

28 JUL 2024

Revista de Derecho Patrimonial

2017

Rev. 42 (Enero-Abril 2017)

Doctrina

Artículos

1. Gobierno corporativo y prácticas tributarias (ANA BELÉN CAMPUZANO LAGUILLO y CARMEN CALDERÓN PATIER)

Doctrina

Artículos

1 Gobierno corporativo y prácticas tributarias

ANA BELÉN CAMPUZANO LAGUILLO

Catedrática de Derecho Mercantil. Universidad CEU San Pablo

CARMEN CALDERÓN PATIER

Profesora Titular de Economía Aplicada. Universidad CEU San Pablo

ISSN 1139-7179

Revista de Derecho Patrimonial 42

Enero - Abril 2017

Sumario:

- I. El gobierno de las sociedades de capital
 1. La responsabilidad social corporativa
 2. El buen gobierno de las sociedades de capital
- II. El código de buenas prácticas tributarias
 1. El Código de Buenas Prácticas Tributarias adoptado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en el marco del Foro de Grandes Empresas
 2. El impacto fiscal de la legislación de sociedades de capital
 - 2.1. El control de los riesgos fiscales en el ámbito de la responsabilidad de los consejos de administración de las sociedades cotizadas
 - 2.2. La responsabilidad tributaria de los administradores

3. La determinación de la retribución de los administradores

III. El código de buen gobierno de las sociedades cotizadas de la comisión nacional del mercado de valores

RESUMEN:

La responsabilidad social corporativa ha sido la base del desarrollo y evolución de los trabajos realizados en el marco del llamado buen gobierno de las sociedades mercantiles, que se ha extendido, tradicionalmente, a asuntos medioambientales, laborales y relativos al respeto de los derechos humanos, pero sin prestar atención a los asuntos tributarios. Sin embargo, el proceso de globalización económica, financiera, social y política ha provocado una profunda transformación en el contexto internacional y un replanteamiento de las premisas que sustentaban el orden económico internacional, lo que ha obligado a la inclusión de la fiscalidad en la responsabilidad social corporativa de las empresas.

PALABRAS CLAVE: Responsabilidad social corporativa - compliance - responsabilidad tributaria de los administradores - retribución de los administradores

ABSTRACT:

Corporate social responsibility has been the basis for the development and evolution of the work carried out within the framework of the so-called good governance of mercantile companies, which has traditionally extended to environmental, labor and human rights issues, but without paying attention to tax matters. However, the process of economic, financial, social and political globalization has caused a profound transformation in the international context and a rethinking of the premises that underpinned the international economic order, which has forced the inclusion of taxation in social responsibility corporate of the companies.

KEYWORDS: Corporate social responsibility - compliance - tax liability of administrators - remuneration of administrators

I. EL GOBIERNO DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

1. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL CORPORATIVA

La atención prestada por las disciplinas jurídicas al desarrollo de la responsabilidad social corporativa era, en un primer momento, escasa, probablemente, por el carácter esencialmente voluntario que para la empresa tenían las actividades integradas en la misma. Este planteamiento fue progresivamente evolucionando, desde la óptica de considerar que la empresa, como centro de la actividad económica, es algo más que la convergencia de intereses en busca de un resultado económico. De forma tradicional, se consideraba que la única responsabilidad de la empresa consistía en ganar tanto dinero como fuera posible, maximizando el valor financiero para los dueños o accionistas. Esta perspectiva fue perdiendo su vigencia en los últimos años, dado el aumento de la toma de conciencia de consumidores e inversores. En esta evolución fue surgiendo el concepto de responsabilidad social corporativa. La expresión, asumida internacionalmente en el mundo empresarial, indica el compromiso voluntario de una organización, sociedad o empresa con la sociedad, el medio ambiente y el desarrollo sostenible. Al referirse a la responsabilidad social se alude a la protección del medio ambiente y desarrollo sostenible, la conciliación de la vida profesional y familiar, la prevención de riesgos laborales y salud laboral, la ética en los negocios, la transparencia, la reputación y el buen gobierno corporativo o la integración de discapacitados.

La responsabilidad social corporativa ha ido evolucionando a través de distintos acuerdos

internacionales que han precisado sus características (Caux Round Table; OCDE; Global Reporting Initiative; Cumbre de Lisboa; Libro Verde de la Comisión Europea). Una de estas iniciativas es el Pacto Mundial de las Naciones Unidas (Global Compact), de compromiso ético, y destinada a que las entidades de todos los países respalden como una parte integral de su estrategia y de sus operaciones, principios de conducta y acción en materia de derechos humanos, trabajo, medio ambiente y lucha contra la corrupción. Se configura como un instrumento de libre adscripción por parte de las empresas, organizaciones laborales y civiles, que descansa en el compromiso de implantación de los principios del Pacto en su estrategia y en sus operaciones. En este sentido, no es un instrumento regulador que plantee normas legales de conducta para todas las entidades, ni un mecanismo que conceda una certificación o distintivo a aquellas que cumplen con determinados requisitos. La entidad que se adhiera al Pacto asume voluntariamente el reto de ir implantando los principios del Pacto en sus actividades diarias. Asimismo, adquiere el compromiso de ir dando cuenta a la sociedad, con publicidad y transparencia, de los progresos que realiza en ese proceso de implantación, mediante la elaboración de informes o memorias¹⁾.

En España, junto a la evidencia, más o menos formal, de que un número importante de empresas opta por elaborar informes o memorias de responsabilidad social corporativa, conscientes de la imagen positiva que con ello proyectan hacia el exterior, se han creado diversos foros de trabajo para su desarrollo, planteando, entre otras cuestiones, la conveniencia o no de plasmar jurídicamente parte de su contenido, como alternativa a su carácter eminentemente voluntario. Y, aunque la responsabilidad social empresarial se basa en esencia en el comportamiento empresarial voluntario, lo cierto es que el impulso de algunas de las denominadas buenas prácticas radica, en buena medida, en la presión ejercida por su plasmación legislativa.

En este sentido, cabe destacar la relación existente entre responsabilidad social corporativa y compliance. Puede considerarse el compliance una herramienta para el debido cumplimiento por parte de las empresas de algunos de los objetivos de responsabilidad social, ética, transparencia, anticorrupción que, desde hace tiempo, se integran en la responsabilidad social corporativa. Así, en muchos de estos ámbitos, se pasa de un cumplimiento voluntario – característico de la responsabilidad social corporativa– a un obligado cumplimiento –propio del compliance–. Con ello no se agotan todos los objetivos de ética, responsabilidad social y transparencia que deben informar la actividad de las empresas, ya que muchos de ellos continúan en el ámbito de la voluntariedad en su desarrollo. Pero, por el contrario, otros objetivos si han evolucionado en la línea de considerarse por la legislación de cumplimiento obligado, lo que implica que su desatención genere importantes consecuencias jurídicas y reputacionales para las empresas. En los últimos tiempos el desarrollo normativo ha ido en esta línea; las empresas asumen la responsabilidad en diferentes sectores respecto a los medios que adopten para lograr su correcto desarrollo y cumplimiento.

El término compliance, en castellano cumplimiento normativo, ha adquirido un particular desarrollo a raíz de la reforma de la legislación penal en el año 2010 –enfanzada en la posterior modificación del año 2015– que supuso la inclusión en la misma de la responsabilidad penal de las personas jurídicas²⁾. Pero, no obstante, el vocablo refiere a una realidad de cumplimiento legal y normativo mucho más amplia y, en consecuencia, difícil de delimitar. En efecto, el compliance alude, en puridad, a una diversidad de materias en las que se requiere de la empresa/empresario una determinada conducta o comportamiento preventivo y de control, derivado de una correcta identificación y evaluación de los riesgos legislativos y normativos a los que se encuentran sujetos, que incidirá en la determinación de su responsabilidad. Responsabilidad de la empresa y del empresario que, en todos los ámbitos, ha ido ampliándose progresivamente, hasta alcanzar un grado de complejidad relevante. En particular, el Comité de Basilea define la función de compliance como *una función independiente que identifica, asesora, alerta, monitorea y reporta los riesgos de*

cumplimiento en las organizaciones, es decir, el riesgo de recibir sanciones por incumplimientos legales o regulatorios, sufrir pérdidas financieras, o pérdidas de reputación por fallas de cumplimiento con las leyes aplicables, las regulaciones, los códigos de conducta y los estándares de buenas prácticas (juntos «leyes, reglas y estándares»). Aclarando que *la función de compliance se refiere a todas las personas que tienen alguna actividad o responsabilidad relacionada con compliance y no a un sector de la organización en particular*³⁾. De esta forma, existe un importante elenco de normas de derecho positivo que, con diferente ámbito y alcance, imponen conductas y comportamientos a las empresas. A ello se añaden, recomendaciones y directrices que, aunque sean de índole voluntario, pueden tener una importante repercusión en la consideración o reputación social de la empresa o del empresario. Con ello se produce una concurrencia entre normas de obligado cumplimiento – cuya inobservancia implicará responsabilidad para la empresa/empresario– y estándares de conducta, de desarrollo ético empresarial, más vinculados al seguimiento voluntario e incardinados de forma global en el concepto de responsabilidad social corporativa.

2. EL BUEN GOBIERNO DE LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

La responsabilidad social corporativa ha sido la base del desarrollo y evolución de los trabajos realizados en el marco del llamado buen gobierno de las sociedades mercantiles⁴⁾.

El desarrollo en materia de gobierno corporativo ha sido constante en los últimos años. El documento de la Comisión especial para el estudio de un código ético de los consejos de administración de las sociedades – *Informe Olivencia, El gobierno de las sociedades cotizadas* – constituye un primer intento de dar respuesta a las demandas de eficacia, agilidad, responsabilidad y transparencia en el gobierno de las sociedades que apelan a los mercados financieros, para alcanzar una mayor credibilidad y una mejor defensa de los intereses de todos los accionistas. Las conclusiones vertidas en el mismo, así como el Código de buen gobierno que las acompaña, no derivan del ejercicio de la potestad legislativa o reglamentaria y, en consecuencia, no se configuran como normas de derecho imperativo o dispositivo. Se trata de recomendaciones dirigidas esencialmente a las sociedades que cotizan en los mercados de valores, aunque puedan también ser útiles para otras sociedades: «sólo si en uso de esa libertad los estatutos sociales, al disponer la estructura del órgano de administración y su régimen de actuación, o el consejo de administración, al regular su propio funcionamiento, asumen las recomendaciones contenidas en el Código, pasarán éstas a tener vigencia, pero no como normas de Derecho positivo, sino como reglas de origen convencional o negocial»⁵⁾. En definitiva, acciones de buen gobierno de naturaleza voluntaria, en la línea de los postulados de la responsabilidad social corporativa, y dirigidas, en esencia, al sector de las sociedades cotizadas.

El mismo punto de partida se encuentra en el Informe de la Comisión especial para el fomento de la transparencia y seguridad en los mercados y en las sociedades cotizadas, el *Informe Aldama* : «se trata de un paso más a lo largo de la senda de la transformación del mercado de capitales español, que continúa la tradición del Informe Olivencia, puesto que hace suyo lo fundamental de la filosofía del imperio de la ley, la autorregulación y la transparencia»⁶⁾. No obstante, las recomendaciones de este Informe si fueron parcialmente plasmadas a nivel legislativo con la [Ley 26/2003, de 17 de julio](#), por la que se modificaron la [Ley del Mercado de Valores](#) y la [Ley de sociedades anónimas](#), con el fin de reforzar la transparencia de las sociedades anónimas cotizadas.

En el mismo sentido se desarrolla el Informe del grupo especial de trabajo sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas – *Código Conthe*– elaborado con el objetivo de armonizar y actualizar las recomendaciones de los Informes Olivencia y Aldama sobre buen gobierno de las sociedades cotizadas, así como para formular las recomendaciones adicionales que considerara necesarias. El resultado del mismo se plasma en una propuesta

de Código Unificado de Buen Gobierno y un conjunto de Recomendaciones Complementarias dirigidas al Gobierno, a la Comisión Nacional del Mercado de Valores y a las instituciones financieras españolas, que mantienen su naturaleza voluntaria⁷⁾.

En esta evolución debe igualmente citarse la [Ley 31/2014, de 3 de diciembre](#), por la que se modifica la [Ley de sociedades de capital](#) para la mejora del gobierno corporativo. Desde la perspectiva de la relevancia de que las sociedades, especialmente las cotizadas y las entidades financieras, cuenten con un buen gobierno corporativo –objetivo común en todos los trabajos previos realizados, desde el Informe Olivencia al Código Conthe– se destaca el debate sobre la conveniencia de emplear recomendaciones de carácter no vinculante, basadas en el principio de «cumplir o explicar», como principal medida para promover el buen gobierno o, alternativamente, usar el carácter preceptivo de las normas jurídicas⁸⁾. En los referidos trabajos previos sobre gobierno corporativo la prevalencia de las recomendaciones, en detrimento de la imposición de normas vinculantes, ha sido clara, sin perjuicio de que algunas cuestiones sí que se hayan incorporado en disposiciones imperativas. La [Ley 31/2014, de 3 de diciembre](#), opta por modificar no sólo aspectos relacionados con el sistema de administración de las sociedades y, en especial, de las sociedades cotizadas (que, tradicionalmente, centraba las iniciativas anteriores, legislativas o no, de gobierno corporativo) sino, también, de junta general e impugnación de acuerdos sociales y respecto a la generalidad de las sociedades de capital, aunque con especialidades en cuanto a las sociedades cotizadas. El texto finalmente aprobado recoge, casi en su integridad, las propuestas de modificaciones normativas indicadas por la Comisión de Expertos en materia de gobierno corporativo (creada por [Acuerdo del Consejo de Ministros, de 10 de mayo de 2013](#), para proponer las iniciativas y las reformas normativas que se consideren adecuadas para garantizar el buen gobierno de las empresas, y para prestar apoyo y asesoramiento a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en la modificación del Código Unificado de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas), en detrimento, en ocasiones, de las previsiones recogidas en el texto que en ese momento la Comisión General de Codificación había elaborado de Propuesta de Código Mercantil⁹⁾.

II. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS

La responsabilidad social corporativa se ha extendido, pues, tradicionalmente a asuntos medioambientales, laborales y relativos al respeto de los derechos humanos, pero sin prestar atención a los asuntos tributarios. Sin embargo, el proceso de globalización económica, financiera, social y política ha provocado una profunda transformación en el contexto internacional y un replanteamiento de las premisas que sustentaban el «orden económico internacional», lo que ha obligado a la inclusión de la fiscalidad en la responsabilidad social corporativa de las empresas.

En este sentido, se ha ido produciendo un cambio en los planteamientos de todas las organizaciones e instituciones internacionales en materia tributaria para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacional, donde se reconoce la necesidad de coordinar las actuaciones de las diferentes políticas fiscales de los países, de las administraciones tributarias y del resto de los agentes económicos del sistema. Así, muchos países han utilizado la fiscalidad como vía de atracción de capitales y desarrollo económico, situación que se agrava en la Unión Europea donde existe un mercado único donde rigen los principios de libertad de establecimiento y circulación de personas y capitales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) trabaja para limitar y evitar este tipo de actuaciones en la lucha contra la competencia fiscal perniciosa, aplicación de normas antielusión o reglas anti deslocalización o la exigencia de sustancia económica de las opciones fiscales. Los Principios de Gobierno Corporativo de dicha organización fueron respaldados por los Ministros de la misma en 1999. Desde entonces, se

han convertido en referencia para responsables políticos, inversores, empresas y otras partes interesadas de todo el mundo. Han anticipado la agenda del gobierno corporativo, proporcionando una orientación específica para la puesta en marcha de iniciativas de carácter legislativo y reglamentario tanto en países de la propia Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos como en otros no-miembros¹⁰. En el marco tributario, el *Tax Governance* implica: a) buena relación entre la empresa y la Administración Tributaria que obliga a la primera al cumplimiento de la normativa de referencia así como al deber de colaboración y suministro de información; b) los órganos directivos de la empresa deben tener en cuenta la fiscalidad de las operaciones comerciales, actitud frente al riesgo fiscal, la contratación de servicios fiscales; c) en cuanto a la relación de la empresa con terceros, debe mantenerlos informados sobre su situación fiscal en las cuentas anuales y ser transparente en comunicación de políticas fiscales.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos consciente de que la aplicación efectiva y práctica del sistema fiscal es actualmente uno de los retos más complejos de nuestro mundo globalizado, en 2002 constituye el Foro de Administración Tributaria (FAT) para tratar específicamente estos temas. En él se trata de promover la cooperación entre Administraciones Tributarias y de desarrollar buenas prácticas en la Administración Tributaria, tratando temas como la gestión de riesgos, los servicios al contribuyente, el cumplimiento o la utilización de tecnologías modernas. En 2008, en Ciudad del Cabo, se celebró el cuarto Foro de Administración Tributaria de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos¹¹, y las conclusiones más relevantes fueron:

Los intermediarios fiscales tienen un papel central, por ayudar al contribuyente pero también por promover la planificación fiscal agresiva.

