

CREACIÓN DE FILIAL DE SOCIEDAD DEDICADA A LA ALIMENTACIÓN

CREATION OF SUBSIDIARY COMPANY

Autor del trabajo: Vanessa García Balboa.

Tutor del trabajo: Juan Ferreiro Galguera.

Para mi madre, por su lucha y valor, por su preocupación
constante a lo largo de los años, por sus consejos
y por haberme acompañado siempre
en este viaje que es la vida.

Para mi padre, por haberme respaldado siempre en todo,
por no dejar que las preocupaciones me invadan,
por todo el trabajo y sudor que ha pasado
y por darme siempre lo mejor.
Os adoro.

Para mis hermanos pequeños Andrea y Manuel:

“A lo largo de vuestra vida os vais a encontrar con
objetivos que pueden ser muy trabajosos de superar, si os
fijáis en todo el camino que os queda por andar puede que
os venza el desánimo como me ha ocurrido a mí en
muchas ocasiones, pero si mantenéis la confianza en
vosotros mismos, el compromiso en lo que queréis y el
coraje para cuando empiece lo difícil, seguro que podréis
conseguir todo lo que os propongáis. Siempre os quiero.

A Brus mi bóxer blanco
con una mancha en el
culo.

INDICE

I.	INTRODUCCIÓN:	5
II.	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 EN UN PAÍS NO MIEMBRO SIN CONVENIO EN PARTICULAR CON RELACIÓN A LAS SIGUIENTES OPERACIONES:	6
A.	TRANSACCIONES COMERCIALES.	6
B.	FINANCIACIÓN DE LAS FILIALES Y GASTOS APOYO GESTIÓN.	8
C.	TRABAJADORES EXPATRIADOS.	10
D.	LA CESIÓN DE INTANGIBLES.	12
1.	EN EL CASO DE UN PAÍS NO MIEMBRO DE LA UE CON CDI. (CHINA)	12
2.	EN EL CASO DE UN PAÍS MIEMBRO DE LA UE CON CDI. (ITALIA)	15
3.	EN EL CASO DE UN PAÍS NO MIEMBRO DE LA UE SIN CDI. (UGANDA)	16
E.	CONCLUSIÓN:	16
III.	RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.	18
A.	TRIBUTACIÓN POR EL IS	19
B.	TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	20
C.	JURISPRUDENCIA SOBRE RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES.	21
D.	CONCLUSIÓN:	22
IV.	RETORNO DE LA RENTABILIDAD (DIVIDENDOS): EN PARTICULAR EN RELACIÓN CON LA DIRECTIVA EUROPEA REGULADORA DE LAS RELACIONES ENTRE LA EMPRESA MATRIZ Y SUS FILIALES Y LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.	23
A.	INTRODUCCIÓN:	23
B.	EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERSOCIETARIA INTERNACIONAL EN NUESTRO ORDENAMIENTO.	23
C.	RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DIRECTIVA 90/435/CEE ANTES DE SU MODIFICACION.	24
D.	MODIFICACIONES QUE SUFRE LA DIRECTIVA 90/435/CEE, DEROGACIÓN, E IMPLANTACIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/96/UE.	26

E.	¿SE PUEDE APLICAR LA DIRECTIVA 2011/96/UE A LA EMPRESA ALIMENTOS S.A Y A SU FILIAL EN ITALIA?.....	28
F.	EL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS EN EL ESTADO DE LA MATRIZ Y LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA PREVISTOS EN LA DIRECTIVA.	29
	1. Consideraciones generales:.....	29
	2. Los distintos efectos resultantes de los métodos de exención e imputación.....	30
G.	LA EXENCIÓN DE LA RETENCIÓN EN ORIGEN SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS REALIZADA POR LA SOCIEDAD FILIAL A SU MATRIZ.	31
H.	MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LAS RELACIONES MATRIZ-FILIAL ESTABLECIDAS EN LOS CONVENIOS.	31
I.	CONCLUSIÓN.	32
V.	ANÁLISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	33
A.	ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN	33
	1. ACUERDO DE LA ADMINISTRACIÓN (LGT art.91.4)	34
B.	PROCEDIMIENTO DE APLAZAMIENTO.....	35
	1. CONTENIDO DE LA SOLICITUD:.....	36
	2. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO:	38
VI.	PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN.....	38
VII.	ANÁLISIS DE LOS POSIBLES DELITOS ECONÓMICOS PRESENTES EN EL CASO.....	42
A.	INTRODUCCIÓN	42
B.	Delito de defraudación tributaria (Art. 305.1 del Código Penal).	42
C.	Delito de blanqueo de capitales (Art.301 del Código Penal)	46
D.	DESCONTAMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA, PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL Y REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA.	51
E.	CONCLUSIÓN:	53
VIII.	PRINCIPALES ABREVIATURAS.....	54
IX.	BIBLIOGRAFÍA.....	55
X.	RESOLUCIONES.....	57

I. INTRODUCCIÓN:

El presente trabajo tiene como fin acercarnos tanto a una empresa constituida bajo la forma de sociedad anónima en España como a su proceso de internacionalización a través de la creación de filiales en el extranjero, en este sentido, los sistemas para evitar la doble imposición internacional han supuesto para la empresa española un aumento de la rentabilidad de sus inversiones.

Es objeto también de este trabajo el estudio de cómo va a ser la tributación de las diferentes rentas que van a derivar de inversiones determinadas como son la cesión de intangibles, la financiación o las transacciones comerciales, (dividendos, intereses o cánones) o las medidas fiscales dirigidas a beneficiar a los trabajadores que siendo residentes en España se desplazan al extranjero a trabajar.

Se hará asimismo un estudio de la Directiva europea reguladora de las operaciones entre la empresa matriz y sus filiales y la doble imposición internacional.

Hablaremos acerca del nuevo régimen retributivo de los administradores de la empresa como objeto de una actual y novedosa reforma.

En igual forma, estudiaremos los procedimientos tributarios de acuerdo previo de valoración, aplazamiento e inspección, teniendo relevancia la función inspectora a través de la cual se comprobará la situación tributaria de la empresa con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios.

Para concluir, como resultado de lo expuesto en el supuesto de hecho en sus párrafos segundo y tercero y dentro del ámbito del Derecho Penal en el ordenamiento jurídico, analizaré brevemente los posibles delitos económicos que se pudiesen haber suscitado en el caso.

II. 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 EN UN PAÍS NO MIEMBRO SIN CONVENIO EN PARTICULAR CON RELACIÓN A LAS SIGUIENTES OPERACIONES:

A. TRANSACCIONES COMERCIALES.

Para la realización de las transacciones comerciales internacionales se van a fijar unos precios llamados precios de transferencia, estos se fijan entre las entidades vinculadas fiscalmente.

Se trata de un precio que pactan las empresas que pertenecen a un mismo grupo empresarial y mediante este precio se transfieren mercancías, servicios, etc.

Una le puede vender a la otra a un precio diferente al de mercado, superior o inferior a dicho precio. Esto indica que el precio de transferencia no sigue las reglas de una economía de mercado, es decir no siempre se regula mediante la oferta y la demanda.

El principio rector de las normas que regulan dichas transacciones es el precio que debe fijarse en las relaciones entre las distintas sociedades pertenecientes a un grupo que debería ser el precio que se fijara en condiciones normales entre partes independientes, o lo que es lo mismo, según valor de mercado.

A través de este principio las administraciones tributarias ajustan los precios de transferencia en cuanto difieran de los que se producirían entre partes independientes.

Por lo tanto, las normas sobre precios de transferencia tratan de evitar que empresas vinculadas (matriz y filial) manipulen los precios bajo los cuales intercambian bienes o servicios, de tal forma que aumenten sus costos o deducciones, o disminuyan sus ingresos sometidos a tributación.

A este concepto se le conoce internacionalmente como Principio Arm's Length, principio de Plena Competencia o Concurrencia, adoptado por la mayoría de las economías del mundo y particularmente por los países que integran la OCDE que establece unas directrices y doctrina sobre los precios de transferencia.

Por lo tanto cabe decir que la mayor parte de las legislaciones fiscales de la UE incluyendo la española establecen unas normas para analizar y valorar las transacciones intergrupo, y a través de la Administración Tributaria los precios de transferencia se utilizan para determinar los beneficios sometidos a tributación entre la matriz y las filiales extranjeras, y por lo tanto lo que se busca es determinar un precio objetivo y anular el efecto de las transacciones controladas¹.

En el caso que se demuestre que las operaciones no se realizaron a precios objetivos, la empresa deberá ajustar al alza su base tributaria y pagar en consecuencia el impuesto adicional.

¹ Las transacciones controladas son aquellas realizadas entre empresas de un mismo grupo y que, por lo tanto, normalmente no tendrán un precio igual al que tendría esa misma transacción si se hubiera realizado con una parte independiente o en el mercado libre.

Ahora bien, al ser la empresa ALIMETOS S.A contribuyente sujeta al Impuesto sobre Sociedades que realiza operaciones vinculadas con sus filiales esta está obligada a efectos de la LIS a determinar ingresos, gastos y deducciones aplicando la metodología de precios de transferencia.

Las norma interna fundamental en esta materia se recoge en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y haciendo referencia a los convenios sobre doble imposición, los suscritos por España, contienen un precepto tipo, que coincide con el propuesto en el artículo 9 del Modelo de CDI de la OCDE, de título “empresas asociadas”, que tiene un principio idéntico al previsto en las normas internas.

Establece el artículo 9 del Modelo de CDI de la OCDE que hay vinculación fiscal cuando “la dirección, control o capital” de una empresa sea directa o indirectamente “participado” por otra, o cuando las mismas personas tengan esa participación directa o indirecta en las distintas empresas entre las que se celebre la transacción.

La que va a realizar el ajuste va a ser exclusivamente la Administración tributaria cuando determine que la valoración convenida entre las entidades vinculadas es tributación en España inferior a la correspondiente o cuando haya un diferimiento de dicha tributación.

“El ajuste al valor de mercado sólo será posible, cuando provoque un mayor ingreso o un menor gasto en la entidad residente, y no al contrario.”²

Ésta corrección valorativa que he expuesto afecta al contribuyente residente y se denomina normalmente “ajuste primario”.

Según la AEAT, se podría también practicar un ajuste secundario y un ajuste correlativo. Mediante el ajuste secundario la operación se calificaría de acuerdo con su verdadera naturaleza en función de las circunstancias de cada caso y de acuerdo con la legislación del mismo Estado que practica el ajuste primario. Y mediante el ajuste correlativo se corregiría la base imponible –reduciéndola– del impuesto de la otra parte contratante, esto es, en el Estado de residencia de ésta, con objeto de evitar la doble imposición que en otro caso se produciría.

El “Principio de Plena Competencia” ya mencionado anteriormente, es la base del tratamiento dado por nuestra normativa interna y por la que deriva de los tratados y convenios internacionales suscritos por España, a la valoración de las operaciones entre entidades vinculadas. Este principio incide sobre todo en el ámbito del derecho internacional, y sus parámetros más importantes derivan directamente del párrafo 1 del artículo 9 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

Ahora bien, después de comprender como se fijan las transacciones comerciales y lo que son, (transferencias de mercancías, servicios, beneficios, etc.) vamos a indicar cómo tributan los flujos procedentes de las transacciones en el supuesto de darse un EP en España (Matriz) con filiales en Italia, China y Uganda. Para ello debemos recurrir al artículo 7 de los CDI firmados por España con Italia y China, y en el caso de Uganda, al no haber CDI estaremos a su legislación interna.

El artículo 7 del CDI firmado entre España e Italia, establece que los beneficios de una empresa de un Estado contratante, solamente pueden someterse a imposición en este Estado. Por ende en las

² HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O; JUSTO ALONSO.A.: “Cuadernos de Formación”. Revista de la AEAT Colaboración 8/12. Volumen 15/2012, p.54.

operaciones comerciales de compra venta de mercancías no habrá tributación en el Estado de la fuente (filial en Italia) y habrá tributación normal en el Estado de residencia, es decir España.

Con relación a la filial establecida en China, también estaremos a lo que dice el CDI firmado entre España y China, así, su artículo 7 establece que los beneficios de una Empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado. Por lo tanto, en este caso también estamos ante transacciones comerciales de compra venta de mercancías y por lo tanto no habrá tributación en la fuente (filial de China) y habrá tributación por la totalidad de la transacción que será imputable a la matriz de España.

En el caso de Uganda, los beneficios obtenidos por la matriz están sujetas a tributación directa en España y también se tributará en Uganda.

B. FINANCIACIÓN DE LAS FILIALES Y GASTOS APOYO GESTIÓN.

Otro de los elementos que es objeto de cualquier estrategia de fiscalidad internacional es la elección de financiación de la filial, la filial se va a poder financiar con fondos propios o mediante recursos ajenos. En base a financiar una filial, la matriz debe tener en cuenta su situación patrimonial, la tributación de los intereses y dividendos y la proyección de futuros beneficios.

La financiación con fondos propios es la que proviene de la propia empresa en este caso de la matriz española ALIMENTOS S.A. La financiación ajena puede proceder por ejemplo de sociedades vinculadas o de entidades bancarias.

“Cuando la tributación en el país de la filial es igual o mayor que el IS de España, la financiación mediante préstamo es la más eficiente fiscalmente porque los intereses generados son deducibles en el país de la filial.”³

Por lo tanto, si Alimentos S.A decide financiarse con recursos ajenos, evita la imposición indirecta que grava, en la mayoría de las ocasiones, la financiación con recursos propios y, al mismo tiempo, posibilita la deducción de los intereses asociados a dicha financiación en el cálculo de la base imponible del IS.

En el caso de que sea la matriz la que financie a la filial, la matriz estará colocando capitales en forma de préstamo de forma paralela a los fondos invertidos en concepto de capital. De esta forma, la matriz, que es dueña de las participaciones de la filial es, además, prestamista. Y ello plantea una alternativa para la filial en cuanto a la obtención de fondos.

Puede obtenerlos aumentando la matriz su participación mediante un aumento de capital, y puede obtenerlos mediante préstamos de la matriz. En el primer caso, la filial pagará dividendos y en el segundo intereses. En el primero se producirá el efecto, de que el beneficio de la filial sólo va a ser gravado en el Estado de residencia cuando se repatrie efectivamente en concepto de dividendo pagado por la filial a la matriz. Sólo aquella porción de renta generada por la filial y que es objeto de distribución a la matriz en concepto de dividendo es gravada en el Estado de residencia de la matriz.

³ GARCÍA NOVOA, C.: *Fiscalidad y desapalancamiento societario. Algunas Consideraciones*. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela. 2011.

En el segundo caso, el pago de los intereses supone el cómputo de una carga financiera deducible para determinar la renta neta, pues la generalidad de los ordenamientos, y en particular el español, consideran deducibles los gastos financieros, incluidos los intereses devengados por cualquier préstamo concertado por una entidad para financiar el desarrollo de sus actividades. Se trata de un gasto de la filial y un correlativo ingreso de la matriz.

El beneficio empresarial, después de los gastos financieros, debe tributar en el Estado donde se desarrolla esa actividad económica. El beneficio tributará en el Estado de residencia de la filial, pero siempre que se trate de un rendimiento neto. Por eso, el beneficio que tributará en el Estado donde la filial desarrolla la actividad económica será el beneficio después de deducir los gastos financieros.

En cambio, los rendimientos del crédito que genera el endeudamiento con el que se financia esa actividad, tributan principalmente en el Estado de residencia del prestamista.

Este esquema se completaba con la tributación compartida en los Convenios de Doble Imposición que siguen el Modelo OCDE, para dividendos e intereses. El gravamen en la fuente de los intereses «pagados» permite al Estado de residencia de la sociedad pagadora de tales intereses recuperar parte de la fiscalidad teóricamente perdida al aceptar la deducción de aquéllos. Pero además, la opción por el aumento de capital o por el endeudamiento es una opción económica de primera magnitud, pues la filial decidirá si aumenta sus recursos propios o incrementa sus recursos ajenos, sin que existan normas, mercantiles o fiscales, que regulen la proporción que deben observar los recursos propios y ajenos en la financiación de una sociedad. Por ello, y ante esta indiferencia, el factor fiscal parece ser relevante. Y relevante es la existencia de una neutralidad fiscal. En lo relativo a la sociedad inversionista, esto es, a la matriz que puede optar por financiar a su filial mediante un préstamo o aumentando su participación accionarial, en ambos casos el rendimiento percibido tributará en el Estado de residencia; el factor fiscal que supone la doble imposición jurídica provocada por el gravamen en la fuente se ve atenuada o mitigada por la fijación de una tributación limitada a través de los Convenios de Doble Imposición o por la eliminación de dicha imposición en la fuente en el ámbito del Derecho europeo.

A su vez, el agravante comparativo que supone la doble imposición económica que concurre en la tributación de los dividendos también se ve mitigada por la adopción, por parte de los Estados de residencia, de las matrices de métodos de exención.

El gravamen en la fuente se limita o elimina, por el efecto combinado de los Convenios de Doble Imposición, las Directivas comunitarias y la extensión del sistema de exención como método para evitar la doble imposición.

Ello supone, en la práctica, limitar el gravamen del beneficio empresarial (sociedad filial). Pero con un importante matiz: dicho gravamen tendrá lugar después de la deducción de los gastos financieros.

