismos⁷⁰.

El **artículo 3.a) de la Directiva** define qué se entiende por “sociedad de un Estado miembro”, exigiendo a estos efectos que: revista una de las formas consignadas en el anexo; con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere domiciliada en dicho Estado miembro a efectos fiscales y que, a efectos de un eventual convenio de doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se considere domiciliada fuera de la Comunidad a efectos fiscales y esté sujeta, sin posibilidad de exención, a uno de los impuestos citados en la Directiva (habitualmente, el impuesto sobre sociedades o equivalente exigido en los Estados miembros) o a los impuestos que sustituyan a los anteriores tras la fecha de entrada en vigor de la Directiva⁷¹.

La condición de sociedad de un Estado miembro en el contexto de la **Directiva 2003/49/CE** exige, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, que la sociedad se encuentre domiciliada en dicho estado miembro y que no sea considerada como residente fuera de la UE a los efectos de un CDI con un tercer Estado. Esta directiva también se puede aplicar a sociedades con doble residencia en dos Estados miembros⁷², incluso si las disposiciones de un CDI entre los dos Estados implicados atribuyen la residencia a efectos del CDI a un Estado distinto de aquel donde se constituyó la sociedad⁷³.

La condición de sociedad de un Estado miembro a los efectos de la Directiva se alcanza si la misma se encuentra sujeta, sin posibilidad de exención, a alguno de los impuestos sobre sociedades que la Directiva incluye en el listado del **artículo 3.a).iii)** o bien a los impuestos que sustituyan a estos en el futuro o sean un complemento a los mismos⁷⁴.

La definición de sociedad asociada es fundamental en el esquema de la Directiva, al depender la concesión de los beneficios en ella previstos de que las sociedades implicadas (pagadora y perceptora de los intereses y cánones) tengan tal condición (**artículo 1.7 Directiva 2003/49/CE**).

El concepto de sociedad asociada de la **Directiva 2009/49/CE** sólo es relevante a los efectos de esta norma y de ningún modo puede trasladar sus efectos a otra norma que emplee el término sociedad asociada o empresas asociadas⁷⁵.

De acuerdo con el **artículo 3.b) Directiva 2003/49/CE**, Una sociedad constituirá una «sociedad asociada» de otra sociedad si, por lo menos, i) dicha sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en el capital de la otra sociedad, o ii) la

⁷⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1327.

⁷¹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1328.

⁷² Un ejemplo de doble residencia es el siguiente: una sociedad constituida en Italia pero que tiene su sede de dirección efectiva en España.

⁷³ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1329.

⁷⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1330.

⁷⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1331.

otra sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % en su capital, o iii) una tercera sociedad tiene una participación directa mínima del 25 % tanto en su capital como en el capital de la otra sociedad. Las participaciones sólo podrán referirse a sociedades domiciliadas en territorio comunitario. No obstante, los Estados miembros tendrán la opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto.

Al limitar la Directiva la condición de sociedad asociada a los casos donde haya participaciones directas de, al menos, el 25% del capital de otra sociedad de un Estado miembro, la **Directiva 2003/49/CE** se aplicará a: los pagos de intereses y cánones que una sociedad filial realiza a su matriz que participa en el capital de la filial en, al menos, el 25%; los mismos pagos que, en idénticas condiciones de participación, realiza la matriz a su filial; y los pagos que una sociedad filial de una matriz que participa en el 25% de su capital realiza a otra filial también participada por la misma matriz en, al menos, el 25% de su capital⁷⁶.

Por último, es importante que se haga una referencia al **artículo 1.10 Directiva 2003/49/CE** al hilo de la definición de sociedad asociada. Este precepto permite a los Estados miembros no aplicar los beneficios derivados de la Directiva cuando los requisitos del **artículo 3.b)** no se cumplan durante un período ininterrumpido de, como mínimo, dos años⁷⁷.

La aplicación de la exención de retención en la fuente para los pagos de intereses y cánones cubiertos por la Directiva se condiciona a que el perceptor, además de reunir las condiciones que define el art. 3 de la Directiva, sea el beneficiario efectivo del pago (**artículo 1.1**). En el caso de las sociedades, el **artículo 1.4 Directiva** establece que una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario⁷⁸.

El **artículo 2.b) de la Directiva 2003/49/CE** define los cánones como: *“las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos se considerarán cánones”*⁷⁹.

El **artículo 4.2** aclara que, *“cuando, debido a una relación especial entre el pagador y el beneficiario efectivo de los intereses o cánones, o entre ambos y un tercero, el importe de dichos intereses o cánones supere el que habrían convenido ambos de no existir dicha relación especial entre ellos, lo dispuesto en la presente Directiva se aplicará, en su caso, exclusivamente a este último si lo hubiere”*.

⁷⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1332.

⁷⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1333.

⁷⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1337.

⁷⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1344.

Cuando el pago fuera por importe superior al precio de mercado acordado entre partes independientes, la exención de retención en la fuente sólo se aplicaría al importe correspondiente al precio de mercado. En definitiva, la regla del **artículo 4.2** realmente viene a disponer que los beneficios de la Directiva se aplicarán únicamente a los intereses o cánones que se encuentren dentro del precio de mercado (pagados “at arm’s length”).

La Directiva nada establece en relación con la calificación del pago en exceso del precio de mercado (tal función corresponde a la legislación de los Estados Miembros), sin embargo, si se dan las condiciones necesarias para ello, el exceso podría beneficiarse de las disposiciones de la Directiva Matriz-Filial. Es preciso tener en cuenta que, cuando el pago de intereses y cánones sea por un importe inferior al de mercado, la regla no despliega efecto alguno⁸⁰.

Como conclusión podemos decir que, en el caso de que exista un CDI, los cánones o regalías son gravados en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de tales rentas (**artículo 12 ModCDI**).

En cuanto a los países que no tengan firmado un CDI, la cuota del IRNR cuenta con una deducción por donativos prevista en el **artículo 26 TRLIRNR**.

En cuanto a los países de la UE, la **Directiva 2003/49/CE** libera de impuesto al Estado de la fuente a dichas rentas intergrupo, siempre que el beneficiario efectivo de las mismas sea una sociedad residente en otro Estado miembro de la UE.

2. Retribución de los administradores

En nuestro ordenamiento no existe una norma que establezca el concepto de retribución de los administradores de las sociedades de capital. Sin embargo, de una lectura combinada de los ya **artículos 130 de la LSA y 66 de la LSRL**⁸¹ junto con el **artículo 200, indicación duodécima de la ya derogada LSA**, podemos deducir que debemos entender por retribución toda percepción económica, en dinero o en especie, de los administradores societarios por razón de su cargo, cualquiera que sea la forma que revista y el momento en que se obtenga.

Se trata, en definitiva, de un concepto amplio, análogo al concepto legal de salario establecido en el **artículo 26.1 ET** que incluye la totalidad de las percepciones económicas de los trabajadores⁸².

La remuneración de los administradores viene recogida en el **Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital** (de ahora en adelante, **LSC**). Esta Ley ha sufrido una reciente modificación y, como consecuencia de la misma, se le ha dado nueva redacción a los **artículos 217, 218 y 219** relativos a la remuneración de los administradores.

Los puntos fundamentales de la nueva regulación son los siguientes, a saber: se presume que el cargo de administrador es gratuito salvo que en los estatutos se

⁸⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p. 1345.

⁸¹ Adviértase que estas leyes ya no están vigentes como tales, ya que las mismas fueron refundidas en la Ley de Sociedades de Capital.

⁸²TUSQUETS TRÍAS DE BES, F., *La remuneración de los administradores de las sociedades de capital*, Cívicas, Madrid, 1998, p.130.

establezca otra cosa; el sistema específico de retribución o remuneración establecida en los estatutos debe fijar el concepto o conceptos retributivos. Por tanto los estatutos deberán establecer el concreto sistema o concepto de retribución.

