

- Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, criterio de la exclusividad que constituyó una novedad de la vigente Ley. De manera que los gastos comunes, imputables tanto a actividades exentas como no exentas, sí serán deducibles proporcionalmente (en función del porcentaje de ingresos de las explotaciones no exentas respecto del total de ingresos de la entidad).
- La amortización de elementos no afectos a explotaciones gravadas, admitiéndose también la deducción proporcional en caso de afectación parcial a la realización de actividades no exentas (regla esta que no recoge el artículo 122 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades).
- Por último, no serán deducibles las aplicaciones de resultados.

2.3. Tipo de gravamen

El tipo de gravamen aplicable a las rentas netas no exentas será el 10 por 100, en virtud del art. 10 de la Ley 49/2002, con la posibilidad recogida en la disposición adicional primera de ser modificado por la Ley de Presupuestos Generales del Estado.

El ventajoso tipo de gravamen del 10 por 100 al que se someten estas entidades dista mucho de alcanzar el tipo general del Impuesto sobre Sociedades. Es cierto que el porcentaje es el mismo que ya preveía la Ley 30/1994. Mas debemos tener en cuenta que la Ley 49/2002 amplió considerablemente las rentas exentas, por lo que la base imponible a la que se aplica el tipo ha disminuido también considerablemente, acogiéndose, en este sentido, una de las aspiraciones del denominado “tercer sector”.

Recordemos asimismo que en caso de no aplicarse la Ley 49/2002, el tipo de gravamen correspondiente a las rentas no exentas de las entidades sin fines lucrativos se eleva al 25 por 100, tipo establecido en el art. 28.2.e) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2.4. Rentas no sujetas a retención

Las rentas no sujetas a retención, como no podía ser de otra manera, son las rentas exentas, según dispone el art. 12 de la Ley 49/2002. *A contrario sensu*, se extrae que las rentas no exentas quedan sometidas a retención o ingreso a cuenta en los mismos términos que las rentas obtenidas por cualquier otra entidad, para lo que creemos hay una remisión tácita a las normas correspondientes del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁶.

A los efectos de acreditar ante el pagador de la renta la condición de renta excluida de retención, la entidad deberá exhibir el oportuno certificado emitido por el órgano competente de la Administración tributaria en el que se haga constar que la entidad comunicó la opción por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 y no renunció al mismo (art. 4 del Reglamento para la aplicación de este régimen especial, aprobado por

⁶ Es necesario recordar la especial tributación de estos entes respecto de las retenciones que establecía la vieja Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades. En este sentido, podía hablarse de una tributación mínima consistente en la no devolución de las retenciones soportadas, ya que la exención no alcanzaba en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención con arreglo al régimen general del impuesto. Cfr. Falcón y Tella, R.: “Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 58, 1989, págs. 55 a 58; Muñoz Baños, C.: “El Régimen de retenciones y la existencia de una cuota mínima en el Impuesto sobre Sociedades”, *Crónica Tributaria*, nº 43, 1982, págs. 133 a 143; Pérez Lopez, M. T.: “Las exenciones subjetivas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Actualidad Financiera*, nº 22-23, 1989, págs. 1609 a 1613.

Real Decreto 1270/2003). La validez del certificado se extiende desde su emisión hasta la finalización del periodo impositivo. De ahí que se deba solicitar con periodicidad anual.

También relacionado con la exclusión de retención, hay que aludir al art. 3.5º de la Ley 49/2002, que se refiere a los casos en los que los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participa, perciban retribuciones en su condición de administradores, que en realidad se reintegren a la entidad sin fines lucrativos a la que representan. En tal caso, la renta del administrador queda exenta en su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y no se somete a retención; y el art. 5 del ya mencionado Reglamento atribuye al pagador de la renta la obligación de acreditar que la retribución ha sido efectivamente percibida por la entidad y no por su representante (deberá hacer constar que se ha producido este requisito exigido a los efectos de excluir la retención).

2.5. Obligación de declarar

El art. 13 de la Ley 49/2002 establece que existe obligación de declarar todas las rentas, es decir, las rentas exentas y las sujetas a gravamen. Repárese en que la Ley otorga un conjunto de beneficios fiscales sobre la base del cumplimiento de una serie de requisitos; uno de los elementos de prueba que justifican la aplicación de la normativa más ventajosa es la presentación de la declaración por el Impuesto de Sociedades, tanto de las rentas exentas como de las no exentas.

La presentación ha de producirse en los consabidos plazos establecidos con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades. Si el periodo impositivo coincide con el año natural, en los 25 primeros días del mes de julio. Si no coincide, en los 25 primeros días posteriores a los seis meses siguientes al cierre del ejercicio. El modelo a utilizar es el Modelo 200. En cuanto a la opción por la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002, se realizará en el modelo 036 de declaración censal.

Por lo que se refiere a las entidades parcialmente exentas, también habrán de declarar la totalidad de sus rentas, tanto exentas como no exentas, pero estas entidades sin ánimo de lucro ajenas al régimen especial de la Ley 49/2002 no tendrán que declarar cuando reúnan los siguientes requisitos, previstos en el art. 136.3 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

- Que no superen los 100.000 euros anuales de ingresos totales.
- Que los ingresos relativos a rentas no exentas no superen los 2.000 euros anuales.
- Que todas las rentas no exentas que obtengan estén sometidas a retención.

Las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002, junto a la obligación de declarar, están sujetas a otra serie de obligaciones de carácter formal. La Ley hace referencia a la necesidad de que la entidad esté inscrita correctamente en el registro que corresponda, inscripción que dependerá de la entidad ante la que nos encontremos: fundación o asociación (art. 3.7º). A continuación, se exige el cumplimiento de cuantas obligaciones de tipo contable prevea la normativa específica (art. 3.8º). La rendición de cuentas (art. 3.9º) y la elaboración de una memoria económica anual (art. 3.10º) cierran el elenco de requisitos de carácter formal necesarios para la aplicación del régimen.

Nos parece interesante destacar esta última obligación relativa a la elaboración de una “*memoria económica*”. El desarrollo del contenido de la misma se encuentra en el art. 3 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1270/2003 que exige, entre otros, la constancia de los siguientes aspectos:

- Indicación de las explotaciones económicas exentas y no exentas que desarrolla, así como de los ingresos y los gastos obtenidos por la entidad en cada una de ellas. Para ello se deberá utilizar la clasificación contable de los ingresos y los gastos, así como la tipología contenida en los arts. 6 y 7 de la Ley 49/2002 (identificando el correspondiente número y letra) para diferenciar las rentas exentas de las que no lo están. En este orden de consideraciones, toda asociación o fundación estructura su actividad en un plan de actuación que se divide en diferentes proyectos. La elaboración de los mismos implica la ordenación de los ingresos y los gastos que conllevan. Esta estructura podría servir de base para la cumplimentación de la memoria si bien completándolo con las determinaciones legales específicas.

- Se exige informar de las retribuciones satisfechas a los cargos de representante estatutario, patrono o miembro del consejo de administración, para el ejercicio de las funciones que le son propias.
- Deberá indicarse el porcentaje de participación que la entidad tiene en sociedades mercantiles.
- Previsión estatutaria acerca del destino del patrimonio de la entidad en caso de disolución de la misma o justificación del destino dado a los bienes si la disolución se hubiera producido en ese ejercicio.
- Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general suscritos, identificando la entidad colaboradora y el objeto de la colaboración.
- Actividades prioritarias de mecenazgo que en su caso desarrolle la entidad.

La presentación del documento se realizará dentro de los siete meses siguientes al cierre del ejercicio de la entidad. Ahora bien, la memoria es de elaboración obligatoria, aunque en ocasiones no es necesaria su presentación. Esta dispensa ocurrirá cuando la entidad no supere los 20.000 euros de beneficios anuales y no participe en sociedades mercantiles. Dado que la Administración tributaria tiene la potestad de investigar y comprobar los hechos declarados por los sujetos pasivos y además, no tiene por qué ajustar las liquidaciones a lo declarado por los obligados tributarios, está facultada para solicitar la memoria no exhibida, si lo estima conveniente.

3. Tratamiento de las donaciones y aportaciones realizadas a este tipo de entidades

El Título III de la Ley 49/2002 se dedica a los “Incentivos fiscales al mecenazgo” y su capítulo segundo contiene el régimen jurídico aplicable a las aportaciones y donativos o donaciones que realicen personas físicas o jurídicas a las entidades sin ánimo de lucro acogidas a dicha Ley (arts. 17 a 24).

Al respecto, el legislador fomenta esta clase de acciones a través de la figura de la deducción en la cuota. Si el donante o aportante es persona física, la deducción será de un 25 por 100 en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁷; si, por el contrario, es persona jurídica, se aplicará una deducción del 35 por 100 sobre la cuota. En ambos casos, existe un límite máximo aplicable a la base de la deducción (el importe o valor total de lo donado), que no puede exceder del 10 por 100 de la base liquidable en el IRPF o del 10 por 100 de la base imponible en el Impuesto de Sociedades.

⁷ Si los donativos se realizan a fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública no acogidas a la Ley 49/2002, la deducción en la cuota se reduce al 10 por 100, según establece el art. 68.3.b) de la Ley 35/2006, del IRPF.

Asimismo, las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de la aportación o donación realizada (ganancias patrimoniales, fundamentalmente) quedarán exentas en el IRPF o Impuesto sobre Sociedades del donante.

Si la entidad desarrolla actividades prioritarias de mecenazgo (las que se encuentran recogidas como tales en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado⁸), se elevarán en cinco puntos porcentuales los porcentajes de las deducciones y límites contenidos en la Ley 49/2002.

También hemos de subrayar que la mayoría de las Comunidades Autónomas (Aragón, Canarias, Castilla y León, Castilla-La Mancha, Cataluña, Extremadura, Madrid, Región de Murcia o Comunidad Valenciana) han establecido, en uso de sus competencias normativas, diversas deducciones que mejoran el tratamiento fiscal de las donaciones realizadas a entidades que persigan una serie de fines específicos, de naturaleza heterogénea.

Para que pueda ser efectiva la deducción en la cuota, resulta necesaria la justificación del donativo, mediante certificado de la entidad beneficiaria, que contendrá los siguientes extremos (art. 24.3 de la Ley):

- Identificación del donante y del donatario.
- Indicación expresa de que la entidad donataria se encuentra entre las entidades beneficiarias del mecenazgo según esta Ley (las entidades acogidas al régimen de la Ley 49/2002, además del Estado y otros entes públicos o las universidades públicas).
- Fecha y cuantía del donativo cuando se realice en dinero.
- Documento público acreditativo de la entrega cuando la aportación se refiera a otro bien diferente del dinero.
- Destino que la entidad donataria dará al bien aportado para el cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- Mención expresa del carácter irrevocable de la donación dejando a salvo la aplicación de las normas civiles imperativas al respecto.

La entidad beneficiaria deberá igualmente remitir a la Administración tributaria una declaración informativa de las certificaciones emitidas, esto es, de las donaciones y aportaciones recibidas, en el Modelo 182⁹, donde figurará el porcentaje de deducción que corresponda aplicar en cada caso.