Por tanto, la conclusión es evidente: el factor fiscal disuade el fortalecimiento de los recursos propios, incentivando el apalancamiento y favoreciendo el incremento de los recursos ajenos de sociedades situadas en jurisdicciones de tributación media o alta para los beneficios empresariales. De manera que todo lo que se ha ganado en neutralidad a lo largo de la historia reciente de la tributación internacional, en cuanto a la tributación por renta mundial en el Estado de residencia de las sociedades matrices y en cuanto a la decisión de distribuir o no dividendos, se pierde en lo relativo a la decisión de cómo se financia una compañía con cargo a su matriz. Sobre todo porque la decisión de hacerlo incrementando el endeudamiento puede ir guiada por la intención de erosionar la base imponible en el país de residencia de la filial a favor del país de localización del centro financiero, provocando una auténtica fiscal degradation.

En suma, las fórmulas de financiación no son neutrales. Es más ventajoso financiar a las compañías subsidiarias con fondos de su empresa matriz recibidos en forma de préstamos que mediante una ampliación de capital o mediante cualquier mecanismo de aportación de fondos propios.

C. TRABAJADORES EXPATRIADOS.

Debido a la internacionalización económica en la que nos encontramos se han adoptado medidas fiscales dirigidas a beneficiar a los trabajadores que siendo residentes en España se desplazan al extranjero a trabajar.

En este contexto florece un precepto en la LIRPF orientado a reducir la carga fiscal de los que ahora llamaremos “expatriados”⁴. El artículo 7.p) de la LIRPF añade una exención que afecta a las rentas del trabajo obtenidas por estas personas, en efecto, “las rentas que pueden beneficiarse de la exención son únicamente los *rendimientos de trabajo*⁵ que hayan sido percibidos por trabajos efectivamente realizados fuera del territorio español,”⁶ como se puede ver, no se incorpora ningún requisito acerca de quién debe pagar las rentas, por lo tanto, resulta irrelevante que el pago lo realice la entidad residente de España o bien que lo haga la empresa extranjera en cuya sede se han realizado los trabajos.

Para que se cumpla la exención se deben cumplir unas condiciones:

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

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

Esta exención será incompatible, para los contribuyentes destinados en el extranjero, con el régimen de excesos excluidos de tributación previsto en el reglamento de este impuesto, cualquiera que sea su importe. El contribuyente podrá optar por la aplicación del régimen de excesos en sustitución de esta exención.

Veamos ahora la tributación del trabajador si este se encuentra en el marco de los convenios de doble imposición (estos siguen el Modelo de Convenio de la OCDE). Esto va a permitir poder determinar cómo tributa el trabajador en España y en el Estado donde realiza la actividad allí donde se lleva a cabo una prestación de servicios transfronteriza por parte del trabajador. Es el artículo 15 MC OCDE es el que establece las reglas de reparto del poder tributario, de manera que en algunos casos se establece la tributación exclusiva en el Estado de residencia (no hay doble imposición internacional) y en otros casos se permite el gravamen por los dos Estados y existe doble imposición que debe eliminarse de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 del CDI.

⁴ Sujetos residentes en nuestro país que se desplazan a trabajar en el extranjero durante un período que puede resultar de días, semanas, meses, e incluso años.

⁵ El artículo 17 LIRPF define como rendimientos del trabajo “todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral estatutaria y no tengan carácter de rendimientos de actividades económicas.”

⁶ CALDERÓN CARRERO, J.M, ÁLVAREZ BARBEITO, P.: *La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados*, 2010 Ed: Netbiblio, p.121.

“Se considera que sólo caen en el ámbito del art.15 aquellas rentas que tengan su causa o sean percibidas con motivo de la relación laboral mientras esta perdure.”⁷ Esto quiere decir que las rentas que se perciban después como las pensiones no caen en el ámbito de este artículo.

El artículo 15 establece 4 reglas de distribución de poder tributario:

1ª. La renta derivada del empleo sólo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado cuando el trabajo no se realiza en el territorio del otro Estado contratante.

2ª. La renta derivada del empleo puede gravarse en el Estado de residencia del empleado y en el otro Estado contratante cuando el trabajo se realiza total o parcialmente, en el territorio de ese Estado.

3ª. (Excepción a la regla anterior). Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por razón de un empleo asalariado ejercido en el otro Estado contratante, sólo pueden someterse a imposición en el primer Estado si:

a) El perceptor permanece en el otro Estado, en uno o varios periodos, en total no más de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado; y

b) las remuneraciones se pagan por, o en nombre de, un empleador que no es residente del otro Estado; y

c) las remuneraciones no se soportan por un establecimiento permanente o una base fija que el empleador tiene en el otro Estado

4ª. Las remuneraciones obtenidas por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave explotado en tráfico internacional, pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.

Así en los CDI firmados por España con Italia y China para que resulte aplicable la regla de tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador deben concurrir alguno de los tres requisitos mencionados antes:

- a) Que el perceptor permanezca en el otro Estado (de la actividad) durante un período o periodos cuya duración no exceda de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado. Con este impedimos al Estado de la actividad que grave las rentas originadas por estancias cortas.
- b) Que las remuneraciones se paguen por un empleador que no es residente del otro Estado (de la actividad).
- c) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

⁷*Ibidem* p. 183.

D. LA CESIÓN DE INTANGIBLES.

1. EN EL CASO DE UN PAÍS NO MIEMBRO DE LA UE CON CDI. (CHINA)

Tal como reconocen los CMC, las cesiones de intangibles generadoras de cánones pueden efectuarse en relación con una empresa o actividad profesional.

CONCEPTO CÁNONES: “*El término cánones –regalías- comprende las cantidades de cualquier clase procedente de –o pagadas por- el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, (así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos) y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*” Esta definición se encuentra en la gran mayoría de los tratados suscritos por España que se pueden ver en la página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.⁸

“En el marco de la fiscalidad internacional el término cánones o regalías, se asocia inevitablemente con las transferencias económicas ligadas a la tecnología –patentes, marcas, *know how*, etc.-, aunque no se agote ni mucho menos en ese entorno. Los pagos por cesión de derechos de autor – los cánones “culturales”- son un ejemplo de otra variante de dichas rentas, que incluso pueden tener lugar en un escenario empresarial o fuera de él.”⁹ A juicio de los CMC el término cánones se aplica a las sumas pagadas por el uso o la concesión de uso de cualquiera de tales derechos o intangibles, tanto si ha sido o no inscrito en un registro público, como si es o no susceptible de inscripción. Aquí el concepto de pagar significa el acto de cumplimiento a la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista por el contrato o por los usos sin que se requiera la percepción de la renta en cuestión.

En este caso, ALIMENTOS S.A hará una cesión de uso de varios intangibles a la filial en China como pueden ser la marca, o el know how comercial o software, para que esta la utilice en el marco de su actividad empresarial.

Cesión de marcas:

Las marcas (Ley 17/2001) se integran dentro de la propiedad industrial, comprendiendo las marcas como signos distintivos de la empresa, modelos, dibujos industriales o diseños.

Con referencia a las marcas, “Los CMC desde 2008 sostienen que un pago no puede considerarse efectuado por el uso o la concesión de uso de un diseño, modelo o plano cuando se deba al desarrollo de un diseño, modelo o plano inexistente en ese momento. En tal caso, el pago se efectúa como contraprestación por los servicios conducentes al desarrollo de tal diseño, modelo o plano y, por tanto, estaría comprendido en el artículo 7 y no en el 12. Y sería así aun cuando el creador del

⁸ http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*. Ed: Grupo Wolters Kluwer, 2013 p.361.

diseño, modelo o plano (por ejemplo un arquitecto) retuviera todos los derechos, comprendidos los de su autoría, respecto de dicho diseño, modelo o plano nacido a consecuencia del encargo.”¹⁰

Cesión del 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, productiva y confidencial, desde un punto de vista industrial, o en términos generales, empresarial.

Se considera que bajo tales expresiones se hace referencia al denominado “know how”.

Se afirma 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 económico.

“Association des Bureaux pou la Protection de la Propriété Industrielle definía el know-how como el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento.”¹¹

La doctrina de la OCDE postula que son operaciones por las cuales una de las partes se obliga a comunicar sus culturas y usos particulares a la otra parte que puede utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente deba intervenir en el uso que el cesionario haga de las técnicas o conocimientos prestados y sin que garantice su resultado.

“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 informes, 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 resultado. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comportando una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.”¹²

La remuneración por un listado confidencial de clientes constituiría una remuneración por saber hacer –know-how- dado que estaría relacionada con la experiencia comercial.¹³

¹⁰ *Ibidem* p.361.

¹¹ *Ibidem* p.369.

¹² *Ibidem* p.370.

¹³ Ver CCDGT de 22 de mayo del 2010.

Cesión de software:

Para finalizar, el software son programas que contienen las instrucciones destinadas a un ordenador para el funcionamiento operativo del mismo (*operational software*) o para la ejecución de otras tareas (*application software*). Los derechos sobre los programas informáticos en España se encuentran en el catálogo de los derechos de propiedad intelectual.

Es importante diferenciar los derechos de autor sobre el programa y el propio software que incorpora una copia del programa. Estos programas informáticos pueden tener una naturaleza estándar, o pueden personalizarse para usuarios concretos, también pueden transferirse como parte integrante del equipo informático o de forma independiente, y finalmente se pueden transmitir por escrito, electrónicamente, o a través de un CD-ROM y ser objeto de distintos destinos: personal o empresarial.

“Serán cánones los pagos efectuados para adquirir parcialmente los derechos de autor (sin que el autor cedente enajene íntegramente sus derechos de propiedad intelectual). El factor decisivo, por tanto, es el acceso al derecho de reproducción, modificación o desarrollo y distribución pública del programa: su derecho de explotación que es privativo del titular del derecho de propiedad intelectual.”¹⁴

Tras haberse cedido el uso de los intangibles comentados anteriormente a la filial de China, esta los utilizará en el marco de su actividad empresarial y deberá retribuirlos conforme a los precios de mercado.

Tal retribución que va a recibir la matriz ALIMENTOS S.A va a estar supeditada a la tributación que se regula en el Convenio de Doble Imposición entre el Estado Español y Japón para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta.

Así el artículo 12.1 CDI entre España y China establece que: “*Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.*”

Como vemos los cánones pueden someterse a imposición tanto en España como en China.

También es importante el artículo 23.3 del CDI entre España y China que dispone que “*cuando un residente de España obtenga rentas que, de acuerdo con las disposiciones del art. 12, puedan someterse a imposición en el Japón y no estén exentas del impuesto español, España deducirá del impuesto una cantidad igual al impuesto pagado en el Japón. Sin embargo, esta deducción no puede exceder de la parte del impuesto correspondiente a las rentas obtenidas en el Japón, computado antes de la deducción.*”

En estos casos, el impuesto pagado China será también deducible de los correspondientes impuestos a cuenta españoles, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.”

¹⁴ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios Fiscales...Óp. cit.* p.378.

Conclusión: La filial de China es el Estado contratante de origen de los cánones, y España Alimentos S.A es el otro Estado contratante, país residencia de la matriz que recibe los cánones, así, la cesión de uso de los intangibles por parte de la matriz (ALIMENTOS S.A) a la filial en China, hacen que la filial utilice esa cesión en el marco de su actividad empresarial para desarrollarla y fomentarla, a partir de ahí la cesión debe ser retribuida, y tal retribución a la matriz por parte de la filial puede tributar en el país de la filial y en el país de la matriz según establecen los artículos 12 y 23 del Convenio de Doble Imposición entre España y China.

2. EN EL CASO DE UN PAÍS MIEMBRO DE LA UE CON CDI. (ITALIA)

En relación a la cesión de intangibles entre la matriz ALIMENTOS S.A y la filial italiana ahora, estaremos a lo mismo que he comentado anteriormente acerca del concepto de intangibles, refiriéndome con ello a los ya citados en el apartado anterior (marcas, know-how o software). Ahora bien, a la hora de ver como tributan los cánones estaremos a lo que diga la Directiva 2003/49 CE sobre la fiscalidad de los cánones.

La Directiva 2003/49 CE fue adoptada el 3 de junio de 2003 por el Consejo y básicamente su finalidad es que los pagos de cánones entre empresas asociadas sean gravados una sola vez en un Estado Miembro, eliminándose así la doble imposición. Este objetivo se va a conseguir a través de la técnica de la eliminación de la imposición en el Estado donde el canon tiene su fuente para el acreedor del canon, de forma que, la Directiva no va a afectar al tratamiento del pago del canon para el deudor del mismo.

Es de mencionar que esta Directiva ha sufrido unas cuantas modificaciones en un breve período de tiempo para adaptarla a las nuevas realidades comunitarias.

Su ámbito de aplicación se establece en el art. 1.1 de la Directiva 2003/49/CE:

“Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos en dicho Estado de origen (fuente), siempre que 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.”

A su vez el artículo 1.7 de la Directiva aclara que se aplicará únicamente si la sociedad pagadora, o la sociedad cuyo EP sea tratado como el pagador de cánones es una sociedad asociada de la sociedad que sea la beneficiaria efectiva.

En este caso, todas las operaciones no realizadas entre entidades cubiertas por esta norma no quedarán amparadas por la eliminación de la retención en la fuente.

Es importante en este apartado la *Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea* de 21 de julio del 2011, *Scheuten Solar Technology GmbH/Finanzamt Gelsenkirchen-Sud* en la que se plantea la cuestión de si la Directiva sólo trata de eliminar la doble imposición jurídica que produce el solapamiento del gravamen en la fuente y residencia de los cánones para el acreedor de las rentas o si también elimina la eventual doble imposición económica que se produzca sobre los flujos de este tipo de rentas ocasionada por medidas que restrinjan la deducibilidad de pagos para el deudor. Aquí el Tribunal de Justicia de la Unión Europea dedujo que esta norma tenía por finalidad eliminar la doble imposición jurídica que se produce para el beneficiario/acreedor de los intereses.

El Tribunal de Justicia (Sala Tercera) declara lo siguiente:

“Que en dicha disposición no figura referencia alguna al pagador de los intereses. Por lo tanto, se deriva de ese régimen de excepción que éste se aplica al beneficiario de intereses o cánones en otro Estado miembro y no a la entidad deudora de los referidos intereses o cánones.”

“El artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, 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, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de Derecho tributario nacional con arreglo a la cual los intereses de un préstamo pagados por una sociedad de un Estado miembro a una sociedad asociada de otro Estado miembro se suman a la base imponible de la primera a efectos del impuesto sobre actividades económicas.”

La condición de sociedad de un Estado Miembro en el contexto de esta Directiva exige que la sociedad se haya constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro (es decir, cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre en la Comunidad, y cuyas actividades mantengan un vínculo real y continuado con la economía de ese Estado miembro); que tenga su residencia fiscal en ese Estado miembro; y que esté sujeta al impuesto sobre sociedades.

Finalmente y para no redundar demasiado en lo mismo concluyo de la siguiente forma: En nuestro caso al estar ante una Sociedad Anónima española con carácter mercantil como es ALIMENTOS S.A cuya domicilio social se encuentra dentro del territorio español y cuyo capital que es superior a 60.000 euros que se integra por las aportaciones de todos sus socios no tenemos problema, y así concluyo explicando que cuando se ceden intangibles por parte de la matriz española ALIMENTOS.SA a su filial en un Estado Miembro con CDI (Italia) para que los utilice en el marco de su actividad empresarial se retribuirán los cánones a la empresa matriz ALIMENTOS S.A y estarán exentos en el Estado Miembro de Italia según la Directiva 2003/49/CE siempre que se cumplan las exigencias de la Directiva.

3. EN EL CASO DE UN PAÍS NO MIEMBRO DE LA UE SIN CDI. (UGANDA)

En este caso, la cesión de intangibles se remite a la legislación del propio país.

E. CONCLUSIÓN:

Analizadas las operaciones que se pueden derivar de la creación de filiales en el extranjero respecto a su matriz española, observamos que los flujos o rentas que provienen de ellas van a tributar de diferente forma dependiendo de las operaciones que se vayan a hacer y dependiendo de si existen o no convenios de doble imposición o Directivas europeas que minoren su tributación.

Si estamos ante transacciones comerciales entre España y su filial en Italia en las operaciones comerciales de compra venta de mercancías no habrá tributación en Italia habiendo tributación normal en España por la existencia del CDI firmado entre ambos Estados, y si la filial está en China, estaremos a lo mismo por el CDI que ambos firmaron en Pekín el 22 de noviembre de 1990. Respecto a Uganda, al no haber un convenio de doble imposición aplicable, habrá tributación en ambos Estados.

En referencia a la financiación de las filiales, la matriz puede optar (o combinar) por financiar a su filial mediante un préstamo o realizar operaciones de aportación o aumento del capital social, en ambos casos el rendimiento devengado (intereses y dividendos o ganancias de capital, respectivamente) tributará en el Estado de residencia, es decir en España; el factor fiscal que supone

la doble imposición jurídica provocada por el gravamen en la fuente se ve atenuada por la fijación de una tributación reducida por los Convenios de Doble Imposición en China e Italia o por la eliminación de dicha imposición en la fuente en el ámbito del Derecho europeo a través de las Directivas 2011/96 UE y 2003/49/CE aplicables también respecto de Italia.