Así, los administradores no recibirán remuneración alguna por el ejercicio de su cargo salvo que en los estatutos se disponga otra cosa. Por tanto, si se quiere que el administrador reciba una remuneración por la función que desempeña dentro de la empresa, debe de constar en los estatutos.

En el **artículo 217.2 de la LSC** se enumeran, a modo de ejemplo, en que pueden consistir algunos conceptos retributivos. Así, el mismo establece que: *“El sistema de remuneración establecido determinará el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que podrán consistir, entre otros, en uno o varios de los siguientes: 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.”*

Al ser estos sistemas de retribución un mero ejemplo, se podrán establecer otros sistemas en los estatutos tales como el uso de bienes de la sociedad; la utilización de los medios de transporte de la misma; la cooperación de la sociedad al desarrollo de los negocios particulares del socio; la compra de productos elaborados por los mismos y, en definitiva, cualquier sistema que suponga un beneficio o utilidad para el administrador y que pueda, por su precio de mercado, ser evaluado económicamente.

En el supuesto de que se establezcan varios de los sistemas expuestos, sean los legales o los que a los socios convenga, debe de hacerse de forma cumulativa y no alternativa. Así resulta de la propia dicción legal y de la doctrina de la Dirección General de los Registros y del Notariado la cual tiene dicho que no es posible establecer varios sistemas de forma alternativa, pues en ese caso, la elección del que sea aplicable quedaría al arbitrio de la junta general, generando inseguridad al administrador y a la propia sociedad.

Independientemente del sistema elegido por los estatutos, su importe máximo para el conjunto de administradores deberá ser fijado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación, ya que así viene establecido en el **apartado 3** del citado artículo. Además de fijar la cuantía en euros u otra moneda que tenga equivalencia en euros, también es posible vincularla a las variaciones que experimente un determinado índice objetivo, que no forzosamente tiene que ser el IPC. A ello se refiere la **letra e) del artículo 217** cuando dice que la remuneración puede consistir en una retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia. Estos indicadores deberán establecerse en los estatutos y deberán de ser únicos para cada sistema de forma que no sería válido establecer varios parámetros y que los administradores pudieran acogerse a uno sólo de ellos. En cuanto a la variabilidad, se puede referir a cualesquiera períodos de tiempo, es decir, se podrá establecer que los índices o parámetros de referencia se aplicarán mensualmente o cada tres meses o con la periodicidad que se desee. En definitiva, es una forma de retribución que debe partir de una asignación fija concreta o dependiente del acuerdo de la junta, es decir, el sistema señalado con la letra a), pero que en vez de que la variación o actualización la fije la junta general esa actualización se hará de forma automática.

El legislador también considera que las “dietas” son una forma de retribución del órgano de administración. Se trata de una indemnización que se abona a una persona por el tiempo que dedica a una labor determinada, labor que por su propia naturaleza no va a ser permanente sino esporádica. Es decir, se trata de una cantidad en metálico que normalmente se entrega al consejero por sus asistencias al consejo.

En el caso de que sean varios administradores, la distribución de la retribución no tiene porque ser igualitaria. Son los propios administradores quienes tienen que llegar a un acuerdo en cuanto a la retribución que percibe cada uno. Si hay consejo, el **artículo 217.3 in fine** nos dice que será el propio consejo por acuerdo del mismo, adoptado según las reglas generales, el que deberá fijar la retribución de cada consejero atendiendo a las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero. Aunque este sea el sistema establecido legalmente, no existiría inconveniente alguno de que fueran los propios estatutos quien establecieran, de forma expresa, que la retribución puede ser distinta para cada administrador o consejero y que también sean los propios estatutos los que fijen esa diferencia de retribución concretando el cargo o cargos que recibirán un plus de retribución y el fundamento de la misma.

En caso de órganos pluripersonales no colegiados, es decir, administradores solidarios o mancomunados, también pueden ser los estatutos los que señalen, bien nominativamente o bien por determinadas circunstancias fácilmente identificables, cuáles de los administradores van a recibir una retribución superior a la de los demás. Si esto no consta en los estatutos, serán los propios administradores quienes lleguen a un acuerdo sobre la cuantía a recibir, si bien este acuerdo de los administradores debe constar por escrito.

Existen una serie de límites generales a la retribución que pueden percibir los administradores por el ejercicio de su cargo. Así, el **artículo 217.4 LSC** establece que: *“La remuneración de los administradores deberá en todo caso guardar una proporción razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.”*

Estos límites responden, esencialmente, a un doble parámetro, a saber: el primero de ellos es que debe ponerse en relación con la clase o categoría de la empresa de que se trate, pues la retribución debe tener en cuenta el tipo de empresa y también las retribuciones que son normales para dicho tipo de empresa, es decir, con las empresas que operan en la misma rama de la actividad de la empresa que se trate; el segundo de ellos hace referencia al momento específico en el que la junta general determina la cuantía de la retribución del administrador.

El citado artículo también contiene una norma orientada a señalar la finalidad que debe tener el sistema de retribución del órgano de administración. Así, la finalidad del sistema retributivo debe estar orientada a la consecución de los siguientes fines, a saber: el primero de ellos es promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad y el segundo de ellos es evitar la asunción excesiva de riesgos y evitar la recompensa de resultados desfavorables.

La finalidad esencial a la cual responde la retribución del administrador es la de compensar el trabajo o actividad desarrollada por el mismo a favor de la sociedad.

La norma general para los casos especiales en la cual la retribución sea una participación en beneficios es la de que serán los estatutos los que deben establecer el

porcentaje de participación a que tiene derecho el administrador. Alternativamente se establece también la posibilidad de que se fije un porcentaje máximo en cuyo caso será la junta general la que determine el porcentaje exacto aplicable. Aparte de la norma general, existe una norma especial para la sociedad limitada y para la sociedad anónima.

En el caso de la sociedad limitada, el porcentaje de beneficios no podrá ser superior al 10 por ciento de los repartibles entre los socios.

En el caso de la sociedad anónima, se dispone que la participación en beneficios sólo puede ser detrída después de estar cubierta la reserva legal y de la estatutaria y de haberse reconocidos a los socios un dividendo del 4% del valor nominal de las acciones o el tipo más alto que los estatutos hayan establecido.

El **artículo 219 LSC** recoge el caso especial de retribución vinculada a las acciones de la sociedad. La modificación reciente de este artículo hace que este adquiera una mayor imperatividad al expresar que el sistema de remuneración sólo podrá incluir la entrega de acciones o de opciones sobre acciones o de retribución referenciadas al precio de las acciones cuando esté previsto en los estatutos y su aplicación haya sido acordada expresamente por la junta general.

El **apartado 2** del citado artículo aclara que el número de acciones que la junta acuerde deben ser retribución de los administradores se debe determina por cada ejercicio.

Parece que no será necesario un acuerdo expreso en cada ejercicio para asignar las acciones que deban recibir los administradores sino que el acuerdo de la junta puede perfectamente determinar que en el ejercicio corriente y en los siguientes el “número máximo de acciones” será el determinado en el acuerdo. El quórum para la adopción del citado acuerdo será el ordinario, salvo que en los estatutos se establezca lo contrario.

En cuanto a los derechos de opción sobre acciones también se aclara que la junta puede establecer no sólo el precio del ejercicio de ese derecho sino también su sistema de cálculo⁸³.

Como conclusión podemos decir que el cargo de administrador es gratuito, salvo disposición contraria de los estatutos. Por tanto, en el caso de que el cargo del administrador sea retribuido, tiene que constar de forma expresa en los estatutos. También tendrá que constar de forma expresa en los estatutos el sistema o sistemas de remuneración que se va o van a seguir de entre los citados en el **artículo 2172. LSC** o cualquier otro sistema de remuneración que convengan los socios de la sociedad.

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

La **Directiva 2011/96/UE, de 30 de noviembre, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes** tiene como objetivo el acercar la fiscalidad de las distribuciones de beneficios

⁸³ “Sobre la retribución de los administradores de las sociedades de capital en el proyecto de ley de mejora del gobierno corporativo”, García Valdecasas Butrón, J.A, “Sobre la Retribución de los Administradores de las Sociedades de Capital en el Proyecto de Ley de Mejora del Gobierno Corporativo” en www.notariosyregistradores.com, 2014.

transfronterizas entre sociedades asociadas al tratamiento que estas distribuciones reciben cuando son realizadas entre sociedades nacionales.