⁸ Cfr. disposición adicional trigésima de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2011 (BOE de 23 de diciembre).

⁹ Modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, aprobado por Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre (BOE de 18 de octubre).

LA NECESIDAD DE UN RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LAS EMPRESAS BASADAS EN EL CONOCIMIENTO

Carlos María López Espadafor
María del Carmen Cámara Barroso
Universidad de Jaén

1. Consideraciones preliminares

En el contexto de la reducción de los beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades (IS), podemos detenernos en el hecho de que tantos años de estímulos fiscales a las inversiones en I+D+i en este Impuesto no han tenido un resultado destacable en la necesaria reestructuración del entramado empresarial español. Quizás por ello sería mejor intentar reconducir esta problemática hacia la configuración de un régimen fiscal especial dentro de dicho Impuesto para las empresas de base tecnológica o basadas en el conocimiento. No obstante, para realizar un análisis en tal sentido, debemos comenzar partiendo de ciertas consideraciones sobre los referidos beneficios fiscales.

En los últimos tiempos se ha hecho habitual acudir a las leyes fiscales, a través de la contemplación de ciertos beneficios o incentivos, para lograr la consecución de diferentes objetivos de política económica y social, dirigidos a determinados colectivos de contribuyentes o a potenciar el desarrollo de una actividad económica concreta. Dichos incentivos se pueden articular mediante exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones en las cuotas de los diferentes tributos, aunque se trate de impuestos con una finalidad esencialmente recaudatoria. En definitiva, podemos afirmar que es cada vez más frecuente la utilización del ordenamiento jurídico-tributario con fines, al menos en apariencia, extrafiscales¹; en concreto, en la materia que nos ocupa, el artículo 44.2 de la

¹ Sin embargo, esta finalidad queda, en ocasiones, en impuestos presentados por el legislador como esencialmente extrafiscales, relegada a un segundo plano en pro de la consecución de un objetivo meramente recaudatorio; piénsese, por ejemplo, en el Impuesto sobre Hidrocarburos regulado en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que grava un consumo muy extendido del que no se puede prescindir en nuestros días. De hecho, el Real Decreto-Ley 8/2009, de 12 de junio, por el que se conceden créditos extraordinarios y suplementos de crédito, por importe total de 19.821,28 millones de euros, y se modifican determinados preceptos de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, encargado de incrementar los tipos de gravamen del Impuesto sobre Hidrocarburos en España, exponía en su preámbulo que «siendo la finalidad de esta imposición esencialmente recaudatoria, puede constituirse también en un instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente». Así, es evidente que pasa a un primer plano el objetivo recaudatorio de este Impuesto. Frente a ello, la Exposición de Motivos de la Ley 38/1992 justificaba originariamente este gravamen «en razón a que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transporte, de medio ambiente, etc.».

Constitución Española señala que «los poderes públicos promoverán la ciencia y la investigación científica y técnica en beneficio del interés general»².

En este contexto, y vistas las repercusiones que la crisis económica está teniendo para España, acrecentadas en muchos casos por la falta de competitividad de nuestro tejido industrial, compuesto esencialmente de pymes, se hace necesario, desde las instancias públicas, el estímulo de la realización de actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (actividades de I+D+i) que permitan impulsar el crecimiento de nuestra economía.

Es evidente que el tratamiento ofrecido a las actividades de I+D+i en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, pone de manifiesto el papel que juegan estas actividades dentro de la economía española como motor para conseguir un aumento de la competitividad de nuestro tejido productivo, impulso que, siendo difícil de conseguir al ritmo deseado en el actual contexto empresarial, se hace necesario para la superación de la crisis económica que vivimos. Por ello, es vital potenciar la realización de este tipo de actividades -especialmente en el ámbito de las pymes por ser las más numerosas dentro de nuestro país-.

Una vez constatada la importancia del establecimiento de incentivos fiscales para la promoción de la realización de actividades de I+D+i, como línea estratégica para el crecimiento de la economía española, nos surgen dos cuestiones a las que trataremos de dar respuesta a lo largo de nuestro trabajo.

En primer lugar, deberíamos plantearnos si los incentivos fiscales a la I+D+i, en su configuración actual, representan un instrumento eficaz para el fomento de la realización de estas actividades frente a otras iniciativas públicas como pueden ser la concesión de subvenciones.

De otro lado, debemos plantearnos también si es adecuado el tratamiento fiscal dado a las empresas basadas en el conocimiento (*spin-off*) teniendo en cuenta el alto potencial científico y tecnológico que poseen las mismas. En este sentido podemos afirmar que en España se ha dado un gran impulso a las *spin-off*, especialmente a través de la actuación sobre la legislación universitaria, impulsándose así, desde las Universidades, la creación de las mismas. Sin embargo, este empuje no ha venido acompañado de una reforma de la legislación fiscal que pudiera servir de estímulo a la misma o que dotara de un régimen propiamente especial a tal tipo de empresas. Por ello se hace necesario estudiar cómo se ajusta la normativa tributaria actual a este tipo de empresas y en qué medida puede facilitar su creación, proponiendo los cambios oportunos en tal sentido.

2. Régimen fiscal de la I+D+i en España

El TRLIS contempla los siguientes incentivos fiscales a las actividades I+D+i³: libertad de amortización para gastos de I+D activados como inmovilizado intangible y para

² Del mismo modo, el artículo 173 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece en su apartado primero que su acción estará encaminada a favorecer un mejor aprovechamiento del potencial industrial de las políticas de innovación, de investigación y de desarrollo tecnológico.

³ Junto al beneficio en el IS, existe otro instrumento alternativo que, de igual modo, pretende incentivar la realización de actividades de I+D+i, y que se encuentra regulado en la disposición adicional vigésima de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, consistente en una bonificación del 40 por 100 de las cotizaciones por contingencias comunes a cargo del empresario respecto del personal investigador; instrumento éste incompatible con la aplicación de la deducción por actividades de I+D+i regulada en el artículo 35 del TRLIS. El desarrollo normativo de dicha bonificación se encuentra recogido en el Real Decreto

determinados elementos de inmovilizado tangible e intangible afecto a dichas actividades (artículo 11); reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23); y, por último, una deducción en la cuota por gastos de I+D+i (artículo 35).

La libertad de amortización se regula en el artículo 11.2 (letras c y d) de dicho texto normativo. Este incentivo fiscal, previsto únicamente para las actividades de I+D y no extensible, por tanto, a las de innovación tecnológica, permite a las empresas que se acogen al mismo un diferimiento en el pago del IS. Su ámbito de aplicación es doble: de un lado, los elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a las actividades de I+D⁴; y, de otro, los gastos de I+D activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los elementos que disfruten de libertad de amortización⁵. Pese a las indudables ventajas que puede generar la aplicación de este mecanismo, en la práctica, no supone más que un mero efecto financiero de retraso en el pago del IS cuyo mantenimiento reduce los ingresos fiscales procedentes de este impuesto y cuyo mantenimiento podría ser de dudosa justificación en la actual coyuntura económica⁶.

Por su parte, el artículo 23 contempla una exención del 50 por 100 de los ingresos procedentes de la explotación de determinados derechos de propiedad industrial (por ejemplo, patentes) resultantes de la actividad investigadora de la empresa a la que se aplica dicho beneficio fiscal, cuando se cumplan los siguientes requisitos⁷: (i) que el cedente haya creado los activos objeto de cesión; (ii) que el cesionario utilice los derechos de uso o explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la sociedad cedente, siempre que, en este último caso, dicha sociedad esté vinculada con el cesionario; (iii) que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal; (iv) que cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, se diferencie en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos; y (v), por último, que la sociedad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión.

Por su parte, el artículo 35, insertado en el Capítulo IV (deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades) del Título VI del TRLIS, contempla la deducción por actividades de I+D+i⁸. Su apartado primero regula la deducción por

278/2007, de 23 de febrero, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social respecto al personal investigador.

⁴ Los edificios, excluidos expresamente de la libertad de amortización, podrán, en virtud del apartado cuatro del artículo 11, amortizarse linealmente durante diez años en la medida en que se hallen afectos a actividades de I+D (porcentaje muy superior al establecido en las tablas oficiales).

⁵ Por su parte, el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, somete a los gastos de I+D activados a un proceso en función del cual el período de amortización no debe exceder, con carácter general, de cinco años.

⁶ En este sentido, la disposición derogatoria única del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público elimina la libertad de amortización regulada en la disposición adicional undécima del TRLIS (libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo).

⁷ La reducción deja de aplicarse a partir del período impositivo siguiente a aquel en que los ingresos procedentes de la cesión de cada activo, computados desde el inicio de la misma y que hayan tenido derecho a la reducción, superen el coste del activo creado multiplicado por seis.

⁸ La Ley 35/2006 preveía en su disposición derogatoria segunda la desaparición de esta deducción a partir del 1 de enero de 2012. Sería el Real Decreto Ley 3/2009, de 27 de marzo, de medidas urgentes en

actividades de I+D. Dicho precepto entiende por *investigación* «la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico», y por *desarrollo* «la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes»⁹. De dicha definición se desprende la no exigibilidad de obtención de un resultado positivo de las citadas actividades llevadas a cabo por la empresa.

Para el caso de las actividades de I+D, la base de deducción está constituida por el importe de los gastos de investigación y desarrollo y, en su caso, por las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos¹⁰. En cuanto a la configuración de dicha base de deducción, podemos señalar lo siguiente: (i) está integrada por gastos directamente relacionados con dichas actividades y, a su vez, específicamente individualizados por proyectos; (ii) incluye las amortizaciones contables de los bienes afectos a dichas actividades; (iii) se minoran en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo; (iv) pueden ser realizadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o Espacio Económico Europeo; y (v), en su caso, también se incluyen las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo¹¹.

Los porcentajes de deducción son los siguientes: (i) el 30 por 100 de los gastos efectuados en el periodo impositivo por este concepto (en el caso de que sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, sobre el exceso se aplica el 50 por 100); (ii) una deducción adicional del 20 por 100 del importe de los gastos de personal de la entidad correspondiente a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D; y (iii) el 10 por 100 de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

En el segundo apartado del artículo 35 se regula la deducción por actividades de *innovación tecnológica*, entendida ésta como «la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras

materia tributaria, financiera y concursal, el que, atendiendo a la coyuntura económica, considerara el mantenimiento de esta deducción por entender que la realización de actividades de I+D+i se conforma como una de las líneas estratégicas de impulso de la economía. Además, como ya hemos señalado, los incentivos fiscales no se agotan con la realización de actividades de I+D+i, pues continúan aplicándose sobre los resultados obtenidos de la cesión a terceros de los derechos creados (artículo 23 del TRLIS).

⁹ Junto con ello este mismo inciso señala algunas actividades que se incluyen dentro del concepto de I+D: (a) materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño; (b) creación de un primer prototipo no comercializable; (c) proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, en aquellos casos en los que los mismos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial; (d) diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento de nuevos productos; y (e) concepción de software avanzado.

¹⁰ Como consecuencia de ello, cabe la posibilidad de aplicar el incentivo fiscal a la adquisición de patentes u otros derechos de propiedad industrial por quedar incluidos dentro de la definición contable de activos intangibles.

