

CRONICA TRIBUTARIA

Boletín de Actualidad 4/2014



I N S T I T U T O D E E S T U D I O S F I S C A L E S

SUMARIO

Carbajo Vasco, Domingo: La fiscalidad ecológica de ámbito estatal

Piña Garrido, Lilo: IBI y “barrios premium”

Rodríguez Losada, Soraya: La particular concepción de la administración tributaria de la India en relación con el concepto y el régimen jurídico tributario de los servicios de asistencia técnica

Sanz-Arcega, Eduardo: El principio constitucional de progresividad tributaria: una nota para su interpretación reforzada en el marco del Estado autonómico

Sanz Gadea, Eduardo: Recetas para neutralizar los efectos perniciosos de los híbridos

NIPO: 634-14-002-0 ISSN: 210-2919

LA FISCALIDAD ECOLÓGICA DE ÁMBITO ESTATAL

Domingo Carbajo Vasco
Inspector de Hacienda del Estado

1. Consideraciones generales

Existe una importante rama del pensamiento económico, la cual considera que la forma de reducir o anular los daños causados al Medio Ambiente, consiste en la internalización de las deseconomías externas (polución, pérdida de diversidad, efecto invernadero, cambio climático, etc.).

Desde Pigou, uno de los mecanismos clásicos para efectuar tal proceso son los impuestos, los cuales permiten aproximar el precio privado que los consumidores abonan por un bien o servicio a su verdadero coste, pues el mercado es incapaz de reflejar en los precios los daños generados al Medio Ambiente.

La OCDE ha sido desde hace muchos años una ferviente impulsora de la implantación de tributos o gravámenes medioambientales o “verdes” como una modalidad de los instrumentos de mercado de la economía ambiental que, adecuadamente combinada con mecanismos regulatorios, *command and control*, de carácter sancionador, verbigracia, el llamado delito ecológico, y planteamientos voluntarios, de naturaleza educativa o publicitaria; logren reconciliar las necesidades productivas y de consumo con el equilibrio de nuestra Gaia, el Planeta Tierra y el Universo circundante.

En determinadas sociedades avanzadas, supuesto de las escandinavas y, en ciertos documentos de la Unión Europea, se ha, asimismo, propugnado la introducción de tributos “verdes” por el doble dividendo que generan, pues si, por un lado, permiten una mayor eficiencia en la distribución de costes y beneficios de las actividades humanas; por otra parte, su recaudación puede ser utilizada para reducir la carga tributaria de los ingresos fiscales que derivan de gravámenes que recaen sobre el trabajo, fundamentalmente, la imposición sobre la renta, pues estos últimos, además de su injusticia, incrementan el coste de la mano de obra y, en consecuencia, aumentan indirectamente el desempleo.

Ciertamente, la hipótesis del doble dividendo, recientemente relanzadas en el marco de las propuestas europeas de una economía hipocarbónica o de emisiones de CO₂ y otros gases de efecto invernadero nulas, es objeto de un gran debate científico y la misma no se han contrastado, pero revelan que la introducción de impuestos medioambientales nunca se ha expuesto como un fórmula para aumentar la presión tributaria, sino como un mecanismo de cambio en la composición de la distribución funcional de la misma, sustituyendo exacciones ineficientes que aumentan los costes de contratar trabajadores, sustituyéndolos por capital y, en consecuencia, aumentan la tasa de desempleo y, por otro lado, como un sistema más eficiente para alterar los comportamientos humanos, haciéndolos más respetuosos con el Medio Ambiente y atendiendo a problemas crecientes de la Humanidad, supuestos del cambio climático y de la pérdida de diversidad biológica.

2. El concepto de tributo medioambiental

Sin embargo, cuando se intenta delimitar por la doctrina cuál es la naturaleza de un impuesto que permita su calificación como “ecológico”, la polémica estalla.

Por un lado, algunos mantienen que lo relevante, es la afectación de la recaudación obtenida por un impuesto a Políticas Públicas de protección y recuperación medioambiental, pues no existe ningún elemento o diferencia entre tributos verdes y exacciones “normales”.

Sin embargo, tal tesis no es aceptada ni por la doctrina ni por la OCDE, ni tampoco por nuestro Tribunal Constitucional (aunque con escasa contundencia), cuando se ha pronunciado sobre la materia.

En primer lugar, porque nuestro sistema tributario es reactivo a la afectación; en segundo término, por las dificultades para controlar que los ingresos públicos de un tributo cualquiera se destinen a una u otra finalidad y, en último lugar, porque la propia experiencia demuestra (caso del nefasto, y declarado contrario a la normativa europea), “céntimo sanitario”, también llamado “céntimo verde”, es decir, el oficialmente conocido como Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos; resulta imposible comprobar y controlar qué de verdad tales recursos se dirigen a una u otra Políticas Públicas.

En realidad, la polémica sobre qué cualifica a un tributo como “verde” o no, enlaza con la interminable discusión acerca de la finalidad principal de cada impuesto: si recaudar (la conocida como finalidad fiscal) o lograr determinados objetivos económicos y sociales (la llamada finalidad extrafiscal).

En el sistema tributario español, resulta meridianamente claro que el tributo tiene carácter mediat, es decir, trata de “...contribuir al sostenimiento de los gastos públicos...”, como indica el artículo 31.1 de la Constitución Española y que, asimismo, la finalidad recaudatoria y el objetivo de suficiencia no son incompatibles con otros objetivos extrafiscales, reconocidos en el artículo 2.1, segundo párrafo, de la norma básica de nuestro Ordenamiento Financiero, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), al indicar:

“Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios contenidos en la Constitución.”.

Ahora bien, en nuestro Derecho Financiero, tales destinos extrafiscales se modulan mediante los beneficios tributarios, pues la afectación recaudatoria de un impuesto a una u otra Política Pública supone ineficiencias, rigidices presupuestarias y, en última instancia, es incontrolable.

En realidad, en España se ha tratado bien de reducir la crítica social o jurídica a un determinado tributo, justificándolo por su pretendida bondad medioambiental, bien de eludir las limitaciones de competencias autonómicas, reguladas en el artículo 6 de la Ley Orgánica de Financiación Autonómica, afirmando que un gravamen era legítimo si su recaudación se afectaba a una competencia de carácter autonómico como era la protección del Medio Ambiente, artículo 148.1, 9º de la Constitución Española.

Los casos de la mal llamada “tasa de basuras” del Ayuntamiento de Madrid o del inconstitucional Impuesto Balear sobre determinadas instalaciones turísticas son un buen ejemplo de porqué el criterio de la afectación resulta ser, sencillamente, un intento de ilusión financiera, un instrumento de propaganda política tendente a reducir la resistencia social a la introducción de nuevos impuestos.

De hecho, el verdadero problema de la mayoría de los gravámenes autonómicos existentes en España que predicen su carácter verde o respetuoso con el Medio Ambiente, lo hacen, simplemente, para tratar de ocultar su verdadera finalidad: el aumento de la recaudación, sin que los obligados tributarios afectados se resistan ferozmente a la misma.

Por ello, sólo cabe denominar como tributo medioambiental (tal como la doctrina de la OCDE y la española más consistente sostienen) cuando en la configuración de la base imponible del propio impuesto o en alguno de sus parámetros más relevantes, por ejemplo, alguno de los delimitados por el principio de legalidad tributaria, artículo 8 LGT, se configura el daño medioambiental como elemento de cálculo o modulación de la carga tributaria del impuesto.

3. Los impuestos medioambientales estatales

Bajo tales premisas, si hacemos un repaso a los tributos que, según el Gobierno, tienen carácter medioambiental en el sistema tributario del Estado Central, veremos que pocos de ellos responden, en pureza, a tal naturaleza.

Así, el denominado Impuesto a la Electricidad carece de tal naturaleza, pues su finalidad es compensar, de alguna manera, el déficit de la tarifa energética (que ascendía en 2011 a la bonita cifra de 28.000 millones de euros) y, en sus orígenes, a subvencionar el coste excesivo del carbón nacional como fuente productora de energía eléctrica, es decir, lo más antiecológico que existe: favorecer el uso de carbón con mala calidad, para centrales térmicas, originarias de fuertes emisiones de gases de efecto invernadero y, por tanto, causantes directas del cambio climático.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, modificó el anterior impuesto, pero nuevamente no lo hizo por razones medioambientales, sino para generar mayores recursos tendentes a reducir el déficit energético.

Respecto a los gravámenes sobre los residuos nucleares que la citada Ley implementó, también cabe rechazar su cualificación como exacciones tributarias de naturaleza medioambiental, ya que su diseño y base imponible no hacen referencia a los riesgos que esa energía genera, ni tampoco a los costes derivados del depósito de sus residuos, sino que, sencillamente, se configuran como gravámenes sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

Si se analiza otro impuesto creado en idéntica Ley, el mal llamado “canon sobre la utilización de aguas continentales para la producción de energía eléctrica”, además de volver a utilizar inadecuadamente la voz “canon”, desconocida en la clasificación tripartita del fenómeno tributario que establece el artículo 3 de la LGT; tampoco se diseña o construye como un tributo medioambiental, sino como una nueva manera de sujetar diferenciadamente la producción de energía eléctrica, en este caso, de origen hidroeléctrico.

Por último, solo queda calificar como auténtico impuesto verde al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, creado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas en materia tributaria y financiera.

Y es “verde” porque la base imponible y los tipos de gravamen gradúan la carga tributaria según la carga contaminante de este tipo de gases, de manera progresiva, pues

a mayor emisión de tales gases, coadyuvantes del efecto invernadero, aumenta la tributación.

En suma, nuestra imposición “verde”, tanto estatal como autonómica y local, sigue estando en mantillas y está necesitada de una importante reordenación, si es que, de verdad, queremos que nuestro sistema tributario cumpla los fines constitucionales de protección al Medio Ambiente que menciona el artículo 45 de la Constitución Española.

IBI Y “BARRIOS PREMIUM”*

Lilo Piña Garrido
Instituto de Estudios Fiscales

SUMARIO

1. LA PUJANZA DE LOS *BUSINESS IMPROVEMENT DISTRICTS* Y SU REGULACIÓN EN ESPAÑA COMO ÁREAS COMERCIALES URBANAS. 2. LA FINANCIACIÓN DE ESTAS FIGURAS: LA POSIBLE UTILIZACIÓN DE LA RECAUDACIÓN DEL IBI. 3. CONCLUSIONES.

1. La pujanza de los *Business Improvement Districts* y su regulación en España como Áreas Comerciales Urbanas

Según información recientemente aparecida recientemente en prensa¹ el Ministerio de Economía ha preparado, en el marco de su Plan Integral de Apoyo a la Competitividad del Comercio Minorista², un anteproyecto de ley para la Dinamización de las Areas Comerciales Urbanas en el que se incluye una propuesta que afecta al Impuesto de Bienes Inmuebles, de ahí el interés de publicar un comentario sobre él en esta revista.

¿Qué son o se pretende que sean las “Areas Comerciales Urbanas” o ACUs³? pues una figura que ha triunfado en numerosos países, la mayoría de ellos anglosajones, bajo nombres como *Business Improvement District –BID-*, *Business Improvement Area*, *Business Revitalization Zone*, *Community Improvement District*, *Special Services Area* o *Special Improvement District*⁴. El primer experimento se llevó a cabo en Toronto – Canadá- en los años 70 y desde entonces se han multiplicado los casos en Estados Unidos –donde se dice que existen casi 1.200, 67 de ellos sólo en Nueva York⁵-, Canadá, Reino Unido, Irlanda, Alemania, Holanda, Nueva Zelanda, Sudáfrica y otros países.

Se trata de asociaciones de comerciantes de una zona determinada de una ciudad que pretenden revitalizarla atrayendo a nuevos visitantes, turistas, consumidores, en

* Fecha de finalización de este artículo: octubre de 2014. Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación dirigido por L. ESTEVE, “Reordenación y financiación de las competencias locales en un contexto de crisis económica” (DER 2012-39216-C02-02) financiado por la Dirección General de Investigación Científica y Técnica del Ministerio de Economía y Competitividad.

¹ Vid. por ejemplo, “El Congreso pide al Gobierno que avance en la regulación de las áreas comerciales urbanas para fomentarlas”, *Europa Press*, 11-junio-2014; “El gobierno planea abrir la gestión de los barrios a entidades privadas”, *El País*, 23-junio-2014; “Los comerciantes no pagarán más por los “barrios Premium”, *El País*, 1-julio-2014.

² Vid.

http://www.mineco.gob.es/stfls/mineco/prensa/ficheros/noticias/2014/140425_PLAN_APOYO_COMERCIO_MINORISTA.pdf

³ En otros momentos se ha hablado de Áreas para la Promoción de Iniciativas Empresariales, APIEs.

⁴ Vid. A. Espinosa Seguí: “Partenariados público-privados en Europa: la adecuación del modelo de PPP norteamericano al ámbito europeo”, 2008.