En cuanto a los trabajadores expatriados también se han adoptado medidas fiscales dirigidas a beneficiar a los trabajadores que siendo residentes en España se desplazan al extranjero a trabajar, el artículo 7.p) de la LIRPF añade una exención que afecta a las rentas del trabajo obtenidas por estas personas, en efecto, “las rentas que pueden beneficiarse de la exención son únicamente los rendimientos de trabajo que hayan sido percibidos por trabajos efectivamente realizados fuera del territorio español.” Para que se aplique se tendrán que cumplir unas condiciones como por ejemplo que la empresa o entidad no resida en España o que se aplique un impuesto de naturaleza idéntica a la del IRPF.

Si el trabajador se encuentra en el marco de los CDI firmados por España con Italia y China para que haya tributación exclusiva en el Estado de residencia del trabajador debe concurrir alguno de estos tres requisitos: 1) Que el perceptor permanezca en el otro Estado (de la actividad) durante un período cuya duración no exceda de ciento ochenta y tres días durante el año fiscal considerado. Con este impedimos al Estado de la actividad que grave las rentas originadas por estancias cortas. 2) Que las remuneraciones se paguen por un empleador que no es residente del otro Estado (de la actividad). 3) Las remuneraciones no son soportadas por un establecimiento permanente que el empleador tenga en el otro Estado.

Finalmente, en cuanto a la cesión de los intangibles, la cesión de uso de los intangibles por parte de la matriz Alimentos S.A su filial China hace que la filial utilice esa cesión en el marco de su actividad empresarial para desarrollarla y fomentarla, a partir de ahí la cesión debe ser retribuida, y tal retribución a la matriz por parte de la filial puede tributar en el país de la filial y en el país de la matriz según establecen los artículos 12 y 23 del Convenio de Doble Imposición entre España y China. En cuanto a la filial de Italia se retribuirán los cánones a la empresa matriz Alimentos S.A y estarán exentos en el Estado Miembro de Italia según la Directiva 2003/49/CE siempre que se cumplan las exigencias de la Directiva.

III. RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES.

Toda Sociedad Anónima en este caso (ALIMENTOS S.A) en la escritura de constitución tiene que incluir los estatutos de la sociedad.

En los estatutos, rige el funcionamiento de la sociedad de capital y en ellos se hace constar la denominación de la sociedad, el objeto social, (determinando las actividades que lo integran), el domicilio social, el capital social, y finalmente que es lo que nos interesa, el modo o modos de organizar la administración de la sociedad, el número de administradores y el sistema de retribución, si es que la tienen.

Por lo tanto es obvio decir que ALIMENTOS S.A tiene que contar con un número de administradores, que según la Ley podrá ser un administrador único que no va a ser nuestro caso, dos administradores que actúen de forma conjunta (mancomunadamente) o más de dos administradores, que constituirían consejo de administración. Su competencia será la gestión y la representación de la sociedad.

Hecha ya una pequeña introducción abordaré la cuestión sobre el nuevo régimen retributivo de los administradores y su relación jurídica con la sociedad tras la reforma ahora de la Ley de Sociedades de Capital a través de la Ley 31/2014.

Una de las principales novedades de esta reforma va a afectar al modo de retribución de los administradores, que se regula en los artículos 217 y siguientes de la LSC en los que, la norma parte de la gratuidad del cargo de administrador a menos que en los estatutos sociales se establezca lo contrario. Es decir, que si se establece en los estatutos el cargo será retribuable.

El legislador ahora lo que ha hecho es incluir una lista de conceptos que pueden formar parte de la retribución que se establezca para los administradores como pueden ser: una asignación fija, dietas de asistencia, participación en beneficios, retribución variable: siempre que se incluyan indicadores o parámetros de referencia adecuados, 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.¹⁵

Ahora también se necesita el acuerdo de la Junta General sobre la retribución de los administradores pues el apartado 3º del artículo 217 LSC establece este requisito para cualquier sociedad, acuerdo que permanecerá vigente hasta que sea modificado por un acuerdo posterior: *“El importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores en su condición de tales deberá ser aprobado por la junta general y permanecerá vigente en tanto no se apruebe su modificación.”*

¿Cómo se va a distribuir la retribución?

La distribución de la retribución se va a realizar por acuerdo de los administradores o del Consejo, dependiendo de las responsabilidades y funciones atribuidas a cada miembro, salvo que la Junta General diga otra cosa. (Art. 217.3 LSC)

¿Cómo va a ser la remuneración?

“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

¹⁵ Art. 217.1 LSC

estándares de mercado de empresas comparables. El sistema de remuneración establecido deberá estar orientado a promover la rentabilidad y sostenibilidad a largo plazo de la sociedad e incorporar las cautelas necesarias para evitar la asunción excesiva de riesgos y la recompensa de resultados desfavorables.” (Art. 217.4 LSC)

Como vemos en este artículo se articulan unas medidas que deben armonizar la retribución de los administradores como son la proporcionalidad con la situación económica real de la sociedad, la correlación con los estándares del mercado, y la sostenibilidad futura de la empresa.

Por otro lado, el artículo 249 de la LSC prevé que si un miembro del consejo de administración tiene atribuidas funciones ejecutivas en virtud, dice el precepto, de otro título, será necesario que se celebre un contrato entre ese consejero y la sociedad, aprobado por el consejo de administración, y que ha de establecer la retribución del consejero por el desempeño de tales funciones, incluyendo indemnizaciones por cese y sistemas de previsión.

En relación a esto se puede decir que hasta la fecha, los consejeros delegados venían suscribiendo contratos con la sociedad en los que se regulaba la relación mercantil entre el consejero delegado y la sociedad y en el que se incluía un régimen retributivo. Esta remuneración adicional se justificaba normalmente, en el hecho de que el consejero delegado llevaba a cabo tareas ejecutivas y tenía encomendada una mayor responsabilidad en la gestión de la sociedad.

Sin embargo, en la interpretación jurisprudencial de estos contratos, se estaba viendo que los tribunales, basándose en la teoría del vínculo según la cual los consejeros delegados o ejecutivos, en su condición de administradores, únicamente tenían derecho a percibir la remuneración societaria prevista en los estatutos y autorizada por la junta, no los admitían como válidos.

Entendía así la jurisprudencia, que no puede haber un doble título jurídico (contractual y societario) para regular una misma relación y se le debía dar prevalencia a una de las dos. En estos casos, la jurisprudencia venía admitiendo que el título societario (es decir, el cargo de administrador) debería prevalecer y mandar sobre la relación contractual con lo que, los sistemas remunerativos previstos en los contratos celebrados por el consejero delegado y el consejo de administración no serían de aplicación.

Para finalizar cabe decir que para la remuneración por participación en beneficios se establece que la junta general determinará el porcentaje aplicable dentro del máximo establecido en los estatutos sociales.

A. TRIBUTACIÓN POR EL IS

Tras las reformas de la normativa mercantil y fiscal, recogidas en la LSC y en la Ley27/2014, de 27 de noviembre del IS, las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral (art. 15.e LIS) con la entidad no se considerarán expresamente y automáticamente como donativo y liberalidad, y se considerarán gasto deducible para la sociedad en su declaración de IS.

Art 15.e LIS: *“No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles: Los donativos y liberalidades.”: No se entenderán comprendidos en esta letra e) los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa ni los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos.”*

Como vemos, ante esta situación el socio/administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral y ante el IS va a ser un gasto fiscalmente deducible a tenor del artículo 15. e), último párrafo, de la Ley del IS.

Sin embargo, si el cargo de Administrador no constara en los Estatutos como retribuido, la DGT ha venido interpretando que las cantidades pagadas como contraprestación por labores de alta dirección, no tienen la consideración de gasto deducible, en aplicación de la llamada doctrina del vínculo.

Cabe preguntarse si la redacción del actual artículo 15 e) de la LIS tendrá alguna incidencia en futuras resoluciones de la DGT y si viene a alterar la llamada “doctrina del vínculo” que tantas veces ha aplicado la Dirección General de Tributos. Esta doctrina establece que ante la confluencia en la misma persona del cargo de Administrador y del desempeño de funciones de alta dirección ejecutiva, la relación mercantil como Administrador “absorbe” la relación laboral especial de alta dirección. Está por verificar, por tanto, si el texto del artículo 15, e) permitirá a partir de ahora considerar siempre y en todo caso como gasto deducible las retribuciones de los Administradores por el desempeño de funciones distintas a las de su cargo, esté o no establecido en los estatutos dicho cargo como retribuido.

B. TRIBUTACIÓN POR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Por último, hablaremos de los beneficios fiscales para los administradores, a través de la última reforma del IRPF, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

“Respecto al IRPF, la Ley 26/2014 recoge las distintas modificaciones acometidas. Entre ellas, se encuentran las retenciones sobre rendimientos de actividades profesionales, las cuales se reducirán desde el 21% actual, al 19% y 18% en el 2015 y el 2016, respectivamente con dos puntualizaciones: la retención será del 15% cuando el volumen de rendimientos íntegros en el ejercicio anterior sea inferior a 15.000 euros y represente más del 75% de la suma de rendimientos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidos en dicho ejercicio por el contribuyente. Y, por otro lado, sólo se retendrá un 9% de determinadas actividades profesionales de acuerdo al apartado 5 del artículo 101.”¹⁶

Cuando el administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador, en el IRPF esto va a contar como un rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo del 37% / 20% para el año 2015 y al tipo del 35% / 19% para los años 2016 y siguientes. Estos porcentajes serán unos u otros dependiendo del importe neto de la cifra de negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de rendimientos siendo $> o <$ a 100.000 euros.¹⁷

Si el socio/administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de funciones de gerencia o alta dirección derivadas de un contrato de carácter laboral. Para el IRPF será un

¹⁶ Informe de Unión Profesional sobre la incidencia de la reforma fiscal en los profesionales. *Aranzadi* (05/01/2015).

¹⁷http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Retenciones_2015/Retenciones_2015.shtml

rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

Cuando el socio/administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la Sección Segunda de las Tarifas del IAE. Según IRPF será con carácter general, rendimiento del trabajo personal si concurren las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

Por el contrario, será rendimiento de la actividad económica si no concurren las notas de dependencia y medios de producción en sede de la sociedad y sometido a retención al tipo del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes. Estos tipos de retención se pueden observar en el cuadro informativo de tipos de retención que establece la Agencia Tributaria en su página web.

Finalmente, cuando el socio/administrador percibe las retribuciones por la sociedad por realizar actividades que se incluyen en la Sección Segunda del IAE, nos referimos a la situación que se refiere el párrafo 3º del art.27.1 LIRPF de la Ley 26/2014:

“Cuando los rendimientos se refieran a la relación laboral especial de las personas que intervengan en operaciones mercantiles por cuenta de uno o más empresarios sin asumir el riesgo y ventura de aquéllas supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, se calificarán como rendimientos de actividades económicas.”

Para el IRPF se trata de un rendimiento de la actividad económica si concurren estos requisitos y por lo tanto se someterá a retención del 19% / 15% / 9% para el año 2015 y del 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes. Estos tipos de retención se pueden observar en el cuadro informativo de tipos de retención que establece la Agencia Tributaria.¹⁸

C. JURISPRUDENCIA SOBRE RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES.

En relación con este tema me parece importante citar la Sentencia número 180/2015 de 9 de abril, JUR 2015/139806 (Sala de lo Civil, sección 1ª) del TS por la que se ejercita una acción de impugnación de acuerdos sociales, solicitando la nulidad de los acuerdos sociales en relación a la modificación de un artículo de los Estatutos sociales referido al carácter retribuido del cargo de administradores. La impugnación se funda en que el artículo de los estatutos sociales que fue objeto de modificación, no determina un sistema retributivo, lo que, a juicio de la parte actora, infringe el art. 217 LSC. La sociedad demandada, oponiéndose a la demanda, alegó que los acuerdos se ajustaban a la legalidad, y en especial al art. 217 LSC, por cuanto dicho artículo establece que para que el cargo de administrador sea retribuido es necesario que así se establezca expresamente y se determine el sistema de retribución. Finalmente el TS falla a favor de la empresa expresando.

También es importante la Sentencia núm. 893/2012 de 19 diciembre. RJ 2012\4878 (Sala de lo Civil, sección 1ª) del TS que establece que la retribución de administradores además de operar como tutela para los administradores, tiene por finalidad principal potenciar la máxima información a los

¹⁸http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Retenciones_2015/Retenciones_2015.shtml

accionistas, presentes y futuros, a fin de facilitar el control de la actuación de aquéllos, dada la contraposición entre los intereses particulares de los mismos en obtener la máxima retribución posible y los de la sociedad en aminorar los gastos y los de los accionistas en maximizar los beneficios repartibles.

Para finalizar, considero también muy relevantes las Sentencias del TS del 13 de Noviembre de 2008 (RJ 2009,59), (RJ 2008,453) casos en los que se planteaba la deducibilidad de las retribuciones de los Administradores de las entidades mercantiles.

D. CONCLUSIÓN:

Respecto a la retribución de los administradores he llegado a la conclusión de varias cosas:

En primer lugar, que la Ley de Sociedades de Capital prevé que su remuneración tiene que estar establecida por los estatutos sociales que deberán incluir los conceptos retributivos a percibir por los administradores.

Esto me parece un gran acierto, pues todas las remuneraciones o ganancias que se obtengan deberían siempre estar fijadas en base a un concepto.

También se establece que va a ser la junta general la que haga la determinación del importe de la remuneración mientras que la distribución de dicha retribución se acordará por los propios administradores o el consejo de administración teniendo en cuenta las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

Con respecto a esto me quedan algunos cabos sueltos, y por lo tanto no me veo en las condiciones de dar un veredicto o una opinión totalmente acertada, pero considero que la distribución y la determinación del importe deberían estar fijadas de forma diferente.

Lo que sí me parece de suma importancia es el hecho de recordar a los administradores su deber de desempeñar el cargo con la diligencia de un ordenado empresario, teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones que les son atribuidas.

En cuanto a lo de que el consejero delegado debe celebrar necesariamente un contrato de carácter mercantil que deberá ser aprobado por el consejo de administración y que incluirá todos los conceptos por los que pueda tener derecho a obtener una retribución por el desempeño de las funciones ejecutivas de forma adicional a la remuneración que le pueda corresponder como administrador de la sociedad, en cuanto a esto, también me parece bien, pues como todo en la vida, si trabajas por dos cosas distintas lo normal es que tengas dos retribuciones distintas.

IV. RETORNO DE LA RENTABILIDAD (DIVIDENDOS): EN PARTICULAR EN RELACIÓN CON LA DIRECTIVA EUROPEA REGULADORA DE LAS RELACIONES ENTRE LA EMPRESA MATRIZ Y SUS FILIALES Y LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

A. INTRODUCCIÓN:

“La doble imposición internacional genera una inseguridad jurídica que dificulta la actividad económica tanto por parte de los ciudadanos como de las empresas, incrementa la carga fiscal total, aumenta las pérdidas de eficiencia y bienestar, y genera cargas administrativas innecesarias. También desalienta la inversión y pone en peligro la competitividad, lo que a su vez repercute negativamente en el crecimiento económico y el cumplimiento de los objetivos de Europa 2020.”¹⁹

Como bien se puede observar, estamos ante un problema importante, (de trascendencia aún mayor si estamos en época de crisis económica) y del cual es necesario que se responda para garantizar la eficiencia de un mercado único. Así cabe decir que uno de los instrumentos para resolver el problema de la doble imposición lo encontramos entre otros en la Directiva sobre sociedades matrices-filiales.

B. EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERSOCIETARIA INTERNACIONAL EN NUESTRO ORDENAMIENTO.

El período entre 1900 y 1963 se caracteriza por la inexistencia de métodos correctores de la Doble Imposición Intersocietaria Internacional.

En efecto, en nuestra normativa interna, hasta 1924 los beneficios procedentes del extranjero tributaban en España conforme a los amplios criterios de sujeción establecidos por la norma e interpretados por la jurisprudencia del TS.

“El legislador español en 1900 abordaba el problema de pérdida del imperio colonial y la consecuente imposición sobre los dividendos procedentes de esta fuente y percibidos en la metrópoli. A estos efectos, el artículo 2 de la Ley del 27 de marzo de 1900 (Ley de Contribución sobre las Utilidades de la Riqueza Inmobiliaria) establecía tres criterios de sujeción en los que no se determinaba ninguna relación sistemática entre ellos: el origen de la renta, el domicilio de la persona o entidad que efectúa los pagos, y el lugar de los pagos. Esto fue interpretado por la Jurisprudencia del Tribunal Supremo en la STC de 29 de octubre de 1906, que entendía que los pagos se efectuaban en España cuando el beneficiario de la renta residía en el Reino. En consecuencia, aunque la residencia del perceptor no constituía legalmente uno de los criterios de sujeción la jurisprudencia lo incluyó en la Ley de Utilidades, y se afirmaba que aunque el mayor inconveniente era la doble imposición, los españoles estaban dispuestos a cualquier sacrificio para hacer frente a una obligación patriótica, de esta forma, las empresas españolas estaban sujetas a la imposición de la totalidad de sus beneficios.”²⁰

¹⁹Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo — La doble imposición en el mercado único» [COM (2011) 712 final] (2012/C 181/08) Diario Oficial de la Unión Europea.

²⁰GARCÍA MACHANCOSES, E.: *La tributación de los beneficios percibidos por las matrices españolas procedentes de las filiales en el extranjero*, Edit. Aranzadi SA. Navarra, 2002, p 32.