Las Administraciones Tributarias responden a esto de diversas formas (algunas establecen un registro y control de intermediarios fiscales o divulgan esquemas fiscales agresivos advirtiendo de su utilización).

Es el contribuyente el que decide y establece su estrategia y grado de riesgo fiscal, aunque el intermediario fiscal sea el que ofrezca estos esquemas agresivos, lo cual es particularmente importante en el caso de los grandes contribuyentes.

La gestión de riesgos es un instrumento esencial de las administraciones tributarias para un uso óptimo de recursos y dar buena respuesta a cambios.

Para una buena gestión de riesgos es esencial disponer de información actualizada, pertinente y fiable, y la mejor fuente es el propio contribuyente. Podría obtenerse si fuera posible una relación administración-contribuyente basada en la comunicación temprana y la transparencia. Deben ser características de dicha relación: comprensión fundada en conocimientos del mundo de la empresa; imparcialidad; proporcionalidad; transparencia y agilidad. Esta nueva relación se denomina «relación cooperativa»¹² o *enhanced relationship*.

El 13 de febrero de 2014 se publicó la [norma internacional sobre el intercambio automático de información de cuentas financieras](#) (« *global standard for automatic exchange of financial account information* »), la AEOI, elaborada por la OCDE, junto con los países del G20, y con la estrecha colaboración de la Unión Europea. Su objetivo es combatir la evasión fiscal internacional a través de la cooperación entre las administraciones tributarias de los Estados participantes. Así, los Estados participantes deben obtener determinada información de las instituciones financieras residentes en su territorio sobre las cuentas financieras de personas físicas y de ciertas entidades residentes a efectos fiscales en otros países acogidos a la norma, así como intercambiar dicha información con el resto de Estados participantes con una periodicidad anual. Los miembros del Foro Global avalaron esta norma en 2014 y

prácticamente todas las jurisdicciones se comprometieron con el AEOI (incluidos los centros financieros principales) a su aplicación. Actualmente 96 jurisdicciones ya se han comprometido a los primeros intercambios de información en 2017.

La AEOI está basada en el Modelo 1º de acuerdo intergubernamental para la mejora del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aplicar FATCA¹³⁾, y sin duda cuando se implante supondrá un importante avance en la disponibilidad de medios de las administraciones tributarias para la obtención de información sobre residentes con activos financieros depositados en el extranjero¹⁴⁾.

Los días 29 y 30 de octubre de 2015 en Bridgetown (Barbados) se celebró la octava reunión del Foro Global sobre Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales, elevándose a 129 el número de miembros participantes. Perseverando en su objetivo de elevar la cooperación fiscal internacional para el logro de la transparencia fiscal y reconociendo que en la actualidad es el único organismo internacional competente para evaluar a las jurisdicciones respecto a su cooperación en temas de transparencia e intercambio de información con fines fiscales, destacamos los resultados alcanzados más relevantes:

Reiteración de la voluntad de cumplir los compromisos para aplicar el intercambio automático de información (AEOI) en los plazos acordados, previéndose realizar los primeros intercambios en 2017 o 2018. Islas Cook, Ghana y Panamá también se comprometieron a iniciar también intercambios automáticos en 2018, así como el reforzamiento del marco jurídico internacional de intercambio de información con la firma por 13 jurisdicciones del [Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes](#).

Reconocimiento de que en la actualidad un gran número de miembros del Foro han incorporado importantes cambios en sus legislaciones internas y en las prácticas de intercambio de información para adaptarse a las recomendaciones del Foro, y ello se ha traducido en la adopción de varias evaluaciones entre pares suplementarias¹⁵⁾.

Reforzar los esfuerzos que garanticen que los países en desarrollo se benefician de los avances conseguidos en materia de transparencia fiscal internacional¹⁶⁾.

El G20 en la reunión de Seúl de 2010, llegó a un consenso para desarrollar un crecimiento compartido, promoviendo los mejores estándares existentes en relación con la inversión responsable en las cadenas de valor y el cumplimiento voluntario de los inversores de los mismos (UNCTAD, 2011). En abril de 2013, los ministros de finanzas del G20 apoyaron el intercambio automático de información en materia tributaria. En junio de 2013, el G8 recomendó que las multinacionales deberían proporcionar a las autoridades tributarias datos sobre la renta y los impuestos por país y las que las autoridades tributarias deben tener acceso a la información sobre la titularidad de las empresas (OCDE, 2013).

En el ámbito de la Unión Europea los antecedentes de la regulación del Gobierno Corporativo se encuentran en la declaración de Pittsburgh (2009)¹⁷⁾ y en la publicación del Libro Verde (2011)¹⁸⁾. El Parlamento Europeo ha insistido en la necesidad de una mayor justicia tributaria dentro y fuera del propio país. En este sentido, se entiende que los informes país por país de los pagos a gobiernos, en particular, en el sector bancario, de la construcción y de las telecomunicaciones -que son especialmente problemáticos en los países en desarrollo-, permiten a sus ciudadanos conocer mejor el presupuesto y facilitan la rendición de cuentas interna. El 8 de marzo de 2011 aprobó dos resoluciones no legislativas: Resolución sobre fiscalidad y desarrollo - Cooperación con países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales (2010/2102[INI]); y Resolución sobre una financiación innovadora a escala mundial y europea (2010/2105[INI]). El 18 de octubre de 2012 el Comité de asuntos jurídicos del Parlamento Europeo votó la exigencia de informes país por país de

los pagos a gobiernos en los tres sectores referidos. En los últimos años, y en consonancia con las estrategias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el G20, se han sucedido de forma continuada la aprobación de normativas que buscan garantizar ese adecuado gobierno corporativo. Así, en febrero de 2013, el Parlamento Europeo adoptó dos resoluciones: Responsabilidad social de las empresas: comportamiento responsable y transparente de las empresas y crecimiento sostenible; y Responsabilidad social de las empresas: promover los intereses de la sociedad y un camino hacia la recuperación sostenible e integradora. En ellas apuesta por la transparencia de las empresas en materia medioambiental y social. En abril de 2013, el Parlamento Europeo y el Consejo impulsaron la revisión de la Cuarta directiva de contabilidad ([1978/660/CEE](#)), apostando por una mayor transparencia en las empresas de los sectores de la minería y la energía. Posteriormente, la Comisión Europea, anunció la creación de una plataforma para la buena gobernanza fiscal, la planificación fiscal agresiva y la doble imposición. En de junio de 2013, el Parlamento europeo aprobó (y posteriormente el Consejo) la revisión de la [Directiva de Contabilidad](#) y la [Directiva de transparencia](#) (CFE, 2013a, 2013b), para facilitar a empresas más pequeñas la presentación de informes financieros anuales y hacer más transparentes los pagos a los gobiernos que realizan las empresas extractivas, así como aumentar la transparencia de las grandes empresas y grupos.

A pesar de ello, persisten en la actualidad importantes lagunas e inconsistencias en las normas de fiscalidad internacional que permiten a las empresas que sus beneficios o utilidades desaparezcan de la base imponible o bien sean desviados a jurisdicciones de baja o nula tributación donde la actividad económica es escasa o inexistente (los denominados paraísos fiscales). Estas prácticas son conocidas como erosión de la base imponible y traslado de beneficios (BEPS). A menudo, las empresas se ven tentadas a hacer sus inversiones por razones puramente fiscales y no económicas, lo que conduce a una asignación ineficiente de recursos. Esto afecta igualmente a la confianza en la integridad del sistema fiscal, un problema particularmente relevante en tiempos de consolidación fiscal y dificultades sociales en muchos países. La confianza de los ciudadanos en la justicia de su sistema fiscal también está en juego, en la medida en que existe la percepción de que algunos logran eludir legamente sus obligaciones tributarias. Las referidas prácticas (BEPS) dan lugar a pérdidas recaudatorias que los gobiernos pudieran haber invertido en fomentar un crecimiento fuerte y equilibrado¹⁹.

En 2013 los gobiernos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y del G20 se embarcaron en la revisión de las normas de fiscalidad internacional más significativa de los últimos 50 años. El proyecto BEPS despegó durante una de las crisis económicas y financieras más graves de nuestro tiempo con un ambicioso objetivo: actualizar las normas para alinearlas con el avance de la economía global, garantizando que los beneficios sean gravados allá donde se realicen las actividades económicas y en donde se esté creando valor. Los países reconocieron la necesidad de impedir la descomposición del actual sistema basado en el consenso. Por ello, se comprometieron a evitar que la globalización acabara con la cooperación internacional o provocara la adopción de medidas unilaterales y descoordinadas en el ámbito de la fiscalidad, lo que multiplicaría la incertidumbre y la inseguridad jurídica. El informe inicial de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (OCDE, 2013)²⁰ mostraba que el causante de BEPS no era una única norma. Por el contrario, era la interacción de muchas y diferentes normas lo que provocaba dicho fenómeno: la descoordinación de las normas internas de alcance transfronterizo, los estándares internacionales que no siempre han seguido el ritmo de evolución de un entorno empresarial cambiante y, por último, una preocupante y endémica escasez de datos e información. El Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) identificó 15 acciones en torno a tres pilares

fundamentales: dotar de coherencia a aquellas normas internas que abordan actividades transfronterizas, reforzar las exigencias de sustancia en los actuales estándares internacionales y mejorar la transparencia y la seguridad jurídica para empresas y Administraciones.

Finalmente el 5 de octubre de 2015, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos/G20 presentó el informe final sobre el Plan BEPS²¹⁾, habiendo los países alcanzado acuerdo en relación a un amplio paquete de medidas. Estas medidas abarcan desde nuevos estándares mínimos a la revisión de los que ya estaban en vigor, estrategias comunes que facilitarán la convergencia de prácticas nacionales y, por último, directrices basadas en mejores prácticas. Los estándares mínimos surgen para abordar aquellos problemas en los que la inacción de algunos países provocaría efectos colaterales negativos (como un impacto negativo en la competitividad) en otros países. Se espera que todos los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y del G20 se comprometan a adoptar de manera consistente las medidas relacionadas con *treaty shopping* (o búsqueda del convenio más favorable), el informe país por país, la lucha contra prácticas tributarias perniciosas y la mejora de la resolución de conflictos. Los estándares actuales también se han actualizado y se van a implementar, teniendo en cuenta sin embargo que no todos los participantes en BEPS han avalado los estándares subyacentes en materia de convenios fiscales o precios de transferencia. En otras áreas, tales como las recomendaciones sobre desajustes derivados de los mecanismos híbridos o a la limitación a la deducibilidad de los intereses, los países han acordado la dirección general que ha de seguir la política. En esas áreas se espera que los países converjan con el tiempo en a través de la implementación de las estrategias comunes acordadas, lo que permitirá considerar en el futuro si tales medidas deberían convertirse en nuevos estándares en el futuro. Las directrices basadas en las mejores prácticas, por su parte, también asistirán a los países que tengan intención de actuar en el marco de las iniciativas de declaración obligatoria o la normativa CFC (de las siglas en inglés *Controlled Foreign Companies*), también conocidas como normas de transparencia fiscal internacional. Los países han acordado someterse a un seguimiento selectivo, en particular en relación a la adopción de los estándares mínimos. Por último, se anima a los países a sumarse a los compromisos de intercambio automático de información que se pondrán en marcha en el 2017 (caso de España) o finales del 2018 (según el país).

España, no ha sido ajena a este proceso de Buen Gobierno Corporativo, y tiene sus orígenes, como se ha indicado, en el Informe Olivencia (relativo al código ético de los consejos de administración), el Informe Aldama (relativo a la transparencia y seguridad de los mercados financieros y sociedades cotizadas) y el Informe Conthe²²⁾. En el ámbito tributario, las tres principales fuentes de reglas y principios existentes en la actualidad en España de un buen gobierno corporativo son (en orden cronológico de aprobación): el Código de Buenas Prácticas Tributarias adoptado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en el marco del Foro de Grandes Empresas; la [Ley de Sociedades de Capital](#) y el Código de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) de Buen Gobierno de las Sociedades Cotizadas.

1. EL CÓDIGO DE BUENAS PRÁCTICAS TRIBUTARIAS ADOPTADO POR LA AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL MARCO DEL FORO DE GRANDES EMPRESAS

El 20 de julio de 2010 un grupo de 27 grandes multinacionales suscriben junto con representantes del Ministerio de Economía y Hacienda y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, un Código de Buenas Prácticas Tributarias. Este código forma parte del conjunto de trabajos abordados por el Foro de Grandes Empresas²³⁾, constituido a iniciativa de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en julio de 2009, y que, según su espíritu fundacional, ha venido impulsando desde su constitución iniciativas destinadas a

lograr un nuevo marco relacional entre la administración, basado en los principios de transparencia, confianza mutua, buena fe y lealtad.

El Código establece que su objetivo es «promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las empresas que la suscriban, relación basada en los principios de transparencia y buena fe»²⁴). Se trata, en definitiva, de trabajar en un nuevo tipo de relación entre agentes económicos destinada a mejorar, de un lado, la eficacia de la labor de control a realizar por las autoridades fiscales y, de otro, reducir la inseguridad jurídica a la que se exponen las empresas.

El Código comienza definiendo las buenas prácticas como «aquellas que conduzcan a la reducción de riesgos fiscales significativos y a la prevención de aquellas conductas susceptibles de generarlos», y se dividen en tres partes:

- Primera parte titulada «Transparencia, buena fe y cooperación con la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en la práctica fiscal empresarial», incluye una serie de compromisos de las empresas respecto a las pautas que deben guiar su planificación fiscal. En concreto, las empresas se comprometen a evitar el uso de estructuras que impliquen opacidad respecto de las consecuencias fiscales o la titularidad de actividades, bienes o derechos. Igualmente, se comprometen a colaborar con la identificación de aquellas prácticas fiscales fraudulentas que pudieran estar dándose en el mercado. Destacar la implicación de los órganos de dirección en el conocimiento de las políticas y estrategias fiscales de la empresa. Así, El apartado 1.4 del Código de buenas prácticas tributarias establece que «El Consejo de Administración u órgano equivalente estará informado de las políticas fiscales aplicadas por la compañía. Antes de formular las cuentas anuales y presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades, el responsable de los asuntos fiscales de la compañía informará al Consejo, directamente o a través de la Comisión de Auditoría, de las políticas seguidas durante el ejercicio. Sin perjuicio de ello, en el caso de operaciones o asuntos que deban someterse a la aprobación del Consejo de administración u órgano equivalente se informará de cuáles son las consecuencias fiscales de las mismas cuando constituyan un factor relevante».

- Segunda parte titulada «Transparencia y seguridad jurídica en la aplicación e interpretación de las normas tributarias por parte de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria» orientada a aumentar la certidumbre tanto en la aplicación de la ley por las empresas como ante el ejercicio de labores de control tributario. En concreto, establece la relevancia que los precedentes deben tener a la hora de interpretar y aplicar la normativa tributaria, la conveniencia de contar con una unidad de criterio, el establecimiento de sistemas de comunicación a los órganos de dirección de la Agencia de aquellos criterios interpretativos de aplicación en cuestiones de especial trascendencia que la inspección tributaria pretenda aplicar, o la conveniencia de que los criterios interpretativos de la Agencia se conozcan y publiciten adecuadamente. Junto a estas recomendaciones, lo más relevante quizá sea el establecimiento de procedimientos para que el contribuyente, con la diligencia debida, pueda consultar el criterio aplicable a operaciones concretas, así como el hecho de que si el contribuyente comunica y fundamenta los criterios aplicados a una determinada operación, ello será considerado de forma favorable ante una eventual acción de comprobación y exigencia de responsabilidad.

- Tercera parte titulada «Reducción de la litigiosidad y evitación de conflictos», incluye, junto a una declaración recíproca de buenas intenciones relativas a la minoración de los conflictos y el fomento de la búsqueda del acuerdo, una lista de mejoras prácticas en las sucesivas fases del procedimiento de inspección y comprobación, tendentes a

aumentar la transparencia y la seguridad en los contribuyentes.