⁵ Puede consultarse su página web en <http://www.nyc.gov>, donde se explica su funcionamiento, los servicios que ofrecen a sus miembros y las actividades que organizan para atraer a consumidores a sus zonas.

definitiva, que den vida a las calles, incrementen el volumen de negocio y los beneficios, y permitan la creación de nuevos puestos de trabajo. El objetivo de la asociación es ofrecer –de forma profesionalizada- a sus miembros una serie de servicios que van desde la asesoría en la gestión de los propios negocios -asesoría contable, fiscal y laboral, ayuda en la solicitud de las subvenciones que pueden conseguir, relaciones y pactos con proveedores, organización de eventos, etc.- a la promoción y difusión de sus actividades, y atracción de nuevos clientes –promoción y animación en campañas de rebajas, navidad, etc.; acciones de comunicación en medios locales y regionales, mantenimiento de directorios comerciales, elaboración de material de publicidad, organización de cursos y talleres para los consumidores, guarderías, servicios de entrega a domicilio y de consigna-, y la prestación de otros servicios en la calle que mejoren el aspecto e imagen del barrio como tal –identificación de problemas en el espacio urbano, gestión del alumbrado y ornamentación navideña, limpieza, seguridad-. Estas prestaciones complementan –o eso se pretende- los servicios públicos gestionados por las administraciones públicas, sobre todo por la administración local⁶.

En la mayor parte de los países estas asociaciones operan en los barrios del centro histórico de las ciudades. En algunos, sin embargo, como Escocia, se utilizan también en polígonos industriales, áreas turísticas, áreas rurales, zonas agrícolas o zonas dedicadas a determinados sectores de negocios.

Los elementos que definen un BID son la existencia de un acuerdo entre los empresarios privados y las autoridades públicas –fundamentalmente las locales- que apoyen la iniciativa; un espacio urbano delimitado donde existe una oferta comercial atractiva y diversa de comercios, servicios y otras actividades complementarias; un proyecto de gestión profesionalizada de la zona, que ofrezca servicios a los miembros de la BID y a los usuarios; la percepción por parte de los usuarios de que se trata de una zona con identidad propia; la proyección de una imagen común de todos los negocios del área comercial; un entorno urbano atractivo, accesible y confortable, y una oferta de servicios conjuntos por parte de los negocios de la zona –por ejemplo tarjetas de descuento o de fidelización para las compras en todos los establecimientos, descuentos en aparcamientos o transporte público, etc.-⁷.

Sus defensores alegan que este tipo de iniciativas permite a los comercios de las zonas céntricas de las ciudades competir con las grandes superficies que se instalan en las afueras y permiten, así sobrevivir a las viejas y queridas tiendas de barrio, evitando la desertización y degradación de muchas zonas. De hecho las autoridades locales suelen exigir un plan de negocio que detalle las actividades que se realizarán y los servicios que se prestarán para mejorar el barrio antes de autorizar la creación de un BID. Ese plan debe ser votado y aprobado entre los comerciantes del barrio.

Las críticas, sin embargo, tampoco faltan. Se tacha a los BID de antidemocráticos, puesto que para su creación y en su funcionamiento diario no se consulta a todo el mundo, no se pregunta a la gente que vive en las zonas en las que operan, ni a los propietarios de negocios o empresas que no son comercios –hoteles, servicios profesionales, etc.-, ni se cuenta con muchos pequeños negocios y tiendas, pues los

⁶ Vid. A Rovira Lara: “¿Mito o realidad? La situación de los centros comerciales urbanos en España”, 2011. El autor es director de la Oficina PATECO –Plan de Acción Territorial de Comercio, dependiente del Consejo de Cámaras de Comercio de la Comunidad Valenciana- y presidente de AGECEU –la Asociación Española de Gerencia de Centros Urbanos-.

⁷ Vid. Rovira: “¿Mito o realidad?...”.

miembros del BID o aquellos que acaban teniendo realmente el poder de decisión son sólo los grandes negocios, las grandes tiendas, los grandes almacenes. Se les acusa, además, de provocar la subida de los precios de alquiler de la zona, lo que empuja fuera del barrio a los comerciantes más modestos. Y se rechazan algunas de sus formas de funcionamiento, que provocan exclusión social y expulsan a los más pobres fuera del lugar, empezando, desde luego, por los sin techo, que simplemente se desplazan a otros barrios, lo cual termina provocando una brecha entre unos barrios de primera –los barrios “premium” de nuestro título- y otros de segunda categoría.

El temor que suscitan estas formas de organización es, además, que se conviertan, con el paso del tiempo, en una forma de privatización de servicios públicos⁸. Se teme que los servicios públicos acaben abandonándose y sólo se disponga de los prestados por el BID, que dejarán de ser complementarios o extras, para ser los únicos existentes⁹.

Pues bien, asociaciones de este tipo, totalmente privadas, formadas por los comerciantes de determinados barrios ya existen en muchas ciudades de nuestro país¹⁰ y con las más variadas formas jurídicas: asociaciones, fundaciones, agrupaciones de interés económico, sociedades mixtas, consorcios de promoción y gestión, sociedades cooperativas o sociedades mercantiles –anónimas y limitadas-¹¹. En el 90% de los casos se han creado en los barrios del centro de las ciudades –en un 35% de ellos en los centros históricos-. En un 66% de los casos se ubican en ciudades de menos de 100.000 habitantes; en un 26% de los casos en ciudades de menos de 25.000 habitantes. En un 46% de los supuestos la iniciativa partió de asociaciones o federaciones locales de comerciantes o empresarios; en un 18% de casos del ayuntamiento; en un 15% de las CCAA, y en un 10% de las Cámaras de Comercio.

Pero estas asociaciones se han encontrado con algunos problemas de funcionamiento que piensan que podrían solucionarse dando paso a fórmulas de colaboración público-privada. Los interesados en apoyar y fomentar los BIDs españoles, las Áreas Comerciales Urbanas, piensan que la participación de la Administración Pública es fundamental para, por ejemplo y por lo que aquí nos interesa, conseguir que todos aquellos que se benefician de su existencia contribuyan económicamente a su sostenimiento, de modo que no sea posible la existencia de *free-riders*.

Hasta ahora las ACUS se han venido financiando con las cuotas que abonan los socios y los ingresos que perciben por la prestación de servicios, eventos, patrocinios, y también con ayudas públicas –en el 97% de los casos-. Las cuotas de los asociados suelen ser pequeñas: el 70% paga una cuota inferior a 30 €/mes; esta cuota suele ser la misma para todos, pero en algunos lugares se gradúa según la superficie del local, la actividad desarrollada y la ubicación del negocio en el barrio. Este tipo de financiación,

⁸ Vid. Velasco Caballero: “Los *Business Improvement Districts*: un fenómeno municipal en extensión”, *Boletín del Instituto de Derecho Local*, nº 51.

⁹ Es el temor que UPyD ha puesto de manifiesto ante las propuestas del PP en el Congreso–que CIU ha apoyado, ante las cuales el PSOE se ha limitado a abstenerse y que Izquierda Plural ha rechazado con contundencia-. Así se cuenta en la prensa del día 11 de junio.

¹⁰ Rovira habla de al menos 198 iniciativas, surgidas fundamentalmente a partir de 1990, aunque las primeras iniciativas se dieron en 1970, en “¿Mito o realidad?...”. Vid. también Esteve Pardo, L.: “Un recargo sobre el IBI como posible fórmula para financiar los planes público-privados de dinamización comercial local”, de próxima publicación en un Libro Homenaje al profesor Lasarte editado por el IEF.

¹¹ Vid. *Gestión de Centros Urbanos*, libro editado por el Consejo de Cámaras Oficiales de Comercio, Industria y Navegación de la Comunidad Valenciana, dirigido por A Rovira, 2007.

voluntaria, insuficiente para financiar todas las actividades, dependiente de subvenciones públicas que no siempre llegan, no se considera satisfactoria.

Por eso se pide al Estado que establezca con normas básicas un marco legal estable que solucione los problemas detectados; y se pide a las CCAA y EELL que desarrollen y apliquen esas normas fomentando la creación de nuevas Áreas de Comercio Urbano.

De momento parece que en el anteproyecto preparado por el Ministerio de Economía se admitirá la creación de estas ACUs en “áreas urbanas de marcado carácter comercial y atractivo para los consumidores”, que dispongan de “una oferta de servicios y ocio” diversificada y una “imagen comercial y de gestión única”. Las CCAA fijarán el procedimiento de constitución y la estructura de estas entidades. Y los Ayuntamientos deberán acordar mediante un convenio con las entidades gestoras de las ACUs los “servicios y actividades complementarios” que desarrollarán, su presupuesto y su régimen de financiación¹². Entre las actividades y servicios se contemplan aquellos que contribuyan a mejorar la seguridad pública y sus instalaciones –se trata de las funciones más polémicas y discutidas en otros países-, actuaciones urbanísticas para favorecer la accesibilidad de los clientes mediante todo tipo de transporte y el estacionamiento de vehículos, la colaboración en la conservación del patrimonio histórico y artístico, la instalación de equipamiento urbano para atraer visitantes, actividades culturales y deportivas, etc. ¿Y de dónde obtendrán los recursos que necesitan para todo ello?

2. La financiación de estas figuras: la posible utilización de la recaudación del IBI

Los *Business Improvement Districts* que actualmente existen en otros países se financian con las cuotas que pagan sus miembros, que son los propietarios de los comercios –los propietarios de los locales pagan sólo si estos están vacíos-. En muchos casos la cuota es recaudada por los ayuntamientos, que luego entregan la cantidad obtenida a los encargados de la gestión del BID para sus gastos de funcionamiento y sus actividades.

Por ejemplo en Nueva Orleans el BID se financia con un recargo que va del 1 al 3% del impuesto sobre bienes inmuebles; en Canadá con un recargo sobre el impuesto sobre actividades económicas; en Gran Bretaña, con un recargo sobre el impuesto de bienes inmuebles, distinto según el tipo de actividad del socio empresario, la localización de su negocio dentro del área, su tamaño –existen mínimos exentos, de modo que los negocios más pequeños no pagan-, etc; en Alemania, mediante un porcentaje del valor catastral¹³.

En la propuesta que ahora maneja el Ministerio de Economía –y que negocia con el de Hacienda- se prevé que los comerciantes de una ACU gocen de una bonificación del 95% de la cuota íntegra del Impuesto de Bienes Inmuebles correspondiente a los edificios que posean en la zona y que ese importe se entregue a los gestores de la ACU para sufragar sus actividades y servicios.

¹² En opinión de Velasco -cit, p. 2- deberían ser las CCAA las reguladoras de esta figura –con el necesario complemento de reglamentos por parte de las CCLL-, ya que el Estado apenas ostenta competencias que le permitan ir más allá de fijar unas normas mínimas básicas –art. 149.1.18, competencia básica sobre régimen local, y 149.1.13, bases y coordinación general de la planificación económica-.

¹³ Vid. Rovira: “¿Mito o realidad?...”. Con más ejemplos de Derecho Comparado, vid. Esteve, cit, pág. 12 y ss.

Esto es lo que sabemos por la información aparecida en prensa, que, como suele ser habitual, no es muy precisa desde un punto de vista técnico. No queda claro si los comerciantes de un Area de Comercio Urbano gozarán de una bonificación efectivamente y, por tanto, no pagarán más que el 5% del IBI y se espera de ellos –o se les obliga por ley a- que entreguen el 95% restante a la gestora de la ACU, o si –como parece sugerirse también- pagarán el 100% del impuesto debido y el ayuntamiento sólo se quedará con el 5% de la recaudación, entregando el resto a la sociedad gestora de la ACU.

Esto último es lo que sucede, como hemos visto, en otros países, donde los ayuntamientos colaboran con los BID actuando como recaudadores de sus ingresos –no sabemos si percibiendo, al menos una comisión, por los costes derivados de la gestión, como sería justo-, en unos casos utilizando figuras similares a nuestro IBI, en otros utilizando figuras semejantes a nuestro Impuesto sobre Actividades Económicas.

Ya han surgido las primeras críticas a la idea, señalando que la mayor parte de los comerciantes no son propietarios de su local, sino sus arrendatarios, con lo cual no son ellos los sujetos pasivos del IBI¹⁴.

Efectivamente puede que el IBI no sea, pues, la figura más indicada sobre la que operar¹⁵, pero yendo más allá de esto, ¿qué valoración merece esta propuesta o, mejor dicho, la idea de utilizar parte de la recaudación de un tributo para financiar a una asociación privada de comerciantes que pretende embellecer y mejorar los servicios de limpieza y seguridad de una determinada zona de la ciudad para atraer a más consumidores a sus negocios privados?

Para nosotros una valoración bastante negativa. Y esto porque si el 95% de la recaudación del IBI de un barrio se entrega a una parte de los interesados en él –porque tienen allí sus negocios, sin ser necesariamente residentes en él-, para que lo gestionen y gasten en servicios y actividades de interés comercial –aunque algunas sean beneficiosas para el conjunto de los ciudadanos y sobre todo de los residentes allí, como es el caso de los servicios de limpieza extra y dejando al margen los polémicos servicios de seguridad-, estaremos entregando dinero público a un grupo reducido de ciudadanos para que lo utilicen del modo que más rédito o beneficio les proporcione a ellos. Y esto

¹⁴ Rovira, sin embargo, parece convencido de que sería una buena idea e incluye en su trabajo unos escenarios financieros en los que calcula las cuotas que deberían pagar los socios de una ACU si esta se financiase con un 0,5% o con un 1% del valor catastral de los inmuebles sede de los negocios. *Vid.* “¿Mito o realidad?...”.