Posteriormente, en los años 20, se configura el sistema de la cifra relativa de negocios eliminando los vestigios de tamiz colonial²¹, en la que se sustentaba la existencia de una proporcionalidad entre las bases de tributación y la cuantía de negocios. De este modo, quedaba resuelto “a priori” el problema de doble imposición con la introducción de un reparto proporcional de los beneficios obtenidos por una empresa entre los dos Estados.

En este contexto normativo de los años 20, se celebran por España los primeros tres Convenios de doble imposición con Gran Bretaña, Francia e Italia.²² Estos Convenios son un reflejo de la normativa interna descrita en el párrafo anterior, lejos de establecer un método corrector de la Doble Imposición, se decantaban por el sistema de cifra relativa de negocios, que regulaba la atribución proporcional de la renta imponible imputable a empresas que actuaban más allá del territorio nacional, es decir, no se contemplaba una regla de atribución del gravamen para uno o para otro Estado sino que lo que hacían era atribuirse proporcionalmente la renta correspondiente a estas empresas.

1957 se configura como un año de apertura económica para España, así, dejando casi dos décadas atrás la Guerra Civil española, se inicia un movimiento de apertura económica que se manifiesta con la integración en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

En la década de los 60 se establecen las primeras regulaciones de técnicas correctoras de la doble imposición internacional derogándose en 1964 el sistema de la cifra relativa de negocios y estableciendo Convenios conforme a parámetros internacionales.

Finalmente, la década de los 90 constituye el momento en el que se propicia un cambio drástico en la regulación de la tributación de los beneficios transfronterizos concretamente en el fenómeno de la doble imposición intersocietaria internacional.

Hasta ese momento el derecho comunitario no requirió la eliminación de la Doble Imposición Intersocietaria, y es en ese año cuando se adopta la Directiva Comunitaria 90/435/ CEE.²³

C. RÉGIMEN JURÍDICO DE LA DIRECTIVA 90/435/CEE ANTES DE SU MODIFICACION.

La Directiva 90/435/CEE es la antecesora, eso tenemos que tenerlo claro, y aunque esta haya sido derogada por la Directiva 2011/96/UE de 30 de Noviembre del 2011, no podemos olvidar que de ella parte lo que a día de hoy tenemos en el ordenamiento comunitario.

La Directiva 90/435/CEE se aplicaba cuando se trataba de Sociedades que constituían la relación matriz-filial.

²¹ Con el Real Decreto-ley de 20 de Diciembre de 1924 y el Real Decreto-ley de 13 de Noviembre de 1930 los dividendos percibidos por una sociedad española que realiza operaciones en el extranjero están exentos de los impuestos españoles cuando los rendimientos tuviesen su origen en las operaciones de la sociedad en el extranjero. De esta manera se consolidaba el principio en origen desechando los vestigios de tamiz colonial. VIÑUALES, F.: Informe sobre la legislación y los procedimientos de imputación parcial de beneficios de las empresas con actividades en varios países

²² BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: *La doble imposición: problemas jurídico-internacionales*, Edit. IEF. Madrid, 1974, pp. 199 y 205.

²³ Directiva de 23 de julio de 1990 relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DOCE de 20 de agosto de 1990) modificada posteriormente.

De su lectura se extrae que su ámbito de aplicación también queda circunscrito a las distribuciones de beneficios entre sociedades que respondan a una relación matriz-filial en el marco de la Comunidad Europea.²⁴

También nos dice que no se podrá aplicar si no estamos ante una relación matriz-filial en el marco de la Unión Europea, es decir, cuando el perceptor sea una persona física, o cuando la matriz o la filial residan en un Estado que no sea miembro de la Unión Europea.

Ahora bien, esto no impide que ciertos Estados como por ejemplo los Estados Unidos establezcan en el territorio comunitario entidades de participación de valores pudiendo disfrutar de las ventajas de la Directiva, situación que va a depender de las regulaciones convenidas adoptadas por los Estados miembros. En este sentido, la Directiva 435 tampoco se va a aplicar cuando el Estado donde resida la Matriz o filial fuese un territorio calificado reglamentariamente como Paraíso Fiscal, esto lo establece el RD 1080/1991.

Es importante decir que en ausencia de la aplicación de la Directiva, la presencia de un Convenio de Doble Imposición puede contemplar la eliminación del fenómeno.

Por otro lado, la calificación de las sociedades viene delimitada en su artículo 2º en el que se establecen tres condiciones, la primera es que constituya una de las modalidades de sociedad recogidas en el Anexo,²⁵ que tenga su domicilio fiscal en un Estado comunitario sin que dicho domicilio se le atribuya a otro Estado por un CDI, puesto que aquí tampoco sería aplicable la Directiva, y finalmente, que ambas sociedades estén sujetas y no exentas de los impuestos sobre sociedades.²⁶

“Si atendemos a la Directiva 90/435/CEE, nos encontramos que la misma no se refiere al término dividendos, sino que alude a otras expresiones más genéricas como es la de <<distribución de beneficios>> o <<beneficios distribuidos>>. Ahora bien, la propia Directiva no define lo que debe entenderse por tales expresiones, con lo que dos vías exegéticas quedan abiertas: por un lado, entender que los términos no definidos deberán interpretarse de conformidad con la legislación del Estado que aplique la norma (en analogía a lo dispuesto en el artículo 3.2 MCOCDE), o bien, por otro lado, considerar que debe otorgársele a las citadas expresiones un significado jurídico único. De entre ambas vías exegéticas parece preferible la segunda de las mencionadas, pues resulta acertado pensar que las expresiones contenidas en el Derecho Comunitario sean interpretadas uniformemente por el TJCE para poder predicar así una adecuada unidad y coherencia del ordenamiento de la Unión Europea y de los fines que el mismo persigue. Así, por el concepto autónomo de beneficio distribuido vamos a entender que son aquellos repartos de ganancias

²⁴ El artículo 1, en su apartado primero establece: “Cada Estado miembro aplicará la presente Directiva: - a las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros; - a las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades filiales en otros Estados miembros.”

²⁵ La Directiva solo es de aplicación a las sociedades que revistan una de las formas descritas en este Anexo. En el caso español, nos detenemos en las sociedades de capital como son la sociedad anónima, la de responsabilidad limitada, la sociedad comanditaria por acciones y las sociedades de carácter público cuyo régimen responde al Derecho Privado. Se excluyen así las sociedades colectivas y comanditarias simples, así como las sociedades cooperativas.

²⁶ El artículo 2 establece: “A los efectos de la aplicación de la presente Directiva, el término «sociedad de un Estado miembro» designará toda sociedad: a) que revista una de las formas enumeradas en el Anexo; b) que, con arreglo a la legislación fiscal de un Estado miembro, se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y que, a tenor de un convenio en materia de doble imposición, celebrado con un Estado tercero, no se considera que tiene su domicilio fiscal fuera de la Comunidad; c) que, además, esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos siguientes:...”(y a continuación se enumeran los impuestos sobre sociedades de los Estados comunitarios así por ejemplo el impuesto sobre sociedades en España).

sociales por cualquier causa que abandonando el seno social pasan a formar parte del patrimonio de los socios o, excepcionalmente, terceras personas.”²⁷

Finalmente para terminar con el régimen jurídico de la Directiva 90/435/CEE hay que decir que la participación de la matriz en la filial residente en otro Estado comunitario pagadora de los dividendos era de un 25%.

Posteriormente, con las modificaciones que ha sufrido la Directiva, vamos a ver como ese porcentaje va a ir disminuyendo debido a que la fijación de un porcentaje u otro responde a decisiones políticas legislativas. A estos efectos podría señalarse el carácter opcional del requisito del artículo 3.1 a, y la posibilidad de los Estados de establecer porcentajes inferiores al 25%.²⁸ Por lo tanto, cuando no se ostente dicha participación, la Directiva comunitaria no constituirá un marco jurídico sobre dichos supuestos de distribuciones, quedando al amparo del Convenio de Doble Imposición o la Medida Unilateral cuya participación en los artículos 30 y 20 bis de la Ley sobre el Impuesto de Sociedades exigen el 5%.

D. MODIFICACIONES QUE SUFRE LA DIRECTIVA 90/435/CEE, DEROGACIÓN, E IMPLANTACIÓN DE LA DIRECTIVA 2011/96/UE.

La Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros ha sido objeto de dos modificaciones, la primera por la Directiva 2003/123CE del Consejo, de 22 de diciembre del 2003, y la segunda por la Directiva 2011/96/UE de 30 de Noviembre del 2011 por la cual queda derogada y que a su vez también ha tenido pequeñas modificaciones en la actualidad.

Al igual que la Directiva 90/435/CEE, la nueva Directiva 2011/96/UE tiene como finalidad evitar que los beneficios obtenidos por grupos de empresas transfronterizos tributen por partida doble, así en ella se dispone que los Estados miembros eximan de tributación a los beneficios que las sociedades matrices reciben de sus filiales en otros Estados miembros.²⁹

La Directiva 2011/96/UE ha sido objeto de dos modificaciones por parte de las Directivas 2014/86/UE y 2015/121/UE, de 27 de enero del 2015.

Como podemos observar, se trata de un puzzle de modificaciones por el que me propongo llegar a un punto de luz para esclarecer lo que el régimen comunitario de la Unión propone a día de hoy en el régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes:

Así, en un principio, y según el artículo 1 en su apartado primero de la Directiva 90/435/CEE, los Estados Miembros aplicarían la presente Directiva a:

- a) Las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades de dicho Estado y procedentes de sus filiales en otros Estados miembros.

²⁷ SERRANO ANTÓN, F.: *Monografías Fiscalidad Internacional*. CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS 2010 Vid. al respecto LUCAS DURÁN, M (2010), p.618 y 619.

²⁸ El artículo 3 establece: “ A los efectos de la aplicación de la presente Directiva: a) la calidad de sociedad matriz se reconocerá por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpla con las condiciones enunciadas en el artículo 2 y que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro, que cumpla las mismas condiciones, una participación mínima del 25 %; b) se entenderá por «sociedad filial» la sociedad en cuyo capital exista la participación contemplada en la letra a).

²⁹ <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2015/01/council-adopts-anti-abuse-clause/>

- b) Las distribuciones de beneficios efectuadas por sociedades de dicho Estado a sus sociedades filiales en otros Estados miembros. Tras su modificación, en la Directiva 2003/123/CE se incluyen también:
- Las distribuciones de beneficios percibidas por establecimientos permanentes, situados en ese Estado y pertenecientes a sociedades de otros Estados miembros, y que procedan de sus filiales en algún Estado miembro distinto de aquél en el que está situado el establecimiento permanente.
 - Las distribuciones de beneficios por parte de empresas de dicho Estado a establecimientos permanentes situados en otro Estado miembro, y pertenecientes a sociedades del mismo Estado miembro de las que son filiales.

De más ha sido modificado este artículo, en el que se incluye en su apartado segundo una modificación que queda reflejada en la Directiva 2011/96 por la cual se establece lo siguiente:

- Los Estados Miembros no acordarán los beneficios contemplados en la Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte y se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.

Según su artículo 2, el término «sociedad de un Estado miembro» designará toda sociedad que revista una de las formas enumeradas en el Anexo (aparece en la Directiva), que se considere que tiene su domicilio fiscal en dicho Estado y finalmente que esté sujeta, sin posibilidad de opción y sin estar exenta, a uno de los impuestos que en ella se establecen.

A este artículo incorpora la Directiva 2003/123/CE la definición de establecimiento permanente diciendo que será un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro, a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad de otro Estado miembro, en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional.

En un principio se establecía en la Directiva 90/435/CEE a los efectos de la aplicación de la presente como se reconocía la calidad de la sociedad matriz diciendo que la calidad de sociedad matriz se reconocería por lo menos a toda sociedad de un Estado miembro que cumpliera con las condiciones enunciadas en el artículo anterior y que poseyera en el capital de una sociedad de otro Estado miembro una participación mínima del 25 %, esto fue modificado en el año 2003 haciéndose el reconocimiento de la sociedad matriz a toda sociedad de un Estado miembro que cumpliera las condiciones del artículo 2 y que poseyera en el capital de una sociedad de otro Estado miembro una participación mínima del 20 %. Esta participación mínima cambiaría a partir del 1 de enero de 2007 siendo el porcentaje mínimo de participación del 15 % y a partir del 1 de enero de 2009 del 10 %, entendiéndose para todos los casos por filial esa sociedad cuyo capital incluyese las participaciones mencionadas.

Finalmente la Directiva 2011/96/UE, reconoce la calidad de sociedad matriz a una sociedad de un Estado miembro que posea en el capital de una sociedad de otro Estado miembro una participación mínima del 10 %.

El artículo 4 de la Directiva 90/435 también se modifica estableciendo lo siguiente:

Cuando una sociedad matriz reciba, en calidad de socio de su sociedad filial, beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz o bien se abstendrá de gravar dichos beneficios, o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios en la medida en que dichos beneficios no sean deducibles por la filial y gravarán dichos beneficios en la medida en que los mismos sean deducibles por la filial.

Se establece que ninguna disposición de la presente Directiva impedirá al Estado de la sociedad matriz otorgar a una filial de ésta la consideración de transparente en virtud de la evaluación por dicho Estado de las características jurídicas de dicha filial derivadas de la legislación con arreglo a la cual se constituyó, y, en consecuencia, someter a gravamen a la empresa matriz por su participación en los beneficios de la filial, en el momento en que éstos se perciben. En este caso, dicho Estado se abstendrá de gravar los beneficios distribuidos de la filial. No obstante, todo Estado miembro conservará la facultad de prever que los gastos que se refieren a la participación y las minusvalías derivadas de la distribución de los beneficios de la sociedad filial no sean deducibles del beneficio imponible de la sociedad matriz. Si, en dicho caso, los gastos de gestión referidos a la participación quedasen fijados a tanto alzado, la cuantía a tanto alzado no podrá exceder un 5 % de los beneficios distribuidos por la sociedad filial.

Para finalizar, el Artículo 5 de la Directiva 90/435/CEE se modifica y se establece que los beneficios distribuidos por una sociedad filial a su sociedad matriz quedarán exentos de la retención en origen.

E. ¿SE PUEDE APLICAR LA DIRECTIVA 2011/96/UE A LA EMPRESA ALIMENTOS S.A Y A SU FILIAL EN ITALIA?

En primer lugar, considero que es necesario establecer que la Directiva se va a aplicar a las distribuciones de beneficios realizadas por la filial situada en un EM a favor de su matriz que va a estar situada en otro EM distinto pero ambos dentro de la Comunidad Europea. Esto es lo que establece el artículo 1.1 de la Directiva. Por lo tanto el primer requisito sí que se cumple puesto que en este caso la matriz será ALIMENTOS S.A situada en España y la filial que constituyó está en el EM de Italia.

Ahora bien, no va a poder tratarse de cualquier tipo de sociedad, pues la Directiva en el artículo 2 establece que para ser “sociedad de un EM” que pueda verse afectada por ella ha de revestir una de las formas consignadas en el anexo, así en el caso de España, se consideran comprendidas en el ámbito de la Directiva, las sociedades que en Derecho español adoptan las siguientes formas: sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada, los entes públicos que operan con sujeción al Derecho privado y “otras entidades constituidas de acuerdo con el Derecho español sujetas al impuesto de sociedades. Vemos aquí también que se cumple el requisito, pues ALIMENTOS S.A reviste la forma de Sociedad Anónima.

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

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

En último término, añadir que el actual art. 2 Directiva no exige que los tres requisitos para que una sociedad tenga acceso a la Directiva deban cumplirse necesariamente en el mismo Estado. Es perfectamente viable que una sociedad haya sido constituida en Italia, tenga su sede de dirección efectiva en España, y en consecuencia, esté sujeta al IS español de conformidad con el CDI España-Italia.

F. EL TRATAMIENTO DE LOS DIVIDENDOS EN EL ESTADO DE LA MATRIZ Y LOS MÉTODOS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA PREVISTOS EN LA DIRECTIVA.

1. *Consideraciones generales:*

El artículo 4 de la Directiva 2011/96/UE trata de eliminar la penalización que puede existir cuando la filial situada en un EM distribuye beneficios a la matriz localizada en otro EM.

Para evitar la doble imposición económica internacional, la Directiva ha establecido un mecanismo que recae sobre las distribuciones de dividendos entre las sociedades intracomunitarias.

Así, cuando ALIMENTOS S.A reciba por su participación en su filial italiana beneficios distribuidos por motivos distintos de la liquidación de la misma, el Estado de la sociedad matriz en este caso España y el Estado miembro del establecimiento permanente deberán:

- a) o bien abstenerse de gravar dichos beneficios; o
- b) o bien gravarlos, autorizando al mismo tiempo a la sociedad matriz y a su establecimiento permanente a deducir de la cuantía de su impuesto la fracción del impuesto relacionado con dichos beneficios y abonado por la filial.

La Directiva no obliga a un Estado a aplicar el método de la exención o imputación, se trata de una opción de éste.

El art. 4 ha establecido la obligación de eliminar la doble imposición económica que recae sobre las distribuciones de beneficios entre sociedades filiales y matrices comunitarias.