¹¹ Al no poder originar un mismo gasto la aplicación de la deducción en más de una entidad, el tercero que realiza materialmente la actividad por encargo de otro no tiene derecho a dicha deducción; lo cual, si lo que precisamente se pretende es el fomento de la realización de actividades de I+D, puede resultar, cuanto menos, extraño.

sustanciales de los ya existentes. Se considerarán nuevos aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad»¹². La base de deducción está constituida por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica, no en este caso de las inversiones afectas a la realización de estas actividades, con los mismos requisitos establecidos para el caso de las actividades de I+D: (i) gastos directamente relacionados con dichas actividades y específicamente individualizados por proyectos; (ii) realizadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o el Espacio Económico Europeo; (iii) minorada en el 65 por 100 de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el periodo impositivo; y (iv), en su caso, incluidas las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo. El porcentaje de deducción establecido en este caso es del 12 por 100 de los gastos efectuados en el período impositivo por dicho concepto¹³.

La diferencia entre los conceptos de investigación, desarrollo e innovación tecnológica resulta, a primera vista, prácticamente inobservable. Pese a ello, al contrario de lo que ocurre con las actividades de I+D, el concepto de innovación tecnológica exige, además de un resultado positivo (tal y como se desprende de su definición)¹⁴, la existencia de una novedad subjetiva. Así, la Dirección General de Tributos ha señalado que la actividad de innovación requiere la existencia de una novedad subjetiva y no objetiva, esto es, que el nuevo producto o proceso lo sea, al menos, desde el punto de vista del sujeto pasivo¹⁵.

El apartado tercero del mismo artículo establece una serie de actividades que, en general, quedan fuera del concepto de actividad de I+D+i: (a) actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa; (b) actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios; y (c) la exploración, sondeo o prospección de minerales o hidrocarburos.

Por último, se ofrece en el apartado cuarto del artículo 35 la posibilidad a los sujetos pasivos de que presenten un informe motivado emitido por el Ministerio de Ciencia e Innovación relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos

¹² Como conceptos que forman parte de la base de la deducción se contemplan los siguientes: (a) actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas (que en no pocas ocasiones serán prestadas por universidades u otros centros de investigación); (b) diseño industrial e ingeniería de procesos de producción; (c) adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, *know-how* y diseños; y (d) obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares.

¹³ El artículo 65 de la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, ha modificado, con efecto para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, el artículo 35.2 del TRLIS. Como consecuencia de ello, la deducción por actividades de innovación tecnológica ha pasado del 8 al 12 por 100.

¹⁴ Como excepción a la necesidad de obtención de un resultado positivo podemos señalar las actividades de diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas.

¹⁵ Resolución núm. 806/2009, de 16 de abril. La empresa consultante se dedicaba al desarrollo de soluciones integrales de Internet para empresas e instituciones. En este caso, el problema reside en el desarrollo de un proyecto de implementación de servicios avanzados sobre redes inalámbricas de área metropolitana, en el que no se observa un progreso significativo desde el punto de vista de la obtención de nuevos conocimientos en el ámbito científico o tecnológico; sin embargo, al diferir sustancialmente de los productos propios de la consultante existentes con anterioridad, pudo considerarse como innovación tecnológica.

exigidos, una consulta sobre la interpretación y aplicación de la deducción o, incluso, la solicitud de adopción de un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de I+D+i, teniendo el resultado de de todos ellos carácter vinculante para la Administración Tributaria.

Por su parte, el artículo 44 (normas comunes a las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI) del TRLIS, establece que, en relación con las deducciones aplicadas en los periodos impositivos iniciados dentro del año 2012 ó 2013, el importe de las deducciones previstas en el Capítulo IV no puede exceder, conjuntamente, del 25 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Sin embargo, este límite se eleva al 50 por 100 cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35 excede del 10 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones¹⁶.

Por último señalar que la disposición adicional décima (reducción de las deducciones en la cuota íntegra del IS para incentivar la realización de determinadas actividades) del TRLIS establece que las deducciones reguladas en el artículo 35 se determinarán multiplicando los porcentajes de deducción establecidos en dicho artículo por 0,85 a partir del 1 de enero de 2008¹⁷.

3. Las empresas basadas en el conocimiento ante la fiscalidad de las actividades de I+D+i

Hasta la entrada en vigor de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, por la que entre otras cuestiones, recordamos, se suprime el gravamen del Impuesto sobre el Patrimonio, se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor Añadido, y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria, se preveía en el artículo 35 del TRLIS una deducción adicional del 20 por 100 de los gastos de I+D correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo contratados con universidades, organismos públicos de investigación o centros de innovación y tecnología, reconocidos y registrados como tales por el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, por el que se regulan los centros de innovación y tecnología, así como la consideración como gasto de innovación tecnológica (con un porcentaje de deducción del 15 por 100 frente al general) los proyectos cuya realización se encargaba a dichos organismos.

La eliminación de esta referencia trae causa en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, Asunto C-248/06 (*Comisión de las*

¹⁶ Esta regulación ha sido introducida por el artículo 1. Primero. Tres del Real Decreto-ley 12/2012. Anteriormente, el artículo 65 de la Ley 2/2011 ya había modificado, con efecto para los periodos impositivos iniciados a partir de 6 de marzo de 2011, el artículo 44.1 del TRLIS. Como consecuencia de ello, el límite máximo para la aplicación de las deducciones previstas en el Capítulo IV del Título VI (artículo 44.1) pasaba a ser el 60 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones, frente al anterior 50 por 100, cuando el importe de las deducciones previstas en el artículo, correspondiente a gastos e inversiones efectuados en el ejercicio, excedía del 10 por 100 de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. Con esta Ley se veía una clara intención por parte del legislador de fomentar el incremento de la inversión en I+D+i y en las actividades relacionadas con las energías limpias y el ahorro energético para conseguir un mayor impulso de la sostenibilidad de la economía española. Pese a ello, el Real Decreto-ley 12/2012 señala cómo, en el contexto actual, conseguir un incremento de los ingresos fiscales procedentes del Impuesto sobre Sociedades constituye una prioridad.

¹⁷ Estos coeficientes no son aplicables a la deducción por actividades de innovación tecnológica (artículo 35.2.c).

Comunidades Europeas/Reino de España), en la cual se puso de manifiesto que la anterior redacción del artículo 35 del TRLIS vulneraba la libertad de establecimiento (artículo 49 del TFUE) y la libre prestación de servicios (artículo 56 TFUE) en el seno de la Unión Europea; de un lado, condicionaba la aplicación de la deducción por gastos de I+D+i correspondientes a actividades realizadas en el exterior a que la actividad de investigación y desarrollo principal se efectuase en España y no sobrepasaran el 25 por 100 del importe total invertido y de otro, sólo se generaba la deducción adicional por los gastos de I+D+i ejecutados por centros de innovación y tecnología cuando éstos estaban oficialmente reconocidos como tales en España.

Es evidente que, aunque existe una ausencia de previsión explícita de la armonización fiscal de la imposición directa en los diferentes Tratados, éstos deben ejercerla respetando la normativa de la Unión Europea. En este sentido, tal y como estaban configurados hasta ese momento, dichos incentivos iban más allá de lo estrictamente necesario para el fomento de estas actividades.

Aunque era necesaria una reforma, compartimos la opinión de Checa González quien considera que el actuar del legislador español ha sido desproporcionado y se debería haber concedido, cumpliendo así también con lo señalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, un similar régimen de deducción fiscal cuando estas actividades se hubieran realizado por centros de investigación y tecnología que hubiesen obtenido un reconocimiento similar en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, con independencia de que las autoridades españolas se hubieran reservado la potestad de verificación de la existencia y condiciones de dicho reconocimiento¹⁸.

Pues bien, ante la no previsión ya de un tratamiento específico en el TRLIS para la realización de actividades de I+D+i canalizadas a través de universidades u otros centros de investigación, a diferencia de lo que ocurre por ejemplo en la normativa italiana que ha introducido un crédito fiscal a favor de las empresas que financian proyectos de investigación realizados por organismos públicos de investigación, se hace necesario la creación de empresas basadas en el conocimiento (*spin-off* de origen académico) que exploten el conocimiento acumulado en estos centros¹⁹.

A grandes rasgos podemos definir las *spin-off* como aquellas empresas basadas en el conocimiento desarrollado a partir de la actividad investigadora que, como consecuencia de la transferencia de los resultados de la actividad desde el centro de investigación (por ejemplo, universidad) a la empresa, cuentan con un alto componente en I+D+i.

En este sentido, el artículo 56 de la Ley 2/2011 permite a los organismos públicos de investigación la participación en el capital de sociedades mercantiles cuyo objeto social sea la realización de alguna de las siguientes actividades: (a) la investigación, el desarrollo o la innovación; (b) la realización de pruebas de concepto; (c) la explotación de patentes de invención y, en general, la cesión y explotación de los derechos de la

¹⁸ Checa González, C.: “IS y deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica”, en *Quincena Fiscal*, nº 8, 2008, pág. 94.

¹⁹ En concreto, el artículo 1 del Decreto-Ley 13 maggio 2011, n. 70 (*Semestre Europeo – Prime disposizioni urgenti per l’economia*) ha establecido, para los ejercicios 2011 y 2012, un crédito fiscal del 90 por 100 de la cantidad destinada por una empresa a la financiación de la actividad de investigación realizada por una Universidad o un ente público de investigación, entre el 31 de diciembre de 2010 y el 31 de diciembre de 2012, aplicado sobre el exceso de la media de la inversión realizada por la empresa en investigación en el trienio 2008-2011 y que se reparte, para cada uno de los ejercicios, en tres cuotas anuales.

propiedad industrial e intelectual; (d) el uso y el aprovechamiento, industrial o comercial, de las innovaciones, de los conocimientos científicos y de los resultados obtenidos y desarrollados por dichos agentes; y (e) la prestación de servicios técnicos relacionados con sus fines propios.

Por su parte, el artículo 65 de esta misma Ley señala que la colaboración entre las universidades y el sector productivo puede articularse, por ejemplo, a través de los siguientes instrumentos: (i) la constitución de empresas innovadoras de base tecnológica; (ii) la generación de polos de innovación, mediante la concurrencia en un mismo espacio físico de centros universitarios y de empresas; (iii) la puesta en marcha y la potenciación de programas de valorización y transferencia de conocimiento; (iv) la formación de consorcios de investigación y transferencia del conocimiento; y (v) la creación de cátedras-empresa basadas en la colaboración en proyectos de investigación que permitan a los estudiantes universitarios participar y conciliar su actividad investigadora con la mejora de su formación.

Además, por su parte, la Ley 14/2011, de 1 de junio, de la Ciencia, la Tecnología y la Innovación, recoge también medidas, en este mismo sentido, como las relativas a la promoción de una mayor movilidad de los investigadores entre sector público de I+D y empresas, o el apoyo a la creación y consolidación de empresas de base tecnológica a través de figuras como el estatuto de la Joven empresa innovadora.