¹⁵ A otros autores no les desagrada esta posible utilización del IBI. Esteve, por ejemplo piensa que sería posible establecer un recargo sobre el IBI, gestionado por los ayuntamientos, afectado a los gastos de las ACUs –*vid. op. cit.*, pp. 17-18. Este recargo sólo debería afectar a los inmuebles en los que se desarrollen actividades comerciales y a aquellos que se beneficien del desarrollo de actuaciones de promoción del comercio urbano, “como determinadas oficinas, los despachos o consultas de profesionales liberales y entidades financieras”. Naturalmente esto exigiría delimitar con precisión las calles, zonas e inmuebles afectados. La base imponible debería partir inevitablemente del valor catastral de los inmuebles –por ser esta la base imponible del IBI-, pero con ajustes en función de la capacidad económica de los sujetos pasivos y del beneficio obtenido por las actividades desarrolladas por la ACU –lo cual se reconoce que no sería fácil de articular en la práctica-. Hay, sin embargo, otras formas de financiación de estas Areas Comerciales, mediante tasas, por ejemplo, en lugar de impuestos, que se analizan en detalle en Esteve Pardo, M^a. L.; Galán Galán, A.; Macho Pérez, A. B.; Navarro García, A. y Quintana Ferrer, E.: “La participación dels agents públics i privats en els plans de dinamització comercial”, estudio elaborado para la Escola d’Administració Pública catalana en 2014.

financiando por otro lado, también con dinero público, los servicios básicos –se supone que la ACU añadirá sobre ellos una calidad extra o aportará servicios nuevos–, que serán los mismos que se presten en el resto de barrios de la ciudad. ¿Quiere esto decir que basta con un 5% de la recaudación del IBI para financiar los servicios básicos de un barrio? ¿por qué entonces se recauda el resto del impuesto, aparentemente innecesario? ¿o lo que sucedería, tal vez, es que tendría que destinarse parte de la recaudación del IBI de otros barrios a financiar los servicios básicos de aquel donde se asiente la ACU? En este caso se estarían trasvasando recursos de zonas más desfavorecidas –los barrios de la periferia, en la gran mayoría de los casos– hacia las zonas más ricas de la ciudad –los barrios céntricos, los de mayor actividad comercial y más *chic*–. Y esto sería contrario a los principios más elementales de justicia tributaria.

3. Conclusiones

La idea original de los *Business Improvement Districts* parece positiva. Nada se puede objetar a la creación de una asociación por parte de empresarios –verdaderos emprendedores– que se unen para defender sus intereses y que deciden mejorar el aspecto de la zona de la ciudad en la que se encuentran sus negocios y financiar con sus propias cuotas nuevos servicios y actividades ornamentales y de entretenimiento con las que llamar la atención y animar a los clientes a acudir a su barrio y comprar en sus establecimientos. Que esto de lugar a la separación y el aumento de la brecha entre barrios más cuidados y menos en función de la capacidad económica de los comerciantes que están establecidos en cada zona, barrios de primera y barrios de segunda categoría, nos parece tan evidente como que estas desigualdades de hecho ya existen en todas las ciudades del mundo, con o sin la intervención de los BIDs.

Sin embargo, que esas diferencias puedan existir o aumentar debido al apoyo y la financiación pública de los BIDs o las ACUs, esto ya nos hace pensar que algo no está bien. En nuestra opinión, en un Estado social y democrático de Derecho como el nuestro la intervención de los poderes públicos debe suponer siempre un apoyo de los más débiles, de los más necesitados, no de los menos. Si es preciso –si se quiere políticamente porque se decide que es de interés público– apoyar al comercio de barrio, para que pueda sobrevivir ante la enorme competencia y presión que sobre él ejercen las grandes superficies de las afueras, habrá que hacerlo con medidas que no favorezcan a los establecimientos de lujo frente a los pequeños negocios innovadores, originales y alternativos, o los grandes almacenes del centro frente a las pequeñas tiendas de la esquina.

Si lo que se quiere es mejorar en general las infraestructuras de un barrio, nadie como el propio ayuntamiento para hacerlo gestionando adecuadamente la recaudación del IBI y demás tributos locales y para hacerlo en toda la ciudad, sin discriminar, ni favorecer sin razones objetivas a unas zonas sobre otras. Y si los empresarios o comerciantes quieren ocuparse de la iluminación de las fiestas navideñas, asumiendo los costes, ningún problema: se tratará de una inversión que les reportará directamente beneficios, ¿no es así?. Y para esto ya están las asociaciones de empresarios y comerciantes, que se financian con sus cuotas. Como debe ser.

LA PARTICULAR CONCEPCIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE LA INDIA EN RELACIÓN CON EL CONCEPTO Y EL RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS SERVICIOS DE ASISTENCIA TÉCNICA

Soraya Rodríguez Losada

Profesora Ayudante Doctor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Vigo

Resumen: En la normativa interna y en los Convenios para evitar la doble imposición de la India se ha adoptado un concepto muy amplio de *asistencia técnica*, vinculándolo con el concepto de *royalties*, y, en ocasiones, refiriéndose no sólo a *asistencia técnica* sino a *servicios incluidos*. En esta línea, las importaciones de tecnología suelen formalizarse por medio de contratos de transferencia de tecnología en los que se incluyen cuotas por asistencia técnica, a pagar por nacionales indios al cedente extranjero. La inclusión de estas cuotas en el precepto relativo a los *royalties* con el objetivo de sujetarlas a imposición en el Estado de la fuente, y la existencia de los correspondientes conflictos entre las entidades perceptoras de dichas cuotas y las autoridades fiscales indias, han dado lugar a numerosas resoluciones en las que se perfila el concepto de *technical services*, y cuyo estudio puede resultar más que interesante para los Estados miembros de la OCDE.

Palabras clave: asistencia técnica, servicios incluidos, regalías.

Abstract: Indian domestic law and tax treaties adopted a broad concept of technical assistance, linking it to the concept of royalties and, sometimes, relating it not only to “technical assistance” but also to a much wider concept which is “included services”. In this sense, technology imports are usually formalized through the signing of technology transfer contracts, including fees for technical services that Indian nationals shall pay to the foreign transferrer. The inclusion of these fees in the royalties article to apply a withholding tax and the conflicts that have arisen between the Indian tax authorities and the entities that receive the fees, provoked lots of resolutions that define and clarify the concept of technical services. The analysis of these resolutions can be interesting for the OECD member States.

Keywords: technical assistance, included services, royalties.

1. Aproximación al concepto de asistencia técnica y diferencias con el *know-how*

1.1. Consideraciones de la OCDE sobre el concepto de asistencia técnica

El contrato de «asistencia técnica» puede entenderse como un contrato de transferencia de tecnología basado en un arrendamiento de obra, ya que quien presta el servicio se obliga a obtener un resultado industrial¹.

¹ Siguiendo a Rosebuj, la asistencia técnica “responde al modelo de arrendamiento de servicios o de obra ex art. 1544 del Código Civil, y en ella hay una obligación de trabajo o actividad del prestador o de resultado, al servicio del prestatario” (vid. Rosebuj Erujimovich, T.: *Intangibles. La fiscalidad del capital intelectual*. Barcelona, El Fisco, 2003, págs. 199 y ss).

Conviene señalar que el concepto asistencia técnica es usado por la OCDE para referirse a consultas y desplazamientos de expertos, preparación de planos y dibujos de orden técnico, controles de fabricación, estudios de mercado, así como formación de personal. En este sentido, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (*Technical Advisory Group*, en adelante TAG) definió en el año 2001 la prestación de servicios técnicos o asistencia técnica (*technical services*) como los servicios en los cuales es necesario que el prestador cuente con unos conocimientos técnicos específicos². En concreto, se trataría de conocimientos pertenecientes al ámbito de la ciencia o la artesanía. Así pues, en esta categoría se entenderían incluidas las prestaciones de servicios técnicos e intelectuales (*brain-work*)³. Ahora bien, el hecho de que la tecnología sea usada al prestar un servicio no es un hecho indicativo de que se trate de un servicio técnico, a pesar de que en este documento se ponga de manifiesto que la asistencia técnica es una subcategoría de la categoría genérica “prestaciones de servicios”. Ello, no obstante, no quiere decir que sea la única de estas categorías. Así, según lo dispuesto en este informe, se puede decir que son prestaciones de servicios la asistencia técnica en sentido estricto (*technical services*), los servicios de administración y dirección (*managerial services*) y, por último, los servicios de consultoría (*consultancy services*).

En definitiva, a juicio de la OCDE, la expresión «asistencia técnica» incluye una amplia gama de “prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial, sin que necesariamente deban venir ligados a procesos industriales, pudiendo, por tanto, producirse en otras áreas –comercial, marketing, servicios, etc- de la actividad económica; [...] se trata de prestaciones de servicios, de obligaciones de “hacer”, y no de una cesión de un bien tangible o intangible, sea registrado o no⁴”. Son, en suma, contratos donde “el proveedor del servicio se obliga a crear un producto nuevo o a desarrollar uno ya existente (que puede incluso ser un *know-how* específico). Para desarrollar el nuevo producto, el proveedor del servicio aplicará un conocimiento existente, o especiales habilidades, o experiencias adquiridas⁵. No hay suministro de *know-how* como tal al receptor del servicio. Ello significa que el proveedor aplica un conocimiento ya adquirido a una finalidad determinada. Y, si esta aplicación supone la

² TAG, *Tax treaty characterisation issues arising from e-commerce. Report to working party No. 1 of the OCDE Committee on Fiscal Affairs*. OCDE. Febrero 2001. Documento disponible en: <http://www.oecd.org/dataoecd/46/34/1923396.pdf> [Citado en septiembre de 2014].

³ Hay que poner de manifiesto que, según lo dispuesto en el art. 12.3º del MC ONU, la expresión “informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas” abarca no sólo la cesión de *know-how*, sino también los *brain-work* (cfr. Comentarios al Artículo 12 del MC ONU). En esencia, los *brain-work* implican la transferencia de información –normalmente vinculada con la prestación de servicios técnicos- pero ésta no alcanza los estándares necesarios para ser considerada transferencia de *know-how*. No se sigue la misma línea en el MC OCDE, donde los *brain-work* no generarían cánones, sino que se reconducirían al art. 7 del MC OCDE (vid. Lainoff, S. R. y Vaish, R. C.: “General Report”, en IFA, *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 82a, *The taxation of income derived from the supply of technology*, Amsterdam, IFA, 1997, págs. 28-29).

⁴ Carmona Fernández, N.: “La fiscalidad de los cánones en el Impuesto sobre la Renta de No residentes”, *ICE: Revista de economía*, (ejemplar dedicado a *Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*), nº 825, 2005, págs. 133-146.

⁵ Martín Jiménez, A.: “Artículo 12. La tributación de los cánones o regalías”, en Calderón Carrero, J. M. y Ruíz García, J. R.: *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España. Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española*. A Coruña: Fundación Pedro Barrié de la Maza-Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004, pág. 718.

creación de un producto, el receptor será propietario de los eventuales derechos sobre el mismo.

1.2. Doctrina de la OCDE sobre las diferencias entre los conceptos de *know-how* y asistencia técnica

El *know-how* y la asistencia técnica son conceptos distintos, en atención al carácter secreto del conocimiento transferido, a la naturaleza de la transferencia (conocimientos vs. competencias), y a las circunstancias que rodean a la persona o empresa que transfiere el conocimiento o realiza los estudios técnicos.

El MC OCDE no aporta una definición de pagos vinculados a prestaciones de servicios de asistencia técnica. Son los Estados los que, a través de los CDIs acordados bilateralmente deciden, en ocasiones, incluir una definición de servicios de asistencia técnica, sobre todo con la finalidad de incrementar el poder de gravamen del Estado de la fuente, esto es, el Estado importador de estos servicios. En estos casos donde los propios Estados negocian el alcance del concepto de asistencia técnica, la práctica convencional suele girar, como indica Martín Jiménez, en torno a dos posturas: la adopción de un concepto amplio de asistencia técnica⁶, o la apuesta por un concepto restringido⁷.

Dejando de lado por el momento la realidad de la práctica convencional, lo cierto es que el MC OCDE y los Comentarios incluyen, aunque sea de modo negativo o por comparación con otras categorías, una suerte de definición de asistencia técnica. Así, los Comentarios al artículo 12 del MC OCDE ofrecen, en su párrafo 11.3º, una distinción entre los pagos de provisión de *know-how* y los pagos de provisión de servicios. De este modo y en primer lugar, es necesario decir que la cesión de *know-how* se refiere a informaciones técnicas no divulgadas, de carácter industrial, comercial o científico, patentables o no, y que tienen aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa. Precisamente por el beneficio económico que puede derivarse de la transmisión de los conocimientos no divulgados, los contratos de cesión de uso de *know-how* suelen incluir disposiciones relativas a la confidencialidad de los mismos. Por su parte, en los contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios, que pueden requerir que éste haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales que haya adquirido en su experiencia, pero sin transferirlos a la otra parte⁸. Para aclarar lo expuesto, la OCDE ha incluido en el Párrafo 11.4 de los Comentarios al artículo 12 del MC OCDE una lista de ejemplos que describen pagos que deben ser calificados como rentas derivadas de una prestación de servicios⁹.