La realización de estas acciones será voluntaria y abierta a todas las empresas que se adhieran al código, con independencia de su tamaño, estén o no representadas en el Foro de Grandes Empresas²⁵⁾, y servirán de termómetro reputacional para las empresas implicadas, que también se podrán beneficiar de una mayor agilidad en el control tributario y una consiguiente reducción de la conflictividad en sus relaciones con la Administración Tributaria. Se contribuye así al establecimiento de un estándar de buena gobernanza para las empresas implicadas.

Otro elemento importante que conlleva la adhesión al Código es la obligatoriedad de incluir en el informe anual de gobierno corporativo referencia al efectivo cumplimiento del mismo. El apartado 2 del Anexo del Código de Buenas Prácticas Tributarias establece que «El informe anual de gobierno corporativo de las empresas adheridas al Código deberá reflejar el efectivo cumplimiento por parte de aquéllas del contenido de éste. En el supuesto de que dicha cuestión no aparezca en el informe, se entenderá, salvo que medie justificación suficiente, que la entidad ha decidido renunciar al mismo».

El 3 de noviembre de 2015, el Pleno del Foro Tributario de Grandes Empresas ha acordado la introducción de un anexo al Código de Buenas Prácticas Tributarias para reforzar la relación cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas adheridas a este instrumento de buena gobernanza fiscal mediante una serie de acciones que fomentarán la transparencia y la seguridad jurídica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El anexo al código contempla dos apartados esenciales, referidos al seguimiento del cumplimiento del código y al refuerzo de las buenas prácticas de transparencia fiscal. En el primer apartado, se contempla un catálogo de indicadores de buenas prácticas que permitirán verificar el efectivo cumplimiento del código, tanto por parte de la Agencia Tributaria como de las empresas adheridas al mismo. Igualmente, se define un procedimiento específico para la evaluación permanente del grado de cumplimiento de las recomendaciones que recoge el Código de Buenas Prácticas y se concreta la posibilidad de dejar constancia del resultado de esa evaluación, tanto para supuestos de observancia, como de inobservancia del código. Paralelamente, y con el objetivo de reforzar las buenas prácticas tributarias en el ámbito empresarial, se establece un listado de actuaciones y decisiones en materia fiscal sobre las cuales las empresas adheridas al código podrán informar a la Agencia Tributaria. Las empresas podrán dar la publicidad que estimen conveniente a esta información.

El anexo al código incluye un total de 22 indicadores de cumplimiento del Código de Buenas Prácticas, once para la Agencia Tributaria y otros once para las empresas. Para la Agencia, se establecen, entre otros compromisos, el de acelerar la puesta en conocimiento de los hechos susceptibles de una regularización tributaria y la actividad probatoria vinculada, estableciendo para ello los cauces de comunicación adecuados con la empresa. De igual forma, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria se compromete a manifestar con la antelación suficiente los criterios administrativos y jurisprudenciales generales que guían sus actuaciones, a minorar en la medida de lo posible los conflictos derivados de la interpretación de la normativa aplicable y a procurar una reducción de los tiempos del procedimiento inspector.

En el caso de las empresas, se considerará una práctica indicadora de cumplimiento del código que el consejo de administración de la empresa, u órgano equivalente, haya fijado o haya sido informado de las políticas fiscales de la compañía y haya aprobado las operaciones y las inversiones de especial riesgo fiscal. Además, entre otras buenas prácticas, se valorará que la estrategia fiscal de la entidad sea conocida por sus altos directivos, que la Agencia Tributaria pueda verificar la existencia de reglas internas en la empresa para mitigar riesgos fiscales, que no se utilicen estructuras opacas con fines tributarios y que la entidad colabore

en la detección de prácticas fiscales fraudulentas en los mercados en los que opera.

A partir de la evaluación de estos indicadores, y en el caso de constatar un incumplimiento por parte de la empresa, la Agencia Tributaria podrá trasladar su evaluación al consejo de administración de la entidad, reclamando compromisos concretos con el Código de Buenas Prácticas. A su vez, las empresas podrán reclamar la subsanación de aquellas prácticas que, a su juicio, impliquen un incumplimiento del código por parte de la Agencia. Previamente, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y las empresas podrán dejar constancia del cumplimiento o incumplimiento del código en el ámbito de los propios procedimientos tributarios. Además, el anexo aprobado hoy habilita a la Agencia a reflejar en su Memoria Anual de Actividades el grado de cumplimiento del código en términos estadísticos generales.

El anexo al código también establece que las empresas podrán poner a disposición de la Agencia Tributaria, preferentemente con carácter previo a la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades, un informe en el que aporten información y explicación sobre una serie de actuaciones y decisiones en materia fiscal.

Esta información permitirá a la Agencia un conocimiento temprano de la política fiscal y de gestión de riesgos fiscales de las empresas, lo que, a su vez, redundará en un análisis más cercano en el tiempo de los controles y regularizaciones que considere necesario realizar. Esta anticipación deberá contribuir a una reducción de la conflictividad y una mejora de la seguridad jurídica.

Entre otras actuaciones y decisiones a comunicar y explicar a la Agencia, se incluye la presencia en paraísos fiscales, el cumplimiento de los principios establecidos en el denominado «Paquete BEPS» («Base Erosion and Profit Shifting», Erosión de Bases y Traslado de Beneficios) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, la estructura de financiación de los grupos empresariales y los riesgos fiscales que las propias empresas consideren más relevantes, así como información sobre las operaciones más trascendentes desde la óptica fiscal aprobadas por el consejo de administración.

Igualmente, se incluye en este apartado la explicación de las operaciones societarias más significativas, la estrategia fiscal del grupo aprobada por los órganos de gobierno y el catálogo de operaciones que se someten al consejo de administración de la entidad. Las empresas que faciliten esta información podrán darle el nivel de publicidad que consideren oportuno a través de sus canales de comunicación externa e interna.

2. EL IMPACTO FISCAL DE LA LEGISLACIÓN DE SOCIEDADES DE CAPITAL

La [Ley 31/2014 de 3 de diciembre](#) por la que se modifica la [Ley de Sociedades de Capital](#) para la mejora del gobierno corporativo, supone una reforma de gran trascendencia en el ámbito mercantil y societario. Tres son los aspectos fiscales que interesa destacar de la [Ley de Sociedades de Capital](#): el control de los riesgos fiscales en el ámbito de la responsabilidad de los consejos de administración de las sociedades cotizadas; la responsabilidad tributaria de los administradores; y la determinación de la retribución de los administradores

2.1. El control de los riesgos fiscales en el ámbito de la responsabilidad de los consejos de administración de las sociedades cotizadas

La [Ley 31/2014 de 3 de diciembre](#) por la que se modifica la [Ley de Sociedades de Capital](#) para la mejora del gobierno corporativo, incorpora el [artículo 529 ter](#), que incluye entre las facultades indelegables del consejo de administración de las sociedades cotizadas la determinación de la estrategia fiscal y la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, de la entidad, así como la supervisión de sus sistemas internos de información y

control. Además, se incorporan un conjunto de normas dirigidas a limitar los riesgos fiscales asumidos por las empresas, así como la necesidad de establecer una política fiscal adecuada convirtiéndose en parte del núcleo esencial de la gestión de la entidad. En definitiva, la optimización de la política fiscal empresarial se convierte en uno de los núcleos principales para el adecuado desarrollo de un gobierno corporativo en las empresas cotizadas.

Si bien son normas que afectan sólo a las sociedades cotizadas, en realidad, extienden en cierto modo sus efectos a todas las sociedades mercantiles. Tengamos en cuenta la evidente conexión de estos deberes con las previsiones del [Código Penal](#) sobre la responsabilidad de las personas jurídicas y la relación entre esa responsabilidad y la existencia de sistemas de gestión y prevención de delitos en el seno de la entidad. Además, puede ser un perfecto marco de referencia de buenas prácticas para empresas no cotizadas que quieran reforzar su gobierno corporativo, minimizar sus riesgos fiscales y cuyas cuentas anuales deban ser revisadas por un auditor de cuentas. Tal y como señala Gascón Catalán (2014; 7 y 8) será de utilidad en empresas no cotizadas que tienen la consideración de grandes empresas a nivel europeo por no cumplir las condiciones establecidas en la [Recomendación 2003/361/CE2](#) para ser consideradas PYMES (empresas que emplean al menos a 250 personas, tienen un volumen de negocios anual que excede de 50 millones de euros o cuentan con un balance general anual superior a 43 millones de euros) y para los sujetos obligados por el [Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo](#), por el que se aprueba el Reglamento de la [Ley 10/2010, de 28 de abril](#), de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, en la medida en que deben analizar los riesgos principales a los que se enfrentan y diseñar políticas y procedimientos internos adaptados al perfil de riesgo de cada entidad, para lo cual deben contar con un órgano de control interno responsable de la aplicación de los procedimientos de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y, además, con una unidad técnica para el tratamiento y análisis de la información cuando su volumen de negocios anual exceda de 50 millones de euros o su balance general anual supere la cifra de 43 millones de euros.

La [Ley 31/2014](#) incluye el control de los riesgos fiscales en el ámbito de la responsabilidad de los consejos de administración de las sociedades cotizadas. El [artículo 529 ter](#) de la Ley de Sociedades de Capital dispone que el consejo de administración de una sociedad cotizada no podrá delegar, entre otras facultades, la determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control. En concreto, señala que *El consejo de administración de las sociedades cotizadas no podrá delegar las facultades de decisión a que se refiere el [artículo 249 bis](#) ni específicamente las siguientes: () b) La determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales, y la supervisión de los sistemas internos de información y control () f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general. g) La aprobación de la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como cualesquiera otras transacciones u operaciones de naturaleza análoga que, por su complejidad, pudieran menoscabar la transparencia de la sociedad y su grupo. h) La aprobación, previo informe de la comisión de auditoría, de las operaciones que la sociedad o sociedades de su grupo realicen con consejeros, en los términos de los [artículos 229](#) y [230](#), o con accionistas titulares, de forma individual o concertadamente con otros, de una participación significativa, incluyendo accionistas representados en el consejo de administración de la sociedad o de otras sociedades que formen parte del mismo grupo o con personas a ellos vinculadas. Los consejeros afectados o que representen o estén vinculados a los accionistas afectados deberán abstenerse de participar en la deliberación y votación del acuerdo en cuestión. Solo*

se exceptuarán de esta aprobación las operaciones que reúnan simultáneamente las tres características siguientes: 1.º que se realicen en virtud de contratos cuyas condiciones estén estandarizadas y se apliquen en masa a un elevado número de clientes, 2.º que se realicen a precios o tarifas establecidos con carácter general por quien actúe como suministrador del bien o servicio de que se trate, y 3.º que su cuantía no supere el uno por ciento de los ingresos anuales de la sociedad. i) La determinación de la estrategia fiscal de la sociedad. f) La aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal, salvo que su aprobación corresponda a la junta general.

Adicionalmente, el [artículo 529 quaterdecies](#) de la Ley de Sociedades de Capital atribuye a la comisión de auditoría la función de supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales. Asimismo, corresponde a esta comisión de auditoría informar, con carácter previo, al consejo sobre la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales, así como sobre las operaciones con partes vinculadas.

Por último, el [artículo 540](#) de la Ley de Sociedades de Capital, relativo al informe anual de gobierno corporativo, exige que éste incluya información sobre los sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal.

Nos hallamos, en definitiva, ante un conjunto de normas encaminadas a limitar los riesgos fiscales asumidos por las empresas. Son normas que afectan sólo a las sociedades cotizadas, pero que, en realidad, extienden o deberían extender en cierto modo sus efectos a todas las sociedades mercantiles.

Los administradores de empresas que cotizan en Bolsa deberán aprobar las operaciones tributarias relevantes de sus empresas, Hacienda obligará a los administradores a responsabilizarse de los aspectos fiscales de la compañía frente a los accionistas. La consecuencia de esta norma es que los consejos de Administración de las sociedades cotizadas ya no podrán alegar que desconocían los detalles sobre determinadas operaciones fiscales que investiga la Agencia Tributaria. En un caso extremo, los accionistas podrían ir contra el consejo de administración en el caso de que la sociedad cometiera alguna irregularidad tributaria.

En realidad, lo que hace la [Ley de Sociedades de Capital](#) al señalar las facultades indelegables del consejo es reservar al consejo de administración «las decisiones correspondientes al núcleo esencial de la gestión y supervisión de la sociedad», y creemos que es bueno que la política fiscal de la entidad se incluya en ese núcleo. De hecho, para muchas empresas llevar la política fiscal al consejo de administración no será una novedad, pero a otras les exigirá hacer un ejercicio de reflexión sobre su situación fiscal y revisar y evaluar su mapa de riesgos fiscales. De este ejercicio debería resultar la formulación de una política de reducción de riesgos y de optimización fiscal. Es muy positivo que la Ley contemple la necesidad de una estrategia fiscal de la sociedad dentro del indicado núcleo esencial de la gestión social. La formulación de una estrategia fiscal que minimice la carga fiscal de la sociedad –ya sea en términos de caja o de gasto por impuestos, o de ambos– no solo es algo legítimo, sino que, de acuerdo con el proyecto, será una obligación del consejo.

El aumento de la responsabilidad de los consejos de administración es una tendencia que está muy extendida en la mayoría de los países de nuestro entorno, y la [Ley 31/2014](#) está inspirada en la normativa que llevan ya aplicando durante años otros países para la mejora del gobierno corporativo²⁶⁾. Por ejemplo, en Reino Unido²⁷⁾, los directores financieros de las empresas están obligados a emitir un certificado anual que garantice la idoneidad de los

sistemas de aplicación de impuestos y control de riesgos fiscales; en Estados Unidos la Ley Sarbanes-Oxley²⁸⁾ y la normativa contable FIN 48²⁹⁾ garantizan el control de los riesgos fiscales y son de aplicación no sólo a las multinacionales, también a filiales americanas de grandes empresas con sede en el extranjero y a otras entidades no residentes en Estados Unidos registradas en la Comisión Nacional de Bolsa y Valores Americana; en Australia, las empresas para presentar su declaración fiscal, están obligadas a informar a la administración tributaria de sus posiciones fiscales sobre las que no exista suficiente certidumbre (se denomina «posición fiscal a declarar» o RTP); Holanda³⁰⁾ obliga a las empresas a diseñar procesos seguros para los temas tributarios y contables y otros³¹⁾.

2.2. La responsabilidad tributaria de los administradores

Los administradores de las sociedades están obligados a actuar con la llamada *diligencia del buen empresario*, con el fin de evitar el régimen de responsabilidad al que todos están sometidos y las posibles reclamaciones que del mismo se derivan. Así, la [Ley de Sociedades de Capital](#) indica que los administradores desempeñarán su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal, debiendo informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad y, estando sujetos, entre otros deberes, a los de fidelidad, lealtad y secreto.

Los deberes de actuación y el régimen de responsabilidad civil de los administradores -sea cual sea la acción que se interponga para exigir esa responsabilidad- constituyen un elemento central del gobierno corporativo y, en esa medida, se encuentran entre las materias reformadas por la [Ley 31/2014, de 3 de diciembre](#), por la que se modifica la [Ley de sociedades de capital](#) para la mejora del gobierno corporativo. El Informe de la *Comisión de Expertos en materia de Gobierno Corporativo* (14 de octubre de 2013), ya apuntó a la necesidad de actualizar y reforzar el régimen jurídico relativo a los deberes y responsabilidad de los administradores, al objeto de hacerlo más severo y eficaz. A este respecto, resaltan la correlación existente entre un régimen adecuado de responsabilidad de los administradores y el desarrollo de la confianza en los mercados. Por ello, las propuestas que realizan en esta materia *se encaminan, básicamente, a extender el régimen de responsabilidad de los administradores a personas asimiladas y a facilitar la interposición de la acción social de responsabilidad, reduciendo la participación necesaria para obtener legitimación y permitiendo, en los casos de infracción del deber de lealtad, su interposición directa, sin necesidad de esperar a que se pronuncie sobre ello la junta general*³²⁾.

Pues bien, en este ámbito, resulta especialmente relevante la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades. La [Ley 58/2003, de 17 de diciembre](#), General Tributaria establece que se podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales³³⁾, a otras personas o entidades ([art. 41](#)). El responsable es un sujeto que se sitúa junto a los deudores principales. Su fundamento radica en el carácter de auténtico deudor, obligado al pago, de lo que se deriva, una posición accesorio respecto a la obligación tributaria principal. El responsable no realiza el hecho imponible, sino otro presupuesto conexo que puede ser tanto lícito como ilícito.