A fin de lograr la neutralidad entre las distribuciones internas y las transfronterizas, la Directiva introdujo dos medidas que han tenido un efecto dispar. La primera de ellas fue la eliminación de las retenciones en la fuente en el Estado de residencia de la filial cuando ésta distribuye beneficios a su matriz residente en otro Estado miembro; y la segunda de ellas es garantizar que el Estado de residencia de la matriz eliminará la doble imposición económica que podrían sufrir los beneficios distribuidos (como consecuencia de su sujeción al IS en el Estado de residencia de la filial) mediante la aplicación del método de exención o de imputación.

La medida con mayores efectos que la Directiva introdujo fue, sin duda, la eliminación de la retención en la fuente para los beneficios distribuidos aplicada a la matriz en el Estado de residencia de la filial. Los efectos de la Directiva son limitados: la norma excluye de su ámbito subjetivo a las personas físicas y a las sociedades que participan en el capital de sociedades de otros Estados comunitarios manteniendo participaciones de cartera, inferiores al 10%.⁸⁴

En relación con la mención de la exención, el principal problema interpretativo que plantea este requisito se encuentra en determinar si es de naturaleza objetiva (referido a las rentas) o subjetiva (referido a la entidad). Son dos, fundamentalmente, los argumentos que confirman la naturaleza subjetiva del requisito: (1) Si se tratara de un requisito objetivo se frustraría gravemente el propósito principal de la Directiva, esto es, la aplicación del **artículo 4 Directiva** y la eliminación de la doble imposición económica. (2) El **artículo 2.a).iii) Directiva** pretende excluir de los beneficios de la Directiva a las sociedades que no están sujetas al IS o bien se encuentran exentas del mismo. Por consiguiente, el **artículo 2.1.c) Directiva** debe ser interpretado como referido a la entidad, es decir, la sujeción al IS se predica de la matriz o filial, no de los dividendos que la matriz reciba o de las rentas con cargo a las que se distribuyan los dividendos⁸⁵.

El **artículo 1.1 de la Directiva 2011/96/UE** dispone que la misma se aplica a las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades situadas en un Estado miembro a favor de sus matrices ubicadas en un Estado miembro distinto, afectando las disposiciones de la norma comunitaria tanto al Estado donde está ubicada la filial como a aquel donde reside la matriz.

Antes de seguir con el estudio de la Directiva y ver su aplicabilidad o no a la cuestión que aquí se nos plantea, hay que saber qué se entiende por sociedad de un Estado miembro. La respuesta a esta cuestión la tenemos en el **artículo 2.a) de la Directiva 2011/96/UE** ya que el mismo define lo que se entiende por sociedad de un Estado miembro. Así, el citado artículo establece que: *“se entiende por sociedad de un Estado miembro toda sociedad que revista una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I; que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado miembro y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que*

⁸⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1273

⁸⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1279.

tiene su domicilio fiscal fuera de la Unión y que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos enumerados en la parte B del anexo I o a cualquier otro impuesto que sustituyere a uno de dichos impuestos.”

Adviértase que estos requisitos deben ser observados tanto por la sociedad que sea calificada como matriz como por la sociedad que sea calificada como filial⁸⁶.

En cuanto al cumplimiento del requisito de la forma societaria, este exigirá que el intérprete consulte con frecuencia el anexo de la Directiva. En relación con la lista de la Directiva, la **STJUE de 1 de octubre de 2009**, *Gaz de France*⁸⁷, interpretó que la misma es una lista taxativa, no interpretativa o ejemplificativa, de manera que aquéllas sociedades no incluidas o mencionadas no tendrán acceso a los beneficios de la Directiva, sin que ello genere discriminación, puesto que las instituciones comunitarias pueden gradualmente, o por etapas, armonizar el IS de los Estados miembros. Al mismo tiempo, según el TJUE, el sistema de lista cerrada no vulnera las libertades fundamentales, pero no impide o limita el derecho de las sociedades excluidas de la lista a invocarlas en relación con los Estados que apliquen medidas contrarias a las mismas⁸⁸.

En cuanto al segundo requisito, nada impide que la **Directiva 2011/96/UE** sea aplicada a sociedades con doble residencia en dos Estados miembros⁸⁹, incluso si las disposiciones de un CDI entre los dos Estados implicados atribuyen la residencia a efectos del CDI a un Estado distinto de aquel donde se constituyó la sociedad⁹⁰.

El **artículo 3.1.a) de la Directiva 2011/96/UE** atribuye el estatuto de sociedad matriz a cualquier sociedad de un Estado miembro que cumpla las condiciones del **artículo 2** y tengan una participación mínima⁹¹ del 10 por ciento en el capital de una sociedad de otro Estado miembro que cumpla las mismas condiciones. Por tanto, la matriz debe participar de forma directa en el capital de la filial. Con ello se admite que no es posible discriminar en función de la existencia o no de derechos políticos vinculados a la participación en la filial, tanto las acciones con o sin voto se admitirán a los efectos del cómputo del porcentaje⁹².

La definición de sociedad filial se basa en el concepto de sociedad matriz y el mismo viene recogido en el **artículo 3.1.b) de la Directiva 2011/96/UE**. El citado artículo define a la sociedad filial como aquella sociedad cuyo capital incluye una participación del tipo de las definidas en el **artículo 3.1.a)** de la citada Directiva.

El **artículo 3.2 Directiva** dispone que los Estados miembros podrán excluir del ámbito de aplicación de la norma comunitaria a las sociedades de un Estado miembro

⁸⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1275.

⁸⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1277.

⁸⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1277.

⁸⁹ Un ejemplo de sociedades con doble residencia en dos Estados miembros sería una empresa constituida en Italia pero con sede de dirección efectiva en España.

⁹⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1278.

⁹¹ Esta participación mínima se requiere en la fecha de distribución del beneficio.

⁹² CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1281-1282.

que no mantengan durante un período ininterrumpido de, al menos dos años, la participación que les permite adquirir la condición de sociedades matrices o a las sociedades filiales en las que una participación con estas características no se haya mantenido por el citado período⁹³.

La **Directiva 2011/96/UE** se proyecta sobre las distribuciones de beneficios realizadas por sociedades filiales a sociedades matrices residentes comunitarias, ya que así lo establece en su **artículo 1.a)**. La Directiva se proyecta únicamente sobre la doble imposición jurídica o económica del beneficio de la filial que se produce en el momento de distribución del mismo a la matriz, por la exigencia de retenciones en la fuente sobre las distribuciones de beneficios o por la sujeción a gravamen en el Estado de residencia de la matriz de beneficios ya gravados en otros Estados. Adviértase que tras la aprobación de la **Directiva 2014/86/CE**, que producirá efectos el 1 de enero de 2016, al condicionar la aplicación de la exención a la matriz a que la filial no hubiera practicado una deducción, está imponiendo como condición precisamente que el estado de residencia de la filial no elimine el gravamen sobre el beneficio en el momento de la distribución del mismo⁹⁴.

El **artículo 4.1 de la Directiva 2011/96/UE** establece que: “*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 [...]*”. Es decir, la citada Directiva sólo se aplica a las distribuciones de beneficios recibidas por una matriz que tengan su origen o fundamento en la participación de la matriz en la filial, esto es, distribuciones de beneficios recibidas a título de socio, accionista o participe de la filial. Además, el citado artículo excluye del concepto de distribución de beneficios, a los efectos de la aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición económica, los repartos efectuados con motivo de la liquidación de una filial. Sin embargo, el **artículo 5 de la Directiva 2011/96/UE** omite toda referencia a las distribuciones de beneficios por causa de la liquidación de la entidad, lo cual permite mantener que tales distribuciones de liquidación están cubiertas por tal precepto y por tanto no pueden ser gravadas en el Estado de la fuente⁹⁵.