⁶ La primera opción, adoptada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 21 de junio de 2007 (RJ 2007/5325), defiende que será asistencia técnica “cualquier asistencia especializada prestada por terceras partes en conexión con la actividad empresarial de una sociedad o empresa”.

⁷ La segunda postura, por su parte, suele recogerse en los CDIs que buscan limitar la potestad tributaria del Estado de la fuente importador de servicios de asistencia técnica. Así, por ejemplo, el CDI India – EE.UU. indica que son servicios técnicos “*aquellos que requieren pericia o habilidad en una tecnología*” (vid., Martín Jiménez, A.: “La fiscalidad de los servicios técnicos empresariales/ asistencia técnica en los Convenios para evitar la Doble Imposición”, *Civitas. Revista española de Derecho Financiero*, núm. 140, octubre-diciembre 2008, págs. 905-906).

⁸ Van Der Bruggen, E.: “Source taxation of consideration for technical services and know-how”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, March, 2001, págs. 49 y ss.

⁹ En particular, menciona las remuneraciones obtenidas por los servicios postventa; remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador; remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto; remuneraciones por listados de clientes potenciales cuando

Como estamos viendo, en la práctica es difícil diferenciar los pagos por asistencia técnica de los pagos por cesión de uso de *know-how*. No obstante, intentaremos establecer una serie de directrices a modo de conclusión, siguiendo, sobre todo, lo dispuesto por la OCDE al respecto.

Así, en el *know-how*, el cedente no tiene la obligación de jugar ningún papel en la aplicación de las fórmulas, es decir, las entrega sin garantizar resultado alguno. En la *asistencia técnica*, la parte que presta el servicio debe garantizar un resultado concreto. Una de las partes se obliga a prestar servicios que terminarán con la creación, desarrollo o nacimiento de un “producto”¹⁰. En cuanto al objeto del contrato, estaremos ante un contrato de cesión de *know-how* cuando se ceda el uso de un producto; por el contrario, se trata de *asistencia técnica* cuando el objeto del contrato es el suministro o la prestación de un servicio. De otra parte, en el contrato de cesión de *know-how* una de las partes cede a la otra conocimientos cualificados, pudiendo el cesionario utilizar las informaciones por su propia cuenta. En el contrato de *asistencia técnica*, el prestador del servicio debe garantizar el resultado requerido. Además, el *know-how* es un activo preexistente al contrato de cesión del mismo que se pueda llegar a realizar. No obstante, los servicios de *asistencia técnica* nacen con el contrato. Por otro lado, en las cesiones de *know-how*, la propiedad sobre el mismo permanece en el patrimonio de su titular. El cesionario de *know-how* obtiene simplemente el derecho a usar el producto¹¹. El resultado de la prestación de un servicio de *asistencia técnica* pertenece al adquirente de los servicios, y éste puede usarlo sin necesidad de obtener autorización alguna por parte del prestador. De modo paralelo, en las cesiones de *know-how*, el cedente simplemente copia el material y lo entrega. En los servicios de *asistencia técnica*, el proveedor debe hacer frente a una serie de gastos, como son los salarios y los honorarios del personal contratado para investigar y ejecutar el servicio.

Finalmente, los Comentarios al MC OCDE concretan que cuando se trate de contratos mixtos que engloben prestaciones de *know-how* y servicios de asistencia técnica, la remuneración total debe descomponerse en función de las distintas prestaciones. Atendiendo a las circunstancias del caso concreto, y en caso de que el contrato no especifique textualmente el porcentaje del pago global que debe imputarse a cada una de las prestaciones, las autoridades fiscales de los Estados adoptarán la regla del reparto razonable (*reasonable apportionment*). Y sólo cuando la regla de la desagregación no sea posible y una de las prestaciones constituya el objeto principal del contrato, teniendo las otras prestaciones carácter accesorio, se podrá aplicar a toda la renta el

esos listados se confeccionan específicamente para el pagador con información de carácter público; remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable; y remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas (*troubleshooting*) como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas (*software*). En relación con éstos últimos, los pagos relativos a provisión, por parte del proveedor, de información relativa a programación informática, como norma general, sólo serán calificables como *royalties* cuando el pago se haya efectuado para adquirir información que constituya las ideas y los principios base del programa, cuando la información sea aportada sin que el cliente pueda revelarla sin previa autorización, o cuando esté sujeta a cualquier forma de secreto comercial existente.

¹⁰ Hoyos Jiménez, C.: “Tributación de intangibles en Colombia”, en: Piñeros Perdomo, M., Montero Rodríguez, C., y Cahn-Speyer Wells, P.: *Memorias de las XXIX Jornadas Colombianas de Derecho Tributario*, Bogotá: ICDT, 2005, págs. 107 y ss.

¹¹ La excepción a esta regla se encuentra en el caso en el que la disposición del *know-how* implique una enajenación de los conocimientos cualificados, donde habría una transmisión de la titularidad del mismo.

tratamiento fiscal que se le aplica a la parte principal, lo que supone otorgar virtualidad a la regla según la cual lo accesorio sigue a lo principal¹².

2. Calificación de las rentas derivadas de la prestación de servicios de asistencia técnica

2.1 La doctrina vertida en los Comentarios al MC OCDE

Es obvio que todas estas actividades de asistencia técnica generan un pago a favor de quien las realiza. Pues bien, en la esfera internacional, y según las directrices establecidas por la OCDE, los pagos por asistencia técnica deben excluirse del concepto de *royalties*. En consecuencia, podemos afirmar que la tendencia mayoritaria en los CDIs es dejar fuera del concepto de *royalties* los pagos que derivan de prestaciones de servicios, ya que traen causa de una obligación de “hacer”, y no de “ceder”. Así, estos pagos, serán reconducidos al art. 7 (rentas de actividades empresariales), con la salvedad de que se disponga de un establecimiento permanente en nuestro territorio¹³.

Una novedad importante del MC OCDE de 2008 –y que se mantiene en la versión de 2010- a la que no podemos dejar de aludir es el hecho de que, en pagos relativos a diseños, modelos o planes que no existen, la prestación se debe calificar como un servicio (una prestación de desarrollo de un diseño, modelo o plan) y no un *royalty*, salvo que en el contrato se otorgue el derecho a modificar o reproducir dichos planos. En este último caso, los Comentarios al Artículo 12 del MC OCDE indican que nos encontramos ante una renta calificable como regalía¹⁴.

De modo paralelo, en lo que se refiere a la práctica convencional, algunos Estados han formulado una reserva en el correspondiente convenio para sujetar las cantidades abonadas por este concepto a imposición en el Estado de la fuente, incluyendo muchos pagos por asistencia técnica en el artículo relativo a los *royalties*¹⁵. En esta línea, muchos Estados combinan o entremezclan las categorías de *know-how* y asistencia técnica para darles cobertura a una y a otra en el concepto de *royalties*¹⁶. Ahora bien, toda ampliación o expansión del concepto de *royalties* en un CDI debe realizarse con

¹² Esta es una regla utilizada por Estados como España, Portugal, Corea o Sri Lanka, a la hora de efectuar la calificación jurídico-tributaria de los pagos en contratos de transferencia de tecnología.

¹³ Un criterio diametralmente opuesto al del MC OCDE es el que recoge el MC ONU. En el art. 12 de este Modelo, y por medio del recurso a la expresión “*informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*”, se conducen a la categoría de regalías los pagos derivados de la prestación de servicios de asistencia técnica. No obstante, el tratamiento jurídico-tributario de los servicios de asistencia técnica ha sido objeto de debate en los últimos años. Entre otras cosas, parece que los trabajos de la ONU comienzan a aproximarse a las directrices de la OCDE en materia de fiscalidad de servicios de asistencia técnica. Concretamente, el Documento del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Asuntos Fiscales, “Propuesta de modificaciones del art. 5 del MC ONU: otras cuestiones relativas a los establecimientos permanentes” de noviembre de 2007, reconoce que en la práctica convencional es común la inserción de la categoría de los pagos por servicios de asistencia técnica en el precepto relativo a los *royalties*, pero, aun así, esta opción trae consigo importantes distorsiones, entre las que podemos destacar la retención en la fuente aplicada sobre rendimientos brutos, sin tener en cuenta los gastos vinculados a la prestación del servicio (*vid.*, Carmona Fernández, N.: “Cánones”, en Carmona Fernández, N., (Coord.): *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valencia: CISS Grupo Wolters Kluwer, 2010, pág. 342).

¹⁴ *Cfr.* Párrafo 10.2 de los Comentarios al Artículo 12 del MC OCDE de 2010.

¹⁵ Así sucede en los CDIs suscritos con Argentina, Australia, Colombia, Brasil, India, Italia, EE.UU., Marruecos, Noruega y Suecia.

¹⁶ Este es el proceder de Hong Kong, la India, Corea, Portugal, Sudáfrica, Uruguay o Nueva Zelanda.

extrema cautela, pues el concepto de *technical services* que pueda defender un Estado puede diferir de la concepción del Estado con el que está negociando el tratado, lo que puede desembocar en controversias relativas a la calificación y gravamen de las rentas obtenidas. La peor de todas estas consecuencias para el contribuyente es, sin duda, el riesgo de sufrir doble imposición o una imposición excesiva. Por ello, consideramos más que aconsejable que los Estados incrementen sus esfuerzos para armonizar las definiciones y estándares exigibles en las prestaciones de asistencia técnica en esta materia.

2.2 Un supuesto particular: calificación de los pagos por prestación de *technical services* en la red de convenios de la India

2.2.1 Introducción

La doctrina administrativa y los tribunales españoles mantienen el término “asistencia técnica” en unos límites precisos¹⁷. No obstante, las Administraciones tributarias de otros países han dado un paso más y han adoptado un concepto muy amplio de *technical assistance* en sus leyes internas –vinculándolo con el concepto de *royalties*, y, en ocasiones, refiriéndose no sólo a *technical assistance* sino a *included services*, un concepto mucho más amplio que el anterior-, a la vez que perfilaron con bastante detalle el concepto de *asistencia técnica* –o *included services*, según el caso- en sus CDIs.

Así sucede en la India, donde la *Income Tax Act* de 1961 aporta una definición del término *royalties*, en la que directamente se incluyen: los pagos realizados por la transferencia de derechos como los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, derechos de Propiedad Industrial (por ejemplo, patentes, invenciones, modelos, diseños, fórmulas secretas o procesos, marcas o bienes similares)¹⁸; cantidades abonadas por la cesión de uso sobre derechos protegidos por Propiedad Industrial o Intelectual; pagos por la cesión de uso de *know-how*; y cualquier tipo de renta abonada

¹⁷ En virtud del artículo 13.1º.b) del TRLIRNR, la asistencia técnica aparece entre los servicios que suponen una actividad económica, gravable inclusive cuando se lleve a cabo sin establecimiento permanente, siempre que esos servicios se utilicen en territorio español. Ahora bien, aunque la norma no ofrece duda alguna, la doctrina jurisdiccional española ha adoptado, en algunos supuestos, decisiones curiosas. Así, si bien el TEAC considera que los servicios de diseño, prospección y *training* merecen la calificación de asistencia técnica (Res. del TEAC de 23 de octubre de 1998), el TS, tomando como base legal normas no tributarias, ha llegado a indicar que la prestación de determinados servicios profesionales especializados de asesoramiento y consultoría financiera son asistencia técnica, y, entendiendo que la asistencia técnica es asimilable a cualquier transferencia de tecnología, aquélla y la cesión de *know-how* deberían recibir el mismo tratamiento fiscal (STS de 21 de junio de 2007 (RJ 2007/5325)). Una afirmación que, cuando menos, choca de modo claro con la doctrina de la OCDE. Y, en cuanto a la interpretación de la doctrina administrativa y de los tribunales españoles, la DGT ha indicado que los servicios de consultoría y asesoramiento de gestión pueden llegar a implicar la cesión de uso de *know-how* (Res. de la DGT de 12 de abril de 2002); por otro lado, en el supuesto de un contrato de servicios informáticos en el que se produzca la cesión de procedimientos técnicos, los pagos originados por el mismo serían calificados como regalías (STS de 28 de abril de 2001 (RJ 2001/5358)). De otra parte, aunque la prestación de cursos de formación es asistencia técnica y, en principio, debería excluirse del concepto de regalías, si tales cursos incluyen la nota de la confidencialidad y los conocimientos cedidos muestran una relevancia especial, podrán considerarse prestaciones que generan el pago de un *royalty* (STS de 16 de junio de 1998 (RJ 1998/6047)). Por último, la prestación de actividades de asistencia e información para el control y la mejora de técnicas publicitarias conlleva la cesión de uso de *know-how*, lo que implica que los pagos recibidos deben calificarse como regalías (Res. del TEAC de 1 de diciembre de 2000).