Aunque, como ya hemos señalado, consideramos que no se debería haber eliminado el trato beneficioso otorgado a los organismos públicos de investigación, por el rico potencial investigador del que disponen y por constituir una alternativa importante para las pymes que no cuentan en su seno con departamentos propios de I+D, y que sin embargo quieren estar en la vanguardia tecnológica, creemos que las empresas basadas en el conocimiento pueden ser una alternativa eficaz para el fomento de la realización de este tipo de actividades por su alto potencial económico.

4. La necesidad de un régimen especial específico orientado a las *spin-off*

Una de las principales carencias de la economía española en el contexto europeo y mundial es, indudablemente, la falta de un mayor desarrollo de su industria tecnológica. No se trata ya solo de un mayor desarrollo en I+D+i de las empresas ya existentes, lo cual a veces no genera empleo, sino que incluso lo reduce en ciertos ámbitos empresariales, sino que se debe tratar, principalmente de la creación de nuevas empresas basadas en la investigación, el desarrollo y la innovación tecnológica que amplíen nuestro parque empresarial y que generen un crecimiento del empleo en España que pueda absorber la alta formación de los graduados españoles -que en muchos casos se ven obligados a emigrar-. Se trata de crear nuevas y mejores empresas, desarrollando el citado sector productivo, aprovechando así el potencial humano de nuestro Estado.

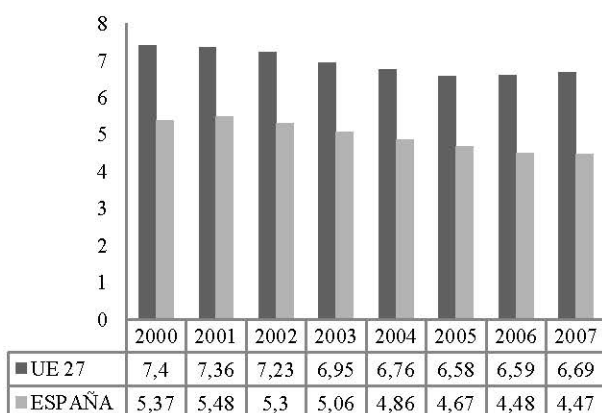
Ello es así debido a que nuestro entramado empresarial se compone, fundamentalmente, de pymes, para las cuales, en su configuración actual, se hace difícil la aplicación de los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i por motivos tales como, por ejemplo: desconocimiento de la existencia de los mismos; incertidumbre acerca de la calificación de una actividad como de I+D+i; excesiva complejidad; falta de información; legislación cambiante e inexistencia de departamentos internos de I+D²⁰.

²⁰ En este sentido, Cordón Ezquerro y Gutiérrez Lousa afirman que aunque “España tiene un conjunto de incentivos fiscales (...). Sin embargo, el número de entidades que disfrutan de estos beneficios es muy pequeño. Tal vez la complejidad de la norma y los problemas de financiación de las empresas explican este pobre resultado”. (“Los incentivos fiscales a la investigación, el desarrollo y la innovación

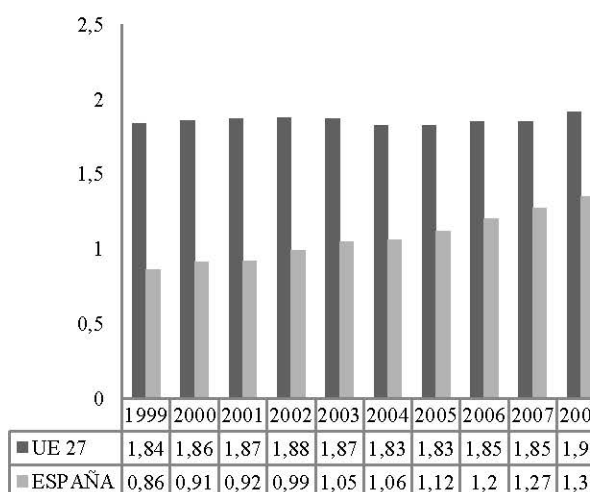
España se encuentra aún lejos de los países más avanzados en I+D+i en el seno de la Unión Europea y, aunque es evidente que los incentivos fiscales constituyen un instrumento muy útil para favorecer la realización de este tipo de actividades, aún queda mucho camino por recorrer.

Así, del análisis ofrecido por la oficina europea de estadística (EUROSTAT), y reflejados en parte en el siguiente cuadro, podemos obtener las siguientes conclusiones²¹. De un lado, observamos que el nivel de empleo en los sectores manufactureros de tecnología alta y medio-alta ha disminuido en los últimos años (tanto en España como en la media de la Unión Europea) situándose, en 2008, en nuestro país en un 4,78 por 100 del total de empleo español; aunque es evidente que esta circunstancia viene condicionada en gran medida por la actual coyuntura económica, países como la República Checa cuentan con un porcentaje de un 11,64 por 100 en esa misma fecha. De otra parte observamos cómo, aunque el gasto en I+D se ha venido incrementando en España a un ritmo más o menos aceptable, aún queda mucho para llegar a la media de la Unión Europea. Así, por ejemplo, en 2010, mientras que este indicador era del 1,39 por 100 del PIB en España, otros países como Finlandia alcanzaron hasta un 3,87 por 100 (encontrando también casos en el otro extremo como, por ejemplo, el de Chipre con un 0,5 por 100).

Empleo en los sectores manufactureros de tecnología alta y medio-alta (% total empleo)



Gasto en I+D (% PIB)



Pues bien, entendemos que, en el actual contexto económico, algunas de las alternativas a ofrecer al actual régimen fiscal de las actividades de I+D+i podrían ser las siguientes:

En primer lugar consideramos que, tras la desaparición del régimen de deducción adicional existente para las empresas que desarrollaban su actividad de I+D+i a través de universidades y otros centros públicos de investigación, se hace fundamental la creación de *spin-off*, como mecanismo que permita la explotación comercial del conocimiento acumulado en estos centros. Así, entendemos que las empresas basadas en

tecnológica», en *Revista Económica de Castilla-La Mancha*, nº 16, 2010, pág. 285). Así, Puig Ventosa señala como algunas de las limitaciones de esta deducción fiscal: marco legal cambiante, poco conocimiento de su existencia por parte de las empresas, complejidad y burocracia, incertidumbre sobre su futuro e incertidumbre legal respecto a posibles inspecciones, etc. (“Incentivos a la I+D+i y a las inversiones medioambientales en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 210).

²¹ Datos obtenidos de la oficina europea de estadística (EUROSTAT), consultados el 23 de abril de 2012. http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/science_technology_innovation/data/main_tables.

el conocimiento, en gran medida impulsadas desde el ámbito universitario, representan un eje esencial en un desarrollo económico de calidad de nuestro Estado.

Por ello, pensamos que una opción viable sería la aplicación de un tipo de gravamen específico, bastante más reducido que el general y al margen de la deducción contemplada en el artículo 35 del TRLIS, a estas empresas. No vemos inconveniente en que se pudiera aplicar un tipo reducido a las *spin-off*; tipo que podría ser especialmente rebajado en los primeros años de vida de las mismas para incentivar a las universidades a la creación de éstas para explotar el conocimiento existente en su seno.

Consideramos que, junto a las medidas establecidas por la Ley 2/2011, comentadas arriba y que facilitan la constitución de éstas, el establecimiento de un tipo de gravamen reducido a estas entidades aumentaría el número de de las mismas y, en consecuencia, el gasto en actividades de I+D+i en España.

Por otra parte, y en cuanto a lo que a incentivos fiscales existentes se refiere, entendemos que el elenco de beneficios fiscales contemplados en la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades, en concreto en el Capítulo IV del Título VI del TRLIS, es difícilmente justificable, llegando a distorsionar la recaudación por este impuesto. Por ejemplo, nos podríamos plantear o cuestionar hasta qué punto estaría suficientemente justificado económica y socialmente, en el contexto de crisis actual, un incentivo fiscal como el relativo a las producciones cinematográficas en el artículo 38 del TRLIS. Así, y en consonancia con lo establecido por el Real Decreto-ley 12/2012, que considera necesario un mayor esfuerzo recaudatorio por parte de las grandes empresas, entendemos que se debería reducir el elenco de beneficios fiscales existentes en la actual regulación del IS de forma que dejara de producirse una caída en el tipo efectivo del IS.

Por todo esto y hasta que el ciclo económico avance, consideramos que no debería caminarse hacia reducciones generalizadas e indiscriminadas del tipo de gravamen del IS para cualquier clase de entidad con independencia de la tipología de sus inversiones. Además, entendemos que los beneficios fiscales en el IS deberían simplificarse centrándolos o reconduciéndolos a los necesarios para el fomento de la realización de actividades de I+D+i y la creación o mantenimiento de empleo, por ser dos puntos fundamentales que necesitamos reforzar para asegurar la estabilidad de nuestra economía y favorecer la recuperación y el empleo. Sería necesario potenciar más estos dos tipos de beneficios fiscales en el IS frente al resto y compensarlo frenando cualquier reducción generalizada de tipos, de tal forma que la tributación efectiva sea al final menor, pero sólo si garantiza la creación de empleo o el fortalecimiento en I+D+i de la empresa española.

En este sentido, la disposición final tercera del Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público, ha modificado la disposición adicional duodécima del TRLIS, quedando redactada de la siguiente forma: «en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2009, 2010, 2011 y 2012, las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en dichos períodos sea inferior a 5 millones de euros y la plantilla media en los mismos sea inferior a 25 empleados, tributarán con arreglo a la siguiente escala, excepto si de acuerdo con lo previsto en el artículo 28 de esta Ley deban tributar a un tipo diferente del general: (a) por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202, 41 euros, al tipo del 20 por ciento. En los períodos iniciados impositivos iniciados dentro de los años 2011 y 2012, ese tipo se aplicará

sobre la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 300.000 euros; (b) por la parte de la base imponible restante, al tipo del 25 por ciento.

Por último, señalar que, aunque aún queda mucho por hacer a nivel nacional, tal y como ya estableció en su momento el preámbulo de la Ley 35/2006, se hace necesaria una mayor coordinación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades en el seno de la Unión Europea, mediante la equiparación de los tipos de gravamen y la eliminación de los beneficios fiscales selectivos.

5. La fiscalidad de las sociedades en el contexto de la crisis económica

La finalidad principal de los tributos es la contribución a la financiación de los gastos públicos, tal y como se desprende del artículo 31.1 de la Constitución. Pero pueden existir tributos respecto a los cuales el deseo originario del legislador fuera el de incidir en el comportamiento del contribuyente, limitando ciertas actuaciones, en función de la importante carga fiscal que tuvieran que soportar; de ahí, que el objetivo a conseguir con tal impuesto sería el recaudar cuanto menos mejor, de tal forma que se hubiesen reducido al mínimo las actuaciones de las que se quiere disuadir a través de tal incremento tributario. Este último sería un hipotético impuesto extrafiscal puro.

Pero entre un impuesto de finalidad esencialmente recaudatoria y un impuesto de finalidad esencialmente extrafiscal, podemos encontrarnos con muchos supuestos intermedios: impuestos de finalidad esencialmente recaudatoria aunque con algunos elementos extrafiscales, muchas veces centrados en estímulos fiscales y, frente a ello, impuestos originariamente extrafiscales a los que se va dotando con los años de mayor capacidad recaudatoria.