“Tal fenómeno surge del solapamiento del gravamen exaccionado sobre los beneficios obtenidos por una filial en un Estado miembro con el impuesto que recae sobre los beneficios distribuidos por tal filia cuando se integran en la base imponible del IS de la matriz (o EP) situada en otro Estado miembro; tales beneficios (en puridad no es la misma “renta”), desde el punto de vista económico, soportan dos impuestos sobre sociedades, uno a nivel de la entidad que los obtiene y otro a nivel del accionista (sociedad matriz) cuando se produce una distribución de dividendos de su filial que se integra en la base imponible de su IS. Para evitar los efectos económicos de tal fenómeno se

articulan los métodos de exención e imputación previstos en la DMF (también contemplados en la legislación interna de muchos países y en algunos CDIs).”³⁰

2. Los distintos efectos resultantes de los métodos de exención e imputación.

El art. 4.1 recoge dos técnicas o métodos distintos para eliminar la doble imposición intersocietaria (intracomunitaria), que son: el método de exención y el de imputación ordinaria (indirect foreign tax credit). “Al parecer, en la versión originaria de la Directiva sólo figuraba el primero, sin embargo, la incorporación de nuevos Estados a la CE que empleaban el segundo método requirió la integración en la misma de la segunda técnica”³¹

a) *El método de exención:*

“Este mecanismo opera excluyendo de la base imponible del contribuyente las rentas de fuente extranjera que éste haya obtenido con lo cual se está, implícitamente, renunciando a su gravamen a favor del país en cuyo territorio se han originado. De esta forma, la actividad impositiva llevada a cabo por el Estado de residencia del contribuyente sobre estas rentas, en la mayoría de las ocasiones no distorsiona o malogra la política fiscal del Estado de la fuente, aunque aplique la cláusula de la progresividad. Esto es, todas las medidas de fomento fiscal que sean adoptadas en este último territorio son disfrutadas por el contribuyente sin que resulten afectadas por el poder tributario de otro país. En este orden de ideas, se suele afirmar que el método de exención está concebido para salvaguardar la igualdad fiscal en el Estado de la fuente.”³²

b) *El método de imputación ordinaria:*

Aquí el Estado de residencia sólo está obligado a eliminar la doble imposición con el límite de la cuantía de su propio impuesto sobre los dividendos; es decir, allí donde el impuesto extranjero sea superior al impuesto del Estado de la residencia (y, en su caso, de ubicación del EP) sobre los beneficios distribuidos se deducirá tal impuesto extranjero con el límite de la cuota tributaria del impuesto nacional sobre la renta; el Derecho comunitario no obliga a la deducción total del impuesto extranjero cuando éste es superior al del impuesto del Estado de la residencia.

³⁰ CALDERÓN CARRERO, J.M.: *Convenios Fiscales... Óp. cit.* p.1198.

³¹ *Ibidem* p.1199.

³² *Ibidem* p.1199.

G. LA EXENCIÓN DE LA RETENCIÓN EN ORIGEN SOBRE LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS REALIZADA POR LA SOCIEDAD FILIAL A SU MATRIZ.

Lo que pretende el artículo 5 de la Directiva es la eliminación de todo impuesto que surja a mayores sobre los beneficios distribuidos que el Estado de la filial pueda imponerle aparte del impuesto sobre sociedades, “*se trata de eliminar así la penalización fiscal*”³³

En el caso de las distribuciones de dividendos transnacionales, la matriz que recibe resulta sujeta a una retención en origen de carácter definitivo (withholding tax) que grava tal obtención de renta en el territorio donde está la filial. Tal gravamen exigido sobre renta bruta se suma al impuesto sobre sociedades que recaerá en el Estado de la matriz cuando los dividendos se integren en su base imponible. La misma renta obtenida por el mismo contribuyente es gravada por dos impuestos sobre la renta exigidos por dos Estados distintos. Esto es la doble imposición internacional y tradicionalmente se elimina en el estado de residencia del contribuyente.

Pero, existe también una tendencia a suprimir la retención en la fuente sobre los dividendos. Pues se considera que se elimina mejor o de una forma más perfecta el obstáculo a los flujos de inversión. Siguiendo con lo que nos interesa, la medida que se articula en el artículo 5 de la Directiva es poseedora de importantes efectos tributarios. Por un lado, excluye la exacción de cualquier tipo de impuesto que grave la distribución de beneficios realizada por una filial a su matriz. Por otro lado, la supresión de la retención en origen elimina la doble imposición. Finalmente la Hacienda Pública del estado de la filial, pierde recaudación tributaria.

H. MEDIDAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL EN LAS RELACIONES MATRIZ-FILIAL ESTABLECIDAS EN LOS CONVENIOS.

La tributación de los dividendos aparece regulada en el artículo 10 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC) y en los propios convenios suscritos por España (CDI) mientras que en el artículo 23 se establecen los métodos para evitar la doble imposición.

¿Cómo tributan los dividendos en el Estado de residencia?

En los apartados 1 y 2 del artículo 10 del MCOCDE se establece un reparto del gravamen de los dividendos entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, pero este artículo se va a referir únicamente a los dividendos abonados de una sociedad residente de un Estado contratante a una sociedad residente del otro Estado contratante y no se va a aplicar en el caso de que aparezca un tercer estado ni en el caso de que una sociedad residente en uno de los Estados contratantes abone dividendos a un establecimiento permanente del Estado en el que se encuentra.

Tanto en el MC como en los CDI firmados por España se establece que los dividendos pagados por un Estado contratante pueden someterse a tributación en el Estado de residencia de acuerdo con lo que se establezca en la legislación interna de dicho Estado.

¿Cómo van a tributar los dividendos en el Estado de la fuente?

El Estado de la fuente tiene la facultad de gravar los dividendos, señalando que dicho gravamen será deducible del impuesto aplicable por el Estado de residencia conforme al artículo 23 del CDI,

³³ *Ibidem* p.1209.

por lo que se reconoce que el impuesto recaudado en el Estado de la fuente tiene preeminencia sobre el aplicado en el Estado de residencia. Apartado 2 del artículo 10 del MCOCDE.

Ahora bien, a diferencia de lo que establece el apartado 1 del artículo 10 del MCOCDE, donde no se establece límite cuantitativo al impuesto exigido al Estado de residencia, el apartado 2, fija un límite cuantitativo que no puede ser sobrepasado por el impuesto en el Estado de la fuente (normalmente el 10 o el 15 por 100 o el 5 por 100 en las participaciones empresariales).

Los métodos para evitar la doble imposición

Los Convenios para evitar la doble imposición permiten articular medidas de política fiscal y económica a través de los métodos basados en técnicas de exención o imputación, o a través de otro tipo de cláusulas combinan tanto la exención como las de imputación de impuestos no pagados (tax sparing).

Así el artículo 23 A combina la exención tributaria para las rentas que puedan gravarse en el Estado de la fuente, con el método de imputación para las rentas cuya tributación en la fuente resulten limitadas por el propio convenio; por su parte el artículo 23 B recoge el método de imputación con carácter general, aunque también recoge una cláusula de progresividad.

I. CONCLUSIÓN.

Los dividendos retornan igual pero lo que hace la Directiva es eximirlos de la retención en origen y elimina la doble imposición, así cuando llegan a España no se gravan por la deducción del impuesto sobre sociedades en la filial extranjera.

Ahora bien, en España hay un doble mecanismo para eliminar la doble imposición: exención del dividendo extranjero o la deducción del impuesto extranjero de la cuota tributaria del impuesto de sociedades de la matriz española.

V. ANALISIS DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

A. ACUERDOS PREVIOS DE VALORACIÓN

Para determinar cómo se establecen los acuerdos previos de valoración en el caso de una sociedad residente en el territorio español ALIMENTOS S.A con filiales en el extranjero me voy a remitir a la Ley 58/2003 General Tributaria concretamente al art. 91, a la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre sociedades y sus principales novedades tributarias introducidas en referencia a este apartado en el art. 18.9 y al Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio, consolidado, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (Arts. 22 a 29 nonies).

“Los acuerdos previos de valoración constituyen una manifestación del deber de información y asistencia de la Administración tributaria. Con ellos se trata de eliminar cierta inseguridad jurídica que se produce cuando las normas tributarias utilizan conceptos o términos inciertos que pueden dar lugar a una traducción valorativa distinta para dos sujetos, el obligado tributario y la Administración.”³⁴

El artículo 91 de la Ley General Tributaria se configura como norma habilitante no general sino condicionada a su concreción posterior, ya que se requiere para su efectividad la previsión específica en las leyes o los reglamentos de cada tributo, por lo que en nuestro estaremos a lo que especifique la ley y el reglamento del Impuesto de Sociedades.

Si nos referimos al objeto, según el artículo 91.1 de la Ley General Tributaria, la valoración a efectos fiscales se extiende tanto a las rentas, productos, bienes, gastos y demás elementos del hecho imponible, como a los demás elementos determinantes de la deuda tributaria.

“Se trata de acuerdos de carácter previo, este carácter previo se corresponde con la necesidad de que la solicitud para su realización se presente conforme a estos requisitos: La solicitud ha de presentarse por escrito, antes de la realización del hecho imponible o, en su caso, en los plazos que establezca la normativa de cada tributo.”³⁵

A la solicitud debe acompañarse una propuesta de valoración por el obligado tributario; no se prevé un sistema de intercambio de propuestas particular-Administración, sino un modelo rígido que se ciñe a la propuesta seguida de aceptación o no por parte de la Administración. No hay propiamente un pacto o acuerdo entre la Administración y el particular, sino un negocio compositivo unilateral en el que la Administración traslada la propuesta del obligado tributario a un acto administrativo que pone fin al procedimiento de valoración.

En el Art. 23.1 del Reglamento del Impuesto de Sociedades se establece que las personas o entidades vinculadas van a poder presentar la solicitud de determinación del valor normal de mercado, tiene que contener una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado con una descripción del método propuesto y un análisis justificando que la forma de aplicación del mismo respeta el principio de libre competencia, de las operaciones efectuadas entre ellas con carácter previo a su realización.

³⁴ MEMENTO EXPERTO.: *Plazos en las Actuaciones y Procedimientos Tributarios*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, p.48.

³⁵ *Ibidem* p.49.

Esta solicitud se va a acompañar de la documentación a que se refieren los artículos 19.1 y 20.1 del Reglamento, en cuanto resulte aplicable a la propuesta de valoración, y se adaptará a las circunstancias del caso.

Me parece oportuno establecer un pequeño ejemplo sobre acuerdos de valoración, imagínense que nuestra sociedad española matriz quiere realizar una operación de venta a su filial en Francia, dada la relación de vinculación entre las partes, se pretende llegar a un acuerdo previo con la Administración sobre la valoración de la operación. Los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades deben someter a la Administración tributaria las propuestas de valoración con carácter previo a la realización de las operaciones a las que afectan; esto es, antes de proceder a la venta.

La Administración tributaria examinará la propuesta junto con la documentación presentada. A estos efectos, podrá requerir a los obligados tributarios cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes tengan relación con la propuesta, así como explicaciones o aclaraciones adicionales sobre la misma.

Se establece también la posibilidad que da la Administración al solicitante de subsanar los errores o completar su solicitud en el plazo de 10 días en los que podrá aportar la documentación o subsanar los errores que haya tenido.

Si por ejemplo la propuesta de valoración que se formula careciese manifiestamente de fundamento para determinar el valor normal de mercado, se podrá acordar motivadamente la inadmisión a trámite de la solicitud.

1. ACUERDO DE LA ADMINISTRACIÓN (LGT art.91.4)

El acuerdo de la Administración tributaria ha de ser emitido por escrito, con indicación de la valoración, del supuesto de hecho, del impuesto al que se aplica y de su carácter vinculante, conforme con el procedimiento y en los plazos fijados en la normativa de cada tributo.

La falta de contestación de la Administración en ese plazo a determinar implica la aceptación de los valores propuestos por el obligado tributario. De este modo se posibilita que la administración intervenga exclusivamente cuando quiera rechazarse la propuesta planteada por el obligado tributario.

No obstante, la remisión a la normativa específica de cada tributo que se requiere para la efectividad de esta figura puede suponer la inversión del sentido del silencio de la Administración.

Sobre el Impuesto que nos atañe, la Administración podrá aprobar la propuesta de valoración presentada por el obligado tributario, aprobar, con la aceptación del obligado tributario, una propuesta de valoración que difiera de la inicialmente presentada, o desestimar la propuesta de valoración formulada por el obligado tributario; en la desestimación de la propuesta de valoración se incluirá junto con la identificación de los obligados tributarios los motivos por los que la Administración tributaria desestima la propuesta.

El procedimiento deberá finalizar en el plazo de 6 meses. Transcurrido dicho plazo sin haberse notificado la resolución expresa, la propuesta podrá entenderse desestimada.

Cuando de la comprobación resultare que los hechos y operaciones descritos en la propuesta aprobada no se corresponden con la realidad, o que la propuesta aprobada no ha sido aplicada correctamente, la Inspección de los Tributos procederá a regularizar la situación tributaria de los obligados tributarios.

“CARÁCTER VINCULANTE (LGT art.91.5) En tanto no se modifique la legislación o varíen significativamente las circunstancias económicas que fundamentaron la valoración con la Administración Tributaria que hubiera dictado el acuerdo está obligada a aplicar los valores expresados en el mismo durante un plazo máximo de vigencia de 3 años, excepto que la normativa prevea otro distinto.”³⁶

En relación a esto, la Ley 27/2014 prevé que 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.

Respecto a los acuerdos previos de valoración que los contribuyentes soliciten a la Administración tributaria, el artículo 18.9 de la Ley amplía los efectos de los acuerdos adoptados por cuanto se establece la facultad de que aquellos 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. Se trata de la principal novedad tributaria contenida en la Ley 27/2014 del IS.

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.

Finalmente, el Art.27 del Reglamento establece que la resolución que ponga fin al procedimiento o el acto presunto desestimatorio no serán recurribles.

“Será competente para iniciar, instruir y resolver el procedimiento el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”³⁷

B. PROCEDIMIENTO DE APLAZAMIENTO

Se trata de un procedimiento que va a ser iniciado por la sociedad cuando por su situación económico-financiera no pueda hacer frente al pago de la deuda en los plazos fijados en la norma, en donde solicita el aplazamiento del pago de su deuda o su fraccionamiento a lo largo de un período de tiempo. Normalmente, cuando se hace la concesión de los aplazamientos o fraccionamientos de pago se va a hacer en base a unas garantías.

El plazo de resolución de este procedimiento va a ser de 6 meses³⁸ (RGR Art.52.6).

*“Las deudas tributarias que se encuentren en período voluntario o ejecutivo podrán aplazarse o fraccionarse en los términos que se fijen reglamentariamente y previa solicitud del obligado tributario, cuando su situación económico-financiera le impida, de forma transitoria, efectuar el pago en los plazos establecidos.”*³⁹

³⁶ MEMENTO EXPERTO.: *Plazos en las Actuaciones y Procedimientos Tributarios*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, p.50.

³⁷ Artículo 28 del Real Decreto 1777/2004 de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

³⁸ <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientos/RB01.shtml>

³⁹ Artículo 65 de la LGT sobre aplazamiento y fraccionamiento del pago.

Conforme al Art. 104 LGT el inicio del procedimiento se corresponde con el día de entrada de la solicitud en el Registro del órgano que ha de tramitarla y finaliza con el primer intento de notificación de la resolución.

El Reglamento General de Recaudación establece en el art.46.1 que las solicitudes de aplazamiento se podrán presentar en los siguientes plazos:

En primer lugar, dentro del plazo de ingreso para la deuda en período voluntario. Esto se establece en el art. 62.1, 2 y 3) de la LGT. Esto supone evitar el inicio del período ejecutivo, pero no del devengo del interés de demora.

Y en segundo lugar, cualquier momento del período ejecutivo anterior a la notificación del acuerdo de enajenación de los bienes.

“La solicitud de aplazamiento en período ejecutivo no supondrá la suspensión del procedimiento de apremio, pero no podrá dictarse el acuerdo de enajenación de los bienes embargados hasta la notificación de la resolución del aplazamiento.”⁴⁰

1. CONTENIDO DE LA SOLICITUD:

La solicitud tiene que presentar un contenido mínimo que se regula en el RGR Art.46.2 y ha de acompañar determinada documentación que depende de las garantías ofrecidas.

Si la solicitud no reúne los requisitos o no se acompaña la documentación es preceptivo para el órgano de recaudación emitir un requerimiento de subsanación de defectos, para que en un plazo de 10 días a contar desde el siguiente al de la notificación del requerimiento subsane la solicitud o aporte la documentación (RGR Art.46.6).

Si se incumple el requerimiento esto supondrá el archivo del procedimiento.

Existen causas de inadmisión de la solicitud:

* En el caso de deudas autoliquidadas, si no se acompaña la solicitud de aplazamiento de la autoliquidación y tampoco se ha presentado con anterioridad no habrá requerimiento de subsanación sino que la solicitud se inadmitirá.

* En el caso de expedientes de delito fiscal por incurrir en los supuestos del C.P Art.305, se inadmitirán las solicitudes presentadas una vez que se hubiera pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal. Se refiere al RGR a supuestos en los que iniciando un procedimiento de inspección en relación con un determinado impuesto y período, se considere por el actuario que se puedan dar los requisitos de un delito fiscal y lo ponga de manifiesto a los Tribunales o al Ministerio Fiscal. Posteriormente a su remisión, el contribuyente presenta una autoliquidación por ese impuesto y período con solicitud de aplazamiento. Esta solicitud debe inadmitirse.