¹⁸ Encajaría en este apartado cualquier tipo de transferencia; no sólo la cesión de uso, sino las verdaderas ventas, siempre y cuando no se transmitiese la propiedad de todos los derechos que ostenta el propietario sobre el bien intangible. Porque, en este último caso, nos encontraríamos ante una ganancia de capital.

por la prestación de un servicio que esté conectado o vinculado con las transferencias citadas anteriormente. Simplemente aclara la norma fiscal india que la definición de cuotas por asistencia técnica incluye cualquier pago satisfecho por la prestación de servicios de dirección o gestión (*managerial services*), de naturaleza técnica (*technical services*) o de asesoría (*consultancy services*); así, sólo deben excluirse –a los efectos de no considerar como *royalties*– las cantidades pagadas por servicios de construcción, montaje, extracción minera o proyectos similares, o rentas que pudiesen ser calificadas como rendimientos del trabajo del prestador de servicios. Pues bien; esta concepción interna amplia del término *royalties* tiene trascendencia práctica tanto en la negociación de los CDIs como en la interpretación que vienen realizando los tribunales de la India en relación con la aplicación del artículo del convenio correspondiente relativo a los pagos calificables como *royalties*.

Consideramos necesario reparar por unos instantes en la concepción de *technical services* (en algunos CDIs, *included services*) que se defiende en la red de convenios de la India. Y es que este país -uno de los grandes motores de Asia- ha destacado como gran importador de tecnología, lo que influyó decisivamente en sus negociaciones sobre la distribución del poder tributario en materia de *royalties* y servicios de asistencia técnica. Las importaciones de tecnología solían formalizarse por medio de contratos de transferencia de tecnología en los que se incluían cuotas por asistencia técnica (*fees for technical services*, en adelante FTS), a pagar por nacionales indios al cedente extranjero. La inclusión de estas cuotas en el precepto relativo a los *royalties* con el objetivo de sujetarlas a imposición en el Estado de la fuente, y la existencia de los correspondientes conflictos entre las entidades receptoras de dichas cuotas y las autoridades fiscales indias, han dado lugar a numerosas resoluciones en las que se perfila el concepto de *technical services*, y cuyo estudio puede resultar más que interesante para los Estados miembros de la OCDE¹⁹.

Como hemos dejado ver con anterioridad, algunos Estados vienen considerando oportuno incluir en sus CDIs una definición de servicios por asistencia técnica. De este modo, los enfrentamientos en relación con la calificación de estas cuotas se ven reducidos de forma drástica. Esta técnica ha sido acogida por la India, que, en el supuesto concreto del Convenio India – EE.UU., incluso ha firmado una *Technical Explanation* vinculada al Convenio y al Protocolo de 12 de septiembre de 1989, para aclarar los términos incluidos en el CDI y que pudieran presentar alguna duda para los Estados contratantes. Paralelamente, además de incluir en los propios CDIs una definición bien de *asistencia técnica* o bien de *servicios incluidos*, conviene destacar el hecho de que las cuotas pagadas en concepto de servicios técnicos (FTS) o por *included services* se vienen contemplando en los respectivos convenios en los preceptos destinados a los cánones o *royalties*. De esta manera, el art. 12 o 13 –dependiendo de la enumeración del tratado en cuestión- suele llevar por título “*royalties and fees for included services*” o “*royalties and fees for technical services*”.

Pues bien, esta manera de proceder se debe a los siguientes motivos: en primer lugar, uno de los rasgos que presenta la red de CDIs de la India es que en su precepto destinado a la calificación y régimen jurídico-tributario de los *royalties*, se separa de las directrices de la OCDE, y opta por un gravamen compartido aunque limitado en el

¹⁹ Chishty, M. M. y Chakalabbi, S. A.: “Royalties and fees for technical services in international trade”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 15, No. 1, January/February 2009, págs. 40 y ss; Cai, A. y Hong, J., “New developments on the taxation of technology-related transactions”, *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 16, No. 4, July/August, 2010, págs. 296, 303.

Estado de la fuente de dichas rentas, en lugar de la sujeción exclusiva en el Estado de residencia. De otra parte, recuérdese que la India ha formulado una Observación a los Comentarios al Artículo 12 del MC OCDE, para poder incluir en el concepto de *royalties* los pagos por asistencia técnica. Finalmente, el artículo relativo a “*royalties and fees for included services*” intentará aportar la información necesaria para que los Estados puedan hacerse una idea de qué son y qué no son *included services* –entre los que están los *technical services*-. Y ello porque, en virtud de que lo sean o no, se aplicará el artículo relativo a los “*royalties and fees for included services*” –y se permitirá el gravamen limitado en el Estado de la fuente de las cuotas abonadas-, o se aplicará otro precepto del Convenio. Este otro precepto será casi siempre el relativo a los beneficios empresariales o servicios personales independientes, que supondrá una casi segura sujeción exclusiva en el Estado de residencia del receptor de la renta.

Así pues, veamos cómo se procede a la definición de *included services* en el CDI India – EE.UU., ya que prácticamente todos los demás tratados que integran la red de CDIs de India siguen, en mayor o menor medida, la misma dinámica.

El concepto de *royalties* se incluye en el art. 12.3 del CDI India – EE.UU., y en él se indica que recibirán esta calificación las cantidades de cualquier clase recibidas por el uso o el derecho de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, cintas o casetes o cualquier otros medios de reproducción utilizados en relación con grabaciones de radio o televisión, patentes, marcas, diseños o modelos, planes, fórmulas secretas o procesos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, incluidas las ganancias derivadas de la enajenación de cualquiera de estos derechos o tipos de propiedad, siempre que lo recaudado se hubiera pactado sobre la productividad, uso o transmisión de ese bien intangible. Se incluyen, además, los pagos de cualquier clase recibidos como contraprestación por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos, bajo determinadas condiciones. Por su parte, el art. 12.4 del CDI India – EE.UU. define, a los efectos de ese artículo, “*fees for included services*”, indicando que se trata de cualquier pago realizado en contraprestación por la prestación de servicios técnicos o de asesoramiento (incluyendo los servicios técnicos y otros servicios personales), siempre que esos servicios: a) se presten conjuntamente con la cesión de uso o enajenación de alguno de los bienes a los que hace referencia el art. 12.3, y que los servicios sean *auxiliares y subsidiarios* al disfrute de los derechos antes citados; o b) pongan a disposición del adquirente conocimientos técnicos, experiencias, destrezas, *know-how*, o procesos, o consistan en el desarrollo y transmisión de un plan o un diseño técnico²⁰. Si se dan estas premisas, el Estado de la fuente podrá operar una retención en la fuente sobre la cuota pagada al prestador de los servicios.

Ahora bien, el art. 12.5 del CDI India – EE.UU. incluye una cláusula de exclusión (exclusiva de este CDI), según la cual no encajan en la definición de *fees for included services* a los efectos de este convenio las cantidades abonadas por: a) servicios que sean *auxiliares y subsidiarios, a la vez que inextricables y esencialmente ligados, a la*

²⁰ La traducción es propia, siendo el tenor original del art. 12.4 del Convenio: “*For purposes of this article, “fees for included services” means payments of any kind to any person in consideration for the rendering of any technical or consultancy services (including through the provision of services of technical or other personnel” if such services: a) are ancillary and subsidiary to the application or enjoyment of the right, property or information for which a payment described in paragraph 3 is received; or “b) make available technical knowledge, experience, skill, know-how, or processes, or consist of the development and transfer of a technical plan or technical design”.*

venta de cualquier tipo de propiedad que no esté incluida en el párrafo 3 del art. 12²¹; b) servicios que sean *auxiliares y subsidiarios* al arrendamiento de barcos, aeronaves, contenedores u otros equipos usados en relación con el tráfico internacional de barcos y aeronaves; c) servicios a través de los cuales se imparta docencia o enseñanzas en o por instituciones educativas; d) servicios de uso personal de los destinatarios del servicios; e) servicios que encajen en el artículo 15 (servicios personales independientes). En caso de que sea aplicable la cláusula de exclusión, las cuotas abonadas no podrán considerarse *fees for included services* sino pagos por una prestación de servicios común, y, en consecuencia, el Estado de la fuente no podrá operar una retención en la fuente.

2.2.2 Algunas resoluciones de la jurisprudencia india en materia de *royalties*

Lo anterior nos puede llevar al análisis de algunas resoluciones significativas de la jurisprudencia india, destacable por su carácter innovador en cuanto a la concepción de los *royalties*. Así, en el asunto *Hindalco Industries Ltd. vs. Assistant Commissioner of Income Tax*²², el *Income-tax Appellate Tribunal* de Mumbai se pronunció sobre la calificación que debían recibir una serie de cuotas abonadas por una sociedad residente en la India a otra entidad constituida en Estados Unidos. A través de un contrato mixto de transferencia de tecnología, la empresa estadounidense había realizado una venta de *know-how* a la segunda, y, paralelamente, se había comprometido a prestar *training services* a la empresa india. El CDI India – EE.UU. incluye la venta de *know-how* en el concepto de *royalty*, aunque en este caso el Tribunal decidió interpretar la expresión “*sale of know-how*” de un modo excesivamente restrictivo para terminar concluyendo que, en principio, no se trataba de una “*sale of property*”²³.

De otra parte, una segunda duda se planteaba en relación con la calificación de las *training fees* y, concretamente, acerca de la posibilidad de considerarlas incluidas en el art. 12.5.a) del Convenio (en este supuesto, que no se pudiese ligar a la venta de *know-how*), para que operase la denominada cláusula de exclusión e impedir que las cuotas por este concepto abonadas por la entidad india a la americana no sufriesen retención alguna en la India. En caso contrario, es decir, si existía vinculación entre los *training services* y la venta de *know-how* (categoría incluida en el art. 13.2 del Convenio), la cláusula de exclusión del art. 12.5 no se aplicaría, las cuotas continuarían considerándose *fees for included services* y se podría operar un *withholding tax* en la India. El Tribunal indicó que, en un contexto general, las *training fees* encajarían en el supuesto indicado en el art. 12.4.b del CDI India – EE.UU., pues eran pagos por la

²¹ Insistimos en el hecho de que las autoridades fiscales y los tribunales de la India vienen interpretando la expresión “venta de propiedad” (*sale of property*) de un modo bastante restrictivo. Esto se ha puesto de referencia, por ejemplo, en el asunto *Hindalco Industries Ltd. vs. Assistant Commissioner of Income Tax*, de 1 de marzo de 2005, donde el Tribunal indicó que, si el espíritu del convenio era excluir las ventas de propiedad de cualquier tipo de tributación en el Estado de la fuente –salvo que el destinatario de la renta dispusiese de un establecimiento permanente en dicho Estado–, y habida cuenta de la regla utilizada para calificar la renta en los contratos mixtos, según la cual las rentas secundarias o subsidiarias tributarán según las reglas dispuestas para la prestación principal, el encaje o no de una operación en el art. 12.5 del CDI India – EE.UU. debía realizarse con extrema cautela.

²² ITA Nos. 3772 and 3774/Mum/1996, 1588/Mum/1997 y 409 a 411/Mum/1999; resolución de 1 de marzo de 2005.

²³ El CDI exigía para la calificación de la renta como *royalty* que se tratara de una venta de los derechos sobre Propiedad Industrial, Intelectual o *know-how*, y que la cantidad abonada se hubiese pactado sobre la productividad, uso o transmisión de ese bien intangible. En el texto legal se utiliza la expresión *sale of property*, y, para el Tribunal, la *sale of know-how* no constituye, en este caso, una *sale of property*.

prestación de servicios a través de los cuales se ponían a disposición del adquirente conocimientos técnicos, experiencias, destrezas, *know-how*, o procesos, o consistían en el desarrollo y transferencia de un plan o un diseño técnico. Era por ello necesario el plantearse si, aún así, el caso expuesto encajaba en el art. 12.5. Y, para ello, es crucial decidir si la venta de *know-how* en este caso puede considerarse como *sale of property* de alguna de las categorías del art. 12.3. Porque si lo es, la cláusula de exclusión no se aplica y las *training fees* pasarían a considerarse *fees for included services*, sujetas a *withholding tax* en la India. Y si no, la cláusula de exclusión se aplicaría y la renta correspondiente a los *training services* no podría someterse a imposición en la India. Tras analizar la información, el Tribunal entendió que no tenía suficientes elementos de prueba para poder pronunciarse, y mandó retrotraer las actuaciones para que el *Assesing Officer* examinase *ex novo* si en el supuesto en concreto había tenido lugar una prestación de servicios en la que se habían puesto a disposición del adquirente conocimientos técnicos, experiencias, destrezas, *know-how*, o procesos, o consistiesen en el desarrollo y transferencia de un plan o un diseño técnico. En caso afirmativo, la prestación principal del contrato sería esa, independientemente de la calificación como venta que las partes pudiesen otorgarle a la transmisión de *know-how*. Se trataría de un supuesto que encajaría en el tenor del art. 12.4.b del CDI India – EE.UU. y el Estado de la fuente –India– podría sujetar a gravamen parte de la renta abonada a la sociedad americana.