Si nos fijamos en los primeros, en esos impuestos esencialmente recaudatorios con los que se puede conseguir alguna finalidad extrafiscal a través de beneficios fiscales, dentro de los mismos puede jugar un papel esencial el IS.

En el sistema económico-financiero actual existen dos instrumentos esenciales con los que poder actuar. De un lado, la política monetaria; de otro, la política fiscal. En relación a la zona euro, la primera ya no depende directamente de los Estados, sino de la Unión Europea. Con ello, a los Estados, como vía de actuación directa contra la crisis económica, sólo les queda como instrumento esencial la política fiscal.

La fiscalidad empresarial aparece presidida esencialmente por dos impuestos: el IS como directo y el IVA como indirecto. Este último armonizado conforme a directivas de la Unión Europea. El primero, sin perjuicio de la existencia de algunas directivas que de forma puntual puedan afectar a algunos aspectos de la fiscalidad de las sociedades, se presenta como un impuesto esencialmente de competencia estatal; no obstante, debemos tener presente la proyectada armonización de la base imponible de este impuesto en los Estados miembros de la Unión Europea, aún pendiente de aprobación²².

²² Podemos afirmar que, aunque queda mucho camino por recorrer en cuanto a la armonización fiscal de la imposición directa se refiere, existe cierta voluntad en tal sentido por parte de las instituciones de la Unión Europea, puesta de manifiesto en iniciativas como, por ejemplo, la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, la Directiva 2003/49/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, y, más recientemente, con la Propuesta de Directiva del Consejo, de 16 de marzo de 2011, relativa a una base consolidada común del Impuesto sobre Sociedades –COM (2011) 121 final-.

De esta forma, vistas las repercusiones y dimensión de la crisis económica con respecto a España, las carencias de nuestro entramado empresarial e industrial y el protagonismo español en el paro europeo, se hace necesaria una importante rearticulación del IS en nuestro país. Con ello, consideramos que es vital reconducir la orientación empresarial.

Probablemente el camino no sea el de una reducción generalizada de los tipos de gravamen en el IS como se ha venido haciendo, sino una importante reducción de la carga fiscal empresarial centrandó el protagonismo en el fortalecimiento de dos deducciones: una por creación de empleo y otra por inversión en I+D+i. Se trataría de una mayor reducción de la carga fiscal en el IS, pero sólo para las sociedades que orienten su actuación para acogerse a esas dos posibles deducciones.

Pues bien, si lo que queremos es una renovación profunda y estructural del entramado empresarial español, lo ideal sería que no existiese simplemente una mera regulación de los beneficios fiscales a la I+D+i centrados en estímulos a la inversión empresarial en este campo, sino que se configurase un régimen fiscal especial integrado dentro del IS para las empresas basadas en el conocimiento.

LA DIFÍCIL PRECISIÓN DE LA NOCIÓN DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE A TRAVÉS DE LA CLÁUSULA DEL AGENTE DEPENDIENTE (STS DE 12 DE ENERO DE 2012, CASO *ROCHE*)

Aurora Ribes Ribes

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante

1. Planteamiento

A través de su Sentencia de 12 de enero de 2012, el Tribunal Supremo (en adelante, TS) se pronuncia sobre un caso de reestructuración empresarial, en el que una filial se transforma en un fabricante con riesgo limitado en España. El Alto Tribunal confirma las actas de la Administración Tributaria que, lejos de cuestionar el reparto de bases imponibles aplicando la normativa de precios de transferencia, considera que dicha filial constituye un establecimiento permanente (en adelante, EP) de la compañía extranjera en España, y le atribuye los beneficios de la comercialización de los productos en nuestro país.

Remontándonos a los hechos motivadores del litigio, el órgano inspector de la Delegación Especial de Madrid de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria procedió a incoar contra la entidad reclamante un acta, suscrita en disconformidad, por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR), ejercicios 1999 y 2000; en la que hacía constar que, pese a actuar en España mediante EP, la sociedad no había presentado sus declaraciones por el citado concepto. Tras calcular la base imponible estimada que le corresponde a la entidad, el actuario propone la oportuna liquidación, suma de la cuota adeudada y los intereses de demora correspondientes.

La existencia de un EP en España de la entidad extranjera se colige, a juicio del actuario, de los dos contratos suscritos entre ésta y la empresa española Roche Vitaminas, S.A. De acuerdo con el primero (contrato de fabricación), la sociedad española se compromete a producir y envasar en sus instalaciones sitas en Madrid, los productos que la entidad extranjera (ahora recurrente) le indique en sus pedidos. Tales productos serán facturados por Roche Vitaminas, S.A., según precios equivalentes al coste total, más el margen que se define y que pretende retribuir a la fabricante por la utilización de los capitales necesarios para la producción.

En virtud del segundo contrato (contrato de promoción), la entidad extranjera sita en Suiza designa a Roche Vitaminas, S.A., como “agente suyo para España”, con el fin de que promueva los productos que se citan en el apéndice. La empresa española asume, pues, la obligación de “representar, proteger y fomentar” los intereses de la helvética, recibiendo en contraprestación un 2 por 100 de todas las ventas que consiga promover en España.

Dado el contenido de ambos contratos, el actuario estima que la entidad reclamante actúa en España mediante EP, ya que desarrolla en nuestro territorio “una actividad de carácter principal enraizada plenamente en el objeto social para el que fue constituida la compañía, no teniendo carácter preparatorio o auxiliar”; y, a mayor abundamiento, el comisionista actúa como agente del comitente en España, concurriendo, pues, las dos

circunstancias previstas en el artículo 5 del Convenio de doble imposición entre España y Suiza.

La entidad extranjera interpuso reclamación económico-administrativa contra el acto de liquidación dictado por el inspector jefe; ante su desestimación presunta por silencio administrativo del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante, TEAC), planteó recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Audiencia Nacional (en adelante, AN) a través de su Sentencia de 24 de enero de 2008, en la que confirmaba la resolución impugnada por ajustarse al ordenamiento jurídico. Disconforme con tal pronunciamiento, la entidad extranjera interpuso recurso de casación ante el TS, en cuyo procedimiento intervino la Administración General del Estado en calidad de parte recurrida.

2. Delimitación de la concurrencia o no de establecimiento permanente a la luz del artículo 5 del Convenio de doble imposición hispano-suizo. Razonamientos del tribunal supremo y doctrina administrativa

En su escrito de interposición la sociedad recurrente alega, de una parte, la inexistencia de EP a efectos del IRNR; y, de otra parte, el cálculo incorrecto del beneficio imputado en el que incurre la Administración Tributaria. Nuestro análisis se circunscribe, no obstante, a la primera de las cuestiones indicadas, por ser en nuestra opinión la que concita mayor interés y relevancia.

Así lo entendió también la AN que, al hilo de la sentencia recurrida, manifestaba que “el debate en este proceso contencioso-administrativo suscita una cuestión nuclear consistente en determinar si, a los efectos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Roche Vitamins Europe actuaba en nuestro país a través de un establecimiento permanente. A título subsidiario, y sólo para el caso de que la primera cuestión reciba una respuesta afirmativa, procederá abordar el examen de los errores en el cálculo de la base imponible que denuncia el recurrente”.

Pieza clave para dilucidar la presencia o no en España de la entidad helvética mediante EP, es el examen de los dos contratos firmados entre ésta y la sociedad española, así como de sus características esenciales. Con arreglo al primero de ellos, Roche Vitamins Europe, titular de la licencia de ciertas fórmulas, know-how, patentes y marcas en los sectores farmacéutico, cosmético y de la alimentación animal, contrató a Roche Vitaminas, que dispone en España de instalaciones destinadas a la fabricación de bienes de los citados sectores, para su venta posterior. Conforme al contrato de fabricación que las vinculaba, la empresa española se comprometía a elaborar y empaquetar los productos, así como a venderlos a la compañía suiza, siempre bajo los dictados de esta última, que asumía la obligación de adquirirlos. La determinación del precio se efectuaba anualmente, en función de los costes de producción, adicionándosele un margen de acuerdo a criterios de mercado.

Por otro lado, en base al segundo contrato, Roche Vitaminas quedaba obligada a promocionar en España los Productos que Roche Vitamins Europe le compraba, además de cualesquiera otras mercancías que esta última entidad adquiriera en operaciones intracomunitarias. Se pactaba, asimismo, el arrendamiento a favor de la empresa extranjera de un almacén, propiedad de Roche Vitaminas, para depositar los productos antes de su distribución a los clientes.

Conviene subrayar que el precio de venta a terceros se fijaba, en todo caso, por la entidad suiza, que era la que facturaba, si bien las órdenes de compra podían gestionarse por cualquiera de las dos compañías. A este respecto, Roche Vitaminas no podía,

empero, alterar o negociar las condiciones de venta, ni tampoco aceptar ningún contrato por cuenta de la suiza. Finalmente, en cuanto a la remuneración a percibir, se fijaba en un 2 por 100 de las ventas en España, cantidad a la que había que sumar los costes en los que hubiera incurrido la empresa española, así como 750 pesetas por cada metro cuadrado de superficie del almacén alquilado.

Tal y como declara la AN, nos encontramos, pues, a raíz de la firma de ambos contratos, ante una suerte de reestructuración empresarial, habida cuenta de que Roche Vitaminas, que hasta entonces había actuado como fabricante, importadora y vendedora de bienes, pasó a reproducirlos para un único cliente -la entidad helvética-, que con posterioridad los introducía en el mercado. La finalidad de este cambio de estrategia no era sino la reducción de costes, centralizándolos en un único país (Suiza).

Teniendo presente dichas premisas, el primer interrogante que se plantea para resolver la existencia o no de EP en España por parte de Roche Vitamins Europe, versa sobre cuál es la normativa aplicable en este asunto. Es ésta, afortunadamente, una cuestión correctamente interpretada en la actualidad por los Tribunales y órganos administrativos españoles que, durante largos años, sin embargo, desconocieron la existencia de los convenios de doble imposición internacional (en adelante, CDI) como norma aplicable. En la actualidad, la preeminencia que estos instrumentos convencionales ostentan frente a las fuentes internas es ya una cuestión pacífica, por lo que ante la existencia del CDI entre España y Suiza de 1966 (*BOE* 3 de marzo de 1967), resulta claro que es el artículo 5 del mismo el que se aplica, frente a la definición de EP alojada en la -entonces vigente- Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR.

La primacía de los CDI sobre la legislación nacional, como reflejo del carácter suprallegal que aquellos encierran, reviste especial trascendencia en casos como el que nos ocupa, en el que la letra de una y otra normativa difiere. En efecto, la lectura de ambas regulaciones pone de relieve el concepto más amplio de EP que acoge el artículo 12.1.a) de la Ley 41/1998 (que además contiene una cláusula residual: “lugares de trabajo de cualquier índole”), en contraste con el artículo 5 del CDI entre España y Suiza¹ que, por el contrario, excluye de este concepto los centros de compras, de

¹ El artículo 5 del CDI hispano-suizo dispone lo siguiente: “1. A los efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúe toda o parte de su actividad.