Continuando con el análisis del **artículo 4 de la Directiva**, debemos referirnos al tratamiento de los dividendos distribuidos por la filial en el Estado de residencia de la matriz y en el Estado de ubicación del Establecimiento Permanente⁹⁶.

El **artículo 4** ha establecido la obligación de eliminar la doble imposición económica que recae sobre las distribuciones de beneficios entre sociedades filiales y matrices comunitarias, por la vía de armonizar las condiciones con arreglo a las cuales debe evitarse tal doble tributación económica. Para evitar los efectos económicos de tal

⁹³ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1282.

⁹⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1288.

⁹⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1289.

⁹⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1291.

fenómeno se articulan los métodos de exención e imputación previstos en la Directiva Matriz-Filial⁹⁷.

Así, el **artículo 4.1 de la Directiva 2011/96/UE** recoge dos técnicas o métodos distintos para eliminar la doble imposición intersocietaria (intracomunitaria), a saber: el método de exención y el de imputación ordinaria. Tales métodos pueden emplearse de forma conjunta por un mismo Estado miembro, esto es, la Directiva no establece necesariamente su carácter alternativo⁹⁸.

El método de exención se regula de forma muy escueta en el **artículo 4.1 de la Directiva 2011/96/UE** ya que el mismo sólo recoge que el Estado de la sociedad matriz se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos por la filial o, en el caso del **artículo 4.2**, los determinados con arreglo a la normativa nacional del Estado de residencia de la matriz que establezca la participación de ésta en los beneficios de la filial⁹⁹.

Adviértase que, con efectos a partir del 1 de enero de 2016, la **Directiva 2014/86/UE** ha reformado el **artículo 4.1.a) de la Directiva 2011/96/UE** con el fin de imponer al Estado de residencia de la matriz dos condiciones complementarias, a saber: la aplicación del método de exención dependerá de que no se haya deducido el beneficio en el Estado miembro de residencia de la filial y, si tal deducción se ha producido, el Estado de residencia de la matriz incluirá en la base imponible del IS de esta sociedad los beneficios recibidos.

Por otra parte, el **artículo 4.3** constituye una cláusula de prevención de doble deducción para evitar que la base imponible nacional se reduzca, deduciendo gastos conectados con la generación de renta exenta. Esta cláusula es de aplicación opcional para los Estados miembros y debe de adoptarse de forma no discriminatoria, esto es, otorgando el mismo trato a los gastos conectados con la gestión de la participación¹⁰⁰.

El método de imputación, establecido en el **artículo 4.1.b)** de la Directiva, regula los principios básicos del citado método sin establecer, de forma detallada, las reglas sobre su cómputo y operatividad.

La Directiva ha articulado la modalidad ordinaria del método de imputación. Así, el Estado de residencia de la matriz sólo está obligado a eliminar la doble imposición con el límite de la cuantía de su propio impuesto sobre los dividendos. Es decir, allí donde el impuesto extranjero sea superior al impuesto del Estado de la residencia sobre los beneficios distribuidos se deducirá tal impuesto extranjero con el límite de la cuota tributaria del impuesto nacional sobre la renta. El Derecho de la UE no obliga a la deducción total del impuesto extranjero cuando éste es superior al del impuesto del Estado de la residencia. En cuanto a la forma en que debe computarse el límite, la Directiva no establece nada, lo cual permite a los Estados miembros optar por la modalidad que les resulte más convenientes a sus intereses.

⁹⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1292.

⁹⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1293.

⁹⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1298.

¹⁰⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1300.

El impuesto extranjero imputable es el impuesto sobre sociedades que grava los beneficios obtenidos por la filial participada. El **artículo 2** de la Directiva regula esta cuestión, de suerte que en el Estado miembro de residencia de la matriz no puede rechazarse tal deducción sobre la base de consideraciones de “no comparabilidad” con el impuesto nacional¹⁰¹.

La Directiva Matriz-Filial permite la deducción del impuesto de la matriz de la fracción del impuesto relacionado con los dividendos y abonado por la filial y toda filial de ulterior nivel, ya que así viene establecido en su **artículo 4.1.b)**. Tal deducción queda sujeta a la condición de que cada una de las filiales y la filial de ulterior nivel siguiente cumplan los requisitos previstos en los **artículos 2 y 3**.

Para terminar con el tratamiento de las distribuciones de beneficios en el Estado de residencia de la matriz, debe mencionarse que en el **artículo 6 de la Directiva 2011/96/UE** existe una cláusula que excluye que el Estado de la matriz pueda exaccionar una “retención en origen” sobre los beneficios que dicha sociedad reciba de su filial¹⁰².

El objetivo principal del **artículo 5 de la Directiva 2011/96/UE** reside en la eliminación de todo impuesto adicional sobre los beneficios distribuidos que el Estado miembro de la filial pueda imponer aparte del impuesto sobre sociedades que recae sobre los beneficios subyacentes obtenidos por tal filial.

La medida articulada en el citado artículo posee importantes efectos tributarios y presupuestarios. Por un lado, excluye la exacción de cualquier tipo de impuesto que grave la distribución de beneficios realizada por una filial a su matriz comunitaria, aunque el efecto de la medida esté restringido por el ámbito objetivo y subjetivo de la misma¹⁰³.

En segundo lugar, el concepto de distribución de beneficios establecido en el **artículo 5** es más amplio que el recogido a los efectos del **artículo 4.1**. Ello es así porque en el ámbito del **artículo 5** no se requiere que la distribución de beneficios se recia por la participación de la matriz en la filial ni que los beneficios sea distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la sociedad filial. Tal circunstancia amplía considerablemente el ámbito objetivo de la regla del **artículo 5**, aunque en todo caso las sociedades implicadas en la distribución de beneficios deben reunir las condiciones establecidas en la Directiva¹⁰⁴.

El concepto de retención en la fuente se caracteriza, según se deduce de la jurisprudencia del TJUE, por lo siguiente (las tres características deben concurrir cumulativamente): se trata de un tributo sobre las rentas percibidas por la matriz titular de las acciones en el Estado en el que se reparten los beneficios; el hecho imponible es

¹⁰¹ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1302.

¹⁰² CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1303.

¹⁰³ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1304.

¹⁰⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1305.

el pago de dividendos o de cualquier otro rendimiento sobre los títulos y la base imponible en el rendimiento de éstos y el sujeto pasivo es el titular de los títulos¹⁰⁵.

Por otra parte, conviene hacer referencia a dos cuestiones que frecuentemente generan confusiones. En primer lugar, el **artículo 1.2 de la Directiva 2011/96/UE** sólo puede aplicarse a las relaciones matriz-filial y distribuciones de beneficios cubiertas por la Directiva. La exclusión de los beneficios de la Directiva en el caso de sociedades no cubiertas por la misma por no reunir las características de los **artículos 2 y 3**, no podrá nunca considerarse como una norma antiabuso.

En segundo lugar, la Directiva no obliga al Estado miembro de la matriz a conceder el método de imputación o de exención, por lo que resulta perfectamente posible que el Estado de residencia de la matriz emplee los dos métodos, estableciendo condiciones más estrictas para que la misma se beneficie del sistema de exención. Tales condiciones no serán estrictamente aplicación del **artículo 1.2**, pero sí que deben ser compatibles con el Derecho originario de la UE y no generar discriminaciones contrarias a las libertades comunitarias¹⁰⁶.

Como conclusión podemos decir que la **Directiva 2011/96/UE** evita la doble imposición introduciendo las siguientes medidas: la primera de ellas es la eliminación de las retenciones en el Estado de residencia de la filial cuando ésta distribuye beneficios a su matriz residente en otro Estado miembro, asumiendo el criterio de imposición exclusiva en el Estado de la residencia del perceptor (**artículo 5**). La segunda es garantizar que el Estado de residencia de la matriz eliminará la doble imposición económica que podrían sufrir los beneficios distribuidos mediante la aplicación del método de exención o imposición (**artículo 4.1**).