Otro caso en el que se trató la calificación de *training fees* fue el asunto *Airports Authority of India vs. Director of Income-Tax*²⁴. En este supuesto, *Airports Authority of India* adquirió de una compañía norteamericana (Raytheon) que comerciaba con sistemas de radar de vigilancia aeroportuaria, *software*, *hardware*, documentación técnica y servicios de asistencia técnica que incluían *training services* necesarios para poder utilizar el sistema adquirido. Las autoridades fiscales indias entendieron que la India tenía la posibilidad de sujetar a gravamen en la fuente tanto la cesión de *software* (calificada como *royalty*) como los *training services*, encuadrables en el art. 12.4.a del CDI India – EE.UU. como *fees for included services*, al tratarse de servicios prestados conjuntamente con la cesión de uso de *software*, siendo auxiliares y subsidiarios de éste. Por nuestra parte, indicaremos que no consideramos acertada la decisión de las autoridades tributarias indias en este supuesto. En primer lugar, porque, tras la lectura de los antecedentes de hecho, parece que más que una cesión de uso de *software*, lo que tuvo lugar entre las dos compañías fue una venta de un programa de ordenador, sin que el comprador adquiriese un derecho de Propiedad Intelectual sobre el *software*, y sin que contemos con los elementos de prueba necesarios para poder sostener que se trata de un supuesto de venta de un bien intangible calificable como *royalty*, porque no se indica si la contraprestación se ha fijado sobre la propiedad, uso o la propia transmisión del bien intangible. En segundo lugar, porque la resolución pone de manifiesto en repetidas ocasiones que los *training services* eran relevantes; entendemos relevantes como antónimo de subsidiarios, auxiliares o secundarios, lo que excluye la aplicación del art. 12.4.a del CDI India – EE.UU. Si eran relevantes, deberían ser calificados como tales, sin que pueda el concepto de *training fees* ser una vía abierta para entender que lo principal es siempre el concepto de *royalties*, que arrastraría en su calificación cualquier concepto añadido, al margen de su importancia. Aún así, entendemos que las *training fees* sí podrían someterse a tributación limitada en la fuente, a través de la aplicación del art. 12.4.b del Convenio, como prestaciones de servicios que ponen a disposición del adquirente conocimientos técnicos, experiencias, procesos, destrezas, *know-how*, etc.

²⁴ Resolución de la *Authority for Advance Rulings* (AAR) de 28 de julio de 2008, Nos. 755-756/2007.

Dejando de lado los *training services*, las autoridades fiscales y los tribunales de la India también se han pronunciado sobre la posible inclusión o no de los servicios de asesoramiento (*consultancy services*) y servicios de supervisión (*supervisory services*). Y parece desprenderse de las resoluciones emitidas que el elemento clave para incluir estos servicios en el artículo de los Convenios relativo a *royalties and fees for included services* es que el prestador de los mismos ponga a disposición del adquirente (*make available*) conocimientos técnicos, experiencias, destrezas, *know-how* o procesos, o consistan en el desarrollo y transmisión de un plan o un diseño técnico.

Empezando con los *supervisory services*, la *Authority for Advance Rulings* (AAR) entendió en el asunto *Worley Parsons Services Pty. Ltd. vs. Director of Income-tax*²⁵ que no procedía la calificación como *royalties* de los mismos, considerando que su calificación debía ser reconducida a la esfera de los rendimientos empresariales. Aspecto esencial de este asunto es que el CDI India – Australia (el texto aplicable) contenía en su art. 12 la definición de *royalties*; definición en la que englobaba directamente la prestación de cualquier tipo de servicio (incluyendo aquéllos que sean técnicos o personales de otro tipo) en los que se pongan a disposición del adquirente conocimientos técnicos, experiencias, destrezas o *know-how*. Siendo necesaria esa puesta a disposición (*make available*) de los conocimientos, la mera supervisión o vigilancia de un proyecto en el que la entidad prestadora del servicio sólo se ocupa de asegurarse de que el mismo concluye en el período de tiempo fijado y ateniéndose al presupuesto financiero con el que contaban, no encaja en la definición aportada en el Convenio, ya que ninguna experiencia, conocimiento técnico, etc, es adquirida por la sociedad india para poder utilizarse después por sí misma en su práctica empresarial. En consecuencia, las rentas obtenidas fueron calificadas como beneficios empresariales²⁶.

Por lo que hace a los *consultancy services* prestados de manera conjunta con *technical services*, y apoyándose en la inexistencia de una “puesta a disposición” de informaciones, destrezas, *know-how*, etc., en el asunto *M/s Real Resourcing Ltd. vs. DIT*²⁷ (Resolución núm. AAR/828/2009, de 5 de marzo de 2010, de la *Authority for Advance Rulings*), la AAR indicó que los servicios prestados por una sociedad residente en el Reino Unido a otra residente en India consistentes en la recopilación y análisis de datos, así como la elaboración de una base de datos con referencias de candidatos para selección de personal no podían calificarse como *consultancy services* ni como

²⁵ Decisión núm. 2008-TIOL-05-ARA-IT, de 30 de abril de 2008.

²⁶ De otra parte, en el asunto *Bharati AXA General Insurance Co. Ltd. vs. Director of Income Tax*, la Administración tributaria india se enfrentó a un supuesto de pago de cantidades que una compañía con residencia fiscal en la India abonaba a otra sociedad del mismo grupo en contraprestación por la cesión de *software, training services*, servicios profesionales entendidos como *consultancy services* y *supervisory services*. En este caso, debe ponerse de manifiesto que el CDI India – Singapur sólo incluye en su art. 12 las rentas calificables como *royalties* o las *fees for technical services*, así que a las cantidades abonadas en concepto de *consultancy services* y de *supervisory services* deberá aplicársele el régimen descrito en el art. 7 del Convenio. Una vez más, para la inserción de los *training services* en la expresión *fees for technical services* –y, en consecuencia, permitirse el gravamen limitado en la fuente de la renta abonada por la sociedad india a la sociedad residente en Singapur-, era necesaria la “puesta a disposición” de determinadas informaciones o destrezas de una sociedad a la otra, permitiéndole su uso en un futuro sin la intervención del prestador de los servicios. Constatándose que esto no tuvo lugar, la cuota recibida por la sociedad residente en Singapur no puede ser calificada como *fees for technical services* a los efectos del convenio aplicable. Téngase en cuenta que lo que tuvo lugar en este supuesto fue una venta de un programa de ordenador, sin que se transfiriese ningún derecho de autor sobre el mismo al adquirente. *Cfr.* Resolución núm. 845/2009, de 6 de agosto de 2010, de la *Authority for Advance Rulings* (AAR).

²⁷ Resolución núm. 828/2009, de 5 de marzo de 2010, de la *Authority for Advance Rulings*.

technical services, no siendo posible su encaje ni en el concepto de *royalties* ni en el de *fees technical services* (el CDI India – Reino Unido sólo incluye en su art. 13 los pagos realizados en concepto de *royalties and fees for technical services*, por lo que, si alguna de las prestaciones fuera calificable como *consultancy services*, la cuota abonada en contraprestación por este servicio no encajaría nunca en el art. 13, sino que sería derivada al precepto relativo a los rendimientos empresariales). La calificación oportuna era, una vez más, la de beneficios empresariales. La misma línea se había seguido un año antes en el asunto *Invensys Systems, Inc. vs. Director Income Tax*²⁸.

En otro orden de cosas, en el asunto *Ernst & Young (P.) Ltd. vs. Commissioner of Income-Tax*, se reflexionó sobre la calificación de las rentas abonadas por una sociedad residente en la India a otra residente en Reino Unido –siendo ambas entidades miembros del mismo grupo, Ernst & Young–, en concepto de *managerial services* y *technical and consultancy services*. La AAR puso de manifiesto que, si bien los *managerial or consultancy services* no entraban en la esfera del art. 13 del Convenio India – Reino Unido (*royalties and fees for technical services*), los servicios técnicos sí. Sin embargo, para que los *technical services* prestados pudiesen someterse a imposición en la India, era necesario que “se pusieran a disposición” informaciones, destrezas, *know-how*, etc., desde la sociedad residente en Reino Unido a la entidad del mismo grupo residente en la India. En este caso, a pesar de la calificación realizada por las partes en el propio contrato, la AAR consideró que la difusión de información, el suministro de directrices o la sugerencia de planes y estrategias para que la firma operase en el mercado a través de sus oficinas internacionales de un modo uniforme, no implicaba una “puesta a disposición” según las exigencias del Convenio, por lo que la renta obtenida debía ser reconducida, al igual que la abonada en contraprestación por los *managerial and consultancy services*, al artículo relativo a los beneficios empresariales.

Por otro lado, la categoría de servicios técnicos *stricto sensu* (*technical services*) no presenta demasiadas dudas ni para la Administración tributaria india ni para los tribunales de ese Estado. Así se pone de manifiesto en el asunto *Epcos AG, Germany vs. Assistant Commissioner of Income Tax*, en el que el *Income Tax Appellate Tribunal* (ITAT) afirmó que los pagos realizados por una compañía con sede en Alemania a una sociedad vinculada establecida en India en concepto de servicios de soporte técnico relacionados con el diseño y creación de componentes electrónicos encajaban sin problema alguno en el artículo relativo a *royalties and fees for technical services*²⁹. De otra parte, en el asunto *Cable & Wireless Network India Private Lmt vs. Director of Income Tax*³⁰, se indicó que la prestación de servicios de una empresa con sede en Reino Unido a otra con sede en India en virtud de la cual la empresa india obtenía una cobertura internacional y de larga distancia en su negocio relacionado con las telecomunicaciones, no podía considerarse como *technical services* a los efectos de aplicar el art. 13 del CDI India – Reino Unido, dedicado a los *royalties and fees for technical services* (FTS). Y ello porque no se prestaban servicios técnicos ni se “ponía a disposición” del adquirente ninguna información, experiencia o conocimiento técnico,

²⁸ Resolución núm. 796/2009, de 6 de agosto de 2009, de la *Authority for Advance Ruling*.

²⁹ Téngase en cuenta que en el supuesto del CDI India – Alemania, los servicios incluidos en el art. 12 son únicamente los de naturaleza técnica, derivándose el tratamiento fiscal de los *consultancy, supervisory or managerial services* directamente al art. 7 del Convenio (beneficios empresariales).

³⁰ Resolución núm. 786/2008, de 30 de junio de 2009, de la *Authority for Advance Rulings* (AAR).

el tratamiento fiscal de la renta obtenida debía derivarse al art. 7 del Convenio aplicable³¹.

De otra parte, en el asunto *HMS Real Estate Pvt. Ltd v. Commissioner of Income Tax*³², se entendió que los servicios profesionales prestados por un estudio de arquitectura (*architectural services*) con sede en Estados Unidos a una compañía situada en la India dedicada al negocio inmobiliario, en los que se incluía el desarrollo de planos y diseños así como la observación del proceso de construcción, encajaba en el amplio concepto de *fees for included services* que baraja el CDI India – EE.UU en su artículo 12.4.b.

Paralelamente, en relación con la transferencia de *know-how* por parte de la Universidad de Texas (EE.UU.) a la Cámara de Comercio e Industria de India, así como la colaboración de la primera en un proyecto de investigación de la segunda, la AAR concluyó en el asunto *Federation of Indian Chambers of Commerce and Industry (FICCI) vs. Director of Income-Tax*³³, que no era aplicable el art. 12.4 del CDI India – EE.UU. En concreto, la AAR indicó que si bien en la cláusula de exclusión del art. 12.5 del Convenio se incluían los *teaching in or by educational institutions*, lo cierto es que la naturaleza de la actividad llevada a cabo por los investigadores de la Universidad de Texas no era de docencia, sino que se trataba de simples servicios y asistencia, evaluación y desarrollo de tecnologías competitivas en el campo de innovación en defensa. No siendo aplicable por lo tanto la cláusula de exclusión del art. 12.5 y tampoco el art. 12.4 –ya que los servicios no encajan en la definición de *fees for included services*–, se entendió que el precepto aplicable era el relativo a los beneficios empresariales. Por otra parte, tras la realización de un contrato entre una sociedad con sede en los Estados Unidos dedicada a la provisión de tecnología avanzada (*know-how*) para la fabricación de neumáticos radiales a otra sociedad constituida en la India, la AAR resolvió en el asunto *M/s International Tire Engineering Resources LLC vs. Director of Income Tax*³⁴, las dudas del contribuyente acerca de la calificación de la prestación obtenida como *royalties* (art. 12.3.a del Convenio India – EE.UU.) o como *fees for included services* (art. 12.4.b del Convenio India – EE.UU.). En este sentido, la AAR negó la calificación de la renta como *fees for included services*, indicando que se trataba de una auténtica cesión de uso de *know-how*, lo que implicaba que la cantidad abonada por la sociedad india debía calificarse como *royalty*.