El régimen de responsabilidad tributaria se regula en los [artículos 41](#) a [43](#) de la Ley General Tributaria (y se mantiene tras la [Ley 34/2015, de 21 de septiembre](#), de modificación parcial de la [Ley 58/2003](#) General Tributaria). Existen dos tipos de responsabilidades tributarias, la solidaria y la subsidiaria. La Ley que establece una responsabilidad tributaria debe especificar si se trata de una u otra, en cada caso concreto. Salvo expreso precepto legal en contrario, la responsabilidad tributaria será siempre subsidiaria. En el caso de responsabilidad subsidiaria, la Administración debe acreditar la insolvencia previa del deudor principal y, en su caso, de los responsables solidarios, antes de

exigir el pago de la deuda tributaria a los responsables subsidiarios. Por el contrario, en el caso de la responsabilidad solidaria no es necesario esperar a que se declare el fallido del deudor principal, aunque la Administración debe dirigirse a éste último para intentar hacer efectiva la deuda y sólo si no se produce el pago en el período voluntario podrá dirigirse al responsable solidario. Por otra parte, en general, la responsabilidad tributaria no afectará a las sanciones, salvo que expresamente la [Ley General Tributaria](#) o alguna otra lo especifiquen de forma concreta.

Así, con carácter general, la responsabilidad tributaria de los administradores societarios es subsidiaria. La [Ley 58/2003](#), General Tributaria ([art. 43.1.a\) y b\)](#)³⁴⁾, establece dos causas de imputación de responsabilidad a los administradores de personas jurídicas: las infracciones cometidas por la sociedad administrada; y el cese de la actividad por la sociedad.

A) Las infracciones cometidas por la sociedad administrada

Los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones.

Se exige para su existencia la concurrencia de los siguientes requisitos:

- Comisión de una infracción tributaria por parte de la entidad. Debemos recordar que tanto la simple falta de presentación de las autoliquidaciones como la presentación incorrecta de las mismas constituye una infracción tributaria, independientemente de su resultado «a ingresar o a devolver».
- Ser administrador de hecho o de derecho de la sociedad en el momento de comisión de la infracción y
- La concurrencia de una conducta no diligente del administrador, diversificada en tres supuestos: a) No realizar los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, b) consentir el incumplimiento por quienes de ellos dependan o c) haber adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

El administrador, por tanto, debe atender a las obligaciones tributarias que se derivan de su propio cargo, es decir, la presentación de las autoliquidaciones de la sociedad. De tal modo, existirá dejación de funciones y consecuente responsabilidad subsidiaria del administrador en el caso de no presentación de las autoliquidaciones de los distintos impuestos por los que deba tributar la entidad, o bien la presentación errónea de tales autoliquidaciones, de modo que no se ajusten a la realidad.

En cuanto a la conducta negligente consistente en el consentimiento del incumplimiento tributario por parte de los subordinados resulta fundamental destacar que el administrador no puede desligarse de la responsabilidad derivada del incumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad pues, en todo caso, debe vigilar que tales obligaciones sean cumplidas por las personas a quienes se hubiera encomendado tal tarea. Es decir, un administrador no puede exonerarse de su responsabilidad subsidiaria alegando la existencia de un tercero o gestor encargado de la llevanza de los tributos de la sociedad.

La pertenencia al Consejo de Administración es suficiente para declarar a los administradores responsables subsidiarios de las deudas de la entidad mercantil, sin que la dejación de funciones pueda eximir, en principio, de responsabilidad. No puede considerarse

que el cargo de administrador de una sociedad sea un cargo honorífico ([TEAC unif. criterio 19-6-03](#) (JT 2003, 1423)).

No se trata de una responsabilidad objetiva de los administradores, exigible en cualquier circunstancia, sino de una responsabilidad por actuación ilícita, sea por dolo, culpa o simple negligencia. Si de la naturaleza de las infracciones tributarias se deduce que los administradores, aun cuando pudieran haber actuado sin malicia o intención, hicieron «dejación de sus funciones» y de su obligación de vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la sociedad, habrá lugar a la exigencia de responsabilidad.

El cese de la actividad por la sociedad

Tendrán responsabilidad subsidiaria, los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de éstas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Se exige la concurrencia de los siguientes requisitos:

- La cesación de hecho de actividad de la persona jurídica teniendo la misma obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese.
- La condición de administrador de hecho o de derecho al tiempo del cese, extendiéndose la responsabilidad a las obligaciones tributarias devengadas y pendientes en el momento del cese.
- La concurrencia de una conducta no diligente del administrador consistente en no haber hecho lo necesario para el pago de la deuda tributaria pendiente de la sociedad o bien haber adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago.

Es particularmente grave para los intereses de la Hacienda Pública la falta de apertura de un procedimiento de disolución o liquidación, porque impide que entren en juego otras responsabilidades que garantizan el crédito tributario, como la subsidiaria de los liquidadores o el supuesto de sucesión de los socios que hayan percibido su cuota de liquidación existiendo deudas tributarias pendientes.

Desde el momento del cese, es imprescindible que el administrador vele por el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes de la sociedad si no quiere incurrir en responsabilidad tributaria. Para ello deberá proceder a su pago, presentar una solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación, ofrecer a la Administración bienes suficientes para cubrir la deuda pendiente, de modo que aquélla pueda tomar medidas cautelares sobre los mismos, instar la disolución de la entidad o un procedimiento concursal.

La prueba del cese corresponde a la Administración y puede acreditarse mediante la baja en la cotización de la Seguridad Social, la falta de presentación de autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido o la baja en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

No resulta posible fijar el momento concreto del cese al ser una situación puramente fáctica no reflejada en un dato formal indubitado. El cese se caracteriza por una paralización material de la actividad mercantil societaria en el tráfico, sin que se produzca conforme a Derecho la extinción de la sociedad, que conserva intacta su personalidad jurídica. La Administración presume razonablemente que la falta de presentación de declaraciones tributarias de todo tipo e impuesto acredita tal cese ([TEAC 24-9-99](#) (JT 1999, 1765)). Del mismo modo, la baja de la sociedad en el Impuesto de Actividades Económicas y de los

trabajadores en la Seguridad Social es prueba bastante del cese de la actividad ([TEAC 8-3-01](#) (JUR 2001, 231213)).

Finalmente, es necesario que el administrador lo sea en el momento del cese de la actividad. Si el administrador ha cesado no cabe derivar responsabilidad alguna, aunque el cese no conste inscrito en el Registro. Según la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 24 de octubre de 1996, *« es dudosamente admisible derivar una responsabilidad por comisión o por omisión en el cumplimiento de obligaciones tributarias a personas que sólo por una presunción registral se entienden que intervinieron en tales actos o adoptaron esa conducta »*.

La [Ley 7/2012, de 29 de octubre](#), de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, vigente desde el 31 octubre 2012 introdujo un nuevo supuesto de derivación de responsabilidad tributaria, en el [artículo 43.2](#) de la Ley General Tributaria señalando que: *« Serán responsables subsidiarios de las deudas tributarias derivadas de tributos que deban repercutirse o de cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas obligadas a efectuar la declaración e ingreso de tales deudas cuando, existiendo continuidad en el ejercicio de la actividad, la presentación de autoliquidaciones sin ingreso por tales conceptos tributarios sea reiterativa y pueda acreditarse que dicha presentación no obedece a una intención real de cumplir la obligación tributaria objeto de autoliquidación. »*

Por tanto, en este caso, para que se produzca la derivación de la responsabilidad a los administradores de la sociedad por las deudas es necesario:

- Impago de la deuda tributaria por parte de la sociedad.
- Que la Administración Tributaria acredite la culpabilidad en la conducta del responsable tributario.
- Declaración de fallido sobre el patrimonio del deudor principal.
- Acreditar la condición de administrador del responsable.

No obstante, los elementos objetivos de este supuesto de responsabilidad subsidiaria son exigentes y difíciles de acreditar por la Agencia Tributaria. En concreto:

- El responsable ha de ser el administrador de hecho o de derecho.
- La responsabilidad alcanza únicamente a tributos que deban repercutirse o cantidades que hayan de retenerse, es decir, Impuesto sobre el Valor Añadido y retenciones.
- Ha de existir una continuidad en la actividad empresarial, antes y después del impago.
- Se requiere la presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso (en los estrictos términos previstos en la normativa tributaria).
- Ha de concurrir una voluntad o intención real de incumplir.

En cuanto al elemento subjetivo, debe quedar acreditado que la conducta del responsable pretende no regularizar la situación tributaria de la entidad, ni en el presente ni en el futuro. Es necesario que la conducta del administrador sea merecedora por tanto de reproche legal, aun a título de negligencia.

De acuerdo con lo expuesto, el administrador se protegerá eficazmente de una posible derivación de responsabilidad tributaria cuidándose mucho de que la entidad presente puntualmente sus correspondientes autoliquidaciones.

Ahora bien, si los administradores hubieran sido causantes o colaboraran activamente en la realización de una infracción tributaria su responsabilidad será solidaria³⁵⁾. La exigencia de esta responsabilidad requiere el elemento volitivo, es decir, el dolo o culpa, aunque sea leve. No obstante, la Agencia Tributaria opta frecuentemente por la vía de la responsabilidad subsidiaria de los administradores, ya que no requiere ese elemento intencional y posee el mismo alcance: la deuda tributaria y las sanciones.

La exigencia de responsabilidad solidaria³⁶⁾ requiere una conducta activa por parte del administrador, no omisiva, y asimismo debe ser una conducta dolosa y determinante en la comisión de la infracción. Esta prueba corresponde a la Administración, por lo que este supuesto de responsabilidad sólo podrá apreciarse en un reducido número de casos.

Finalmente, la reforma mercantil seguramente exige un replanteamiento de la jurisprudencia actual sobre la responsabilidad tributaria de los administradores. Al mismo tiempo que refuerza la responsabilidad de los administradores, la [Ley de Sociedades de Capital](#), especialmente en su [artículo 225](#), consagra el principio de responsabilidad diferenciada de aquéllos atendiendo a las funciones atribuidas a cada uno de los mismos. Este criterio se compadece mal con el seguido mayoritariamente en materia de responsabilidad tributaria que descansa en la responsabilidad solidaria e igual de todos los miembros del órgano de administración.

Por otra parte, en este mismo terreno, el [artículo 236](#) de la Ley de Sociedades de Capital incorpora una definición del concepto de administrador de hecho. A tal fin, tendrá la consideración de administrador de hecho tanto la persona que en la realidad del tráfico desempeñe sin título, con un título nulo o extinguido, o con otro título, las funciones propias de administrador, como, en su vaso, aquella bajo cuyas instrucciones actúen los administradores de la sociedad³⁷⁾. Además, extiende la responsabilidad propia de los administradores a quienes tengan atribuidas facultades de más alta dirección de la sociedad, en ausencia de delegación permanente del consejo en uno o varios consejeros delegados, y sanciona la responsabilidad tanto de la persona jurídica consejero como de la persona física que desempeña ese cargo.

3. LA DETERMINACIÓN DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS ADMINISTRADORES

Los administradores de las sociedades de capital pueden ser personas físicas o jurídicas y pueden ostentar el cargo tanto de socios como de no socios, salvo que los estatutos reserven el cargo únicamente a los socios. Cuando un administrador sea persona jurídica deberá designar a una persona física para el ejercicio permanente de las funciones del cargo. Pues bien, la reforma de la [Ley de Sociedades de Capital](#) afecta a la determinación de la retribución de los administradores y directivos. Y lo hace cuando, por otra parte, el legislador fiscal introduce un apartado en el [artículo 15](#) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en concreto en la letra e) de este precepto, para disponer que no tendrán la consideración de liberalidades las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

En efecto, la [Ley 31/2014, de 3 de diciembre](#), por la que se modifica la [Ley de Sociedades de Capital](#) para la mejora del gobierno corporativo, siguiendo las consideraciones de la Comisión de Expertos en materia de gobierno corporativo, introdujo relevantes modificaciones en el ámbito de la retribución de los administradores sociales. Así, la [Ley 31/2014, de 3 de diciembre](#)

[Exposición de Motivos](#) de la Ley 31/2014 resalta que «Una novedad especialmente relevante es la regulación de las remuneraciones de los administradores. Distintos organismos internacionales han destacado la creciente preocupación por que las remuneraciones de los administradores reflejen adecuadamente la evolución real de la empresa y estén correctamente alineadas con el interés de la sociedad y sus accionistas. Para ello y en primer lugar, la Ley obliga a que los estatutos sociales establezcan el sistema de remuneración de los administradores por sus funciones de gestión y decisión, con especial referencia al régimen retributivo de los consejeros que desempeñen funciones ejecutivas. Estas disposiciones son aplicables a todas las sociedades de capital».

En consonancia con ello, la [Ley de Sociedades de Capital](#) contempla expresamente las reglas para la determinación de la remuneración de los administradores, tanto en el ámbito de las sociedades de capital no cotizadas como, específicamente, en relación con las sociedades cotizadas. En relación con las sociedades de capital no cotizadas, la regulación de la remuneración de los administradores persigue, entre otros objetivos, que ésta sea más conforme con el interés de la sociedad y de los socios. Además, las previsiones incorporadas en materia de retribución de los administradores de las sociedades de capital no cotizadas se centran, principalmente, en dos aspectos. De un lado, se incide en el carácter gratuito del cargo de administrador, a menos que los estatutos sociales establezcan lo contrario determinando el sistema de retribución³⁸⁾. De otro lado, 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. Y, salvo que la junta general determine otra cosa, la distribución de la retribución entre los distintos administradores se establecerá por acuerdo de éstos, que deberá tomar en consideración las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.

En efecto, el [artículo 217](#) de la Ley de Sociedades de Capital parte del carácter gratuito del cargo, aunque los estatutos pueden prever un sistema de remuneración, que deberá determinar el concepto o conceptos retributivos a percibir por los administradores en su condición de tales y que pueden consistir en una asignación fija, dietas de asistencia, participación en beneficios u otras formas de retribución. La redacción del [artículo 217](#) supone especialmente lo siguiente:

- a) Forman parte de la retribución de los administradores las indemnizaciones por cese, que no serán posibles cuando el cese sea motivado por el incumplimiento de sus funciones por el administrador, así como los sistemas de previsión. Por lo tanto, estos conceptos han de ser tratados como retribuciones de administradores para su consideración fiscal como gasto deducible.
- b) La junta general debe aprobar el importe máximo de la remuneración anual del conjunto de los administradores. Salvo que la junta determine otra cosa, la distribución de ese importe entre los miembros del órgano de administración corresponde a éste, teniendo en cuenta las funciones y responsabilidades atribuidas a cada consejero.
- c) La remuneración de los administradores debe guardar una proporción razonable con la importancia y la situación económica de la sociedad, así como con los estándares de mercado de empresas comparables. Esta última expresión abrirá la cuestión de si la Administración tributaria puede realizar ese análisis de comparabilidad en su caso en el marco de las operaciones entre partes vinculadas, como son una entidad y sus administradores.
- d) No obstante, el [artículo 249](#) de la Ley de Sociedades de Capital prevé un tratamiento específico para los miembros del consejo de administración que sean consejeros delegados o tengan funciones ejecutivas. En tal caso, debe existir un

contrato entre el consejero y la sociedad, aprobado por el consejo sin intervención del afectado. Este contrato determinará la retribución del consejero por sus funciones ejecutivas, incluyendo indemnizaciones por cese y sistemas de previsión, según la política de retribuciones aprobada, en su caso, por la junta general.

En realidad, el [artículo 217](#) de la Ley de Sociedades de Capital establece un sistema de remuneración de los administradores que descansa sobre la distinción entre, de un lado, sus retribuciones como tales y, por otro, las debidas a sus funciones ejecutivas. En cuanto a las primeras, el artículo 217 deja claro que corresponde a los estatutos determinar el sistema de remuneración y a la junta general aprobar la remuneración anual del conjunto de los administradores, siendo función de los propios administradores, y en particular del consejo de administración, acordar la distribución de esa remuneración global teniendo en cuenta las funciones y responsabilidades de cada consejero. En cambio, el [artículo 249](#) de la Ley de Sociedades de Capital 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.

Por su parte, en el caso de las sociedades cotizadas se parte del carácter necesariamente retribuido del cargo, de la necesaria existencia de un consejo de administración y de la distinción, por un lado, entre consejeros ejecutivos, dominicales, independientes y otros externos y, por otro, entre la remuneración de los consejeros en su condición de tal y por el desempeño de funciones ejecutivas. Punto clave es la competencia de la junta general para aprobar la política de remuneraciones de los consejeros y la existencia de un informe anual sobre remuneraciones de los consejeros, elaborado y publicado por el consejo de administración, incluyendo las remuneraciones de los consejeros por el desempeño de funciones ejecutivas.