2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial: a) las sedes de dirección; b) las sucursales; c) las oficinas; d) las fábricas; e) los talleres; f) las minas, canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; g) las obras de construcción o de montaje cuya duración exceda de doce meses.

3. El término “establecimiento permanente” no comprende: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar, siempre que estas actividades se realicen para la propia empresa.

4. Una persona que actúe en un Estado contratante por cuenta de una empresa del otro Estado contratante, salvo que se trate de un agente independiente comprendido en el párrafo 5, se considera que constituye establecimiento permanente en el Estado primeramente mencionado si tiene y ejerce habitualmente en este Estado poderes para concluir contratos en nombre de la empresa, a menos que sus actividades se limiten a la compra de bienes o mercancías para la misma.

5. No se considera que una empresa de un Estado contratante tiene establecimiento permanente en el otro Estado contratante por el mero hecho de que realice actividades en este otro Estado por medio de un

almacenaje y de recogida de información (apartado 3), a imagen y semejanza del Convenio Modelo de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, CM OCDE).

Es, precisamente, este dato, el que llevó inicialmente a la AN a declarar la inexistencia de EP de acuerdo con el primer parámetro, relativo a la realización de toda o parte de su actividad mediante un lugar fijo de negocios en España. El mero hecho de contar con un local arrendado en nuestro país, desde el que vendía los productos que compraba a Roche Vitaminas no puede considerarse determinante, a la hora de concluir la presencia de la entidad extranjera en España mediante EP. Tal y como se afirma en la sentencia recurrida, la sociedad helvética no giraba en el local alquilado, donde carecía de los medios personales y materiales para realizar los actos propios de su negocio, sino que se limitaba a almacenarlos y a distribuirlos a sus clientes. Por tanto, a pesar de hallarnos ante un lugar fijo de negocios, éste no puede calificarse de EP con arreglo al artículo 5.3 del convenio bilateral aludido, que descarta expresamente aquellas estructuras empresariales que juegan un simple papel auxiliar² respecto de la actividad mercantil de la empresa no residente.

Ahora bien, como ya subrayamos, la noción de EP, recogida en el artículo 5 del CDI hispano-suizo engloba dos alternativas autónomas, por lo que procede examinar si concurre o no dicho EP en virtud de la segunda, atinente a la actuación de la empresa española en nuestro territorio como agente dependiente de Roche Vitamins Europe. Dado que Roche Vitaminas carecía no sólo de poder para contratar a nombre de su comitente, sino también para negociar dichos contratos, reduciéndose sus facultades a

corredor, un comisionista general, o cualquier otro mediador que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

6. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera) no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.

² Véanse, en este sentido: Resolución de la Dirección General de Tributos de 9-7-2009 (no existe EP cuando una entidad bancaria no residente, mediando convenio, dispone de oficinas de representación para promocionar sus productos y “captar clientes” que contratan directamente con la entidad extranjera); Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 12-11-2001 y 26-8-2009, así como la Resolución del TEAC de 15-2-2007 (un almacén de mercancías, mediando convenio, se considera una actividad auxiliar de la entidad no residente y no constituye EP, en la medida en que el conjunto de la actividad en él desarrollada tenga un carácter auxiliar o preparatorio); Sentencias de la AN de 18-2-2010 y 20-5-2010 (una entidad, protegida por convenio, que comercializa productos mediante almacenes y sirviéndose de una entidad filial, no actúa mediante EP); Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 12-11-2001 y 30-8-2001 (mediando tratado, se consideran excluidas del concepto de EP ciertas instalaciones menores -que sí lo serían según las normas domésticas-, ya sean almacenes que no realizan actividades de reventa, ya, por ejemplo, oficinas de representación, publicidad o promoción que no dispongan de facultades de contratación y cuya actividad sea efectivamente auxiliar o preparatoria). En la misma línea, *a sensu contrario*: Resolución de la Dirección General de Tributos de 24-11-1997 (una entidad española, filial de una sociedad no residente, en la medida en que tenga encomendada la negociación y ejecución de contratos de venta derivados del contrato de comisión mercantil suscrito entre las partes, puede determinar la existencia de EP en España); Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 6-11-2008 y 3-6-2009 (una entidad no residente opera en España contratando con una filial la fabricación por encargo de sus productos. Por ese solo hecho no dispone de EP ni aun cuando cuente con otra sociedad comisionista no controlada ni dependiente de la entidad no residente. Ello no obstante, si del conjunto de su actuación se dedujera la existencia de un asentamiento complejo operativo con coherencia económica en España, la figura del EP podría aparecer).

gestionar las órdenes de compra, podría pensarse -a primera vista- que la misma no actuaba en España como agente de la entidad suiza³.

Sin embargo, si acudimos al CM OCDE, observamos que su artículo 5.5 (equivalente al artículo 5.4 del CDI entre España y Suiza) permite tener en cuenta otras actividades distintas de la de “concluir contratos en nombre de la empresa”; o lo que es igual, la cláusula del agente dependiente despliega también su virtualidad, aparte de cuando el apoderado está autorizado para contratar en nombre del mandante extranjero, cuando, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional, como puede ser la de elaborar las mercancías que posteriormente vende y distribuye.

Pues bien, ésta y no otra es la realidad del asunto que nos ocupa, en la medida en que Roche Vitaminas se obligaba contractualmente a promocionar los productos que la compañía suiza le compraba, así como los adquiridos por esta última en operaciones intracomunitarias. En otros términos, lejos de limitarse a ejecutar las órdenes de la suiza, la empresa española debía efectuar, a tenor de sus facultades de promoción, todas las gestiones necesarias para hacer valer las cualidades de los bienes ofrecidos por aquélla.

Por otro lado, en lo que concierne a su actividad de fabricación, cabe destacar que también la empresa española actuaba como agente dependiente de la extranjera, ya que se limitaba a producir mercaderías para la mandante, siguiendo sus instrucciones y asumiendo únicamente el riesgo de una incorrecta aplicación de los parámetros de calidad comunicados. Esto se traduce en la afirmación de que era la entidad helvética quien asumía el riesgo empresarial, lo que resulta corroborado a la vista del precio que Roche Vitamins Europe satisfacía a la empresa española por los bienes que producía (coste de producción más un porcentaje).

En definitiva, partiendo de que la entidad suiza fabricaba en España a través de un agente dependiente los productos que después comercializaba, localizándose el riesgo empresarial en la primera, al no asumir la española ventura económica o financiera alguna, la AN concluye que la compañía demandante operaba en nuestro país mediante EP. Así lo estima también el TS, que respalda, de este modo, el hilo argumental sostenido por la AN; en sintonía con lo declarado por el Abogado del Estado, según el cual de todas las cláusulas del contrato se desprende la absoluta dependencia de Roche Vitaminas respecto de la entidad suiza.

Asistimos, pues, a un nuevo pronunciamiento sobre un tema sempiterno cual es la difícil precisión del concepto de EP a través de la cláusula del agente dependiente. Si bien en este caso la problemática se resuelve con apoyo fundamentalmente en la ajenidad del riesgo, resulta cuanto menos cuestionable, desde nuestro punto de vista, que la determinación de la existencia de EP pueda basarse exclusivamente en dicho elemento.

³ Véanse, entre otras: Resolución de la Dirección General de Tributos de 29-8-2001 y Resolución del TEAC de 2-3-2006 (la existencia de una sociedad filial o “controlada” por una empresa no residente, no constituye sin más a aquella entidad subsidiaria en un EP de la primera. Sin embargo, tampoco se excluye esa posibilidad, si del análisis del comportamiento de la entidad filial pudiera deducirse que desarrolla una actividad similar a la propia de un “agente dependiente”); Resolución de la Dirección General de Tributos de 20-11-2008 (no existe EP si una entidad no residente actúa por medio de una filial como comisionista, si la sociedad española mantiene su “independencia”); Resolución de la Dirección General de Tributos de 4-5-1999 y Resolución del TEAC de 2-3-2006 (si una entidad no residente opera por medio de agente o comisionista independiente en el marco de su actividad profesional, no concurre EP).

3. Interpretación dinámica de los convenios de doble imposición por parte de la Administración y los tribunales españoles

Un aspecto final, susceptible de valoración positiva, es la interpretación dinámica por la que aboga el TS para refrendar la actuación de la AN. Como se recordará, esta cuestión de notable trascendencia práctica fue ampliamente debatida en el pasado, discutiéndose acerca de si la interpretación de los CDI debe o no llevarse a cabo con el espíritu de los nuevos Comentarios al CM OCDE.

Prácticamente todas las versiones posteriores de los Comentarios modifican, amplían, o precisan el contenido de los Comentarios del Modelo precedente, con el objetivo de perfeccionarlo y clarificar su interpretación y aplicación. La disputa doctrinal en torno a la prevalencia de la interpretación estática o dinámica en este contexto fue resuelta por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en 1997, fecha en la que expresó la conveniencia de que los tratados existentes fueran interpretados, en la medida de lo posible, a la luz de los nuevos Comentarios. De conformidad con la citada manifestación, algunos autores creyeron encontrar apoyo para una interpretación dinámica en sentido absoluto. Otro sector, por el contrario, se mostró partidario de la interpretación dinámica señalada por la OCDE, pero sin rechazar el carácter estático de aquélla cuando la revisión operada sobre los Comentarios así lo aconsejara. Advuértase, a estos efectos, el variado carácter que pueden revestir las puestas al día de los Comentarios, debiendo diferenciarse entre meras explicaciones, adiciones, ampliaciones y cambios sustanciales respecto de lo dispuesto en los Comentarios precedentes que, en función de su naturaleza, recomendarán en ocasiones la interpretación dinámica o ambulatoria y, en otras, la estática. Según la doctrina española mayoritaria⁴, el giro empleado por el Comité de Asuntos Fiscales, *as far as possible*, respaldaría esta última tesis.

Ahora bien, la deseable interpretación dinámica del texto de los CDI, debe distinguirse nítidamente de la pretensión de interpretar extensivamente aquéllos, en beneficio del Estado intérprete, en relación con situaciones que ni siquiera sus redactores se plantearon. De conformidad con este razonamiento y, centrándonos en la doctrina administrativa y en la jurisprudencia de nuestro país, compartimos el fundamento de las Resoluciones del TEAC de 20-10-1992 y 6-11-1996, que versan sobre la correcta interpretación y aplicación del artículo 17 del CDI entre España y Países Bajos. Y discrepamos, por ello, de la decisión adoptada por el TS con ocasión de su Sentencia de 11-6-2008, que aplica indiscriminadamente la teoría de la interpretación dinámica, llevándola hasta sus últimas consecuencias cuando, como ya destacamos, ésta no presenta carácter absoluto e incondicionado, habiéndose recomendado por el Comité de Asuntos Fiscales su aplicación matizada. De otra parte, en sintonía con los cambios introducidos en materia de cánones tanto en el artículo 12 CM OCDE y sus Comentarios -relativos a la cesión de derechos sobre aplicaciones informáticas-, como en la “observación” formulada por España, cabe aplaudir la asunción de la

⁴ Martín Jiménez, A. J.: “Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del Derecho Tributario y sobre los derechos de los contribuyentes”, en *Carta Tributaria*, nº 20, 2003, pág. 15. También en este sentido, la Sentencia de la AN de 3 de octubre de 2002. Nótese, sin embargo, que la influencia práctica que los Comentarios han adquirido sobre las Administraciones y Tribunales, así como la nueva forma de trabajo de la OCDE, posibilitan que cada vez sea más fácil que un Comentario posterior se convierta en *hard law* y cambie el sentido original de convenios anteriores por medio de decisiones administrativas y judiciales. De ahí que, como advierte el citado autor, no esté de más recordar que también los Tribunales pueden oponerse a los efectos de la interpretación dinámica que, como se ha subrayado, no resulta vinculante ni debe imponerse necesariamente en todos los casos.

interpretación dinámica⁵ por la Dirección General de Tributos⁶ en sus Resoluciones de 10-11-2008, 17-3-2009, 20-3-2009 y 14-3-2011, entre otras.