Por último, haremos referencia a un caso recientemente resuelto por el *Income Tax Appellate Tribunal* (ITAT), que es interesante no sólo por los argumentos esgrimidos en

³¹ La misma respuesta se dio en el asunto *Millennium Infocom Technologies Ltd. vs. ACIT*, donde se indicó que las cantidades abonadas por una compañía con sede en la India a otra con sede en Estados Unidos por el uso de un servidor para albergar páginas *web*, no podían considerarse *technical services* a los efectos de la aplicación del precepto destinado a los *royalties and fees for included services* del CDI aplicable. Asimismo, una encuesta realizada por la cadena de televisión BBC a la audiencia en la que se incluía una compilación de tablas estadísticas en las que se analizaba una gran cantidad de datos numéricos, y que después se transfirió a la India, se consideró como un supuesto de comunicación o divulgación de información (prestación de servicios de asistencia técnica), y, por lo tanto, los pagos efectuados por la cadena india a la BBC se calificaron como *royalties*. Cfr. Resolución núm. 2008-21/SOT/152, de 31 de enero de 2008, del *Income Tax Appellate Tribunal* (ITAT); *E.P.W. Da Costa v. Union of India* 121 ITR 751 (Del).

³² Resolución núm. 832/2009, de 18 de marzo de 2010, de la *Authority for Advance Rulings* (AAR).

³³ Resolución núm. 811/2009, de 30 de noviembre de 2009, de la *Authority for Advance Rulings* (AAR).

³⁴ Resolución núm. 804/2009, de 28 de octubre de 2009, de la *Authority for Advance Rulings* (AAR).

relación con el concepto de *asistencia técnica y servicios incluidos*, sino también –y sobre todo– por la apuesta del tribunal por una interpretación extensiva del art. 12, dejando de lado la interpretación literal de los términos incluidos en el CDI India – China³⁵. Así, en el asunto *Ashapura Minichem Ltd vs. Assistant Director of Income Tax International Taxation*³⁶, se discutió sobre la calificación que debería otorgarse a las rentas abonadas por una sociedad residente en la India a otra sociedad residente en China. La sociedad india, dedicada a la industria del aluminio e inmersa en la construcción de una refinería de aluminio, entabló contacto con la entidad china para que confeccionase una serie de documentos en los que se incluyese información sobre tests o análisis de composición, constitución, etc., de bauxita realizados en sus laboratorios, así como los parámetros que deberían utilizarse en el proceso de obtención de aluminio; todo ello, siguiendo las indicaciones previamente definidas por la sociedad india. Por lo tanto, nos encontramos ante *testing services*, que podrían llegar a considerarse *technical services*.

El CDI India – China indica en su art. 12 que los *royalties and fees for technical services*³⁷ tributarán en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de los mismos, con la posibilidad de que el Estado de la fuente pueda operar una retención limitada si se cumplen una serie de premisas. Y aquí se encuentra la peculiaridad de este CDI: el art. 12.6 incluye una *deeming fiction*, y exige un doble requisito para calificar una renta como *fees for technical services*: que el servicio se preste en el Estado de la fuente y que sea en ese Estado también donde se utilice efectivamente tal servicio. Si se cumple el doble requisito (prestación y utilización del servicio en la India), la renta obtenida podría calificarse como *fees for technical services* (FTS), y, en consecuencia, India podría operar una retención en la fuente. En caso contrario, parece que el CDI invita a la reconducción de la renta obtenida al precepto relativo a los rendimientos empresariales.

La singularidad del CDI India – China reside en el hecho de que una renta que en principio sería calificable como *technical services* –y que en los demás CDIs de la red india no presentaría ninguna duda a la hora de ser incluida en el art. 12 de los tratados–, debe cumplir el doble requisito de prestación y utilización del servicio en el Estado de la fuente (India), para poder ser calificada como *royalty*. Y, si alguno de los dos requisitos no se cumple, inmediatamente debería desecharse la calificación de la renta como *fees for technical services* a los efectos del tratado.

El ITAT observó que, en el caso concreto, no se cumplían las dos condiciones exigidas por el tratado, porque, si bien los servicios se utilizaron en India, se consideró probado que éstos habían sido prestados en China. No obstante, el ITAT entendió que el art. 12.6 del CDI India – China era una previsión legal prácticamente inaplicable, pues un gran número de prestaciones de servicios que tenían lugar en el comercio internacional no cumplían los dos requisitos. Por ello, en este caso concreto, la interpretación literal del CDI no resultaba adecuada. Los CDIs, al igual que los tratados internacionales genéricos, deben ser interpretados de acuerdo con el principio de buena fe, entendiendo los términos incluidos en ellos en conjunto y en armonía con el resto de las provisiones

³⁵ Sobre las posibilidades de una interpretación extensiva de algunos de los términos incluidos en un CDI, *vid.*, Rodríguez Losada, S.: *La interpretación de los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España*, Navarra: Aranzadi Thomson-Reuters, 2012, págs. 69 y ss.

³⁶ Resolución núm. ITA/2508/Mum/08, de 21 de mayo de 2010.

³⁷ Entendiendo *technical services*, a los efectos de este tratado, como cualquier pago realizado por la “provisión de servicios”, incluyendo *managerial, technical or consultancy services* (*cfr.* art. 12.4 del CDI India – China).

del tratado. Y constató el ITAT que, en este asunto, era necesario descartar exégesis absurdas y optar por la interpretación que hiciese más útil y aplicable el CDI. Ello pasaba por desechar una interpretación literal del mismo, ya que se frustrarían los objetivos del propio texto legal. En suma, indicó el ITAT que en el art. 12.6 se utilizaba la expresión “*provision of services*”, en lugar de la terminología “*rendition of services*” y, en la medida en que la primera expresión es más amplia que la segunda, debe entenderse que cubre los servicios incluso cuando no se hayan prestado en la India, siempre y cuando sean servicios que se vayan a utilizar en la India. De esa manera, la operación encajaría en el art. 12 y la renta obtenida podría calificarse como *fees for technical services*, pudiendo la India aplicar un *withholding tax*.

En suma, esta amplia recopilación de la jurisprudencia más reciente en materia de regalías se justifica por ser la India y, en concreto, su jurisprudencia y doctrina administrativa más reciente, un país precursor de muchas concepciones futuras en lo concerniente a las regalías vinculadas con la asistencia técnica. Todas estas apreciaciones de la Administración y de los tribunales de la India pueden resultar interesantes para la OCDE a la hora de redactar nuevos informes, o incluso pueden ser tenidas en cuenta para ampliar el contenido de los Comentarios al Artículo 12 del MC OCDE (al menos en lo que a la *technical assistance* se refiere), y también pueden ser estudiadas con detenimiento por aquéllos Estados que han decidido incluir en el art. 12 de sus CDIs la categoría de asistencia técnica.

En definitiva, la concepción de la India en relación con los *technical services* es amplia, y se justifica por su cualidad de Estado importador de tecnología. Ahora bien, esto era el pasado; porque en la actualidad India está dejando de ser un país importador de tecnología para convertirse en un auténtico país exportador de productos tecnológicos. Un aspecto que, al menos, hará plantearse a sus autoridades fiscales si desean insistir en la dinámica que están siguiendo en la actualidad. Y es que, en supuestos así, lo más racional sería adoptar una posición en relación con las definiciones, esfera e interpretación del artículo relativo a los *royalties and fees for technical services* que fuese aceptada internacionalmente.

**EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA:
UNA NOTA PARA SU INTERPRETACIÓN REFORZADA EN EL MARCO
DEL ESTADO AUTONÓMICO**

Eduardo Sanz-Arcega

Instituto de Estudios Fiscales

Grupo de Investigación en Economía Pública, Universidad de Zaragoza

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD A LA LUZ DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL. 3. UN ARGUMENTO ADICIONAL PARA LA INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL REFORZADA DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA. 4. CONCLUSIONES. 5. BIBLIOGRAFÍA.

Resumen: El objetivo de este trabajo es proponer un argumento adicional para una interpretación reforzada del principio constitucional de progresividad tributaria. En primer lugar, se expone la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el principio de progresividad. Acto seguido, se describe una interpretación novedosa al mismo, a tenor de la cual dicho principio desplegaría sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los entes territoriales de cada nivel de gobierno. El criterio propuesto puede servir como argumento adicional para la evaluación de la constitucionalidad de cualquier reforma fiscal.

Palabras clave: Constitución, Principio de progresividad tributaria, Estado autonómico, Tribunal Constitucional.

Abstract: The aim of this work is to propose an additional argument for a reinforced interpretation to the constitutional principle of tax progressivity. First we expose the doctrine of the Constitutional Court about the principle of tax progressivity. Then, we describe a new interpretation to the principle of tax progressivity. According to it, the principle should deploy their effects on each jurisdiction of each level of government. The proposed interpretative approach can serve as an additional argument for assessing the constitutionality of any tax reform.

Key Words: Constitution, Principle of Tax Progressivity, Spanish Autonomous State, Constitutional Court.

1. Introducción

El sistema tributario se inspira en diferentes principios de justicia fiscal acordes con el credo teleológico de la forma de Estado¹. La naturaleza social del Estado en España convierte en mandato constitucional la consecución de un reparto personal y regional más equitativo de la renta (entre otros, arts. 1.1, 2 y 40.1 de la Constitución Española).

¹ La misión de los principios tributarios es, precisamente, “arrancando del terreno valorativo de los fines, terminar en el campo positivo del sistema fiscal al que transmiten las concretas y determinadas exigencias que afirman el cumplimiento de las finalidades de la tributación” (Fuentes Quintana, 1974, pág. XIV).

A partir de la mención constitucional explícita de los principios que recogen el ideal de justicia tributaria, el fin de redistribución de la renta se traslada a la esfera fiscal-constitucional. En este sentido, de acuerdo con el literal del artículo 31.1 de la Constitución, partiendo del principio de capacidad económica, el sistema tributario justo debe inspirarse en los principios de igualdad y progresividad². Precisamente, de este último se predica cómo resulta el principio que “alienta la redistribución de la renta”³.

El objetivo de este trabajo es proponer una interpretación reforzada del principio constitucional de progresividad tributaria, a tenor de la cual dicho principio desplegaría sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los niveles de gobierno. La argumentación que se expondrá puede servir como criterio adicional para la evaluación de la constitucionalidad de cualquier reforma fiscal.

A tal fin, el trabajo se estructura como sigue. En primer lugar se expone la doctrina del Tribunal Constitucional en relación con el principio de progresividad tributaria. Acto seguido, se describe un argumento adicional para su interpretación. Una última sección concluye.

2. El principio de progresividad a la luz del Tribunal Constitucional

De acuerdo con el literal constitucional, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio” (art. 31.1 CE).

Dicho precepto ha sido interpretado por el Tribunal Constitucional en el sentido de que “la consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresa que alcanza el máximo nivel normativo”, que “no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”⁴.

Específicamente por lo que se refiere al principio de progresividad, la doctrina constitucional ha definido una interpretación que se asienta sobre tres desarrollos jurisprudenciales concatenados: la consideración del sistema fiscal en su conjunto como parámetro para dilucidar la satisfacción del principio; la posibilidad de establecer tributos regresivos, así como tributos progresivos con elementos regresivos; y, finalmente, la conexión entre el principio de progresividad y el de no confiscatoriedad, a partir de la cual este impondría un límite genérico a la virtualidad práctica de aquel. A continuación desarrollaremos someramente cada uno de los tres argumentos enunciados.

En primer lugar, el Tribunal ha declarado, ya desde sus primeros pronunciamientos, cómo la progresividad se refiere al conjunto del sistema tributario⁵. Dicha aseveración

² Por todas; seminalmente STC 27/1981, de 20 julio, FJ 4.

³ STC 27/1981, 20 de julio, FJ 5. Doctrina consolidada.

⁴ Respectivamente, SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5C; y 27/1981, de 20 de julio, FJ 4.

En otras palabras, “los imperativos del artículo 31.1 de la Constitución, que, al obligar a todos [poderes públicos y ciudadanos [FJ 3, STC 76/1990, de 20 abril]] a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad” (STC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4).

⁵ Por todas, SSTC 27/1981, 20 de julio, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 5c; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 7; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11B; 189/2005, de 7 de julio, FJ7; 327/2006, de 20 de noviembre, FJ4.

no se matiza, por lo que el sistema tributario incluiría, como un todo, los tributos atinentes a las Haciendas estatal, forales, autonómicas y locales⁶.

Como segundo argumento que dota de contenido al principio de progresividad, el Tribunal admite que dentro del sistema tributario español “pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, siempre que no se vea afectada la progresividad del sistema. No obstante, la decisión del legislador de fijar un determinado tipo de gravamen en un concreto tributo podría también llegar a vulnerar el principio de progresividad, lo que sucederá cuando una medida concreta en tal sentido afecte a la justicia del conjunto del sistema”⁷.

Es decir, la progresividad del conjunto del sistema tributario no obsta para que dentro del mismo “no sólo pueden tener cabida tributos que no sean progresivos, sino que incluso dentro de los tributos progresivos, algunos aspectos del mismo puedan determinarse de forma proporcional, eso sí, siempre que con ello no se vea afectada ni la progresividad ni la justicia del conjunto del sistema”^{8 9}.

En todo caso, “es claro que el cumplimiento del principio de progresividad del sistema tributario guarda una estrecha relación con el significado y alcance del concreto tributo examinado”¹⁰. A modo de ejemplo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es “una figura impositiva primordial [...], dada su estructura y su hecho imponible”¹¹, de lo que se deduce que el Tribunal declarararía inconstitucional la transmutación regresiva de dicho tributo.