Por lo tanto, el administrador de una sociedad (cualquiera que sea el régimen de administración), como tal puede o no tener retribución, en virtud de la norma mercantil y de lo que se indique en los estatutos. A esta retribución, desde el punto de vista tributario, no se le aplica la normativa de operaciones vinculadas por expresa mención de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al indicar en su [artículo 18.2.b](#) que «*Se considerarán personas o entidades vinculadas () b), a una entidad y sus consejeros o administradores, salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones*». Claramente, prima la norma mercantil, ya que con la reforma de diciembre de 2014 se dan las máximas garantías para que la retribución de los administradores se fije con criterios razonables y salvaguardando los intereses de terceros (fijación en los estatutos, aprobación por la junta, criterios de proporcionalidad con la importancia de la entidad, su situación económica y estándares de mercado)³⁹.

Ahora bien, deberá aplicarse el régimen de operaciones vinculadas a las retribuciones de los administradores por sus funciones de alta dirección y otras derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad.

En definitiva, las retribuciones de los administradores fijadas con las salvaguardas de alta dirección y otras derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, respetando para éstas el régimen de valoración de las operaciones vinculadas, serán consideradas como gasto deducible para la entidad e ingreso computable para el perceptor, como rendimiento del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas.

Por lo tanto, tras la reforma por la [Ley 27/2014](#) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se establece el siguiente modelo en materia de deducibilidad de las retribuciones de los

administradores societarios:

- La retribución que pueda percibir un administrador en relación al cargo que ostenta, si no está prevista en los estatutos, no será fiscalmente deducible, al contradecir lo dispuesto en el [artículo 217](#) de la Ley de Sociedades de Capital.
- Si las retribuciones están previstas en los estatutos serán deducibles siempre que se adecuen al ordenamiento jurídico, concretamente a la [Ley de Sociedades de Capital](#) y a lo dispuesto en la [Ley del Impuesto sobre Sociedades](#).
- Un administrador societario también puede percibir de la sociedad una retribución por el ejercicio de funciones distintas al cargo de administrador, siendo estas totalmente deducibles.
- La [Ley de Sociedades de Capital](#) exige que en atención a las funciones de dirección y representación propias del cargo de administrador, se deberán detallar los conceptos retributivos por el desempeño de las funciones ejecutivas, siendo conformes a la política de retribuciones aprobadas por la Junta General.

Así, los criterios a considerar para que puedan deducirse fiscalmente los conceptos a que nos estamos refiriendo, con la anterior normativa, serían los siguientes:

- Vincular la deducibilidad del gasto fiscal a una previsión retributiva, estatutaria y acorde con la normativa mercantil.
- Idéntica previsión para los casos de altos directivos que acceden al órgano de administración.
- Los importes percibidos por razones laborales o profesionales, desvinculados de las tareas de administración, deberían considerarse fiscalmente deducibles ([STS de 28 de septiembre de 2010](#) (RJ 2010, 7145)).

Con la vigente redacción legal, la derivada de la [Ley 27/2014](#), del Impuesto sobre Sociedades, debe tenerse presente que el [artículo 15, en su letra e\)](#) excluye de la consideración de « *donativo o liberalidad* » a las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad. Sin embargo, la letra f) del mismo artículo señala: No tendrán la consideración de Gastos fiscalmente deducibles: f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Es absolutamente necesario poner en relación la normativa fiscal con la mercantil, pues no olvidemos que el [artículo 10.3](#) de la Ley del Impuesto de Sociedades es fiel reproducción del [artículo 10.3](#) de la [Ley 43/1995](#)⁴⁰⁾.

En cuanto al tipo de retención a practicar sobre las retribuciones de los administradores serán las siguientes:

- Funciones como administrador: 35%.
- Funciones como administrador en sociedades con cifra de negocio inferior a 100.000: 19%.
- Funciones de alta dirección: se aplicará tabla que oscila entre el 19% al 45%.
- Funciones derivadas de un contrato laboral: se aplicará tabla que oscila entre el 19% al 45%.

Por otra parte, para aquellos socios personas físicas que siendo administradores o no, obtengan rendimientos procedentes de una entidad, derivados de la realización de actividades profesionales conceptuados como tales en las tarifas del Impuesto de Actividades Económicas (IAE), los rendimientos tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen.

La [Ley 26/2014](#) da nueva redacción al [artículo 27](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para modificar, entre otras cuestiones, la delimitación del concepto de actividad económica en relación con los rendimientos obtenidos por socios de sociedades. Los socios / administradores de una sociedad pueden percibir retribuciones de la misma en diferentes situaciones por la prestación de sus servicios, situaciones que se pueden dar de forma aislada o simultánea dos o más de ellas.

En todas estas situaciones, en caso de vinculación (por ser administrador o socio en el porcentaje del 25% o superior. Antes del 1 de enero de 2015 era del 5%, o del 1% si se trataba de entidades que cotizaban en mercados regulados) será de aplicación el [artículo 18](#) de la Ley del Impuesto de Sociedades y las retribuciones en cada una de las situaciones deberán realizarse a valor de mercado, salvo en lo correspondiente a la retribución de los administradores por el ejercicio de sus funciones [[art. 18.2 b](#)] de la Ley del IS].

Se analizan brevemente cada una de estas situaciones y, en mayor profundidad, aquella situación a la que afecta la modificación del [artículo 27.1](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A) El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por el ejercicio de las funciones inherentes al cargo de administrador.

En el Impuesto de Sociedades, es gasto fiscalmente deducible si dicha retribución se contempla en los Estatutos Sociales y hasta el importe de la cuantía fijada en dichos estatutos, o en su defecto por la junta general⁴¹. Si el cargo de administrador es gratuito o en el caso de que se supere la cuantía fijada en los estatutos o junta general, este gasto no será deducible fiscalmente, solamente en la cuantía que supere la establecida.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimiento del trabajo personal sometido a retención con carácter general al tipo del 35%. La retención será del 19% para empresas cuyo Importe Neto de Cifra de Negocios (INCN) sea inferior a 100.000 euros.

B) 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.

En el Impuesto de Sociedades, gasto fiscalmente deducible a tenor del [artículo 15. e\), último párrafo](#), de la Ley que regula este impuesto.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimiento del trabajo personal sometido a retención al tipo determinado según el procedimiento general.

C) El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades no incluidas en la [Sección Segunda](#) de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas (no profesionales o empresarios).

En el Impuesto de Sociedades, gasto fiscalmente deducible.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con carácter general, rendimiento del

trabajo personal⁴²⁾ 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. Será calificado como 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 18% / 15% / 9% para los años 2016 y siguientes.

D) El socio / administrador percibe retribuciones de la sociedad por la realización de actividades incluidas en la [Sección Segunda](#) de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas. A esta última situación es a la que se refiere el nuevo párrafo tercero incluido en el [artículo 27.1](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por la [Ley 26/2014](#).

En el Impuesto de Sociedades, gasto fiscalmente deducible.

En el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, rendimiento de la actividad económica si concurren los requisitos del [artículo 27.1. tercer párrafo](#)⁴³⁾, de la Ley que regula este impuesto, sometido a retención con carácter general del 15% o cuando el rendimiento íntegro en el ejercicio anterior sea inferior a 15.000 euros será también la retención del 15%. En el caso de inicio de actividad, el año de inicio y los dos siguientes, la retención será del 7%.

El [artículo 27.1](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su párrafo tercero, califica imperativamente como rendimientos procedentes actividades económicas aquellos en los que concurren literalmente todas y cada una de las circunstancias siguientes⁴⁴⁾:

- Que provengan de una entidad de la que sea socio el perceptor de los mismos con independencia de que sea administrador o no.
- Que deriven de la realización de actividades profesionales, que son las recogidas en la [Sección Segunda](#) de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas, por parte del socio perceptor a la sociedad, independientemente del tipo de actividad que desarrolle la sociedad.
- Que el socio perceptor esté incluido en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos (RETA), o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial⁴⁵⁾.

Como consecuencia de la modificación del [artículo 27.1](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tercer párrafo, a partir de ahora, los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales que presten a sus sociedades generarán rendimientos de actividades profesionales cuando estos socios estén incluidos por dichos servicios en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos.

La posición de la Dirección General de Tributos respecto a la tributación de los socios de sociedades dedicadas a la prestación de servicios profesionales, viene recogida en una [consulta de 13 de abril de 2015](#) (JUR 2015, 104396) cuyo contenido clarifica todas las dudas que hasta el momento de su publicación se estaban generando en los diferentes impuestos que se ven afectados e introduce dos novedades relevantes en la interpretación:

- a) Para que resulte de aplicación lo anterior es necesario que tanto la actividad de la sociedad como la del socio tengan carácter profesional.

A estos efectos la actividad de la sociedad tendrá carácter profesional cuando ejerza una actividad clasificada en la [Sección 2.ª](#) de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas,

independientemente de que por aplicación de la [Regla 3.ª.3](#) de las citadas Tarifas la sociedad esté matriculada y tribute por la actividad correlativa o análoga de la [sección 1.ª](#).

En este sentido la [Regla 3.ª.3](#) de las Tarifas del Impuesto de Actividades Económicas establece que: «3. Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la [Sección 2ª](#) de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el [artículo 33](#) de la [Ley General Tributaria](#) ejerza una actividad clasificada en la [sección 2ª](#) de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la [Sección 1.ª](#) de aquéllas».

E) Si el socio percibe rendimientos tanto por estos servicios profesionales como por su condición de administrador, solo los primeros se calificarán como de actividades profesionales. Los rendimientos por su condición de administrador se siguen considerando rendimientos del trabajo personal en virtud de lo establecido en el [artículo 17.2.e\)](#) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Deberá tenerse en cuenta a tenor de lo que se establece el [artículo 18](#) de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades que en todo caso, estas retribuciones serán a valor de mercado si existe vinculación (más del 25 %), entre la empresa y el socio. Así pues en el reglamento de la citada ley, se establecen unos requisitos para que el valor de las retribuciones convenidas entre el socio y la sociedad se consideren a valor de mercado.

- Que la sociedad sea una de las incluidas en el artículo 108 de la Ley, más del 75 % de sus ingresos procedan de actividades profesionales, cuente con medios materiales y humanos adecuados y que el resultado anterior a la deducción de las retribuciones de la totalidad de socios-profesionales sea positivo.

- La totalidad de las retribuciones de los socios-profesionales no sea inferior al 85% del resultado positivo anteriormente mencionado.

- La cuantía de las retribuciones cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se determinen en función de la contribución de los socios-profesionales a la buena marcha de la entidad.

b) No sean inferiores a dos veces el Salario Medio de los asalariados de la sociedad que realicen funciones análogas. En defecto de éstos, se tomará en cuenta en Salario Medio Anual del conjunto de contribuyentes previsto en el [artículo 11](#) del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a la tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido, hay que tener en cuenta que el hecho de que el rendimiento obtenido por el socio se califique como actividad profesional en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en base a su inclusión en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos no implica que automáticamente sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque se trata de un indicio a tener en cuenta dados los requisitos que la Seguridad Social exige para la inclusión en este régimen especial; en todo caso habrá que analizar las circunstancias que concurren en cada supuesto.

Si el socio lleva a cabo la ordenación por cuenta propia de factores de producción para el desarrollo de su actividad profesional, las prestaciones de servicios efectuadas por el mismo a la sociedad estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. La calificación como empresario o profesional a efectos, tanto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como del Impuesto sobre el Valor Añadido, supondrá que deberá estar dado de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores mediante la presentación de la

correspondiente declaración censal.

Por otra parte, como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido estará obligado a emitir factura por los servicios prestados a la sociedad, o en su caso, a los clientes de la misma y presentar las autoliquidaciones por dicho impuesto ([art. 164](#) de la Ley del IVA).

Si la relación socio-sociedad debe calificarse como laboral por concurrir las notas de dependencia y ajenidad, los servicios prestados por el socio a la sociedad estarán no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el [artículo 7.5.º](#) de la Ley reguladora de este impuesto.

Aunque, a efectos de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, calificará sus rendimientos como de actividad económica, no deberá darse de alta en el censo de empresarios, profesionales y retenedores, según se establece en el [artículo 3.2.a\)](#) y la [Disposición Adicional undécima](#) del Reglamento General de Actuaciones Tributarias que establece que se entenderá por actividad empresarial o profesional aquella cuya realización confiera la consideración de empresarios y profesionales de acuerdo con las disposiciones propias del Impuesto sobre el Valor Añadido⁴⁶). Esto supone que no deberá presentar un Modelo 036/037 por este motivo. El contribuyente no tendrá obligación de expedir factura de sus operaciones ya que no se considera sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Serán por tanto la [Ley 37/1992](#) (Ley IVA) y la [Directiva 2006/112/CE](#) del Consejo (Sistema Común del IVA), las que nos permitan determinar el carácter independiente del desarrollo de la actividad si es o no el determinante a la hora de someter una determinada prestación de servicios al impuesto.

III. EL CÓDIGO DE BUEN GOBIERNO DE LAS SOCIEDADES COTIZADAS DE LA COMISIÓN NACIONAL DEL MERCADO DE VALORES

El Código unificado de Buen Gobierno de las sociedades cotizadas (Código unificado) fue aprobado por Acuerdo del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores (CNMV) de 22 de mayo de 2006, como documento único, junto con las recomendaciones de gobierno corporativo a efectos de lo dispuesto en el apartado 1.f) de la [disposición primera](#) de la [Orden ECO/3722/2003, de 26 de diciembre](#).

Su origen se encuentra en el [acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de mayo de 2013](#), donde se creó la Comisión de expertos en materia de gobierno corporativo para proponer las iniciativas y las reformas normativas que se considerasen adecuadas para garantizar el buen gobierno de las empresas y para prestar apoyo y asesoramiento a la Comisión Nacional del Mercado de Valores en la modificación del mencionado Código unificado de 2006. Todo ello, para conseguir los objetivos, explicitados en el propio Acuerdo del Consejo de Ministros, de velar por el adecuado funcionamiento de los órganos de gobierno y administración de las empresas españolas para conducir las a las máximas cotas de competitividad; de generar confianza y transparencia para los accionistas e inversores nacionales y extranjeros; de mejorar el control interno y la responsabilidad corporativa de las empresas españolas, y de asegurar la adecuada segregación de funciones, deberes y responsabilidades en las empresas, desde una perspectiva de máxima profesionalidad y rigor.

En la elaboración de este Código también se han analizado y tomado en consideración los estándares internacionales y las recomendaciones de la Comisión Europea, así como diversos documentos y propuestas de organismos internacionales y asociaciones, aportaciones doctrinales y la legislación de los países comparables.

El Código está compuesto por 64 recomendaciones (frente a las 53 de la versión de junio de

2013). Se han introducido 23 nuevas recomendaciones, 12 se han eliminado, al incorporarse su contenido a la [Ley de Sociedades de Capital](#) (que ha elevado a la categoría de normas legales de obligado cumplimiento aquellas cuestiones básicas en materia de gobierno corporativo que se han considerado exigibles a todas las sociedades y cuya eficacia y contribución se entienden debidamente contrastadas, mientras que su ausencia de termina la imposibilidad de alcanzar el objetivo del buen gobierno corporativo) y 21 han experimentado modificaciones.

Tres son las principales características del Código:

No reitera normas legales aplicables, sino que en contraposición a las disposiciones contenidas en la [Ley de Sociedades de Capital](#) que son de obligado cumplimiento, las recomendaciones contenidas en este Código son de carácter voluntario, esto es, cada sociedad es libre de seguir o no estas recomendaciones de gobierno corporativo y lo único que se exige, de conformidad con lo previsto en la propia [Ley de Sociedades de Capital](#) [[art. 540.4.g](#)] es consignar en el Informe Anual de Gobierno Corporativo «el grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones».

El grado de cumplimiento no debe servir de base a resoluciones de la Comisión Nacional del Mercado de Valores. El Código determina que corresponderá a los accionistas, a los inversores y, en general, a los mercados, valorar las explicaciones que las sociedades cotizadas den en relación con la falta de seguimiento o el seguimiento parcial de las recomendaciones que, en su caso, corresponda. En cualquier caso, la Comisión Nacional del Mercado de Valores deberá verificar el grado de seguimiento de cada una de las recomendaciones del Código contenidas en el Informe Anual de Gobierno Corporativo o bien de las actualizaciones que en el mismo introduzca la Comisión Nacional del Mercado de Valores, con objeto de facilitar una información veraz al mercado en general sobre las sociedades que cumplen o no con lo dispuesto en el Código.