4. Analizar los procedimientos tributarios siguientes: acuerdo previo de valoración, aplazamiento e inspección.

Acuerdo previo de valoración

El acuerdo previo de valoración viene regulado en el **artículo 18.9 LIS**, el mismo establece que: *“los contribuyentes podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas con carácter previo a la realización de éstas. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta que se fundamentará en el principio de libre competencia.*

La Administración tributaria podrá formalizar acuerdos con otras Administraciones a los efectos de determinar conjuntamente el valor de mercado de las operaciones.

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe. Asimismo, podrá

¹⁰⁵ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1307.

¹⁰⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.1316-1317.

determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

En el supuesto de variación significativa de las circunstancias económicas existentes en el momento de la aprobación del acuerdo de la Administración tributaria, éste podrá ser modificado para adecuarlo a las nuevas circunstancias económicas.

Las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución.

Reglamentariamente se fijará el procedimiento para la resolución de los acuerdos de valoración de operaciones vinculadas, así como el de sus posibles prórrogas.”

Un acuerdo previo en materia de precios de transferencia (APA o APT) constituye un acuerdo entre uno o varios contribuyentes y una o varias Administraciones con el objetivo de fijar una serie de criterios para la determinación de los precios de transferencia, aplicados a determinadas operaciones entre empresas asociadas, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Su finalidad no es fijar con carácter anticipado el precio de transferencia de una operación, sino acodar la metodología, criterios e hipótesis para que el contribuyente pueda, en cada momento, determinar con seguridad cual es el precio correcto de transferencia relativo a una operación.

El acuerdo puede cubrir la elección del método; los elementos para aplicarlo correctamente; los datos comparables; los posibles ajustes sobre los comparables aceptados en la medida en que no sean idénticos al caso; las asunciones críticas o las circunstancias económicas que fundamenten la validez del acuerdo y que deben mantenerse para que los márgenes, si se han fijado, continúen siendo aceptables y el acuerdo válido.

En función del número de Administraciones fiscales que intervienen en la negociación del acuerdo, los acuerdos previos de valoración pueden ser unilaterales, bilaterales o multilaterales, según intervenga una, dos o más de las Administraciones fiscales¹⁰⁷.

La regulación de los acuerdos previos de valoración presenta una serie de características que son las siguientes, a saber: los APAs se fundamentan en el principio de libre competencia y, en consecuencia, tendrán como objetivo fijar los criterios adecuados para determinar el valor normal de mercado; pueden tener ámbito interno o internacional en función de la residencia de las entidades que lo soliciten y pueden tener carácter unilateral, bilateral o multilateral; en principio, no tienen efectos retroactivos y afectarán exclusivamente a hechos ocurridos con posterioridad a su aprobación. No obstante, la ley prevé que sus efectos alcancen a las operaciones del período impositivo en curso, e incluso las del período precedente si no ha finalizado el plazo voluntario de presentación de la declaración por el impuesto correspondiente; el acuerdo extiende sus efectos durante el tiempo que se fije en el mismo, recogiendo la ley sólo el periodo máximo admitido, cuatro períodos impositivos; pueden tener por objeto cualquier

¹⁰⁷ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., p.316.

operación amparada dentro de la órbita del **artículo 18** y los mismos gozan de una absoluta confidencialidad.

Por último cabe decir que el **Real Decreto 1793/2008** desarrolla el procedimiento de los APAs y es de aplicación a las solicitudes presentadas a partir del 19 de noviembre de 2008¹⁰⁸.

Aplazamiento de pago

El aplazamiento del pago se podrá solicitar por el obligado tributario dentro del plazo establecido para efectuar dicho pago¹⁰⁹. Su regulación la encontramos en el **artículo 65 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (de ahora en adelante, **LGT**), y el mismo exige que la situación económico-financiera impida hacer el pago al obligado y el establecimiento de garantías como regla general. El procedimiento y el contenido preciso de esta figura están regulado en los **artículos 44 a 54 del Reglamento General de Recaudación** (de ahora en adelante, **RGR**). Sus aspectos esenciales son los siguientes:

Son aplazables todas las deudas tributarias salvo las que corresponden a cantidades retenidas o que se hubieran debido retener a terceros y las que se recauden por medio de efectos timbrados. Las mismas podrán aplazarse tanto en periodo voluntario como ejecutivo, aunque en este último caso debe solicitarse el aplazamiento antes del acuerdo de enajenación de los bienes embargados.

Los dos aspectos claves del aplazamiento de pago son la imposibilidad transitoria de pagar las deudas tributarias y la prestación de garantías. En cuanto al primero, el **artículo 65 LGT** define esta imposibilidad como una situación económica-financiera que les impide a los obligados tributarios, de forma transitoria, efectuar el pago de sus débitos. La solicitud de aplazamiento deberá ir necesariamente acompañada de un informe del sujeto pasivo en el que razone y acredite la citada imposibilidad, firmado por los responsables contables y financieros correspondientes y de la documentación bancaria que acredite la falta de liquidez¹¹⁰.

La prestación de garantías por parte del sujeto pasivo para asegurar el pago es un aspecto esencial en el aplazamiento. Esta garantía viene regulada en el **artículo 82.1 LGT** y el mismo establece que: “*para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.*” Por tanto, la garantía normalmente exigida será el aval bancario, aunque en determinados supuestos se pueda admitir otro tipo de garantía. Así, cuando se justifique que no es posible obtener el aval bancario o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración tributaria podrá admitir otras garantías tales como la hipoteca, la prenda, la fianza personal y solidaria o cualquier otra que se estime suficiente.

¹⁰⁸ CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, cit., pp.328-329.

¹⁰⁹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014, p. 377.

¹¹⁰ CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, aranzadi, cizur menor, 2014, pp. 174-175

El **artículo 82.2 LGT** exige de la prestación de garantía cuando las deudas sean inferiores a una determinada cuantía fijada reglamentariamente que, actualmente es de 18000 euros y, cuando el deudor carezca de bienes suficientes y la ejecución afecte sustancialmente a la capacidad productiva y al nivel de empleo o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública¹¹¹.

El procedimiento administrativo de aplazamiento tiene las siguientes fases, a saber: la primera de ellas es la presentación de la solicitud, que deberá acompañarse principalmente de la identificación de la deuda, la expresión de las causas que motivan la petición y los documentos que procedan en orden a las garantías (compromiso de aval o valoración de bienes)¹¹². La presentación de la solicitud dentro del plazo para pago en periodo voluntario impedirá el inicio del periodo ejecutivo¹¹³; la segunda de ellas es la instrucción, cuyos momentos claves son la verificación de la iliquidez y la capacidad para generar recursos así como la suficiencia de las garantías; la tercera de ellas es la resolución¹¹⁴.

El plazo que tiene la Administración para tramitar y resolver la solicitud presentada es de 6 meses, ya que así lo establece el **artículo 52.6 RGR**. Si la resolución fuese positiva, deberá prestarse la garantía ofrecida y la deuda resultará incrementada en el importe de los intereses devengados desde la finalización del período voluntario hasta el vencimiento del plazo concedido. Sin embargo, si la resolución fuese denegatoria, en la misma se señalará el plazo para el pago¹¹⁵ y se aplicarán igualmente intereses por el período transcurrido entre la finalización del período voluntario y la fecha de notificación del acuerdo. En el caso de que transcurriera el plazo y no se haya recibido notificación alguna, el obligado tributario podrá estimar desestimada su solicitud¹¹⁶.

Procedimiento de inspección

La inspección es la actividad o función que tiene por objeto la investigación y comprobación de la situación tributaria de los obligados tributarios¹¹⁷.

De entre las funciones recogidas en el **artículo 141 LGT** que posee el procedimiento de inspección, la más esencial es la función de investigación y de comprobación. Así, investiga los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración y comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.

La comprobación de la situación tributaria de un sujeto pasivo incluye no sólo el examen de lo que ha declarado sino también la investigación de lo que pueda haber ocultado, es decir, de lo que no ha declarado o falseado en su declaración¹¹⁸.