En esta acertada dirección se enmarca también el pronunciamiento analizado, en el que tanto la AN como el TS interpretan el artículo 5 del CDI hispano-suizo de manera dinámica, atendiendo a los Comentarios actualizados de la OCDE al Convenio Modelo. Tal y como se ha comentado en líneas previas, la interpretación dinámica de tal disposición convencional deviene decisiva al objeto de determinar la existencia de EP por parte de la empresa helvética, al considerar que ésta opera en España a través de un agente dependiente.

⁵ Véase también, en esta línea, la STS de 23-12-2010, atinente a la consideración de un EP por la cláusula de construcciones y obras cuya duración exceda de doce meses.

⁶ Ribes Ribes, A.: “Recent application of the dynamic interpretation for royalties by the Spanish Tax Administration”, en *Intertax*, vol. 38, nº 1, 2010, págs. 21-30.

EMPRESA PÚBLICA Y OPERACIONES VINCULADAS: ALGUNAS CUESTIONES NO RESUELTAS

José Vicente Iglesias Gómez
GARRIGUES

Parece obvio que la empresa pública no es, o no debería ser, la principal preocupación del legislador tributario que promulga normas en materia de operaciones vinculadas o *transfer pricing*.

No menos obvio es, sin embargo, que la empresa pública¹ queda, como cualquier otro sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, sujeta a dichas normas, sin especialidad alguna en el caso de nuestro país. Y, sin embargo, las peculiaridades de su régimen legal, de su actividad o, simplemente, de algunas de sus operaciones más relevantes, pueden ser tan significativas que hacen, a menudo, difícil su encaje en dicha normativa. Ello no conlleva sino inseguridad jurídica para estos contribuyentes.

Las líneas siguientes no pretenden agotar toda esta problemática ni constituir un catálogo exhaustivo de las cuestiones posibles en este ámbito, sino exponer algunas cuestiones que se plantean en la práctica y ofrecer algunas líneas para, si no su solución, al menos una reflexión en torno a las mismas.

1. La documentación del grupo

Una de las cuestiones que surge con particular intensidad en las empresas públicas del Estado (y en buena medida en las de las Comunidades Autónomas o las más relevantes administraciones locales) es la relativa a la cumplimentación de la documentación del grupo². Como es sabido, la norma obliga a que el contribuyente suministre³ la información relativa a la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, las entidades que realicen operaciones vinculadas que afecten a las del contribuyente, las funciones ejercidas y riesgos asumidos por dichas entidades, los intangibles, los métodos de fijación de los precios, acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios, acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos, memoria, etc.

Esta obligación no se ha visto precisamente atemperada en el caso de las empresas que pertenecen a un grupo dominado por el Estado, una Comunidad Autónoma o cualquier otra administración. En efecto, ninguna especialidad se recoge en la norma, por lo que la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) ha señalado en su contestación a consulta vinculante V2846-10, de 29 de diciembre de 2010 (en el caso de una sociedad anónima unipersonal integrada en el sector público empresarial de la comunidad autónoma accionista) que *deberán cumplimentarse las obligaciones de documentación, tanto las relativas al grupo como las relativas al obligado tributario, en los términos previstos en los artículos 19 y 20 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades,*

¹ Entendiendo por tal a las sociedades mercantiles de capital público y las entidades públicas empresariales fundamentalmente.

² Artículos 18.2.a) y 19 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio.

³ Ya sea porque dispone de ella o porque se encuentra en poder de la entidad dominante u otra residente en España cuando la primera no lo es.

respectivamente, con el fin de justificar que los servicios prestados (...) han sido valorados a valor de mercado.

No obstante, matiza el órgano directivo, teniendo en cuenta la finalidad de esta normativa, cuando la dominante del grupo es una entidad exenta por su condición de Administración Pública *las obligaciones de documentación van dirigidas al resto de entidades empresariales integrantes de dicho grupo, sin perjuicio de que la documentación referida al grupo pueda contener alguna información sobre la dominante que sea necesaria en el marco de las operaciones empresariales del grupo.*

Salvo que se entienda que esta última matización lleva implícita una cierta suavización de la obligación de aportar documentación relativa al resto del grupo dependiente de la Administración, ello lleva a la paradójica situación de que la entidad dominante, que es la que dispone de dicha información, no se encuentra obligada a elaborarla (y, obviamente, no la elabora) sin que, sin embargo, las empresas dependientes queden eximidas de ello.

Y la práctica demuestra que suponer que una empresa dependiente, por ejemplo, del Estado tiene a su alcance no ya el “set” de documentación del grupo de entidades estatales ya elaborado, sino ni siquiera la información necesaria para componerlo por sus propios medios (dada la miríada de entidades que constituyen este “grupo”), es mucho suponer. En otras palabras, la esperanza de que una empresa pública, sus accionistas o siquiera los órganos tutelantes del Ministerio de turno tengan la posibilidad o los recursos (no nos atrevemos a decir la voluntad) para proporcionar tal información del conjunto de entidades controladas por el Estado puede resultar una quimera.

Algo similar puede ocurrir en las Comunidades Autónomas o en otras administraciones territoriales o institucionales de las que dependan un número de entidades y organismos más o menos abultado.

Y los mecanismos para paliar esta situación desde luego no son evidentes. Podría pensarse en la posibilidad de “reducir” el tamaño del grupo a través de la autonomía y personalidad jurídica de organismos y entidades públicas intermedios dominantes de subgrupos. Sin embargo, a mi modo de ver, la dicción literal de los artículos 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS)^{4,5} y 42 del Código de Comercio⁶ deja poco espacio para ello. En efecto, la utilización del criterio de control determina que la Administración tutelante última posea una posición determinante de la existencia de un grupo a estos efectos con todas las entidades de ella “dependientes” (i.e. controladas por ella) con lo que habremos vuelto al punto de partida en la mayoría de los casos.

Si los entresijos administrativos no solucionan esta situación, que parece que no⁷, al contribuyente o a su fiscalista, en su soledad, sólo le quedará el recurso de ver si las Directrices⁸ de la OCDE⁹ o los trabajos del Foro Conjunto de la Unión Europea en

⁴ Aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

⁵ Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras *según los criterios* establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas

⁶ Entre los que se encuentra la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, por sí o a través de otras entidades dependientes.

⁷ La propia consulta V2846-10 que antes hemos citado parece abundar en la línea anterior.

⁸ Directrices sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales.

⁹ Organización para la Cooperación y el Económico.

materia de obligaciones de documentación pueden acudir en su auxilio, ya que la norma española no lo hace.

Y, si bien no son indicaciones directamente dirigidas a solucionar esta situación, sí que entendemos que es posible encontrar en ellas un cierto alivio. En efecto, en el párrafo 5.6 de las Directrices se afirma, en relación a la documentación específicamente preparada para cumplir con las obligaciones establecidas por la norma tributaria que *cuando se requiera la presentación de este tipo de documentos, la administración tributaria debe mostrarse cuidadosa y medir la necesidad de disponer de ellos teniendo en cuenta el coste y la carga administrativa que puede suponer para el contribuyente su confección u obtención.[...] Así, aun cuando algunos documentos que pudieran utilizarse o servir de base para la determinación de un precio de transferencia de plena competencia a efectos fiscales sean de naturaleza tal que no se hubieran preparado u obtenido sino con fines tributarios, únicamente cabe esperar que el contribuyente los prepare u obtenga en caso de que sean indispensables para poder valorar razonablemente si los precios de transferencia se ajustan al principio de plena competencia, y sólo si el contribuyente puede elaborarlos u obtenerlos sin incurrir en costes desproporcionados. No debe esperarse que el contribuyente elabore u obtenga más documentos que los mínimos necesarios para realizar una valoración razonable sobre su cumplimiento del principio de plena competencia.*¹⁰

También el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la Unión Europea, resultante de los trabajos del Foro Conjunto establece (sección 4, apartados 28 y 31) lo siguiente:

“El tipo de documentación que deberá presentar una filial de un determinado grupo puede diferir de la exigida a una sociedad matriz, es decir, las filiales no estarán obligadas a presentar información sobre todas las relaciones y transacciones transfronterizas entre empresas asociadas del mismo grupo de empresas multinacionales, sino sólo sobre las relaciones y transacciones que las conciernen.

(...) *En casos debidamente justificados, por ejemplo cuando un grupo de empresas multinacionales tiene una estructura organizativa, jurídica u operativa descentralizada o está compuesto por varias grandes divisiones con gamas de productos y políticas de precios de transferencia completamente distintas o que no efectúan ninguna transacción entre entidades, así como en el caso de una empresa de adquisición reciente, el grupo de empresas multinacionales debe ser autorizado a presentar más de un masterfile o a dispensar a algunos de sus miembros de la obligación de utilizar la documentación de precios de transferencia (enfoque UE)”.*

Resulta evidente que las Administraciones Públicas no son multinacionales, pero los grupos dominados por aquéllas se encuentran a estos efectos en la misma situación que los de éstas y no hay motivo para que estas consideraciones no les sean aplicables.

Al amparo de estas previsiones, entendemos que es posible cumplir la obligación de documentación citada aportando la documentación (de grupo) relativa a las entidades que operan en el mismo sector de actividad o en el mismo campo que la empresa en

¹⁰ Igualmente en el párrafo 5.10 se señala lo siguiente: “Asimismo, las administraciones tributarias no deben exigir a los contribuyentes que presenten documentación que no obre en su poder, o sobre la que no tengan control, o a la que no puedan acceder, dentro de lo razonable, por otros motivos; por ejemplo, la información que no se pueda obtener legalmente o de la que el contribuyente no pueda realmente disponer por ser confidencial para sus competidores, o que no esté publicada y no sea accesible por solicitud o a través de la consulta de los datos del mercado”.

cuestión, “subgrupo funcional” que incluirá probablemente a la mayoría si no todas las entidades del grupo con las que se realizan operaciones vinculadas. Esto, sin duda, estará mucho más al alcance del obligado tributario empresa pública que el resto de un interminable rosario de entidades dependientes de la misma Administración con cuya gran mayoría no se tiene relación alguna.

2. Las condiciones y precios de las operaciones

Otra cuestión es la justificación del carácter de mercado de los precios aplicados y, en particular, la suficiencia de los métodos previstos por la normativa para ello, junto a la escasa consideración de circunstancias que, en el sector público, se dan con particular intensidad.