El Código está dirigido a todas las sociedades cotizadas, entendiéndose por tales aquellas cuyas acciones están admitidas a negociación en un mercado secundario oficial de valores, con independencia de su tamaño y nivel de capitalización.

En cuanto a los principios, el Código identifica los 25 principios que sirven de base para las distintas recomendaciones. Así, la nueva estructura establece un principio y una explicación para cada una de las recomendaciones o grupos de recomendaciones sobre una misma temática.

Entre los principios generales del nuevo Código, cabe destacar que las sociedades deben evitar medidas estatutarias cuya finalidad sea dificultar posibles ofertas públicas de adquisición. También establece que las sociedades deben informar con claridad sobre el grado de cumplimiento de las recomendaciones y contar con una política pública de comunicación y contactos con accionistas, inversores institucionales y asesores de voto.

En relación con la transparencia informativa y el voto informado en la junta general, se recomienda que las sociedades publiquen en su web, con antelación suficiente, una serie de informes (informe sobre la independencia del auditor, informes de funcionamiento de las comisiones de auditoría y nombramientos y retribuciones, informe de la comisión de auditoría sobre operaciones vinculadas, e informe sobre la política de responsabilidad social corporativa) y se recomienda que la junta sea retransmitida en directo a través de la web.

Entre las recomendaciones sobre la composición de los consejos de Administración, el Código de Buen Gobierno recomienda que el número de consejeros independientes represente, al

menos, la mitad del total (un tercio en determinados casos) y que la política de selección tenga por objetivo que en el año 2020 el número de consejeras represente, al menos, el 30% de los miembros del Consejo. También se recomienda la difusión en la web de información detallada sobre los consejeros, así como transparencia en su selección y en el nombramiento de consejeros dominicales y se introducen recomendaciones sobre los supuestos de separación y dimisión así como del funcionamiento del consejo.

El nuevo Código aborda con detalle el funcionamiento de los consejos, con recomendaciones sobre la dedicación de sus miembros, la frecuencia de las reuniones (se recomienda que se reúna ocho veces al año), la información y el asesoramiento a los consejeros.

Se prevén mayores competencias del consejero independiente coordinador en el caso de que el presidente sea también ejecutivo y se establece la evaluación periódica del consejo. También, se incluyen aspectos de la organización del consejo, de la comisión ejecutiva y se recomiendan directrices para el correcto funcionamiento de las comisiones obligatorias y otras comisiones especializadas. En concreto, se amplían las funciones de la Comisión de Auditoría y se establece que ésta sea informada sobre las operaciones de modificaciones estructurales y corporativas que proyecte realizar la entidad; se amplían las funciones de la Comisión de Nombramientos y Retribuciones debiendo anualmente revisar las retribuciones de los altos directivos.

En cuanto a las retribuciones de los consejeros, el Código realiza algunas recomendaciones relevantes:

- Que los componentes variables de la remuneración estén vinculados a criterios de rendimiento predeterminados y medibles.
- Que el pago de una parte relevante de los componentes variables se difiera por un periodo mínimo de tiempo.
- Que los acuerdos contractuales incluyan una cláusula que permitan a la sociedad reclamar el reembolso de los componentes variables del sueldo de un consejero cuando el pago no haya estado ajustado a las condiciones de rendimiento «o cuando se hayan abonado atendiendo a datos cuya inexactitud quede acreditada con posterioridad» (cláusulas clawback).
- Que los pagos por resolución de contrato no superen un importe equivalente a dos años de remuneración total anual, y no se abone hasta que la sociedad haya podido comprobar que el consejero ha cumplido los criterios de rendimiento establecidos.

El Código desarrolla por primera vez recomendaciones relacionadas con la responsabilidad social corporativa. Señala que las sociedades deben contar con una política que incluya los principales compromisos asumidos: objetivos, estrategia, prácticas, métodos, mecanismos de supervisión, canales de comunicación y prácticas de comunicación responsable. Recomienda además difundir la información relacionada con la responsabilidad social corporativa de manera separada o en el informe de gestión.

FOOTNOTES

El *Informe España 2004 de la Fundación Encuentro* destaca que «Aunque haya quienes aún suscriban la tesis de Milton Friedman respecto a que la única responsabilidad social de la empresa –siempre que se respeten escrupulosamente las reglas del juego– sería ganar tanto dinero como fuera posible, maximizando el valor financiero para los dueños o accionistas– a los que en inglés se denomina stockholders–, la evidencia indica que, en este capitalismo globalizado y mediatizado por las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) que nos ha tocado vivir, eso ya no va a resultar suficiente. Los consumidores, e incluso los inversores, tanto privados como institucionales, no lo van a permitir. Por un lado, están mucho más y mejor informados acerca del modus operandi de las compañías; por otro, han ido cobrando mayor poder y, sobre todo, empiezan a plantear con fuerza nuevas demandas, que no pueden dejar de ser atendidas por parte de las empresas, tanto grandes como pequeñas, so pena de poner en grave riesgo la propia viabilidad del negocio en el medio plazo. La filosofía de la responsabilidad social corporativa (RSC) defiende que la creación de valor para los distintos grupos y agentes interesados en la dinámica de la empresa o afectados por su actividad –denominados stakeholders– redundará a largo plazo en una mayor creación de valor no sólo para los accionistas, sino para el conjunto de la sociedad. Fruto de esta nueva sensibilidad son las más señeras propuestas e iniciativas internacionales en materia de formalización del enfoque de la responsabilidad social corporativa, tales como las siguientes: The Caux Round Table Principles for Business, The OECD Guidelines for Multinational Enterprises, The Global Reporting Initiative, The United Nations Global Compact, The Global Sullivan Principles. Y, de manera muy especial, las emanadas de la Comisión Europea en los últimos tiempos: Libro Verde de la Comisión Europea: fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de la empresa y Comunicación de la Comisión relativa a la responsabilidad social de las empresas: una contribución empresarial al desarrollo sostenible». Vid. EMBID IRUJO, J.M., «Derecho, mercado y responsabilidad social corporativa», *Papeles de economía española*, 108, 2006, págs. 63-72.

2

Es un reto generalizado, sobre todo a raíz de la reforma del [Código Penal](#) de 2015, concretar una metodología para lograr la excusa absolutoria que el [Código Penal](#) contempla en el ámbito de la responsabilidad penal de las personas jurídicas (con anterioridad estaba focalizado en sectores especiales, tales como la banca o el seguro). Es éste, además, un planteamiento que, aunque más adaptable por su complejidad a grandes empresas, debe tener reflejo también en las pequeñas y medianas empresas, en cuanto legítimamente aspiran a la misma cobertura del riesgo. En este sentido, la concepción final de la norma opta por una fórmula en la que, sin ser obligatoria, se convierte en la única forma de disponer de una excusa absolutoria ante determinados delitos. Vid. CARRAU, R., *Compliance para Pymes*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016; ENSEÑAT DE CARLOS, S., *Manual del compliance officer*, Aranzadi, Pamplona, 2016; SAIZ PEÑA, C.A., *Compliance. Cómo gestionar los riesgos normativos en la empresa*, Aranzadi, Pamplona, 2015.

3

En un concepto amplio, en el compliance se contiene la gestión integral de riesgos (sin desmerecer el factor reputacional, la reputación de cumplimiento). Y ello porque el compliance es, en general, cumplimiento normativo y no sólo penal. Una verdadera gestión integral de los riesgos invita a adoptar sistemas de prevención de cualquier incumplimiento normativo del que se puedan derivar no sólo penas, sino también otro tipo de sanciones. En esa medida, no faltan enfoques que ven el

compliance como un sistema de gestión y no sólo como un requisito preventivo de la responsabilidad penal. En esa línea se mueve el concepto de compliance del Comité de Basilea. Ciertamente, es un concepto pensado para el sector financiero, pero va camino de extenderse a todos los sectores empresariales y, en esa línea, la [Circular 1/2016, de 22 de enero](#) (ARP 2016, 1) , de la Fiscalía General del Estado, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del [Código Penal](#) efectuada por [Ley Orgánica 1/2015](#) , critica que el compliance sólo se haya vinculado al ámbito penal. Por ello, se plantea aprovechar para implantar una cultura corporativa de respeto a la ley (de hecho hay más sanciones civiles, administrativas o tributarias, que penales). Vid. también [Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, de 16 de marzo](#) (RJ 2016, 824) y de [29 de febrero de 2016](#) (RJ 2016, 600) y *UNE ISO 19600 (2014). Sistemas de gestión de Compliance. Directrices*. Y se habla ya de que en un futuro próximo este planteamiento de cumplimiento normativo tendrá valor en las contrataciones que pueda realizar una empresa, que se verán mejor posicionadas si tienen implantada la función de compliance, además, de conformar un elemento en la lucha contra la corrupción. Vid. *ISO 37001- Sistema de Gestión-antisobornos; UNODC (Oficina de las Naciones Unidas contra la droga y el delito). Programa anticorrupción de ética y cumplimiento para las empresas: Guía práctica. 2013; y Ética Anticorrupción y Elementos de Cumplimiento. Manual para Empresas (OCDE / UNODC / BANCO MUNDIAL). 2013*. No es descartable, en definitiva, que resulte necesario acreditar la implantación de la función de compliance para, entre otras cuestiones, optar a ayudas públicas, contratos con administraciones públicas (lucha contra la corrupción) o contratos con grandes empresas (riesgos reputacionales), facilitando que en el caso de una investigación puedan proporcionarse evidencias de que la organización ha adoptado los procedimientos necesarios. Es el hipotético paso del compliance como sistema preventivo (en especial, penal) a modelo necesario para competir en el mercado.

4

AA.VV., *Gobierno corporativo y responsabilidad social de las empresas* (coord. PÉREZ CARRILLO), Madrid, 2009.

5

Informe Olivencia. El gobierno de las sociedades cotizadas , Madrid, 26 de febrero de 1998. La Comisión que redacta el Informe sobre la problemática de los consejos de administración de las sociedades que apelan a los mercados financieros y elabora el Código ético de buen gobierno de asunción voluntaria por estas sociedades, se refiere a la demanda de reformas que propugna cambios en los modos de organizar el gobierno de las sociedades, fundamentalmente de aquellas cuyas acciones cotizan en los mercados de valores. La exigencia a quienes controlan el gobierno de las sociedades de dar cuenta y razón de su proceder, es una constante de todo el movimiento reformador. El «principio de buen gobierno, aun teniendo valor en sí mismo, no basta si no va vinculado al de eficacia -al que no puede contraponerse- en función y al servicio del interés de la sociedad».

6

Informe Aldama , 8 de enero de 2003. La Comisión articuló sus medidas como recomendaciones dirigidas, ante todo, a las propias empresas en el ámbito de la autorregulación: «La autorregulación se apoya en dos pilares, que son el marco ético de la dirección de empresas y el principio de transparencia». Aunque ello no fue óbice para que la Comisión advirtiera que alguna de estas recomendaciones tendrían un soporte más adecuado «con una regulación heterónoma que contuviese mandatos cuyo cumplimiento no dependiera sólo de la libre y voluntaria determinación de la empresa afectada».

7

Código Conthe , 19 de mayo de 2006. El Código formula las recomendaciones que han de tener en cuenta las sociedades cotizadas para cumplimentar la obligación de información impuesta en ese período por la [Ley del mercado de valores](#) –actualmente, por la [Ley de sociedades de capital](#)– que «fiel al principio conocido internacionalmente como *cumplir o explicar*; obliga a las sociedades cotizadas españolas a consignar en su Informe Anual de Gobierno Corporativo el grado de seguimiento de las recomendaciones de gobierno corporativo o, en su caso, la explicación de la falta de seguimiento de dichas recomendaciones».

8

El [Preámbulo](#) de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la [Ley de sociedades de capital](#) para la mejora del gobierno corporativo, destaca la constante importancia del gobierno corporativo en los últimos años, lo que entiende «se fundamenta en dos pilares principales. Por una parte, el convencimiento generalizado de la utilidad de este tipo de prácticas empresariales. Los agentes económicos y sociales reconocen el valor de una gestión adecuada y transparente de las sociedades, y muy especialmente, de las sociedades cotizadas, cuantificando el impacto de contar con este tipo de medidas y procedimientos, y adoptando sus criterios de inversión en función de los resultados de este análisis. Desde este punto de vista, el buen gobierno corporativo es un factor esencial para la generación de valor en la empresa, la mejora de la eficiencia económica y el refuerzo de la confianza de los inversores. Por otra parte, los líderes de la Unión Europea y del G-20 coinciden en señalar que la complejidad en la estructura de gobierno corporativo de determinadas entidades, así como su falta de transparencia e incapacidad para determinar eficazmente la cadena de responsabilidad dentro de la organización, se encuentran entre las causas indirectas y subyacentes de la reciente crisis financiera. Efectivamente, tanto entidades financieras como empresas de carácter no financiero se han visto afectadas por la asunción imprudente de riesgos, por el diseño de sistemas de retribución inapropiados, así como por la deficiente composición de los órganos de dirección y administración. En consecuencia, el gobierno corporativo ha vivido un renovado impulso. Así se plasmó en la declaración de Pittsburgh de septiembre de 2009 o en la publicación en el año 2011 del Libro Verde para analizar la eficacia de la regulación no vinculante sobre gobierno corporativo por parte de la Comisión Europea, que dejaba la puerta abierta a una mayor regulación sobre gobierno corporativo en normas de carácter vinculante».

9

Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, J., *La reforma de la Ley de sociedades de capital en materia de gobierno corporativo*, Pamplona, 2015; JUSTE, J. (coord.), *Comentario de la reforma del régimen de las sociedades de capital en materia de gobierno corporativo (Ley 31/2014)*, Madrid, 2015; MARTÍNEZ-ECHEVARRÍA, A. (dir.), *Gobierno corporativo. La estructura del órgano de gobierno y la responsabilidad de los administradores*, Pamplona, 2015.

10

Desde la aprobación de los Principios en 1999, éstos han constituido la base de las iniciativas en el ámbito del gobierno corporativo puestas en práctica tanto en los países de la OCDE como en los países no-miembros. Por su parte, el Foro sobre Estabilidad Financiera los ha adoptado como una de las Doce Normas Fundamentales para garantizar unos Sistemas Financieros Sanos. Y por consiguiente, constituyen también la base del componente de gobierno corporativo de los Informes sobre la Observancia de Códigos y Normas (ROSC) del Banco Mundial/FMI.

11

Se publicó un estudio específico sobre la materia denominado *Study into the Role of Tax Intermediaries* que ha sido completado posteriormente por tres estudios más que surgieron como resultado del Quinto FAT celebrado en París en 2009 (*Engaging with High Net Worth Individuals on Tax Compliance*, *Building Transparent Tax Compliance by Banks* y *Corporate Governance and Tax Risk Management*). Otro documento del FAT es la nota informativa *General Administrative Principles: Corporate Governance and tax risk management*, de julio de 2009, donde en su página 7 insiste en las ventajas de una relación cooperativa, aunque de lo que trata realmente es de advertir de la vital importancia de las cuestiones fiscales en el ejercicio de buen gobierno corporativo, y recorre algunas experiencias. Y también la nota informativa del FAT *Tax Compliance and Tax Accounting Systems*, de abril de 2010, vuelve a reiterar en su página 7 los grandes beneficios de la cooperación, y además, profundiza en los controles internos de la empresa.

12

Según la International Fiscal Association (IFA) en su documento « *IFA Initiative Enhanced Relationship-Key Issues Report* » define la relación cooperativa como una forma de relación institucional entre las Administraciones y los contribuyentes, basado en el entendimiento, cooperación y respeto mutuo y tiene como objetivo la aplicación del sistema tributario de la forma más eficaz y adecuada asumiendo la revelación recíproca de información relevante, incluidas las posiciones fiscales adoptadas por las empresas, para determinar la suma correcta de impuestos a pagar, teniendo en cuenta el espíritu y finalidad de la norma, con respeto por ambas partes a los derechos y obligaciones tributarias.

13

FATCA es el acrónimo de *Foreign Account Tax Compliance Act*, o Ley de cumplimiento tributario de las cuentas extranjeras, una normativa estadounidense del año 2010 que tiene por objeto obligar a las entidades financieras a colaborar con la administración norteamericana en su lucha contra el

fraude fiscal. Las entidades financieras que no colaboren pasan a estar en una lista B que en la práctica conlleva la imposibilidad de hacer negocios en Estados Unidos o con clientes con residencia en el mismo.