¹¹¹ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.379.

¹¹² CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p. 175.

¹¹³ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.379.

¹¹⁴ CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p. 175.

¹¹⁵ Este plazo será antes del día 5 o del día 20 del mes siguiente, según que la notificación se haya producido en la primera o en la segunda quincena del mes.

¹¹⁶ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.379-380.

¹¹⁷ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.323.

¹¹⁸ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.325-326.

La iniciación del procedimiento viene regulada en los **artículos 147 a 149 LGT**. Así, el procedimiento se podrá iniciar de oficio o a petición del obligado tributario. La iniciación de oficio debe notificarse al sujeto inspeccionado, aunque también se permite la iniciación por sorpresa cuando se estime conveniente¹¹⁹.

En cuanto a la iniciación a instancia de parte, lo que sucede en este caso es que una persona que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial puede solicitar a la Administración Tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, periodos afectados¹²⁰.

En cuanto a la fase de instrucción, su objetivo es el de establecer los hechos sobre los cuales se va a llevar a cabo la regularización y concluye con la propuesta contenida en el acta que pone fin a esta fase. Para ello deberán realizarse deberán de realizar las actuaciones y comprobaciones correspondientes.

Las actuaciones inspectoras son una actividad sometida a plazo y, por tanto, deben finalizar dentro del plazo establecido por la norma jurídica. Así, el **artículo 150 LGT** establece el citado plazo cuando dice que: “*Las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses*”¹²¹. Estos doce meses se cuentan desde la fecha de notificación al sujeto inspeccionado. Este plazo es un plazo de caducidad con efectos sobre el procedimiento. Existen dos excepciones a esta norma que vienen establecidas en el mismo precepto. Así, se podrá ampliar dicho plazo siempre y cuando las actuaciones revistan especial complejidad¹²² y cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice¹²³.

El segundo plazo o límite que establece el legislador en materia de duración del procedimiento de inspección es el establecido en el **artículo 150.2 LGT** según el cual las actuaciones inspectoras no podrán interrumpirse de forma injustificada durante más de 6 meses¹²⁴.

En cuanto a las facultades de los órganos de inspección, debemos señalar que los funcionarios encargados de esta tarea tienen la consideración de agentes de la autoridad,

¹¹⁹ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), Tecnos, Madrid, 2014, p.477

¹²⁰ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), cit., p.478-479.

¹²¹ CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p. 216.

¹²² Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente.

¹²³ CALVO ORTEGA, R., *Curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p. 216.

¹²⁴ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), cit., p.480.

a los que las autoridades públicas prestarán auxilio y protección¹²⁵. Las facultades que poseen los órganos de administración son las siguientes: en primer lugar, pueden examinar los libros y documentos, ya que así viene establecido en el **artículo 142.1 LGT**; en segundo lugar, pueden tener acceso a fincas y locales. Se trata de una importante facultad que viene regulada en el **artículo 142.2 LGT**, desarrollado por el **artículo 172 RGGIT**; en tercer lugar pueden hacer requerimientos individuales a terceros y en cuarto y último lugar pueden examinar los movimientos de las cuentas bancarias.

Además, al inicio o durante el curso de inspección se pueden adoptar una serie de medidas cautelares recogidas en el **artículo 146 LGT**. Así, el citado artículo establece que: *“las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate.”*¹²⁶

La fase de terminación viene recogida en los **artículos 143 y 154 LGT**. Una vez desarrolladas las actuaciones y obtenidas las pruebas correspondientes, llega el momento de que el actuario fije las conclusiones de su trabajo en el acta. Así, la definición de acta viene establecida en el **artículo 143.2 LGT** cuando establece que: *“las actas son los documentos públicos que extiende la inspección de los tributos con el fin de recoger el resultado de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que estime procedente de la situación tributaria del obligado o declarando correcta la misma.”*¹²⁷

El contenido de las actas viene regulado en el **artículo 153 LGT**, el mismo establece que: *“las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones: el lugar y fecha de su formalización; el nombre y apellidos o razón social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio fiscal del obligado tributario, así como el nombre, apellidos y número de identificación fiscal de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas; los elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización; en su caso, la regularización de la situación tributaria del obligado y la propuesta de liquidación que proceda; la conformidad o disconformidad del obligado tributario con la regularización y con la propuesta de liquidación; los trámites del procedimiento posteriores al acta y, cuando ésta sea con acuerdo o de conformidad, los recursos que procedan contra el acto de liquidación derivado del acta, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos; la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias y las demás que se establezcan reglamentariamente.”*

El Tribunal Supremo ha declarado que tanto en las actas de conformidad como en las de disconformidad e incluso en las diligencias extendidas para hacer constar hechos o circunstancias, es obligado exponer de modo pormenorizado y concreto los elementos del hecho imponible, debidamente circunstanciado, que determinan los

¹²⁵ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.351.

¹²⁶ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.332 a 334.

¹²⁷ PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, cit., p.335.

aumentos de la base imponible, o las modificaciones de las deducciones, reducciones, bonificaciones, etc., de modo que el contribuyente conozca debidamente los hechos que acepta en las actas de conformidad o que niega en las de disconformidad (Sentencias de 16 de marzo de 2009 y de 1 de diciembre de 2011)¹²⁸.

Las actas son firmadas por la inspección y por el sujeto inspeccionado. De cada acta se entregará un ejemplar al sujeto inspeccionado, que se entenderá notificada por su firma. Así, el procedimiento inspector termina en la fecha en que se notifique o se entienda notificado el acto administrativo de las actuaciones, ya que así viene establecido en el **artículo 150.1 LGT**.

Las actas no pueden ser objeto de recurso o reclamación económico-administrativa, sin perjuicio de los que procedan contra las liquidaciones tributarias resultantes de aquellas, ya que así viene establecido en el **artículo 185.4 RGGIT**

Para terminar, cabe decir que, a efectos de su tramitación, las actas de inspección pueden ser con acuerdo, reguladas en el **artículo 155 LGT**; de conformidad, reguladas en el **artículo 156 LGT** y de disconformidad, reguladas en el **artículo 157 LGT**¹²⁹.

Como conclusión, podemos decir que la inspección tiene por objeto investigar los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para descubrir los que sean ignorados por la Administración y comprobar que las declaraciones presentadas por los obligados tributarios sean veraces y exactas. Además, la comprobación no sólo incluye el examen de lo que se ha declarado sino también de lo que no se ha declarado o se ha falseado en su declaración. Por tanto, se comprueba lo declarado y se investiga lo no declarado.

El aplazamiento de pago exige que la situación económica-financiera impida, de forma transitoria, efectuar el pago de sus débitos al obligado (**artículo 65 LGT**). Además, también exige el establecimiento de garantías por parte del sujeto pasivo cuando la deuda supere la cantidad de 18.000 euros.

Un acuerdo previo de valoración constituye un acuerdo entre una o varias administraciones tributarias con el fin de acordar la metodología, criterios e hipótesis para que el contribuyente pueda determinar con seguridad cual es el precio correcto de transferencia relativo a una operación.

5. Analizar los posibles delitos económicos presentes en el caso.

El **Título XIV del Código Penal** ha sido objeto de una profunda revisión por la **Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y de seguridad social**. La citada ley otorga una nueva redacción al **artículo 305 del Código Penal**, que queda de la siguiente forma¹³⁰: “**1. El que, por**

¹²⁸ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), cit., p.491.

¹²⁹ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), cit., p.492.

¹³⁰ CALVO ORTEGA, R., *curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p.323.

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.