* Del mismo modo si una vez iniciada la tramitación de la solicitud de aplazamiento se pone de manifiesto que se ha enviado un expediente de delito a la jurisdicción competente o al Ministerio

⁴⁰ MEMENTO EXPERTO.: *Plazos en las Actuaciones...Óp. Cit. p.288.*

Fiscal por el mismo concepto y ejercicio, la solicitud quedará sin efecto debiendo el órgano de recaudación comunicar estas circunstancias a los órganos judiciales. Presentándose la solicitud una vez notificado el acuerdo de enajenación.

Durante la tramitación de este procedimiento los órganos de recaudación proceden a analizar la situación económico-financiera de la sociedad así como las garantías ofrecidas.

Requerimientos:

“En relación con las garantías ofrecidas cuando de la valoración de los bienes se pusiera de manifiesto que son insuficientes para garantizar el aplazamiento/fraccionamiento se requerirá para que se aporten garantías complementarias o se justifique la imposibilidad de aportarlas. El plazo que ha de concederse es de 10 días.”⁴¹

Si el requerimiento no se atiende se denegará la solicitud.

Se podrá requerir al contribuyente para que aporte la información o documentación que se considere necesaria para la resolución de la solicitud. En especial lo referente a la titularidad, descripción, estado, cargas y utilización de los bienes ofrecidos en garantía (RGR Art.46.7).

Si se solicitó el aplazamiento/fraccionamiento con dispensa de garantías pero se comprueba por la administración la existencia de bienes y derechos susceptibles de ser aportados como garantía requerirá al contribuyente para que complemente su solicitud (RGR Art.50.1). El plazo que ha de concederse es de 10 días.

Durante la tramitación del aplazamiento el solicitante queda obligado al pago de los plazos propuestos en su solicitud que recaigan dentro de la tramitación.

El órgano competente para la tramitación podrá establecer un calendario de pagos provisional hasta la resolución del procedimiento. En caso de incumplimiento de unos u otros plazos de ingreso la Administración podrá denegar la solicitud por entender que las dificultades económico-financieras son de carácter estructural.

Se prevé la posibilidad de que el órgano encargado de la tramitación del aplazamiento pueda pedir informe a otros órganos para analizar la idoneidad de las garantías ofrecidas, cuando presente especial complejidad.

El artículo 82 de la LGT establece:

“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... Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria... En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores... Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes: Cuando las deudas tributarias sean de cuantía inferior a la que se fije en la normativa tributaria. Esta excepción podrá limitarse a solicitudes formuladas en determinadas fases del procedimiento de recaudación, cuando el obligado al pago carezca de bienes suficientes para garantizar la deuda y la ejecución de su patrimonio pudiera afectar

⁴¹Ibidem p.290.

sustancialmente al mantenimiento de la capacidad productiva y del nivel de empleo de la actividad económica respectiva, o pudiera producir graves quebrantos para los intereses de la Hacienda Pública, en la forma prevista reglamentariamente y en los demás casos que establezca la normativa tributaria.”

2. TERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO:

El procedimiento termina:

1. Por desistimiento, este puede ser expreso o tácito.
2. Por archivo. Si se incumple el requerimiento de subsanación de la solicitud conforme al Art. 46.6 RGR.
3. Por resolución.

La resolución es la forma normal de terminación del procedimiento. La resolución puede conceder o denegar el aplazamiento o fraccionamiento.

La resolución puede ser estimatoria es decir, puede acordar la concesión del aplazamiento o fraccionamiento de pago. Dentro del contenido de la resolución se deberán establecer los nuevos plazos de ingreso de la deuda. En todo caso, dichos plazos habrán de coincidir con los días 5 o 20 del mes. Y si el acuerdo incluye varias deudas deberá señalar independientemente los plazos y cuantías que afecten a cada una (RGR Art.52).

Si la resolución es desestimatoria, se iniciará el plazo de ingreso regulado en el art.62.2 LGT. Si no se ingresa la deuda en dicho plazo, comenzará el período ejecutivo, se iniciará el procedimiento de apremio y se liquidarán los intereses de demora.

VI. PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

“Entre las funciones administrativas desarrolladas por la inspección tributaria destacan aquellas dirigidas a la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, y las dirigidas a la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios.”⁴²

En el desarrollo del procedimiento inspector se distinguen tres fases: La primera va a ser la iniciación de las actuaciones de comprobación e investigación, la segunda el desarrollo o fase de instrucción, y la tercera la terminación o resolución del procedimiento.

Supongamos aquí que a la entidad ALIMENTOS S.A se le inicia un procedimiento inspector de oficio mediante comunicación escrita previa, en este caso, la Administración notifica al obligado tributario que va a iniciar el procedimiento de inspección.

A la entidad ALIMENTOS S.A le llega entonces una comunicación notificada para que se persone en las oficinas de la Inspección en el lugar día y hora que en ella concurren y con la documentación y demás elementos que se le indiquen.

⁴²*Ibidem* p.163.

Entre la fecha de notificación de la citación y la de comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la Inspección debe transcurrir *un plazo no inferior a 10 días*, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha comunicación de inicio (RGIAT Art.87.4)⁴³

“Este plazo debe también respetarse cuando en la comunicación se fija una posterior personación de la inspección en el lugar, día y hora que se señale, normalmente en los locales de la empresa, teniendo a disposición de la Inspección la documentación y los demás elementos que se estimen necesarios”⁴⁴

Establece la LRJPAC en el artículo 48.1 que a efectos del cómputo del plazo, se tomarán en consideración los días hábiles.

Pongamos un ejemplo de esto, se inicia el procedimiento de comprobación e inspección respecto a Alimentos S.A. La comunicación de inicio de fecha 25 de febrero de 2015 se intenta notificar el 26 de febrero de 2015 y finalmente se consigue notificar al obligado tributario el 1 de marzo de 2015. En la comunicación se indica que el obligado tributario debe personarse en las oficinas de inspección el próximo 15 de marzo con el fin de iniciar las actuaciones de comprobación, como vemos el procedimiento inspector se inicia el 1 de marzo del 2015 y se cumple el requisito de que entre la fecha de notificación de la citación y la de comparecencia del obligado tributario en las oficinas de la inspección debe transcurrir un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de dicha comunicación de inicio.

“La inspección puede personarse sin previo aviso en las instalaciones, oficinas, o almacenes del interesado. En este caso las actuaciones se entenderán con el interesado, si estuviere presente, o bien con quien ostente su representación como encargado. No puede entenderse que este encargado o responsable resulte obligado a atender a la Inspección en calidad de representante del obligado tributario, vinculando por tanto, con sus actos a este último.” Tal como señaló el Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de enero de 1993.⁴⁵

*“Todo obligado tributario que esté siendo objeto de unas actuaciones de inspección de carácter parcial podrá solicitar a la Administración tributaria que las mismas tengan carácter general respecto al tributo y, en su caso, períodos afectados, sin que tal solicitud interrumpa las actuaciones en curso.”*⁴⁶

¿Qué efectos produce la iniciación?

Un vez que se inició el procedimiento de inspección notificando al obligado o bien personándose la Inspección en la empresa se producen una serie de efectos que afectan a cuestiones de plazo:

Por un lado tenemos la interrupción del plazo de prescripción del derecho a liquidar. El derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias mediante la oportuna liquidación prescribe a los 4 años (LGT art. 66.a). No obstante, el plazo de prescripción del mencionado derecho se puede interrumpir por cualquier acción de la Administración tributaria realizada con conocimiento formal

⁴³ El reglamento no establece las consecuencias del incumplimiento de dicho plazo, por lo que hay que acudir a la Ley de Procedimiento Administrativo que, en relación con este tipo de irregularidades formales, establece que solamente determinarán la anulabilidad del acto cuando el mismo carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin. Quiere decir esto, que no se anula la actuación administrativa pero sí que determina la ineficacia de la solicitud por lo que será necesario formular una nueva solicitud.

⁴⁴ MEMENTO EXPERTO.: *Plazos en las Actuaciones... Óp. Cit. p.163.*

⁴⁵ FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ, M; CHICO ARAGÓN, L; PELÁEZ MARTOS, J MORALES GALLEGO, J; SANTOLAYA BLAY, M ; JIMENO GUAITA,J.: *Todo procedimiento tributario 2011-2012*, Ed: Wolters Kluwer 2011 p.940.

⁴⁶ Art.149 de la LGT; Se trata del único supuesto en el que el procedimiento inspector se puede iniciar a petición del obligado tributario.

del obligado tributario conducente, entre otras, a la regularización, comprobación, inspección y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria (LGT art.68.1.a).

“Así pues, el inicio del procedimiento inspector, cuyo objeto es la comprobación e investigación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el que se practican las liquidaciones pertinentes para regularizar, en su caso, la situación tributaria del obligado, constituye una actuación de la Administración tributaria que interrumpe el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias.”⁴⁷

Por otro lado la interrupción del plazo de prescripción para imposición de sanciones. El plazo de que dispone la Administración para imponer sanciones tributarias es de 4 años.⁴⁸ La interrupción del plazo legal de prescripción para imponer dichas sanciones se produce por cualquier acción de la Administración tributaria y también por el inicio del procedimiento inspector.⁴⁹

Durante el curso del procedimiento inspector los actuarios que lleven a cabo las actuaciones deben obtener los datos y pruebas necesarios que les permitan fundamentar la regularización que se practicará al obligado tributario o declarar correcta su situación tributaria.

Existe un plazo máximo de 12 meses para llevar a cabo las actuaciones del procedimiento inspector, “las actuaciones deben concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario”⁵⁰ que se puede ampliar por otros 12 meses más si estamos ante actuaciones que revisten especial complejidad o si durante el desarrollo de las actuaciones se descubre que el obligado tributario ha ocultado alguna actividad económica a la Administración tributaria.

La STSJ de Madrid 388/1996 de 15 marzo de 1996 nos habla sobre el plazo de 1 año para terminar la comprobación de las actuaciones inspectoras.

Las actuaciones inspectoras se van a poder interrumpir justificadamente así por ejemplo cuando exista alguna causa de fuerza mayor o también por que se determine que la obligación tributaria depende de actuaciones judiciales en el ámbito penal, o cuando se remita expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.

La orden del inspector jefe de completar actuaciones no es un supuesto de interrupción justificada de las actuaciones a efectos del cómputo del plazo. (Sentencia de 11 octubre de 2010. RJ 2010\7221).

Si la Administración estima que la infracción puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, la Administración se va a abstener de seguir el procedimiento administrativo, el cual va a quedar suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal (Art. 180.1 LGT).

Como podemos observar nuestro caso asoma la existencia de una infracción que es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pues el artículo 305.1 del Código Penal establece que el que por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos siempre que la

⁴⁷ MEMENTO EXPERTO.: *Plazos en las Actuaciones y Procedimientos Tributarios*, Ed. Francis Lefebvre, 2011, p.168.

⁴⁸ Art.189.1 LGT.

⁴⁹ Art.189.3 LGT.

⁵⁰ FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ, M; CHICO ARAGÓN, L; PELÁEZ MARTOS, J; MORALES GALLEGO, J; SANTOLAYA BLAY, M; JIMENO GUAITA, J.: *Todo procedimiento... óp. Cit.* Ed: Wolters Kluwer 2011. p.954.

cuota defraudada exceda de 120.000 euros será castigado con la pena de prisión de 1 a 5 años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

En este sentido, según el artículo 150.4 de la LGT cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado se va a considerar un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones pasando a ser la causa que posibilita la ampliación de plazo en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar.

Al estimar en nuestro caso la Administración tributaria que estamos ante un delito contra la Hacienda Pública se va a abstener de seguir con el procedimiento administrativo, de esta forma se suspenderán las actuaciones administrativas mientras que la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

CONCLUSIÓN:

Tras analizar los procedimientos señalados para el caso, he llegado a la conclusión de que a través de ellos la Administración trata de buscar una conformidad a Derecho de los actos que ella dicta, y además intenta preservar una transparencia, debido a la importancia que tiene el tributo en nuestra sociedad.

La ley vincula el deber de contribuir con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

En nuestro caso la exigencia de la presentación de declaraciones da lugar a que se puedan suscitar los procedimientos que he analizado, procedimientos que nada tienen que ver, pues los tres se configuran de forma particular.

Los acuerdos previos de valoración constituyen un deber de información y asistencia por parte de la Administración tributaria que tratan de eliminar la inseguridad jurídica que se pueda producir en el obligado tributario. Por otro lado el procedimiento de aplazamiento se inicia por la propia sociedad cuando se encuentra en la situación de no poder hacer frente al pago de la deuda en los plazos que fija la norma. Finalmente la inspección tributaria destaca por la investigación de 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 que presentan los obligados tributarios.

No cabe dudar por lo tanto que ALIMENTOS S.A podría incurrir en cualquiera de estos procedimientos bien a instancia de la misma o por exigencia de la Administración tributaria y que de cada procedimiento se iban a desplegar efectos distintos que ya he explicado al analizar cada procedimiento.

Creo que la frase “Más importante que saber cómo llegar es saber adónde ir” debería de adecuarse a la Administración Tributaria porque lo que tiene que pretender es mejorar cada vez más con vistas a saber qué es lo que hay que lograr en el futuro, y siempre tratando de mejorar en beneficio de la sociedad.

VII. ANÁLISIS DE LOS POSIBLES DELITOS ECONÓMICOS PRESENTES EN EL CASO.

A. INTRODUCCIÓN

El artículo 31 CE establece el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Los ingresos fiscales se convierten en la principal fuente por medio de la cual hacer posible la sostenibilidad del Estado del Bienestar.⁵¹

Por ello es que la exigencia de los ingresos fiscales debidos a la Hacienda Pública cada vez se incrementa más, esa exigencia la va a motivar la lucha contra el fraude fiscal, y más ahora que estamos en un período tan malo económicamente.

Cuando se incumplen las normas tributarias por los obligados a contribuir existen dos vías por las cuales el ordenamiento jurídico puede reaccionar:

La primera va a ser por la vía administrativa (situándonos en el ámbito de las infracciones tributarias). El incumplimiento de las obligaciones fiscales constituye normalmente una infracción administrativa, sancionada por la Administración Tributaria mediante multa.

Y junto a esta forma de sancionar las actuaciones ilícitas de carácter tributario, tenemos la otra vía, que es la vía penal; los ordenamientos jurídicos con un cierto grado de desarrollo, para una mayor protección de la Hacienda Pública, consideran delitos y no meras infracciones administrativas los incumplimientos fiscales que son más graves. Estos pasarán a ser delito y no meras infracciones en base a la cuantía señalada.

Debido a las cuantías señaladas en los ejercicios de los años que se citan en el caso, pertenecerá a la jurisdicción penal la instrucción y condena de las actuaciones.

Para que exista delito y no infracción administrativa no es suficiente con dejar de ingresar la cantidad mínima que fija el Código Penal, sino que también necesitamos el elemento subjetivo del delito, es decir, una actuación del sujeto tendente a evitar el pago.

A continuación analizaré los delitos que concurren en el caso.

B. Delito de defraudación tributaria (Art. 305.1 del Código Penal).

Reaccionar mediante la vía penal exige la referencia a la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública, recogidos en el Título XIV CP, artículos 305 y siguientes, entre los que encontramos el de defraudación tributaria, artículo 305.1 CP como tipo básico de fraude fiscal, y

⁵¹ MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A; MIQUEL BURGOS, A.B.: *Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal*, Crónica Tributaria - IEF, número 146, 2013, pp. 179 ss.

denominado tradicionalmente como “delito fiscal” que fue incorporado por primera vez en nuestra legislación penal en el año 77.

Con la tipificación de este comportamiento, la relación jurídico-tributaria que subyace adquiere una dimensión jurídico-penal, penalizándose los comportamientos que vulneran el deber de contribuir y que afectan a la funcionalidad de la Hacienda Pública.⁵²

Junto a la reacción penal, convive una incidencia de carácter procesal porque la determinación de la cuota defraudada lo que va a exigir es la comprobación de como se ha realizado el hecho imponible y cuál es la cuantificación económica, esto lo que hace es que nos tengamos que remitir a la normas tributaria que disciplina el impuesto que se ha eludido.

Esta remisión plantea el surgimiento de una cuestión prejudicial en el proceso penal (la regulación de la prejudicialidad la encontramos en los artículos 3 y siguientes del Capítulo II del Título I LECrim.) cuyo tratamiento es discutible por cuanto la prejudicialidad pueda calificarse de no devolutiva (conociendo de ella, por tanto, el orden jurisdiccional penal) o devolutiva (conociendo de ella, en consecuencia, el orden jurisdiccional contencioso administrativo).

“Existe una cuestión prejudicial en el proceso penal cuando la norma que describe un tipo delictivo, circunstancia eximente o modificativa de la responsabilidad penal, contiene elementos normativos regulados por otras ramas del Derecho que pueden constituir, por sí solos, el objeto de un proceso no penal.”⁵³

Actualmente la vigencia del modelo procesal otorga preferencia a la jurisdicción penal frente a la jurisdicción contencioso-administrativa así lo demuestran los artículos 10.2 de la LOPJ (que obliga con carácter general a suspender el proceso civil o administrativo cuando en ello surja una cuestión penal) y 3 de la LECrim, (que faculta a los jueces y tribunales penales para conocer las cuestiones prejudiciales civiles o administrativas, cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación).

La defraudación tributaria supone un perjuicio económico para la Hacienda Pública⁵⁴, este comportamiento adquiere relevancia penal cuando el hecho es subsumible en el tipo básico del artículo 305.1 del CP:

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.