14

La AEOI se compone de dos partes o bloques perfectamente diferenciados: el que contiene el articulado que constituye el acuerdo alcanzado entre los países firmantes para permitir el intercambio recíproco de información (*Model Competent Authority Agreement* o Modelo CAA) y el que incluye los procedimientos del *due diligence* y comunicación (*Common Reporting and Due Diligence Standard* o CRS).

15

El Foro Global publicó su Informe Anual 2015 «Transparencia Tributaria 2015: Informe de progreso», que incluye detalles sobre el progreso de las evaluaciones entre pares y las calificaciones. Con 41 nuevas evaluaciones finalizadas desde su última reunión, el Foro Global ha publicado 215 evaluaciones entre pares y ha asignado calificaciones a 89 jurisdicciones. Siguiendo sus evaluaciones de Fase 2 sobre práctica, 22 jurisdicciones recibieron la calificación de «Conforme», 52 jurisdicciones la de «Conforme en Gran Medida» y 12 la de «Parcialmente conforme». El Foro Global alaba los progresos realizados por algunas jurisdicciones que previamente habían recibido la calificación general de «Parcialmente conforme» o «No conforme» y que, tras atender a las recomendaciones formuladas, vieron mejoradas sus calificaciones a «Conforme en Gran Medida» tras una evaluación suplementaria (Austria, Islas Vírgenes Británicas, Chipre, Luxemburgo y Seychelles). Las pocas evaluaciones pendientes de la primera ronda de evaluaciones se iniciarán antes de que finalice 2015 y se concluirán en 2016.

16

La asistencia técnica se intensificó durante 2015 para asegurar que todos los miembros, y los países en desarrollo en particular, se beneficiarán de las mejoras en la transparencia y el intercambio de información, incluido el AEOI. Esto fue posible gracias al apoyo financiero adicional de varios miembros y a la colaboración con otras organizaciones internacionales. Destacar el liderazgo ejercido por Burkina Faso, Camerún, Ghana, Kenia y Marruecos en el primer año de la Iniciativa África para el cumplimiento de objetivos concretos dirigidos a mejorar la transparencia y el intercambio de información en los tres años de este proyecto, sin duda, generará importantes ventajas en transparencia fiscal y reforzará las medidas en curso para hacer frente a la evasión fiscal transfronteriza.

17

Vid. http://www.ituc-csi.org/IMG/pdf/No_59_-_La_economia_mundial_en_crisis_AnexoII.pdf.

18

Vid. http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/com2011-164_es.pdf.

19

Las investigaciones llevadas a cabo desde 2013 confirman la magnitud potencial del problema de BEPS, estimando una pérdida anual que ronda el 4-10% de la recaudación global por impuestos sobre sociedades, es decir, entre 100 y 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales. En el caso de los países en vías de desarrollo el impacto potencial es particularmente duro, dado que su dependencia en la recaudación por este impuesto es generalmente mayor.

20

Vid. <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Ficheros/Fichero79.pdf>.

21

Vid. <http://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> y el Plan en español disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/noticia/67/El-plan-de-accion-BEPS-disponible-en-espa%C3%B1ol>.

22

Vid. FERRUZ AGUDO, L.; MARCO SANJUAN, I. y ACERO FRAILE, I., «Evolución temporal de los códigos de buen gobierno en España», *Boletín Económico del ICE*, núm. 2948, 2008, págs. 19-28.

23

El origen del Foro de Grandes Empresas se remonta a 2005, donde en el plan de prevención del Fraude Fiscal se creó la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Resolución de 26-12-05 de la AEAT) agrupando en este órgano todas las relaciones con la AEAT. Posteriormente, en la actualización del plan en 2008 se sentarán las bases para la creación de un Foro de discusión de Grandes Contribuyentes (o empresas) para analizar los problemas tributarios entre ellos y la Administración y buscar fórmulas de cooperación. Así, en 10 de julio de 2009 tuvo lugar la primera reunión del Foro Las empresas plantearon los temas recurrentes de seguridad jurídica, consultas ágiles y previas o controles año a año y próximos al hecho imponible. Manifestaron además que la aceptación de un *Código de Buenas Prácticas* requerirá que la Administración aporte valor añadido, dando confianza y resolviendo sus problemas, pero incluso llegando a la creación de un «sello de calidad tributaria».

24

Su origen se encuentra en los trabajos del Foro de Administraciones Tributarias de la OCDE. Este foro, en sus reuniones de Seúl (2006) y Ciudad del Cabo (2008), alcanzó una serie de conclusiones tendentes, por una parte, a aumentar la implicación de los órganos de dirección de las compañías

en la gestión del riesgo fiscal como parte del gobierno corporativo y, por otra, a potenciar las relaciones con las grandes empresas.

25

En diciembre de 2015 existen 88 empresas adheridas a este Foro según datos de la AEAT 2015.

26

Para un análisis más exhaustivo de experiencias internacionales en el ámbito tributario vid. ROMÁN SANCHO, A., «La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias», *Cuadernos de Formación*, Colaboración 41/10, Volumen 11/2010, 2010, págs. 283-288. FERNÁNDEZ MARÍN, P., «La fiscalidad internacional en un entorno de crisis económica. Referencia a las políticas fiscales», *Cuadernos de Formación*, Colaboración 6/14, Volumen 17/2014, 2014, págs. 83-104; GONZÁLEZ DE FRUTOS, U., «La relación cooperativa: un nuevo horizonte en el diálogo entre las grandes empresas y la Agencia Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 134/2010, 2010, págs. 65-95.

27

A partir de que la comisión presidida por Adrian Cadbury en el Reino Unido publicase su Informe sobre Gobierno Corporativo en 1992, se inició un movimiento de reforma que, alentado por diversas crisis y escándalos bursátiles, se ha extendido por todo el mundo. En Gran Bretaña el Informe Cadbury fue sustituido en 1998 por el Código Combinado redactado por el Comité Hampel. Posteriormente, el Código Combinado fue enmendado por HIGGS y SMITH para incorporar algunas guías de control interno y de gestión de riesgos. Posteriormente, La Ley de Informes Financieros y Operativos del Reino Unido (*Operating and Financial Review*) es un ejemplo de cómo el entorno regulatorio va a incrementar la atención de los directivos de empresas cotizadas porque obliga a todas las compañías cotizadas a dar cuenta de sus riesgos, y está claro que los tributos constituyen uno de los más importantes de las empresas, sobre todo si entran en esquemas de ingeniería fiscal

28

La Ley Sarbanes-Oxley (julio 2002), conocida también como SarOx ó SOA (por sus siglas en inglés Sarbanes Oxley Act), es la ley que regula las funciones financieras contables y de auditoría y penaliza en una forma severa, el crimen corporativo y de cuello blanco. Debido a los múltiples fraudes, la corrupción administrativa, los conflictos de interés, la negligencia y la mala práctica de algunos profesionales y ejecutivos que conociendo los códigos de ética, sucumbieron ante el atractivo de ganar dinero fácil y a través de empresas y corporaciones engañando a socios, empleados y grupos de interés, entre ellos sus clientes y proveedores.

29

Exige el análisis de las posiciones fiscales materiales de acuerdo con la norma contable 109 del FAS

(*Financial Accountig Standars Boards*) denominada «Impuesto sobre Beneficios» (*Accounting for Incomes Taxes*).

30

El proyecto comenzó en 2005 con la creación de un observatorio en el que participaron 40 grandes empresas y culminó en marzo de 2008 con la publicación del Marco Conceptual del Control Fiscal, una herramienta de auditoría interna diseñada específicamente para el control de las cuentas de impuestos. La relación se instrumenta mediante la firma de un acuerdo de cooperación (covenant) con la Administración, por medio del cual la empresa se compromete a comunicar los riesgos fiscales en que incurra, mientras que la Hacienda se obliga a proporcionar seguridad jurídica y a realizar menos controles o hacerlos menos exhaustivos. La idea básica es que estos contribuyentes no presentan verdaderos riesgos de fraude (al margen de que puedan cometer errores o incurrir en omisiones puntuales), lo cual libera recursos para concentrarse en las empresas que no se han sometido a una autodisciplina.

31

En Irlanda el «enfoque cooperativo» fue puesto en marcha en 2005 como una iniciativa para que la Hacienda y las grandes empresas irlandesas trabajasen conjuntamente por una nueva ética de cumplimiento voluntario. El objetivo es facilitar planes puntuales de actuación para contribuyentes que tienen un problema de planificación abusiva y buscan seguridad jurídica. Esta se logra gracias a una revisión conjunta de los hechos y las interpretaciones jurídicas de la que se deriva un plan de actuación que puede quedar plasmado como acuerdos formales o como meros protocolos o declaraciones de intenciones. Normalmente, el producto de una revisión conjunta del riesgo fiscal es un plan especial de cumplimiento que se confirma por una carta con la declaración de intenciones. Los planes establecen las acciones que debe emprender cada parte, con plazos y resultados.



32

En particular, la [Ley de sociedades de capital](#) contempla un régimen general de responsabilidad de los administradores por daños ([arts. 236](#) y ss. LSC) y un sistema de responsabilidad por obligaciones sociales como consecuencia del incumplimiento de los deberes específicamente impuestos en caso de concurrencia de causa de disolución ([art. 367](#)LSC).

En el ámbito de la responsabilidad por daños, los administradores de una sociedad están obligados a desempeñar su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y a informarse diligentemente sobre la marcha de la sociedad. Han de cumplir con el deber de lealtad al interés de la sociedad; sobre ellos pesan las prohibiciones de utilizar el nombre de la sociedad o invocar la condición de administrador de la misma para la realización de operaciones por cuenta propia o de personas vinculadas a los administradores; igualmente la prohibición de realizar inversiones u operaciones ligadas a los bienes de la sociedad de las que haya tenido conocimiento con ocasión del cargo; y los deberes de comunicar las situaciones de conflicto de intereses. Y, aún después de cesar en sus funciones, deben guardar secreto de las informaciones de carácter confidencial que conozcan por

razón de su cargo. Pues bien, el incumplimiento de los deberes impuestos al administrador en el ejercicio de su cargo origina su responsabilidad civil por los daños causados a la sociedad. Los administradores que realicen un acto en contra de la ley o los estatutos, o por los realizados incumpliendo los deberes inherentes al desempeño del cargo serán responsables frente a la sociedad, los accionistas y los acreedores sociales del daño causado a la sociedad. Si se trata de un administrador único, éste será el responsable del daño. Igualmente responderá personalmente el administrador de hecho, es decir, aquel que ejerce realmente las funciones de administrador, aunque no haya sido nombrado formalmente. En el supuesto de que el cargo de administrador lo desempeñe una pluralidad de personas, se establece una responsabilidad solidaria: serán responsables todos los miembros del órgano de administración que realizó el acto lesivo. Sólo podrán exonerarse de esta responsabilidad aquellos administradores que prueben que no intervinieron en su adopción ni en su ejecución y que desconocían su existencia, o conociéndola hicieron todo lo conveniente para evitar el daño, o, al menos, se opusieron expresamente al mismo. No es causa de exoneración, en cambio, la circunstancia de que el acto lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general. Esta responsabilidad por actos lesivos de los administradores se exige, por los daños causados a la sociedad, a través de la llamada *acción social de responsabilidad* [ALONSO SOTO, R., «Consideraciones sobre el ejercicio de la acción social de responsabilidad de los administradores de la sociedad anónima», *La Ley*, 5 de julio de 2000, págs. 1 y ss.; BERBEL, J., «Acción social e individual de responsabilidad de los administradores: aspecto material y procesal», *Cuadernos de Derecho Judicial. Derecho de Sociedades*, Madrid, 1992, págs. 99-135; CAMPUZANO, A.B., «La acción social en el sistema de responsabilidad de los administradores de las sociedades de capital», en *Las nuevas obligaciones de los administradores en el gobierno corporativo de las sociedades de capital* (EMPARANZA SOBEJANO), Marcial Pons, Madrid, 2016, págs. 277-302; id. «La acción social de responsabilidad contra los administradores de las sociedades de capital», *Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana*, núm. 56, octubre 2015, págs. 13-38; ESTEBAN VELASCO, G., «La acción social y la acción individual de responsabilidad contra los administradores de las sociedades de capital», en AA.VV., *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital*, Estudios de Derecho Judicial, núm. 24, Madrid, 2000, págs. 57 y ss.; GUILLÉN, M.E., *El proceso civil para el ejercicio de la acción social de responsabilidad*, Madrid, 2000; HERRERA CUEVAS, E., «La responsabilidad de los administradores. II. La acción social de responsabilidad ([artículo 134 TRLSA](#))», en *Órganos de la sociedad de capital*, I, Valencia 2008, págs. 1034 y 1035; HUERTA, M.I., «Acción social de responsabilidad de los administradores por los socios y desistimiento», *RDM*, 2002, págs. 295 y ss.; MARTÍNEZ MACHUCA, P., «La oposición al acuerdo de transigir o renunciar al ejercicio de la acción social de responsabilidad», *RDM*, 1997, págs. 1155 y ss.; id. «Algunas cuestiones sobre la acción social de responsabilidad», en AA.VV., *Homenaje en Memoria de Joaquín Lanzas y Luis Selva*, I, Madrid, 1998, págs. 533 y ss.; POLO SÁNCHEZ, E., «Nuevas consideraciones sobre la transacción de la acción social de responsabilidad contra los administradores de las sociedades de capital», en AA.VV., *Derecho de sociedades. Libro homenaje a FERNANDO SÁNCHEZ CALERO*, t. II, Madrid, 2002, págs. 1411 y ss.; QUIJANO, J., «La acción social de responsabilidad contra los administradores: el acuerdo y legitimación para ejercitarla. Comentario a la [Sentencia 380/2012, de 5 de diciembre de 2012](#) (JUR 2013, 16752), de la Audiencia Provincial de Madrid, Sección 28», *RDM*, núm. 290, 2013, págs. 437 y ss.; RODRÍGUEZ ARTIGAS, F. / MARÍN DE LA BÀRCENA, F., «La acción social de responsabilidad», en *La responsabilidad de los administradores de sociedades de capital* (Coord. G. GUERRA MARTÍN), Madrid, 2011, págs. 151-194; ROJO, A. / BELTRÁN, E. (dirs.), *La responsabilidad de los administradores de las sociedades mercantiles*, Valencia, 6ª ed., 2016; SÁNCHEZ CALERO, J., «La acción social de responsabilidad (Algunas cuestiones pendientes)», *RDM*, 281, 2011, págs. 95-123; SUÁREZ LLANOS, L., «Responsabilidad de los administradores de la Sociedad

Anónima (disciplina de la acción social)», *ADC*, 1962, págs. 973 y ss.]. Y cuando los actos de los administradores lesionen, directamente, los intereses de socios o de terceros, se concede a los dañados la posibilidad de interponer las correspondientes acciones individuales de indemnización, reclamando para sí la reparación de los daños causados. Se habla, entonces, de *acción individual de responsabilidad*: la indemnización no se reclama para la sociedad sino para el socio o el tercero que hubiera sido lesionado por el acto de los administradores.