La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”

El nuevo **artículo 305** dispone que: “*Las mismas penas se impondrán cuando las conductas descritas en el apartado 1 de este artículo se cometan contra la Hacienda de la Unión Europea, siempre que la cuantía defraudada excediera de cincuenta mil euros en el plazo de un año natural.*”

Hay que hacer una serie de observaciones a la actual redacción del **artículo 305**. En primer lugar, se le da la misma importancia y efectos a la acción y a la omisión aunque pudiera parecer que aquella implica una mayor dolosidad. En segundo lugar, debe tratarse de una defraudación. Así, el contribuyente debe haber actuado con dolo o imprudencia para que haya pena, de acuerdo con lo que establece el **artículo 5 CP**. Cabe recordar que, en relación con las infracciones tributarias, el **artículo 179 LGT** establece como causa de exoneración de responsabilidad: “*que se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias*” apelando, entre otras causas, a una interpretación razonable de la norma. Que estemos ante una defraudación o no, no es un tema de precisión fácil ya que el nuevo **artículo 305 CP** ha cerrado la puerta a una interpretación permisiva disponiendo en su primer apartado que: “*la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.*” En tercer lugar, el montante del tributo eludido se hará dentro del proceso penal, sin perjuicio de los dictámenes que se consideren convenientes, entre ellos el de peritos fiscales de la administración y, en cuarto y último lugar, la determinación de la cuantía será la que corresponda a la cuota tributaria, excluyendo lo que corresponda a otros componentes de la deuda como los intereses de demora y recargo de apremio¹³¹.

El **artículo 305 bis CP** establece una serie de circunstancias agravantes del delito que suponen una mayor pena. Así, las circunstancias agravantes del delito son las siguientes, a saber: que la cuantía defraudada exceda de seiscientos mil euros; que el delito se haya cometido en el seno de una organización criminal y la utilización de personas interpuestas o la utilización de paraísos fiscales. En estos casos el delito se

¹³¹ CALVO ORTEGA, R., *curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p.324.

castiga con pena decisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada.

El citado **artículo 305 CP** concreta la figura de la regularización tributaria y, en consecuencia, la exoneración de la responsabilidad penal. Dice este precepto en su **apartado 4** que: “**4.** *Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias.*”

Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación en vía administrativa.

La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”

El **apartado 6 del artículo 305 CP** se refiere al supuesto de la reducción de la pena por pago extemporáneo de la deuda tributaria. Así, el citado artículo establece que: “*Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.*”

Además, la **Ley 7/2012, de prevención y lucha contra el fraude**, establece que: “*en los casos por delito contra la HP, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la policía judicial, los órganos de recaudación de la agencia estatal de administración tributaria mantendrán la competencia para investigar bajo supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afectó al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito*¹³²”.

Los delitos contra la Hacienda Pública vienen regulados en el **Título XIV del Código Penal**. La rúbrica del citado título “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” se refiere a dos bienes jurídicos distintos aunque de la misma naturaleza. En los tipos delictivos que afectan directamente a la Hacienda Pública el bien jurídico protegido es la funcionalidad de la misma, tanto en su vertiente de ingreso público, como en la de gasto público (**artículos 31.1 y 2 de la Constitución Española**), operando del siguiente modo¹³³.

¹³² CALVO ORTEGA, R., *curso de derecho financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, cit., p.324-325.

¹³³ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: parte especial*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p.964.

Por un lado, el interés en que el reparto de la carga tributaria se realice de acuerdo con los modos y formas fijados por la ley, conforme al principio de capacidad económica contenido en el **artículo 31.1 CE**, se manifiesta penalmente en el fraude fiscal propiamente dicho, regulado en el **artículo 305 CP**, en el que el ataque a la Hacienda Pública se refleja en la lesión de la recaudación tributaria correspondiente a cada una de las figuras tributarias que integran el sistema y el obstruccionismo fiscal, regulado en el **artículo 310 CP**, en el que el ataque a la Hacienda Pública se manifiesta en la obstaculización al desarrollo normal de la función tributaria.

Por otro lado, la Hacienda Pública en su vertiente de gasto público, es decir, asignación equitativa de los recursos públicos y su programación conforme a los criterios de eficiencia y economía, contenido en el **artículo 31.2 CE**, sería el bien jurídico protegido del delito previsto en el **artículo 308 CP**, es decir, la estafa de subvenciones.

A estos tipos delictivos hay que añadir la protección especial que se concede a los presupuestos generales de la UE en el **artículo 306**, del que nos ocuparemos más adelante; el fraude contra la Hacienda de la UE se castiga también en el **artículo 305.5**.

El fraude fiscal está regulado en el **artículo 305 CP**. En su **apartado 1** se establece el tipo básico y el mismo establece que : *“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. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos.*

Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el período de tres a seis años.”

El presupuesto del tipo es la existencia de una determinada relación jurídica tributaria por la que surgen los sujetos, activo y pasivo, del delito. El sujeto activo de este delito es el obligado tributariamente. Al tratarse de un delito especial, cabe la participación a título de inductores, de cooperadores necesarios o de cómplices, de las personas (asesores fiscales, testaferros, etc) que hayan contribuido al fraude fiscal, pero no como autores o coautores.

El sujeto pasivo del citado delito sólo pueden ser los titulares de la Hacienda Pública, es decir, el Estado y los entes autonómicos, forales o locales. El **apartado 3 del artículo 305** protege también la Hacienda de la Unión Europea, aunque con algunas particularidades¹³⁴.

La acción consiste en defraudar, es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado, y se puede llevar a cabo bien eludiendo el pago de

¹³⁴ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: parte especial*, cit., p.965.

tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, bien obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma.

En cuanto a la conducta, el delito se puede realizar tanto por acción como por omisión. La omisión tiene que existir previamente al deber de declarar o pagar legalmente el impuesto y darse algún acto concluyente que pueda calificarse de fraude, como, por ejemplo, no presentar la declaración u omitir en la misma datos tributariamente relevantes, siempre que llegue a alcanzar la cuantía a la que después se aludirá, y que del contexto se pueda deducir la actitud defraudatoria que constituye la esencia de este delito. Por tanto, no constituirá este delito un mero olvido, o la omisión de datos tributarios debido a un desorden contable o a un desconocimiento de los deberes fiscales, que, en todo caso, al deberse a error, podría dar lugar a una imputación por imprudencia, no punible en este delito.

El resultado exige la producción de un perjuicio que se consuma desde el momento en que se deduce el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, o se obtienen indebidamente devoluciones o se disfrutan de la misma forma de beneficios fiscales. Sin embargo, la penalidad del hecho descrito en el **artículo 305** viene condicionada a 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 120.000 €¹³⁵.

El resultado es, como se indica en la propia **Exposición de motivos de la LO 7/2012**, una condición objetiva de penalidad, ya que si no llega a la cuantía citada, nunca podrá castigarse como delito el fraude, sino como una infracción administrativa.

En cuanto a la determinación de la cuantía, el **apartado 2 del artículo 305** la determina de la siguiente forma, a saber: si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, y si estos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural; y, en los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

Esta regla es importante porque las defraudaciones que no alcancen el importe requerido en el período impositivo no pueden constituir el delito previsto en el **artículo 305**, aunque acumulando diversos períodos impositivos llegue a rebasarse dicha cantidad.

Tampoco cabe computar conjuntamente impuestos autónomos y en distinto régimen fiscal. Si, por el contrario, cada uno de estos impuestos por separado rebasa la cantidad de 120.000 euros, habrá concurso real de delitos¹³⁶.

Por tributos hay que entender las tasas, contribuciones especiales e impuestos, a que alude el **artículo 2.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**. Por beneficios fiscales, las deducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias. Desde la reforma de 1995 se alude expresamente a las retenciones, para incluir claramente en el tipo el incumplimiento de un deber que afecta a determinados sujetos obligados a practicar las retenciones o ingresos a cuenta, y a las devoluciones,

¹³⁵ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: parte especial*, cit., p.966.

¹³⁶ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: parte especial*, cit., p.967.

que no son exactamente ni tributos, ni beneficios fiscales, pero cuya percepción indebida queda ahora claramente dentro de la tipicidad.