Respecto al bien jurídico que rodea a este delito, se puede hablar de dos líneas básicas:

⁵² COLOMA CHICOT, J. A.: *La responsabilidad civil en el delito fiscal*, Ed: Marcial Pons, Madrid, 2001 p. 39

⁵³ ROMERO DE TEJADA GÓMEZ, J.M.: *Prejudicialidad penal. Incidencia en la actividad administrativa* 2010 p. 221

⁵⁴ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C.: *Derecho penal económico y de la empresa*. Ed: Tirant lo Blanch, Valencia 2013 p. 659.

Las denominadas tesis funcionales y la tesis de orientación patrimonial.⁵⁵

Con respecto a las tesis funcionales algunos autores sostienen que “el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios sería la función tributaria, concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado”⁵⁶.

PÉREZ ARROYO formula esta tesis por primera vez y parte de un concepto elaborado en la dogmática del Derecho tributario y afirma que la “protección penal” se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria.

Diferente es la construcción de GRACIA que se opone a que la función tributaria pueda constituir el bien jurídico protegido, y plantea a través de sus publicaciones un bien jurídico cada vez más alejado del planteamiento patrimonialista, vinculado al ordenamiento jurídico financiero y que pretende ser válido para todo el Derecho penal tributario. “Un bien jurídico que en un primer momento definió con la expresión “funciones del tributo” con la que se quería aludir a la integración dialéctica de las tres funciones que cumple el tributo, y que posteriormente ha ido corrigiendo y que, a la postre, ha desembocado en una concepción que, en su opinión, es radicalmente opuesta a cualquier connotación patrimonialista, que dista mucho de inducir a un planteamiento pluriofensivo y que ha definido como la posibilidad de realización efectiva de las previsiones de recaudación tributaria de acuerdo con la normativa reguladora de cada tributo individual integrante del sistema tributario.”⁵⁷

“En lo que concierne a la tesis de orientación patrimonial hay que señalar que es la que en esencia puede considerarse dominante en la doctrina y la jurisprudencia alemanas en relación al delito de defraudación tributaria contenido en el artículo 370 de la *Abgabenordnung* y que, asimismo, es la que ha gozado tradicionalmente de mayor predicamento en nuestra doctrina y en nuestra jurisprudencia, desde la introducción de la figura del “delito fiscal” en 1977, predicamento consolidado tras las reformas de 1985 y 1995 hasta el punto de poder ser calificada incluso de tesis mayoritaria en el panorama actual, así adoptando la tesis patrimonialista, puede pues, partirse de la base de que el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda pública, pero siempre que se reconozca que ese bien se concreta en la necesidad de obtener recursos públicos tributarios y más precisamente aún, en la fase de liquidación de los tributos.”⁵⁸

Por lo tanto, es *el interés patrimonial de la Hacienda pública* el bien jurídico tutelado y el que tiene que resultar lesionado por el comportamiento típico y cuya vulneración ha de ser capatada por el dolo del autor.

El sujeto pasivo del delito, titular del bien jurídico protegido, aparece específicamente concretado en la norma del art. 305 con arreglo a las diferentes clases de Haciendas públicas.⁵⁹

En cuanto al sujeto activo, la STS 1336/2008, de 8 de abril establece que va a ser sujeto pasivo el que sea contribuyente por ese tributo.

⁵⁵ *Ibidem* p.654.

⁵⁶ *Ibidem* p.654.

⁵⁷ *Ibidem* p.655.

⁵⁸ *Ibidem* p.656.

⁵⁹ *Ibidem* p.659.

La conducta constitutiva de este delito parte de la existencia del siguiente presupuesto: de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo del delito Alimentos S.A y la Administración tributaria por el nacimiento de una deuda.

Cabe mencionar que cuando hablamos de defraudar implica que en el seno del artículo 305 deba exigirse una ocultación de bases o datos esenciales idónea para imposibilitar o dificultar la liquidación del tributo.

Conviene resaltar que modernamente un importante sector de nuestra doctrina (AYALA, MESTRE, BERDUGO/FERRÉ, MARTÍNEZ-BUJÁN, MORALES, BRANDARIZ) han ido elaborando unos criterios de imputación objetiva propios del delito de defraudación tributaria, sobre la base de los cuales se llega a admitir la posibilidad de la defraudación por omisión. Este sector doctrinal coincide en que el resultado puede imputarse objetivamente a la omisión únicamente cuando la inactividad del agente deja a la Administración Tributaria en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar.⁶⁰

Por lo tanto, se podría decir que estamos ante un caso de defraudación por omisión, pues la no declaración de las cuotas tributarias provoca un desconocimiento ante la Administración tributaria.

Además, en este caso al tratarse de tributos periódicos o de declaración periódica, la primera regla del apartado 2 del artículo 305 es que hay que estar a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración, sin que quepa ningún tipo de acumulación de cuotas defraudadas: ni por diferentes tributos en el mismo período, ni por diversas cuotas en diferentes períodos, sean o no pertenecientes al mismo tributo, ni tampoco por defraudaciones a distintas Haciendas.

Esta regla imposibilita así la aplicación del delito continuado, con la matización respecto a los tributos de declaración periódica, por lo tanto, puedo decir que no cabe acumular las cuantías defraudadas en diferentes períodos impositivos referidos al mismo tributo, ni siquiera cuando sean superiores a 120.000 euros.

Es la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre la que modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, y es la L.O. 15/2003 la que eleva la cuantía del delito a 120.000 euros, por lo tanto, hablamos de que hay delito fiscal debido a la ocultación a Hacienda Pública por la no declaración de las siguientes cuotas tributarias: 130.000 euros en el año 2009, 129.000 euros en el año 2010, 150.000 euros en el año 2011, 125.000 euros en el año 2013 y 171.000 euros en el año 2014 excediendo todas ellas de la cuantía de 120.000 euros que proclama el artículo 305 del CP.

En cuanto a la responsabilidad penal por este delito considero que serán responsables penalmente por cometer un delito establecido en el CP los administradores de la sociedad por el artículo 31 del CP, la propia persona jurídica por no concurrir ninguna de las circunstancias establecidas en el artículo 31bis incurriendo ambos en la respectiva responsabilidad tributaria, considero también que el asesor abogado también va a asumir cierta responsabilidad y principalmente tributaria a través el artículo 42.2 CP que establece que serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias...las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria.

⁶⁰ *Ibidem* p. 664.

C. Delito de blanqueo de capitales (Art.301 del Código Penal)

El delito de blanqueo de capitales se encuentra regulado en los arts. 301 a 304 del CP e incardinado en el seno del Capítulo XIV del Título XIII del Libro II cuya rúbrica reza ahora “De la recepción y el blanqueo de capitales”.

MARTÍNEZ-BUJÁN ofrece una definición analítica de la figura del blanqueo de bienes sobre la que existe un cierto consenso doctrinal, se trata del “proceso de ocultación de bienes de origen delictivo con el fin de dotarlos de una apariencia final de legitimidad”⁶¹

MIGUEL ABEL SOUTO dispone que “El blanqueo de dinero constituye un “delito de globalización”, cuya importancia en la actualidad resulta trascendental debido a la crisis económica que padecemos, pues las organizaciones criminales, caracterizadas por una creciente naturaleza transnacional, con sus actividades ilegales cada vez debilitan más la economía y penetran en el sistema financiero, las haciendas públicas o servicios aduaneros a causa de su vulnerabilidad.”⁶²

Como punto de partida he de mencionar que la regulación del delito de blanqueo de capitales ha sido objeto de reforma mediante la LO 5/2010.

Ahora bien, lo que nos interesa en nuestro caso es comprobar que realmente existe un delito de blanqueo de capitales y visto que ya tenemos la existencia previa de un delito fiscal (el cual he analizado en el apartado anterior), trataremos de resolver si los defraudadores además de por delito fiscal pueden ser enjuiciados por el delito de blanqueo de capitales.

Para hacer una exposición adecuada acerca de este delito es importante detectar el bien jurídico que se protege, así **MARTÍNEZ-BUJÁN** en su libro de *Derecho penal económico de la empresa* establece que existe una diversidad de configuraciones sobre el objeto jurídico tutelado entre las que destacan principalmente dos: su orientación a la protección de la Administración de justicia o a la tutela del orden económico, orientación que según él se establece en la doctrina española dominante.

Al lado de estas dos configuraciones es importante mencionar la sustentada por **BAJO**, quien, sobre la base de entender el blanqueo como incorporación a la legitimidad del dinero sustraído al control fiscal, considera semejante actividad, por sí misma, carente de valoración negativa y penalmente irrelevante, y que incluso debería ser promocionada por los poderes públicos.

Recientemente este autor matiza que la actividad de blanqueo cobra relevancia desde la perspectiva de su valor indiciario a la hora de poner de manifiesto la comisión de un hecho delictivo, de ahí que llegado el momento de definir el bien jurídico se incline por señalar que “al igual que sucede en la receptación, se trata del mismo bien jurídico lesionado con el delito originario”⁶³ tesis con la que coinciden otros autores como **PALMA**, **RAGUÉS**, **BERMEJO**, o **SILVA** que afirman que el blanqueo no protege el bien jurídico autónomo, sino que se limita a completar la función de la pena

⁶¹ *Ibidem* p. 592.

⁶² **ABEL SOUTO**, M.: *Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. 2012, núm. 14-14, p. 14:114:45. Disponible en internet: <http://criminet.ugr.es/recpc/14/recpc14-14.pdf> ISSN 1695-0194 [RECPC 14-14 (2012), 23 dic].

⁶³ **MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C.**: *Derecho penal económico...Óp. Cit.* Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2013, p. 594.

prevista para los delitos graves, lo que a su juicio puede resumirse aludiendo al bien jurídico “administración de justicia en su dimensión preventiva”.

Finalmente según MARTÍNEZ-BUJÁN, ABEL requiere que la rentabilidad económica sea tamizada por una orientación de justicia social y “Por todas estas razones la doctrina mayoritaria afirma la evidente e innegable necesidad político-criminal de tipificar el blanqueo de dinero”⁶⁴.

“Si atendemos a la voluntad del legislador, plasmada en la incardinación sistemática del delito y en la explicación ofrecida en el Preámbulo del Proyecto de CP de 1992 (Proyecto que ha sido tenido muy en cuenta en la elaboración del CP de 1995, según se declara expresamente en el preámbulo de este), es evidente la configuración “genuinamente” socioeconómica que se pretendió otorgar al blanqueo de bienes. Sin embargo, la técnica de tipificación utilizada para describir el delito – sustancialmente coincidente con la empleada en la definición del antiguo art. 344 bis h) del CP derogado-, en la línea de un verdadero tipo autónomo de encubrimiento, parece responder a la naturaleza de un auténtico delito contra la Administración de justicia. Así sobre la base de esta última reflexión algunos autores siguen manteniendo que el bien jurídico del vigente art. 301 debe seguir consistiendo en la tutela de la Administración de justicia en su función de averiguación, persecución y castigo de los delitos”.⁶⁵

Como vemos aparece la idea de dos bienes jurídicos protegidos en relación al nuevo CP, estableciéndose la perspectiva de la Administración de justicia y la socioeconómica, respaldadas cada una de ellas por un nutrido grupo de autores, pero según la opinión de MARTÍNEZ-BUJÁN la perspectiva socioeconómica debe tenerse en cuenta para caracterizar el bien jurídico protegido tutelado en el art.301, y que dicho bien jurídico se puede concretar en la idea de la licitud de los bienes que circulan en el mercado, se trata de un bien jurídico de naturaleza colectiva que afecta a los intereses de la comunidad en general entendiendo también que la ley define el delito de un modo claramente orientado a la protección de la Administración de justicia, y que por lo tanto la evidente caracterización colectiva del bien jurídico se desprende de la idea de que el sujeto pasivo del blanqueo de bienes será la comunidad en general y de lo establecido en la ley.

Como vemos el bien jurídico que se protege mantiene posturas diferentes en la doctrina.

El concepto básico del objeto material en el delito se representa a través del término bienes, en la medida en que este es el elemento de la estructura típica alrededor del cual giran todos los demás. Establecido esto, cabe indicar que “los bienes que teniendo su origen en un delito, poseen aptitud para integrar el objeto material del blanqueo pueden ser cualquier bien que haya sido directamente generado por la comisión de un delito previo”⁶⁶ pero ha sido una cuestión controvertida dilucidar si la cuota tributaria defraudada, constitutiva de un delito fiscal (en nuestra modalidad sobre elusión de cuotas tributarias) puede ser objeto material de un posterior delito de blanqueo de bienes, sobre todo a raíz de la modificación L.O 5/2010 en el art.301, que castiga el auto-blanqueo, y a raíz de la regulación contenida en el art.1-2-d) de la Ley 10/2010 de prevención de blanqueo de capitales.⁶⁷

⁶⁴ *Ibidem* p.593.

⁶⁵ *Ibidem* p.594.

⁶⁶ *Ibidem* p.598.

⁶⁷ Ciertamente, en el art.1-2-d) de la Ley10/2010 de prevención del blanqueo de capitales, se establece que, “a los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito (...) con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública.

Ha de tenerse en cuenta que la acción típica dice el artículo 301.2 ha de recaer en realidad sobre algunas manifestaciones externas de los bienes, es decir, la acción típica de ocultación tiene que recaer sobre estas manifestaciones externas que son la ubicación o el destino de los bienes.

Por otro lado, tenemos que tener en cuenta que es un requisito previo de los bienes objeto de blanqueo el dato de que éstos procedan de un delito pues en la L.O 5/2010 aparece la expresión de que “tienen su origen en una actividad delictiva” sobre esto considero que es necesario a continuación profundizarlo más.

Uno de los debates más acalorados que se han producido en los últimos tiempos en el ámbito del Derecho Penal surge de la posibilidad de que el delito fiscal pudiera ser considerado (o no) como delito apto para ser el antecedente de un delito de blanqueo de capitales.

Las dos teorías enfrentadas son las siguientes:

a) Los que sostienen que el delito de defraudación al fisco no puede ser en ningún caso el antecedente del delito de blanqueo, ya que quien defrauda no obtiene nada que no estuviera ya previamente en su patrimonio.

b) En contra aquéllos que consideran que no existe ninguna razón para que el delito fiscal no pueda ser el antecedente del delito de blanqueo de capitales, argumentando que los bienes que proceden de un delito tributario tienen un origen delictivo y por ello pueden ser objeto material de un delito de blanqueo.

“La Sentencia dictada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo 974/2012 el pasado 5 de diciembre de 2012 ha venido a validar la teoría de que el delito fiscal sí que es apto para configurarse como delito precedente del blanqueo, apoyándose en el hecho de que esta decisión ya se ha alcanzado en otros países de nuestro entorno. Concluye que si durante la investigación penal se puede identificar razonablemente la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota defraudada, podrá haber delito de blanqueo.”⁶⁸

Efectivamente, las últimas modificaciones tanto de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, como la L.O 5/2010, de 2 de junio que modifica el Código Penal, han aumentado los delitos previos del blanqueo de capitales de tal manera que con la normativa actual los delitos contra la Hacienda pública son considerados como delitos previos del blanqueo de capitales, por lo que el defraudador fiscal puede ser condenado por delito fiscal y blanqueo de capitales simultáneamente en el mismo proceso.

Además, también se prevé de manera expresa, en el nuevo artículo 31bis del Código Penal, el castigo de las personas jurídicas, y dicha responsabilidad se prevé tanto para los delitos fiscales como para los delitos de blanqueo de capitales.

Las tendencias internacionales también parecen favorables a la inclusión del fraude fiscal como actividad delictiva previa al blanqueo de capitales. De este modo el GAFI⁶⁹ tiene planteado incluir

⁶⁸<http://blog.garrigues.com/el-delito-fiscal-y-el-delito-de-blanqueo-la-sala-segunda-del-tribunal-supremo-se-pronuncia/>

⁶⁹ El Grupo de Acción Financiera (FATF-GAFI) es un organismo intergubernamental independiente que desarrolla y promueve políticas para proteger el sistema financiero internacional frente al blanqueo de capitales, la financiación del terrorismo y la financiación de la proliferación de armas de destrucción masiva. Las Recomendaciones del GAFI son reconocidas como la norma internacional en materia de prevención del blanqueo de capitales (PBC) y la financiación del terrorismo (FT).

los delitos fiscales como delitos previos del blanqueo de capitales, aunque para ello necesite la aprobación de la OCDE⁷⁰

A mi juicio, el delito fiscal del art. 305 CP, como actividad delictiva que es, constituye un delito previo del blanqueo de capitales.

Es necesario que en la conducta defraudadora se realicen todos los elementos del tipo del art. 305 CP, entre ellos que la cuota defraudada, tal y como se determina en el CP, supere la cuantía prevista de 120.000 euros. Si la cuota defraudada no supera el límite cuantitativo previsto no habrá delito y, por lo tanto, no será objeto idóneo de una operación de blanqueo, porque en tal caso la cuota procederá de una mera infracción tributaria.

El objeto material del delito de blanqueo de capitales del art. 301 n° 1 CP está constituido por los bienes que tienen su origen o proceden de una actividad delictiva.

Por su parte, el n° 2 del art. 301 se refiere a la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos.

Se sigue el sistema de incriminación que admite que cualquier actividad delictiva, esto es, cualquier delito, sea idóneo para generar bienes susceptibles de ser blanqueados.