En efecto, así como algunas particularidades de la contratación pública (señaladamente la concurrencia, ya sea a través de concursos y licitaciones o de la petición de varias ofertas) otorgan indudables ventajas a la hora de poder aplicar el método de valoración preferido por la administración tributaria (el del precio libre comparable¹¹) otras circunstancias dificultan en gran medida, si no imposibilitan, la valoración por los métodos tradicionales.

En este sentido, la actuación de las empresas públicas viene determinada en muchas ocasiones por la propia intervención de las administraciones, tanto en los precios directamente, como en las condiciones en que las operaciones han de pactarse y realizarse.

Y si bien la intervención que afecta de forma más o menos directa al precio (es decir, el supuesto más evidente o simple) encuentra cierto eco en los cuerpos que sirven de parámetro interpretativo a la norma española (lo cual supone cierto alivio) no es así en otros casos en que los condicionantes son algo más complejos que en el caso anterior, sin que por ello dejen de ser determinantes para la valoración de las operaciones o “precio de transferencia”.

En efecto, el que hemos determinado como el caso más evidente o simple es el de los precios intervenidos, esto es, cuando la propia normativa establece precios para determinadas operaciones o límites para ellos de carácter imperativo, los cuáles, obviamente suelen ir además acompañados de los correspondientes controles, regímenes sancionadores, etc.

Parece evidente en estos supuestos, que no afectan sólo a las entidades públicas sino también a las empresas privadas¹², que el establecimiento de un determinado precio acorde con estas imposiciones no responde a motivos tributarios ni merece ser, en principio, objeto de regularización desde este punto de vista.

Sin entrar en matizaciones o excepciones a esta idea general que nos hagan perder el hilo de la exposición, resulta indudable que la misma encuentra acomodo en las propias Directrices de la OCDE, cuando señalan que los motivos que pueden llevar a las empresas a operar en precios que no sean comparables con las condiciones que habrían establecido entre sí partes independientes no son sólo fiscales, sino que pueden venir obligados por otros factores, previendo precisamente que las empresas *pueden estar*

¹¹ Hasta el punto de preguntarnos si las operaciones concluidas en virtud de al menos algunos de las modalidades de contratación pública no deberían *per se* estar excluidas de las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas.

¹² Ya sea cuando ambas son destinatarias de la misma regulación, ya cuando se trata de controles específicos sólo aplicables al sector público o al sector privado, que a menudo persiguen objetivos muy diferentes en uno y otro caso.

sometidas a ... controles de ... precios¹³. A partir de esta constatación, a efectos de aplicar el canon de mercado y ante las lógicas pretensiones de los contribuyentes de ajustar los precios de plena competencia para reflejar las intervenciones estatales, las Directrices concluyen¹⁴ que las *intervenciones de los poderes públicos deben tratarse como factores del mercado de un determinado país y, en condiciones normales, deben ser tomados en cuenta en la evaluación del precio de transferencia del contribuyente en ese mercado*. Por lo tanto, como regla general, se acepta que la intervención de los poderes públicos a la hora de fijar el precio o las condiciones de un determinado producto o servicio constituye un “factor del mercado” y que, en consecuencia, dicha intervención ha de ser tomada en consideración a los efectos de determinar el valor normal de mercado del producto o servicio en cuestión. Esta consideración, añadimos nosotros, debe aplicarse con especial intensidad, cuando de entidades públicas (por naturaleza “intervenidas”) se trata y, aún más, si las operaciones en cuestión no tienen lugar, además de con vinculadas, con terceros ajenos al grupo¹⁵.

En consecuencia, parece que tal intervención de los poderes públicos debe considerarse un factor de mercado (decisivo nos atrevemos a decir) cuyo protagonismo, fuera de otras circunstancias particulares que puedan hacer variar esta conclusión, debe llevar a considerar como precio de mercado el aplicado en cumplimiento de tales restricciones legales o administrativas¹⁶.

Sin embargo este juicio, que parece, además de relativamente claro, apoyado en las referencias interpretativas de la norma española fundamentales, pierde desafortunadamente argumentos de autoridad (y, con ello, seguridad jurídica en su aplicación) cuando nos alejamos del supuesto de los precios intervenidos para entrar en los condicionantes que afectan no al precio directamente, sino a las circunstancias, legales o de hecho, en que una determinada empresa pública puede desempeñar su actividad o algunas de sus operaciones.

En efecto, su particular situación, por muy diversos cauces legales, como instrumento de la Administración y, en ocasiones, para desempeñar tareas que no tienen el ánimo de lucro como punto cardinal fundamental, lleva a situaciones donde las condiciones que rodean a la operación son tan particulares que el precio, por fuerza, no obedece al concepto habitual de “mercado” o libre competencia. Y en el mejor de los casos ello puede suceder porque no existan operaciones equiparables u operadores privados que desempeñen una actividad semejante, pero no siempre es así (en particular, cuando actividades semejantes se llevan a cabo en otros países con un régimen de atribución o reserva de actividades al sector público o al privado diferente).

Que en estos casos, sin embargo, no haya propiamente un precio intervenido, produce la mayor de las inseguridades pues, no siendo directamente aplicables las consideraciones antes expuestas, lo cierto es que tampoco es a menudo posible fijar una retribución por

¹³ Párrafo 1.4 de las Directrices de la OCDE.

¹⁴ Párrafos 1.73 y siguientes.

¹⁵ Párrafo 1.75 de las Directrices: “Como regla general, cuando la intervención estatal se aplica por igual a operaciones entre empresas asociadas y entre empresas independientes (tanto legalmente como de hecho), la cuestión, cuando surge entre empresas asociadas, debe abordarse de la misma manera a efectos fiscales que cuando se plantea respecto de operaciones entre empresas independientes. En el caso de que la intervención pública se aplique sólo a operaciones entre empresas asociadas, no hay una solución sencilla. Quizás una forma de afrontar el problema sea aplicar el principio de plena competencia considerando la intervención como un factor que afecta a las condiciones de la operación. (...)”.

¹⁶ Y así lo establece, por ejemplo, la normativa italiana en la materia.

la operación que no se salga de la aplicación habitual de los cánones de “mercado” o precios de libre competencia. Es más, a veces precisamente de lo que se trata es de que la actividad se pueda desarrollar y para ello ha de hacerse fuera de dichos cánones y por por una empresa pública.

En efecto, piénsese en el caso en que por razones de interés público, seguridad pública u otras se reserva la actividad a la Administración o, simplemente, se trata de un ámbito prestacional que no resulta rentable o el sector privado no está dispuesto a acometer. En estos casos es la empresa pública la única que, de hecho o de derecho, desempeña una serie de operaciones. A nadie escapa que se trata de un terreno abonado para el cobro de precios inferiores a los que el puro mercado dictaría. Pues bien, como no haya la “suerte” de que los precios se hallen legal o administrativamente intervenidos o de que se realicen operaciones análogas y en iguales condiciones con partes no vinculadas, la empresa pública de turno se encontrará expuesta casi con total seguridad al ánimo de controversia con que la Inspección de los tributos encare el asunto.

En efecto, en condiciones como las anteriores, si concurren únicamente operaciones particulares con entidades vinculadas (significativamente otra entidad dependiente de la misma administración) con precios no intervenidos pero de algún modo subvencionados, inferiores a los que el puro mercado dictaría o directamente por debajo de coste, como suele ser habitual, los métodos de valoración habituales serán inútiles para justificar la adecuación a mercado de las condiciones pactadas. En el mejor de los casos, la realización de actividades en algún grado similares para el público o empresas no vinculadas podrá proporcionar algún comparable que, tras los oportunos ajustes, pueda decirse que justifica el carácter de plena competencia (pero frecuentemente porque serán operaciones igualmente “por debajo de mercado”, sólo que con partes no vinculadas). Pero en otros casos, se tratará de operaciones tan particulares (y probablemente por ello, tan significativas) que esta defensa sea sumamente débil.

No digamos ya cuando la empresa pública, en una operación concreta, se encuentra sometida a fórmulas de contratación o a un régimen especial de colaboración administrativo que determinan su sometimiento a otra entidad vinculada o su obligación, de hecho o de derecho, de realizar la prestación (caso en que, obviamente, las posibilidades de pactar un precio como partes independientes se ven francamente reducidas, por no decir anuladas).

En estos supuestos, donde también resulta difícil, cuando no imposible, aplicar el método del precio libre comparable, el resto de métodos de valoración contemplados en la normativa española serán inútiles (salvo que se apliquen con un notable grado de imaginación, probablemente no compartida por la Inspección). Y puede imaginarse, si se pretende utilizar un método distinto, cuál será, cuando menos, la discusión sobre si dicho método se adecúa o no al principio de plena o libre competencia.

Nos parece, sin embargo, que, por razones iguales a las antes consideradas y de las que se hacen eco las Directrices de la OCDE, estas circunstancias, una vez probada su concurrencia, deberían igualmente considerarse factores de mercado que, no habiendo otras particularidades más poderosas, determinasen la condición de precio de mercado, a efectos de la normativa fiscal de operaciones entre vinculadas, de la contraprestación establecida.

Y, si esta reflexión no se comparte, lo que no parece de recibo es pretender un ajuste de la misma a efectos fiscales, por lo que quizá estas operaciones debieran quedar fuera del ámbito de la norma, no sólo a efectos de documentación, sino de aplicación del artículo 16. La fórmula para ello se la dejamos al legislador.

Un caso de estas características es el que parece plantearse en la consulta a la Dirección General de Tributos V0407-12, de 23 de febrero de 2012, en la que, sin embargo, sólo se cuestiona sobre la obligación de documentación. En efecto, la entidad consultante es una entidad autonómica, con personalidad jurídica y patrimonio propio, sujeta y no exenta del Impuesto sobre Sociedades y sometida a su régimen general. La misma tiene por objetivo favorecer el desarrollo socioeconómico de la respectiva Comunidad Autónoma, para lo que promueve proyectos de inversión pública y privada, mediante la concesión de avales, préstamos y subvenciones y realiza, además, otras operaciones, manifestando que entre sus operaciones, tanto a favor de entidades vinculadas (entidades participadas por la consultante) como no vinculadas, algunas (principalmente los préstamos, etc.) se realizan a un precio inferior al de mercado y otras a título gratuito, con el fin de estimular la implantación de las empresas en determinadas localidades de la Comunidad Autónoma.

La Dirección General de Tributos diserta sobre el régimen contable y fiscal de las operaciones a título gratuito, para concluir que resulta aplicable el artículo 15 del TRLIS con carácter preferente al 16 TRLIS, por lo que no existe obligación de documentarlas (que, repetimos, es lo que se cuestiona).

La resolución de la cuestión planteada no es, a mi modo de ver, todo lo clara que sería deseable (parece únicamente referirse a las operaciones a título gratuito), ni aborda (quizá porque tampoco se pregunta) la cuestión nuclear: si tales operaciones por precio inferior al de mercado han de considerarse acordes o no con la obligación general de valoración a mercado. Y todo ello seguramente por la complejidad de la materia, de la que antes hemos pretendido dar un enfoque más amplio, que esperamos sirva también en casos futuros, que los habrá, para dar una respuesta adecuada a estas cuestiones.