El sujeto activo puede ser el deudor tributario especial, es decir, el contribuyente como persona que realiza el hecho imponible del tributo; los sustitutos y los responsables del tributo; los obligados a retener y los titulares del beneficio fiscal o de la devolución disfrutada indebidamente. Además, el carácter especial de este delito no excluye las reglas generales de la participación y la posible responsabilidad de los extraños a la obligación tributaria a título de inductores, cooperadores necesarios o cómplices (asesores fiscales, los que elaboren facturas falsas, etc), siempre que se den, claro está, los presupuestos, objetivos y subjetivos, de estas formas de participación.

En cuanto al tipo subjetivo y, tal y como se deduce de la expresión “defraudare”, sólo son punibles la acción u omisión dolosa, quedando excluida del tipo penal la acción imprudente para la cual no hay una previsión típica específica¹³⁷.

Este delito también presenta una serie de agravantes que vienen recogidas en el **artículo 305 bis CP**. Así, constituye un tipo agravado cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias al cometer el delito, a saber: que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros; que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal y que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito¹³⁸.

En cuanto a los países que son calificados como paraíso fiscal, los mismos vienen recogidos en el **artículo 1 del Real Decreto 1080/1991**. Entre los países enumerados en el citado artículo se encuentra la Isla de Man, territorio elegido por los administradores para depositar el dinero. Por tanto, en este caso estamos ante un delito de fraude fiscal con la agravante de la utilización de paraísos fiscales.

El delito contable-tributario viene regulado en el **artículo 310 CP**. El tipo del delito se refiere a la realización de alguno de las siguientes conductas, a saber: incumplimiento absoluto de la obligación tributaria de llevar contabilidad mercantil y de libros y registros fiscales, si el sujeto pasivo se encuentra en el régimen de estimación directa de bases imponibles. En este sentido, el sujeto no estaría incluido en los llamados sistema de medición de la base imponible por signos, índices o módulos y se vería obligado a cumplimentar los correspondientes libros-registro de ingresos, gastos, inversiones y facturas emitidas y recibida; llevanza de contabilidad diferentes para una misma actividad que oculten la verdadera situación de la empresa; ausencia de anotación en libros obligatorios de negocios, actos, operaciones o transacciones económicas o se hubiesen anotado con cifras diferentes a las verdaderas y práctica de anotaciones contables ficticias en los libros obligatorios.

En los dos últimos supuestos, para que se considere como delito, es preciso que se hayan omitido declaraciones tributarias o las presentadas sean reflejo de esa falsa

¹³⁷ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: parte especial*, cit., p.975.

¹³⁸ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), cit., p.572.

contabilidad, de manera que dichas operaciones repercutan en una cuantía de 240.000 euros por cada ejercicio económico¹³⁹.

Como conclusión podemos decir que los administradores son autores de un delito de fraude fiscal con la agravante de depositar el dinero en un territorio calificado como paraíso fiscal (**artículo 305 bis.1.c) CP**). Asimismo, el abogado que asesoró a los administradores así como todos los socios que dieron su consentimiento a tal operación, serán partícipes del delito a título de cooperador necesario, inductor o cómplice. Asimismo, no estamos ante un delito contable tributario ya que la cuantía de la ausencia de anotación en libros obligatorios de negocios, actos, operaciones o transacciones económicas no excede, en ningún período impositivo, de 240.000 euros.

¹³⁹ MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), cit., p.573.

IV. CONCLUSIONES

1.- En las transacciones realizadas entre una matriz y su filial se permite hacer unos ajustes siguiendo el principio de libre concurrencia regulado en el **artículo 9 ModCDI**. Este principio se basa en considerar a los distintos miembros de un grupo como si fuesen empresas separadas en vez de considerarlas como partes inseparables de una sola empresa, y es aceptado internacionalmente.

2.- En cuanto a los países de la UE, la **Directiva 2003/49/CE** exime del impuesto al Estado donde se originen los intereses siempre y cuando el beneficiario efectivo de los mismos sea residente en otro Estado de la UE; en relación a los países que tengan firmado un CDI, existe una potestad compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, para gravar dichas rentas (**artículo 11 ModCDI**); y, con respecto a los países que no tengan firmado un CDI, se podrán aplicar una serie de deducciones previstas en los **artículos 26 y 31 del TRLIRNR**.

En lo que respecta a la prestación de servicios intragrupo, cabe decir que los mismos se harán siguiendo el criterio del precio de libre competencia.

3.- En cuanto a los países de la UE, existe la libertad de circulación de personas, regulada en los **artículos 45 a 48 TFUE**; en relación a los países que tengan firmado un CDI, el derecho de gravamen lo ostenta el Estado Español, en la mayoría de los casos (**artículo 15 ModCDI**); en lo que respecta a los países que no tengan firmado un CDI, el trabajador se puede acoger a la deducción por doble imposición regulada en el **artículo 80 LIRPF**.

4.- En cuanto a los países de la UE, la **Directiva 2003/49/CE** exime del impuesto al Estado donde se originen los cánones siempre y cuando el beneficiario efectivo de los mismos sea residente en otro Estado de la UE; en relación a los países que tengan firmado un CDI, los cánones son gravados en el Estado de residencia del beneficiario efectivo (**artículo 12 ModCDI**); en cuanto a los países que no tengan firmado un CDI, la cuota del IRNR cuenta con una deducción por donativos prevista en el **artículo 26 TRLIRNR**.

5.- El cargo de administrador es gratuito por tanto, si se quiere que el cargo de administrador sea remunerado, así tendrá que constar en los estatutos de la sociedad (**artículo 217 LSC**). Además, también tendrán que constar el sistema de remuneración que se va a seguir.

6.- En cuanto al retorno de la rentabilidad, la **Directiva 2011/96/UE** evita la doble imposición al asumir el criterio de la imposición exclusiva en el Estado de la residencia del percceptor. Asimismo, el Estado de residencia de la matriz, usando los métodos de exención o imposición, eliminará la doble imposición económica.

7.- Los acuerdos previos de valoración son acuerdos entre una o varias administraciones para determinar el precio de transferencia relativo a una operación; en cuanto al aplazamiento de pago, este exige que la situación económica-financiera impida efectuar el pago de sus débitos; en relación al procedimiento de inspección, este tiene por objeto investigar y comprobar que las declaraciones presentadas por los obligados tributarios sean exactas y veraces.

8.- Los administradores son autores de un delito de fraude fiscal con la agravante de depositar el dinero en un territorio calificado como paraíso fiscal, tipificado en el

artículo 305 bis CP. Además, el abogado que asesoró a los administradores así como los socios que dieron su consentimiento, serán partícipes del delito a título de cooperadores necesarios, inductores o cómplices.

V. BIBLIOGRAFÍA

CALDERÓN CARRERO, J.M/ CARMONA FERNÁNDEZ, N/ MARTÍN JIMÉNEZ, A.J/ TRAPÉ VILADOMAT, M., en *Convenios fiscales internacionales y fiscalidad de la unión europea*, Ciss, Madrid, 2014.

CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte general y especial. II. Derecho presupuestario*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

MERINO JARA, I./ LUCAS DURÁN, M./ FERNÁNDEZ AMOR, J.A./ GARCÍA CALVENTE, Y./ GARCÍA LUIS, T/ MANZANO SILVA, E./ RUIZ GARIJO, M./ SESMA SÁNCHEZ, B./ VAQUERA GARCÍA, A en *Derecho Financiero y Tributario Parte General* (MERINO JARA, I., Dir.), Tecnos, Madrid, 2014.

MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal: parte especial*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.

SERRANO ANTÓN, F, en *Fiscalidad Internacional*, Tomo I, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2013.

URIA R./ MENÉNDEZ A/ IGLESIAS PRADA, J.L/ SÁNCHEZ ANDRÉS, A./ VÉRGEZ, M./ PÉREZ DE LA CRUZ, A./ ROJO, A./ ALONSO SOTO. R/ ARROYO, I./ JAVIER CORTÉS, L./ PAZ-ARES, C./ BELTRÁN, E./ GARCÍA DE ENTERRÍA, J./ IGNACIO PEINADO. J., en *Lecciones de Derecho Mercantil* (MENÉNDEZ, A./ ROJO, A), Volumen I, Aranzadi, Cizur Menor, 2014.