Y, como hemos dicho, es indudable que el denominado delito fiscal o fraude tributario del art. 305 CP puede ser delito previo del blanqueo de capitales. “Sólo se pueden blanquear bienes (o determinadas circunstancias sobre ellos: origen, ubicación etc.), concepto éste muy amplio que se interpreta en la línea de los Convenios internacionales en la materia, con el objetivo de abarcar cualquier activo que pueda derivarse de un delito.”⁷¹

No es fácil afirmar que la cuota defraudada constituye un bien en el sentido expresado. Y ello porque el delito fiscal no es como el tráfico de drogas, en el que los bienes procedentes del delito serán normalmente el precio de venta de las mismas.

De acuerdo con el art. 305 CP, la elusión del pago de tributos (mediante una defraudación) constituye la conducta típica que genera la obligación tributaria, que tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Lo que surge es la denominada deuda tributaria, que según el artículo 58.1 LGT está constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

Es decir, el bien que procede del delito fiscal es la cuantía económica correspondiente a la cuota tributaria. Como sabemos, la cuota tributaria es una cantidad de dinero que constituye normalmente una proporción que se aplica sobre la base imponible (gravamen). Y el dinero, evidentemente, constituye un bien en el sentido del delito de blanqueo de capitales.

⁷⁰ BLANCO CORDERO, L.: *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueamiento de capitales*, en *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminológica*, p.2

⁷¹ ABEL SOUTO, M. *El delito de blanqueo en el código penal español*, cit., p. 183 ss.: MUÑOZ CONDE, Francisco, *Derecho penal. Parte especial*, 18ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pg. 556, define bien como “cualquier beneficio valorable económicamente”.

Se trata, con todo, de una cantidad de dinero que no ingresa en el patrimonio del autor del delito fiscal, sino que ya se encuentra en él porque constituye una parte del mismo. Este argumento, sin embargo, no impide considerar que la cuota tributaria procede del delito fiscal.”⁷²

Ahora bien, el método utilizado de blanqueo de capital que atañe nuestro caso se realiza mediante el depósito de las cantidades defraudadas en una cuenta bancaria de un “paraíso fiscal” (Isla de Man).

Lo primero aquí es saber si la Isla de Man se considera paraíso fiscal o no, para ello es necesario saber que se entiende por paraíso fiscal y puesto que en nuestro ordenamiento no hay una definición de paraíso fiscal MALLADA-FERNÁNDEZ establece que:

“Un paraíso fiscal se puede definir como aquella jurisdicción en la que se exime del pago de impuestos, o somete a una imposición más baja a los inversores extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio. Un paraíso fiscal se caracteriza por la opacidad y porque no proporciona información a nadie, por lo que los demás países no pueden verificar la realidad de las actividades realizadas por sus propias empresas en dichos territorios”⁷³

Dicho esto, la lista de paraísos fiscales en nuestro ordenamiento se encuentra en el RD 1080/1991 de 5 de Julio donde están inscritas 48 jurisdicciones. Al estar una jurisdicción en esta lista, se presume que cualquier contribuyente que haga operaciones en ella tiene intención, al menos, de eludir o blanquear capitales. El RD116/2003 permite excluir a una jurisdicción de esta “lista negra” cuando firme un Acuerdo de Intercambio de información o un Convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio.⁷⁴

A pesar del sistema de listas actualmente aparece una definición en la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre que dice: *Tendrán la consideración de paraíso fiscal los países o territorios que se determinen reglamentariamente. Dejarán de tener la consideración de paraíso fiscal aquellos países o territorios que firmen con España un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información o un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria en el que expresamente se establezca que dejan de tener dicha consideración, desde el momento en que estos convenios o acuerdos se apliquen. Los países o territorios a los que se refiere el párrafo anterior volverán a tener la consideración de paraíso fiscal a partir del momento que tales convenios o acuerdos dejen de aplicarse.*

“Acorde con esto, la implantación de la Directiva 2003/48CE sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de intereses y la lucha contra el blanqueo de capitales ha acentuado la presión sobre los paraísos fiscales, los cuales han iniciado la firma de múltiples acuerdos de intercambio de información para poder salir de esas listas de paraísos fiscales. Así mientras que en la OCDE la lista de paraísos se ha visto reducida desde el año 2000 debido a que se eliminaron de la lista varios

⁷² BLANCO CORDERO, I.: *El delito fiscal como actividad delictiva previa del blanqueo de capitales*. Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. 2011, núm. 13-01, p. 01:21. Disponible en internet: <http://criminet.ugr.es/recpc/13/recpc13-01.pdf> ISSN 1695-0194 [RECPC 13-01 (2011), 30 mar]

⁷³ MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo de capitales y evasión fiscal. Doctora en Derecho*. Ed. Thomson Reuters 1ª Edición 2012.p.182.

⁷⁴ Así, por ejemplo, Malta no se considera paraíso fiscal desde la entrada en vigor del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Malta de 8 de Noviembre de 2005 (BOE de 7de septiembre de 2006), en LOMBARDERO EXPÓSITO, L.M, *Blanqueo de capitales*, p.257.

países, también se ve reducida porque en el año 2009 la OCDE exigió que para salir de su “lista negra” la firma de al menos 12 convenios de intercambio de información fiscal”⁷⁵

Por otro lado, cabe decir que en España sólo han desaparecido siete paraísos fiscales.

La Isla de Man sale de la lista de la OCDE pero sigue siendo un paraíso fiscal para España.

Resulta interesante saber que las sociedades que quieran evadir impuestos, utilizarán los instrumentos de que disponen los paraísos fiscales para llevarlos a cabo, estos instrumentos son los llamados bancos offshore que son entidades reguladas por unas leyes especiales por las que tienen un tratamiento fiscal más favorable. También utilizan sociedades instrumentales como método de blanqueo de capitales. Entre estas sociedades cabe destacar las holding, que tienen por objeto principal la gestión duradera de participaciones a otras empresas. De este modo, como muchos países gravan los dividendos que sus sociedades reciben de las filiales extranjeras, mediante una sociedad holding pueden aplazar la imposición sobre los dividendos hasta el momento que son efectivamente transferidos al país de residencia de la sociedad matriz.

En cuanto a la autoría y participación, el blanqueo de bienes se configura en nuestro Derecho como un delito común.⁷⁶ Por lo tanto rigen las reglas generales en materia de autoría y participación. El artículo 27 del Código Penal establece que son responsables de los delitos y faltas los autores y los cómplices. (*A partir del 1 julio 2015 este artículo quedará redactado por el número diecisiete del artículo único de la L.O. 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*). Por el artículo 31CP responderán los administradores de hecho o de derecho. Por el artículo 31bis CP las personas jurídicas serán penalmente responsables de los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su provecho, por sus representantes legales y administradores de hecho o de derecho. La persona jurídica podrá tener atenuantes si concurren ciertas circunstancias establecidas en el artículo 31bis.4.

En lo referente a la responsabilidad del abogado BUJÁN establece que no hay duda de la tipicidad penal de las conductas de los letrados que guardan el dinero “negro” o simulan contratos e defensa para encubrir la procedencia de los capitales, así como de las conductas de los abogados que asesoran sobre el modo de ocultar los bienes delictivos o que se involucran en actividades de blanqueo o conocen que el cliente busca asesoramiento para tales fines.⁷⁷ Así el artículo 28.1 a) del CP establece que También serán considerados autores: Los que inducen directamente a otro u otros a ejecutarlo. Pero estos responderán de forma escalonada de forma excluyente y subsidiaria respecto a quienes les hayan inducido a realizarlo.

D. DESCONTAMINACIÓN DE LA CUOTA TRIBUTARIA, PRESCRIPCIÓN DEL DELITO FISCAL Y REGULARIZACIÓN DE LA SITUACIÓN TRIBUTARIA.

Al hablar de la contaminación de la cuota tributaria, se plantea la posibilidad de que con el paso del tiempo haya descontaminación de los bienes procedentes de la cuota tributaria y la posibilidad de que puedan usarlos con total impunidad.

⁷⁵ MALLADA FERNÁNDEZ, C.: *Blanqueo de capitales...Óp. cit.* p.185.

⁷⁶ MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C.: *Derecho penal económico...Óp. cit.* p.623.

⁷⁷ *Ibidem* p.625.

Estos casos se podrían dar, por un lado, con la prescripción del delito fiscal, caso relativo al ejercicio del año 2009 y, por otro lado con la regularización de la situación tributaria, así, a través de esto, la no declaración del ejercicio del año 2014 podría regularizarse puesto que el impuesto de sociedades 2014 (modelo 200) se podrá presentar hasta el 27 de Julio de 2015.⁷⁸ Pues por la regularización de la situación tributaria, cabe la posibilidad de eximir la responsabilidad de los obligados tributarios.

Si el defraudador fiscal regulariza en plazo su situación tributaria, no cabría en ningún caso una responsabilidad penal por blanqueo de capitales.

Ahora bien, tras la modificación del artículo 301 del CP (Código Penal) sobre blanqueo de capitales se sanciona la mera posesión de los bienes con conocimiento de que estos tienen un origen ilícito, si lo relacionamos con el artículo primero de la Ley 10/2010 sobre Prevención del Blanqueo de Capitales que establece lo siguiente:

“A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública”

Concluimos con esto que la simple tenencia de dinero no declarado (en particular la cuota defraudada que supere 120.000€) pasará a poder ser constitutiva de delito de blanqueo de capital. Esto implica que el delito de blanqueo de capitales no prescribe nunca.

Si he cometido un delito fiscal, la ley me da un plazo para regularizar. Pero el hecho de llevar a cabo la regularización tributaria —y poder beneficiarse de la exención que recoge el apartado cuarto del artículo 305 CP (siempre y cuando se cumplan los requisitos previamente establecidos)— no implica que el Ministerio Fiscal no pueda iniciar un procedimiento penal de oficio, pues como establece el art. 305.4 CP *“la exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regulación, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”*

Por tanto, la simple tenencia de bienes procedentes de un ilícito (del delito fiscal) constituye un delito de blanqueo de capitales.

Si la simple tenencia es delito de blanqueo de capital entonces el delito no prescribirá hasta que no se regularice la situación. Pero una vez se haya regularizado el delito empieza a computar el plazo de 10 años para la prescripción del delito de blanqueo. Ya que será cuando el sujeto ya no posee el bien objeto del delito (el bien ilícito) que dejará de cometer delito fiscal y entonces dejara de cometer el delito de capital pero este último solo prescribirá al cabo de 10 años.

⁷⁸ <http://www.rankia.com/blog/impuestos/2581533-calendario-fiscal-2015>

Es decir que hasta que el sujeto obligado no haya saldado la cuota defraudada, no empezará a computar el plazo de prescripción de 10 años que establece el Código Penal para este delito. Así pues el Ministerio Fiscal se entiende podrá denunciar la existencia de un delito de blanqueo de capitales tan pronto como tenga conocimiento de que un sujeto ha regularizado su situación tributaria (art 305,4 CP), siempre y cuando la misma supere el umbral de 120.000 euros que exige el Código Penal.

En conclusión, por un lado el delito de blanqueo de capitales puede convertirse en imprescriptible, lo que también afectará al delito fiscal, cuando el que cometa el blanqueo de capitales es el propio defraudador.

Tal y como dispone el art. 131.5 del C.P, el concurso prescribirá cuando lo haga la falta más grave, es decir, el delito de blanqueo, por lo que si es un delito imprescriptible, esa imprescriptibilidad afectará también al delito fiscal. Todo esto no cuenta con la institución de la regularización tributaria, mediante la cual desaparecería el delito fiscal.

E. CONCLUSIÓN:

He llegado a la conclusión de que la investigación, procesamiento y condena por la comisión del delito fiscal y su posterior e independiente proceso de blanqueo de dinero puede ser factible; pero siempre y cuando quede claro para el que juzga que la operación financiera o económica sometida a investigación trajo como resultado la afectación grave y directa de los bienes jurídicos que debe proteger el delito fiscal (el patrimonio del fisco/ Hacienda Pública) y el delito de blanqueo de dinero (el sistema socio-económico).

Pienso que la misión esencial del Estado no es otra que la de procesar o condenar conductas que afecten o dañen ‘bienes jurídicos’ de relevancia para la sociedad y el individuo.

Y es aquí donde concluyo mi trabajo.

Vanessa García Balboa.

VIII. PRINCIPALES ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal Administración Tributaria
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
CEE	Comunidad Económica Europea
CMC	Comentarios a Modelos de Convenios
CP	Código Penal
DGT	Dirección General de Tributos
EP	Establecimiento Permanente
GAFI	Grupo de Acción Financiera
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley Impuesto de Sociedades
LO	Ley Orgánica
LRJPAC	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.
LSC	Ley Sociedades de Capital
MF	Ministerio Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
RGIAT	Reglamento General de las Actuaciones y los procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.
RGR	Reglamento General de Recaudación
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	Tribunal Constitucional
TJCE	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TS	Tribunal Supremo
UE	Unión Europea

IX. BIBLIOGRAFÍA

- * ABEL SOUTO, M.: “Blanqueo, innovaciones tecnológicas, amnistía fiscal de 2012 y reforma penal.” *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. Núm. 14-14. 2012.
- * BORRÁS RODRÍGUEZ, A.: “La doble imposición: problemas jurídico-internacionales.” Ed: IEF. Madrid, 1974.
- * CALDERÓN CARRERO, J.M, ÁLVAREZ BARBEITO, P.: “La tributación en el IRPF de los trabajadores expatriados.” Ed: Netbiblio, 2003.
- * CALDERÓN CARRERO, J.M.: “Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea.” Ed: Grupo Wolters Kluwer, 2013.
- * FERNÁNDEZ-VÁZQUEZ, M; CHICO ARAGÓN, L; PELÁEZ MARTOS, J; MORALES GALLEGO, J; SANTOLAYA BLAY, M; JIMENO GUAITA, J.: “Todo procedimiento tributario 2011-2012.”, Ed Wolters Kluwer 2011.
- * GARCÍA MACHANCOSES, E.: “La tributación de los beneficios percibidos por las matrices españolas procedentes de las filiales en el extranjero.” Edit. Aranzadi SA. Navarra, 2002.
- * GARCÍA NOVOA, C.: “Fiscalidad y desapalancamiento societario.” *Algunas Consideraciones. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela. Ed: Fundación de Estudios Financieros, 2013.*
- * HERNÁNDEZ VÁZQUEZ, O; JUSTO ALONSO.A.: “Cuadernos de Formación”, *Revista de la AEAT Colaboración 8/12. Volumen 15/2012, p.54. 2012.*
- * MARTÍNEZ ÁLVAREZ, J.A MIQUEL BURGOS, A.B.: *Instrumentos clave en la lucha contra el fraude: la importancia de la educación fiscal, Crónica Tributaria - IEF, número 146, 2013.*
- * MALLADA FERNÁNDEZ, C.: “Blanqueo de capitales y evasión fiscal. Ed. Thomsom Reuters.” 1ª Edición 2012.
- * MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ C.: “Derecho penal económico y de la empresa.” Valencia 2013.
- * MARTÍN QUERALT, J; LOZANO SERRANO, C; POVEDA BLANCO, F.: “Derecho Tributario” 19ª Edición 2014
- * MEMENTO EXPERTO.: “Plazos en las Actuaciones y Procedimientos Tributarios.” Ed. Francis Lefebvre, 2011.
- * ROMERO DE TEJADA GÓMEZ, J.M.: “Prejudicialidad penal. Incidencia en la actividad administrativa.” 2010.
- * SERRANO ANTÓN, F.: “Monografías Fiscalidad Internacional.” CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS 2010 Vid. al respecto LUCAS DURÁN, M (2010).

WEBGRAFÍA:

- <http://www.rankia.com/blog/impuestos/2581533-calendario-fiscal-2015>

- <http://blog.garrigues.com/el-delito-fiscal-y-el-delito-de-blanqueo-la-sala-segunda-del-tribunal-supremo-se-pronuncia/>

- <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2015/01/council-adopts-anti-abuse-clause/>

- http://www.minhap.gob.es/es-ES/Normativa%20y%20doctrina/Normativa/CDI/Paginas/CDI_Alfa.aspx

- http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Campanas/Retencion_es_2015/Retenciones_2015.shtml

X. RESOLUCIONES

Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

- Sentencia 2011/221 de 21 de julio de 2011.

Tribunal Supremo.

- Sentencia 180/2015 de 9 de abril de 2015.
- Sentencia 893/2012 de 19 diciembre de 2012.
- Sentencia 453/2008 de 13 de noviembre de 2008.
- Sentencia 1336/2008 de 8 de abril de 2008.
- Sentencia 974/2012 de 5 de diciembre de 2012.
- Sentencia 769/2008 de 30 de octubre. RJ 2008\7129

Tribunal Superior de Justicia de Madrid

- Sentencia 388/1996 de 15 marzo de 1996.
- Sentencia de 11 octubre de 2010. RJ 2010\7221

Audiencia Nacional

- Sentencia de 11 noviembre 2010. JUR 2010\393974. Recurso contencioso-administrativo núm. 437/2007.

CREACION DE FILIAL DE SOCIEDAD DEDICADA A LA ALIMENTACIÓN

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

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

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

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

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

- Transacciones comerciales con filiales y clientes extranjeros
- Financiación de las filiales y gastos apoyo gestión
- Trabajadores expatriados
- Cesión de intangibles

2. Retribución de los administradores

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

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

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