En cuanto al sistema de responsabilidad por obligaciones sociales como consecuencia del incumplimiento de los deberes específicamente impuestos en caso de concurrencia de causa de disolución, al objeto de hacer efectiva en las sociedades de capital la concurrencia de una causa de disolución, la Ley diseñó un sistema compuesto de dos elementos: la imposición de unos deberes legales específicos de los administradores en orden a la promoción oportuna de la disolución y la consiguiente responsabilidad de los administradores por las deudas sociales en caso de incumplimiento de esos deberes legales ( [art. 367LSC](#)). Así, la concurrencia de una causa obligatoria de disolución desencadena un procedimiento imperativo cuya omisión acarrea consecuencias muy severas para los administradores. La idea central que subyace en este procedimiento es que la sociedad, una vez acaecida la causa, ha de decidir sobre su continuidad. La sociedad no puede continuar ejerciendo su actividad en las condiciones concurrentes. Por esta razón, se inicia el procedimiento de disolución cuya pieza principal es la convocatoria de una junta general donde los socios deben decidir sobre el futuro de la entidad. El órgano soberano sólo puede acordar la disolución o remover la causa de disolución. En caso de no adoptarse los acuerdos debidos los administradores están obligados y cualquier interesado facultado para solicitar la disolución judicial de la sociedad. El legislador ha previsto un riguroso régimen de responsabilidad para garantizar que los administradores cumplirán con su obligación de convocar la junta general o, en su caso, solicitar la disolución judicial o el concurso; en caso de incumplimiento de este deber, se les hace solidariamente responsables de las obligaciones sociales posteriores al acaecimiento de la causa legal de disolución. Esta sanción civil intenta evitar que se finalice la actividad social por la vía de los hechos, sin acudir a los procedimientos previstos por el legislador que preservan los derechos de los acreedores. En efecto, se impone a los administradores responsabilidad solidaria por las deudas sociales, dentro de ciertos límites, en caso de incumplimiento o de cumplimiento tardío del deber de promover la disolución. Y, de forma correlativa, se atribuye a los acreedores la posibilidad de dirigirse, en satisfacción de sus derechos, además de contra la sociedad, contra los administradores que hubieran incumplido el referido deber. Pues bien, esa responsabilidad de los administradores no exige la concurrencia de más negligencia que la consistente en omitir el deber de promover la liquidación de la sociedad mediante convocatoria de la junta o solicitando que se convoque judicialmente cuando sea el caso o mediante solicitud de la declaración de concurso, cuando concorra su presupuesto objetivo. Así, no se exige una negligencia distinta de la prevista en la  [Ley de sociedades de capital](#), ni la existencia de una relación de causalidad entre el daño y el comportamiento del administrador, sino que la imputación objetiva a éste de la responsabilidad por las deudas de la sociedad se realiza *ope legis*. Se trata de una responsabilidad por deuda ajena *ex lege*, en cuanto su fuente -hecho determinante- es el mero reconocimiento legal, sin que sea reconducible a perspectivas de índole contractual o extracontractual. Se fundamenta en una conducta omisiva del sujeto al que por su específica condición de administrador se le exige un determinado hacer y cuya inactividad se presume imputable -reprochable- salvo que acredite una causa razonable que justifique o explique adecuadamente el no hacer. Responde a la ratio de proporcionar confianza al tráfico mercantil y robustecer la seguridad de las transacciones comerciales, cuando intervienen personas jurídicas mercantiles sin responsabilidad personal de los

socios, evitando la perdurabilidad en el tiempo de situaciones de crisis o graves disfunciones sociales con perturbación para otros agentes ajenos, y la economía en general. Aunque, en todo caso, al comportar esta responsabilidad por deuda ajena una excepción al principio de que nadie responde nada más que de las deudas propias, no cabe extender el deber de responder previsto en el [artículo 367](#) de la Ley de sociedades de capital a situaciones diversas a las en él contempladas. E, igualmente, la responsabilidad que establece la norma exige que el incumplimiento del deber de que se trata sea imputable al administrador (vid. entre otras, [Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2013](#) *Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2013* (RJ 2013, 6405)).

33

A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del [artículo 35](#) de la Ley General Tributaria. En concreto: «2. *Entre otros, son obligados tributarios:* a) *Los contribuyentes.* b) *Los sustitutos del contribuyente.* c) *Los obligados a realizar pagos fraccionados.* d) *Los retenedores.* e) *Los obligados a practicar ingresos a cuenta.* f) *Los obligados a repercutir.* g) *Los obligados a soportar la repercusión.* h) *Los obligados a soportar la retención.* i) *Los obligados a soportar los ingresos a cuenta.* j) *Los sucesores .* k) *Los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivos».*

34

La [Ley 34/2015, de 21 de septiembre](#), de modificación parcial de la [Ley 58/2003](#) General Tributaria modifica la letra e) del apartado 1 del [artículo 43](#), responsables subsidiarios, en concreto se amplía la responsabilidad que tienen los «agentes y comisionistas de aduanas» a todos los «representantes aduaneros» cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. Esta responsabilidad no alcanza a la deuda aduanera o derechos de aduana, que siguen la normativa del [Código Aduanero Comunitario](#), pero sí alcanza al IVA y a los Impuestos Especiales.

35

Así, el [artículo 42.1](#) de la Ley General Tributaria señala que serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) *Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.* b) *Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) anterior, los partícipes o cotitulares de las entidades a que se refiere el apartado 4 del [artículo 35](#) de esta ley, en proporción a sus respectivas participaciones respecto a las obligaciones tributarias materiales de dichas entidades.* c) *Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del [artículo 175](#) de esta ley, la responsabilidad establecida en este párrafo se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las*

sanciones impuestas o que puedan imponerse. Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad. La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el [artículo 39](#) de esta ley. Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal. 2. (Redactado por el apartado cuatro del [artículo quinto](#) de la [Ley 36/2006, de 29 de noviembre](#), de medidas para la prevención del fraude fiscal («B.O.E.» 30 noviembre). Vigencia: 1 diciembre 2006). También serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, del de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) 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. b) Las que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo. c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados, o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía. d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.

36

La [Ley 34/2015, de 21 de septiembre](#), de modificación parcial de la [Ley 58/2003](#) General Tributaria añade un [artículo 258](#)LGT, responsables solidarios en supuestos de delito contra la Hacienda Pública, con entrada en vigor el 12/10/2015. Por la [disposición transitoria única, apartado 9](#), la Administración tributaria podrá declarar responsables por el [artículo 258](#) de la Ley General Tributaria, a aquellas personas que, concurriendo los presupuestos regulados en dicho precepto, tuviesen la condición de causante o colaborador en la realización de una infracción tributaria cuya comisión no hubiese podido declararse formalmente con anterioridad al 12/10/2015 como consecuencia de la tramitación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Se contempla un nuevo supuesto de responsabilidad solidaria de la deuda tributaria para quienes hubiesen sido causantes o colaboradores activos en actos que dieron lugar a una liquidación tributaria referida a elementos de la obligación tributaria vinculados con un posible delito contra la Hacienda Pública, siempre que estos causantes o colaboradores activos estuviesen condenados o imputados en el proceso penal. Por tanto, es suficiente la imputación para que la responsabilidad solidaria de la deuda tributaria pueda ser declarada.

37

La determinación del administrador de hecho resulta especialmente compleja: «[] La figura del administrador de hecho de las sociedades anónimas se presenta a veces como actuación de apoderados-gestores, aunque carezcan de poderes, entendiéndose por tales además los que refiere el

[artículo 141](#) de la Ley de Sociedades Anónimas, y los factores generales o singulares ([artículo 286](#) del [Código de Comercio](#)) y similares, haciendo necesario se lleve a cabo prueba suficiente, directa o indiciaria, acreditativa de ostentar y actuar con la condición de administrador de hecho, que aparece más clara cuando la sociedad carece de efecto administrador legalmente nombrado, ya que no resulta posible la existencia de una Sociedad Anónima que opere sin los órganos sociales previstos con carácter imperativo en la Ley reguladora de las mismas ([Sentencia de 24-9-2001](#) (RJ 2001, 7489)). En el caso presente existía un administrador único [], que resultó condenado en la instancia a pagar con la sociedad de la deuda reclamada y acató el fallo al haberlo consentido, la que suscribió en nombre de [] S.A. el contrato de arrendamiento de la nave, fechado el 1 de julio de 1982, sentando como probado el Tribunal de Instancia que don [] actuó en todo momento como apoderado, pues su misión sólo consistía en llevar a cabo gestiones para cobrar con poder suficientemente la liquidación del finiquito del Seguro y, consecuentemente, la responsabilidad de los administradores por las deudas sociales y convocatoria de Junta para disolver la empresa, no procede extenderla a los meros apoderados, equiparándose los cargos de administrador y apoderado para una actuación concreta, máxime al no concurrir pruebas decididas y convincentes de que en todo momento actuase con efectivas funciones de administrador de hecho, pues, al existir un administrador nombrado legalmente es el auténtico responsable de la marcha de la sociedad ([Sentencia de 7-6-1999](#) (RJ 1999, 4730))» ([STS 22.3.2004](#) (RJ 2004, 1661)). O como indica la [Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007](#) (RJ 2007, 1793) «[] a) El apoderado no tiene el carácter de administrador, al cual aparece vinculada la responsabilidad exigida por la Ley de sociedades anónimas, pues el [artículo 133](#) se refiere como titulares de la responsabilidad que en él se establece a los «administradores» (o «miembros del órgano de administración»: [art. 133.3LSA](#)), cualidad que sólo ostentan los nombrados como tales por la Junta General ([art. 123LSA](#)), y, según la jurisprudencia, a los administradores de hecho (expresamente a partir de la [Ley 26/2003](#)), es decir, a quienes, sin ostentar formalmente el nombramiento de administrador y demás requisitos exigibles, ejercen la función como si estuviesen legitimados prescindiendo de tales formalidades, pero no a quienes actúan regularmente por mandato de los administradores o como gestores de éstos, pues la característica del administrador de hecho no es la realización material de determinadas funciones, sino la actuación en la condición de administrador con inobservancia de las formalidades mínimas que la Ley o los estatutos exigen para adquirir tal condición. El administrador de hecho es el producto de la ausencia o del vicio de alguna de ellas. Cabe plantearse, como hace la [STS de 26 de mayo de 1998](#) (RJ 1998, 4004), la equiparación del apoderado o factor mercantil al administrador de hecho. Sin embargo, dicha doctrina debe quedar reservada para los supuestos en que la prueba acredite tal condición en el apoderado, como puede ocurrir cuando se advierte un uso fraudulento de la facultad de apoderamiento en favor de quien realmente asume el control y gestión de la sociedad con ánimo de derivar el ejercicio de acciones de responsabilidad hacia personas insolventes, designadas formalmente como administradores que delegan sus poderes. Si no concurre una situación de idéntica o análoga naturaleza, los sujetos responsables (como declaran las [SSTS de 7 de junio de 1999](#) (RJ 1999, 4730) y [30 de julio de 2001](#) (RJ 2001, 6632)) son los administradores, no los apoderados, por amplias que sean las facultades conferidas a éstos, pues si actúan como auténticos mandatarios, siguiendo las instrucciones de los administradores legalmente designados, no pueden ser calificados como administradores de hecho» ([SSTS 14.3.2007](#) (RJ 2007, 1793); [8.2.2008](#) (RJ 2008, 2664); [26.5.2008](#); [29.7.2008](#); [14.3.2009](#)).

En este caso la remuneración de los administradores debe venir determinada en los estatutos sociales, exigiendo que se fije un sistema de retribución en los mismos. Tal exigencia, que opera también como tutela para los administradores, tiene por finalidad principal, como señala la [Sentencia del Tribunal Supremo 893/2012, de 19 de diciembre de 2011](#) (RJ 2012, 4878) , potenciar la máxima información a los socios, 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 socios en maximizar los beneficios repartibles. Por sistema de retribución puede entenderse el conjunto de reglas encaminadas a determinar la retribución ([STS de 17 de diciembre](#) (RJ 2015, 6189) y de [9 de abril de 2015](#) (RJ 2015, 2026)). A este respecto, la Dirección General de los Registros y del Notariado, que ha tenido ocasión de pronunciarse, repetidamente, sobre la materia, indica que el concreto sistema de retribución de los administradores debe estar claramente establecido en los estatutos, determinando si dicho sistema consiste en una participación en beneficios, con los límites legalmente establecidos, en dietas, en un sueldo mensual o anual, en seguros de vida, planes de pensiones, utilización en beneficio propio de bienes sociales o cualquier otro sistema que se desee establecer. Así, en concreto, la [Resolución de 12 de noviembre de 2003](#) (RJ 2003, 7684) (cuyo criterio ha sido reiterado en las [RRDGRN de 16 de febrero](#) (RJ 2013, 1982) y 7 de marzo de 2013 y [17 de junio de 2014](#) (RJ 2014, 4181)), mantuvo que el régimen legal de retribución de los administradores exige que se prevea en los estatutos, de forma expresa, que el administrador es retribuido, para así destruir la presunción de gratuidad, y también la determinación de uno o más sistemas concretos para la misma, de suerte que en ningún caso quede a la voluntad de la junta general su elección o la opción entre los distintos sistemas retributivos, que pueden ser cumulativos pero no alternativos ([RRDGRN de 21 de enero de 2016](#) (RJ 2016, 1251), de [5 de noviembre](#) (JUR 2015, 277623), [30 de julio](#) (RJ 2015, 4249), [15 de julio](#) (RJ 2015, 4044), [12 de marzo](#) (RJ 2015, 736) y de [19 de febrero de 2015](#) (RJ 2015, 2577)).

Frente al régimen general de entrada en vigor de la [Ley de Sociedades de Capital](#), se contempló un régimen transitorio en relación con las modificaciones que regulan la remuneración de consejeros, así como lo dispuesto en relación con la evaluación de desempeño de los consejeros en las sociedades cotizadas, y las comisiones de auditoría y de nombramientos y remuneraciones. En concreto, las políticas de remuneración de consejeros, la evaluación del funcionamiento del consejo y sus comisiones en las sociedades cotizadas y la obligación de contar con comisión de auditoría y comisión de nombramientos y retribuciones de las sociedades cotizadas, con las modificaciones estatutarias que ello pueda suponer, deberán acordarse en la primera junta general que se celebre a partir del 1 de enero de 2015.

Además, si la primera junta general ordinaria de accionistas que se celebre a partir del 1 de enero de 2015 aprueba con carácter consultivo el informe sobre remuneraciones de los consejeros, se entenderá que la política de remuneraciones ha sido aprobada a efectos, y, por tanto, mantendrá su vigencia durante los tres ejercicios siguientes y su modificación durante dicho plazo requerirá acuerdo de junta general. Por el contrario, si la junta general ordinaria celebrada a partir del 1 de enero de 2015 no aprobara con carácter consultivo el informe sobre remuneraciones, la política de

remuneraciones de los consejeros deberá consecuentemente modificarse y someterse a la aprobación vinculante de la junta general de accionistas no más tarde de la finalización del ejercicio social siguiente (en ejercicios sociales que coincidan con el año natural, con anterioridad al 31 de diciembre de 2016), y con efectos a partir del ejercicio posterior (es decir, en el ejemplo indicado, con efectos para los ejercicios 2017, 2018 y 2019).

40

A nivel jurisprudencial son reseñables las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 26 de noviembre de 2013 y la de fecha [2 de enero de 2014](#) (RJ 2014, 534). La primera de ellas convierte en liberalidad cualquier retribución no amparada por los estatutos sociales, al considerarla gratuita; la segunda, desautoriza la conclusión alcanzada por la Dirección General de Tributos, al concluir que lo importante no es el criterio de «necesariedad» del gasto, sino su legalidad.

41

Así, la [consulta V1613-15 de veintiséis de mayo de 2015](#) (JUR 2015, 193539), en la que se resuelve una cuestión acerca de la deducibilidad de la remuneración del trabajo realizado por un ingeniero en una sociedad mercantil de la que posee el 12,50% del capital social y de la que es miembro del Consejo de Administración, aunque dicho cargo es gratuito y todas las retribuciones percibidas son satisfechas por el trabajo realizado como ingeniero. Así pues, la DGT ha continuado con el criterio adoptado anteriormente por lo que se establece que, *‘ todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas, en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo, correlación de ingresos y gastos y justificación documental. ’* Por tanto, las retribuciones del socio por el trabajo que desarrolla serán deducibles siempre que cumplan los requisitos legalmente establecidos

42

La [consulta vinculante V1147-15](#) (JUR 2015, 104398) de la DGT: *« En el presente caso, las actividades que constituyen el objeto de la sociedad y que el socio desarrolla, no tienen la naturaleza de actividades profesionales () sino de rendimientos del trabajo ».*

43

Que establece: *«No obstante, tratándose de rendimientos obtenidos por el contribuyente procedentes de una entidad en cuyo capital participe derivados de la realización de actividades incluidas en la [Sección Segunda](#) de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el [Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre](#), tendrán esta consideración cuando el contribuyente esté incluido, a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos, o en una mutualidad de previsión social que actúe como alternativa al citado régimen especial conforme a lo previsto en la*

disposición adicional decimoquinta de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión de los seguros privados».

44

En esta línea, la consulta vinculante V1148-15 de la DGT, donde se expone que los rendimientos obtenidos por los socios como consecuencia de los servicios profesionales prestados generarán rendimientos de actividades profesionales cuando los socios estén incluidos en el RETA, las actividades del socio y de la sociedad deben tener carácter profesional y dentro de esta actividad el socio debe desarrollar tareas de comercialización, organizativas o de dirección de equipos, entre otras.

45

«1 . Estarán obligatoriamente incluidos en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título lucrativo y de forma habitual, personal y directa, siempre que posean el control efectivo, directo o indirecto, de aquélla. Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurren algunas de las siguientes circunstancias: 1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado. 2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo. 3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad. En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad».

46

En este sentido la Dirección General de Tributos señala que el principio de estanqueidad y la circunstancia de que el IVA es un impuesto armonizado permiten la casuística de que una misma actividad pueda ser entendida como laboral en el IRPF y como económica en el IVA, o al revés.