A *contrario*, el impuesto “de actos jurídicos documentados, en su modalidad de documentos notariales, [tiene una] incidencia en el conjunto del sistema tributario escasa si la comparamos [con la de otros impuestos de mayor peso específico”¹², de la misma forma que “la llamada tasa del juego, tributo que, ni tiene carácter general, ni, por sus características, puede afirmarse que constituya uno de los pilares básicos o estructurales de nuestro sistema tributario, ni, en fin, por su estructura y su hecho imponible puede considerarse como instrumento idóneo para alcanzar los objetivos constitucionales [referidos al logro de un sistema tributario justo]”¹³.

⁶ A mayor abundamiento sobre las Haciendas forales, su existencia no quiebra la afirmación de que existe un único sistema tributario. En este sentido, “los tributos [forales] son los mismos que integran el sistema tributario español. [...] Cuestión distinta es la relativa a las [disímiles y cualificadas] potestades normativas [forales]” (López Basaguren, 2005, pág. 629).

⁷ STC 7/2010, 27 abril FJ 6, doctrina acogida por la STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4b.

⁸ STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

⁹ Con otras palabras, “el hecho de que en la determinación de un tributo, un aspecto pueda tener un efecto regresivo, no convierte *per se* ni al tributo en regresivo ni a la medida adoptada en inconstitucional, siempre y cuando esa medida tenga una incidencia menor «en el conjunto del sistema tributario» (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6)” (STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4b), pues “la regresividad de una norma tributaria debe apreciarse en términos globales y no en relación con un precepto aislado” (STC 27/1981, 20 julio, FJ 5; STC 19/2012, 15 febrero, FJ 4b)

¹⁰ STC 7/2010 de 27 de abril, FJ 6.

¹¹ SSTC 134/1996, de 22 de julio, FJ 6; 189/2005, de 7 de julio, FJ 8; 7/2010, de 27 de abril, FJ 6; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3d.

¹² STC 7/2010, 27 abril FJ 6.

¹³ Auto 71/2008, de 26 de febrero, FJ5.

Por último, como tercero de los argumentos sobre los que se asienta la interpretación del principio de progresividad, el Tribunal Constitucional ha establecido un límite genérico a su aplicación efectiva, a partir del establecimiento de una conexión con el principio de no confiscatoriedad. Teniendo presente, en todo caso, que el propio Tribunal reconoce, de partida, “la dificultad de situar con criterios técnicamente operativos la frontera en la que lo progresivo o, quizá mejor, lo justo, degenera en confiscatorio”¹⁴.

Dicho lo cual, si bien en sus primeros pronunciamientos el Tribunal afirmaba que “no cabe confundir la confiscatoriedad que prohíbe el art. 31.1 de la Constitución con la progresividad del sistema tributario”¹⁵, posteriormente se relajó dicha separación al aceptar que la interdicción de confiscatoriedad impone “un límite –por más que indeterminado y de difícil determinación- al principio de progresividad del sistema tributario”¹⁶.

A partir de la constatación de que “la no confiscación en materia fiscal dista de ser una cuestión doctrinalmente pacífica vinculándolo unos al principio de capacidad contributiva, otros al de justicia tributaria y, algunos ven en él un límite a la progresividad del sistema tributario”¹⁷, se ha consolidado una doctrina que entiende que “la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible –sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio”¹⁸. A modo de ilustración, resultaría “confiscatorio un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta”¹⁹.

3. Un argumento adicional para la interpretación constitucional reforzada del principio de progresividad tributaria

Con base en los desarrollos jurisprudenciales del Tribunal Constitucional que han definido el contenido y la virtualidad práctica del principio de progresividad tributaria, dicho principio, a partir de su relación inextricable respecto de la finalidad de alcanzar un sistema tributario justo, configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos²⁰.

¹⁴ STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9. Doctrina reiterada en sucesivos pronunciamientos (valga como ejemplo STC 7/2010, 27 abril FJ 6).

¹⁵ STC 37/1987, 26 marzo, FFJJ 4i y 12.

¹⁶ STC 150/1990, 4 octubre, FJ 9.

¹⁷ STC 14/1998, 22 enero, FJ 11B.

¹⁸ STC 150/1990, 4 octubre, FJ 9. Dicho fundamento jurídico termina afirmando que “dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga carácter confiscatorio, es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución”.

¹⁹ STC 150/1990, 4 octubre, FJ 9.

²⁰ Tal y como se ha puesto de relieve, “la consecución de un sistema tributario justo es una finalidad expresa que alcanza el máximo nivel normativo”, basado en “el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica”, “no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad” (respectivamente, SSTC 173/1996, de 31 de octubre, FJ 5C; STC 76/1990, de 20 de abril, FJ 3; y 27/1981, de 20 de julio, FJ 4).

Por otra parte, el grado de descentralización del Estado autonómico alcanzado en materia fiscal ha dotado a todos los niveles territoriales de la Administración de potestades en el ámbito tributario. La Administración central goza de un fondo competencial universal (art. 133.1 CE, a los que se añaden los arts. 149.1.14º y 157.3 CE, *ex TC*²¹). “Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes” (art. 133.2 CE), posibilidad entronizada, fundamentalmente, a través de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, LOFCA, para las Comunidades; y el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en lo atinente al poder tributario de las Corporaciones Locales²².

De lo anterior puede deducirse cómo, aun partiendo de la unicidad del sistema tributario español (que no se discute), el principio de progresividad tributaria despliega sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los niveles territoriales de la Administración (arts. 31.1 en relación con el art. 9.1 CE). Es decir, el ejercicio del poder tributario de cada Administración debe respetar los principios constitucionales de justicia tributaria, entre los que se encuentra el principio de progresividad.

En consecuencia, más allá de la posición del Tribunal que enjuicia la satisfacción del principio de progresividad si el sistema fiscal en su conjunto es progresivo; a nuestro juicio los efectos del principio constitucional de progresividad tributaria implican, necesariamente, que el mayor porcentaje de la recaudación tributaria de cada una de las Administraciones por tributos sobre los que ejercen competencias normativas²³ debe provenir de figuras tributarias progresivas²⁴. En este sentido, de acuerdo con la posición del Tribunal Constitucional, en el cálculo de la recaudación por tributos progresivos se incluirían aquellos tributos progresivos que cuenten con aspectos proporcionales²⁵, y aun regresivos²⁶; siempre y cuando su naturaleza progresiva no haya sido desvirtuada²⁷.

En el caso de que de la realización del cálculo anterior se obtuviera, para cualquier Administración, que el mayor porcentaje de la recaudación tributaria proviniese de figuras tributarias regresivas o proporcionales, dicha Administración debería aprobar una reforma fiscal que garantizase la primacía de la recaudación por tributos progresivos.

La interpretación reforzada del principio de progresividad propuesta puede servir también de parámetro adicional para enjuiciar la constitucionalidad de cualquier

²¹ Valga como ejemplo el FJ 5 de la STC 96/2013, de 23 de abril.

²² Las especificidades de las Haciendas autonómicas y locales forales se recogen en sus leyes singulares. Leyes que, en todo caso, no amparan sino el ejercicio de un poder normativo cualificado por parte de las Haciendas forales respecto de las demás.

²³ Como la suma de los ingresos por impuestos, tasas y precios públicos.

²⁴ Como se ha puesto de manifiesto, dicha aseveración puede deducirse de la interpretación del artículo 31.1 CE en relación con el 9.1 CE.

²⁵ STC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7.

²⁶ SSTC 7/2010, de 27 de abril, FJ 6 y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 4b.

²⁷ Valga como ilustración la aprobación de un hipotético impuesto sobre la renta de las personas físicas con dos tarifas y que, en virtud de un conjunto de deducciones y exenciones, redundase en tipos medios similares para ambos tramos.

reforma fiscal propuesta por la Administración central o por cada una de las Comunidades Autónomas o Corporaciones Locales.

4. Conclusiones

La importancia del sistema fiscal reside en que deviene en “elemento esencial para el funcionamiento de las sociedades porque debe aportar los recursos necesarios para financiar los gastos colectivos”²⁸. De ahí que los objetivos teleológicos de una sociedad formalizados constitucionalmente también se proyecten sobre la esfera tributaria. En el caso español, el principio constitucional de progresividad tributaria queda íntimamente conectado con la función de redistribución de la renta consagrada por el Estado social.

De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, la aproximación del Tribunal ha dicho principio se ha centrado, fundamentalmente, en requerir para su satisfacción la existencia de un sistema tributario progresivo en su conjunto.

Dando un paso adicional, el objetivo de este trabajo ha sido la elaboración de una interpretación reforzada del principio de progresividad, a tenor de la cual este desplegaría sus efectos de manera individualizada sobre cada uno de los entes territoriales de cada nivel de gobierno. La interpretación propuesta sirve como parámetro adicional para el enjuiciamiento de la constitucionalidad de cualquier reforma fiscal.

A modo de corolario, la importancia de que los principios de justicia fiscal constitucionalizados tengan un reflejo efectivo en el sistema tributario resulta la mejor garantía para el logro de la equidad tributaria democráticamente aceptada.

Bibliografía

Fuentes Quintana, Enrique (1974): “Introducción”, a la obra los *Principios de la imposición* de Fritz Neumark, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

López Basaguren, Alberto (2005): “El concierto económico y la financiación de la Comunidad Autónoma del País Vasco: entre mito y realidad”, en *El Estado Autonómico: integración, solidaridad, diversidad. 25 años de Estatuto de autonomía del País Vasco*, Vol. I, Madrid, Colex-INAP, págs. 619-634.

Tribunal Constitucional. *Repertorio Jurisprudencial*.

Zubiri, Ignacio (2014): “Una evaluación del sistema fiscal español y las reformas necesarias”, *Cuadernos del Círculo Cívico de Opinión*, nº 12, págs. 37-48.

²⁸ Zubiri (2014), pág. 37.

RECETAS PARA NEUTRALIZAR LOS EFECTOS PERNICIOSOS DE LOS HÍBRIDOS*

Eduardo Sanz Gadea

Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas

“...la comunidad internacional es hoy mucho más una apuesta histórica que una certidumbre...” (Manuel Díez de Velasco. *Instituciones de Derecho Internacional Público*, página 93)

1. Introducción

El 16 de septiembre de 2014, la OCDE ha publicado el informe concerniente al tratamiento de los denominados híbridos¹, en el marco del Plan de Acción del proyecto BEPS².

El informe está dividido en dos partes. La primera va referida a las legislaciones nacionales y la segunda a los convenios bilaterales para eliminar la doble imposición.

En la parte relativa a las legislaciones nacionales el informe, tras describir su objeto y límites sobre la base de la presencia de un instrumento híbrido o de una entidad híbrida (capítulo 1) desgrana, en los tres capítulos siguientes, hasta siete casos patológicos, describe sus efectos perversos, que consisten bien en la generación de gastos fiscalmente deducibles no correspondida con ingresos fiscalmente computables (D/NI) o en la generación de dobles deducciones (D/D), y efectúa un conjunto de recomendaciones para que las legislaciones fiscales nacionales puedan contrarrestarlos. Los restantes capítulos están dedicados a sugerencias sobre la puesta en práctica de las medidas (capítulo 5), definiciones relativas al objeto y límites (capítulo 6), y terminología (capítulo 7).

La presencia del instrumento híbrido (*hybrid financial instrument or hybrid transfers*) o de la entidad híbrida (*hybrid entity*) es el antecedente necesario para encuadrar las recomendaciones. La esencia del instrumento híbrido descansa en que conduce a las partes que intervienen en su creación a adoptar posiciones incompatibles desde la perspectiva fiscal en sus respectivas jurisdicciones fiscales; y la de la entidad híbrida en que recibe un tratamiento distinto, en cuanto sujeto fiscal, ante dos o más jurisdicciones fiscales distintas. Por tanto, no hay un instrumento híbrido o una entidad híbrida por esencia, sino por efectos. Esto dicho, los instrumentos financieros complejos que aglomeran características propias del endeudamiento y de los fondos propios son los candidatos más aventajados para cumplir la función fiscal a través de la cual se identifica el instrumento híbrido. Y por lo que se refiere a las entidades híbridas, las candidatas seguramente serán las denominadas sociedades de personas o de tenencia de activos.

En todos los casos patológicos, dos o más jurisdicciones fiscales están afectadas, de manera tal que la neutralización del efecto perverso se encomienda a una de ellas

* El autor agradece a Silvia López Ribas su paciente lectura del texto y sus lúcidas observaciones.

¹ *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*.

² *Base Erosion and Profit Shifting Project*.

(*primary response*) y solo cuando la misma falla debe actuar la otra (*defensive rule*). La aplicación de las dos normas debe hacerse de manera coordinada, evitando los solapamientos (*linking rule*), lo que exige una estrecha coordinación entre las jurisdicciones fiscales afectadas. Las recomendaciones van acompañadas de un conjunto de matizaciones y excepciones, y la mayor parte de ellas, pero no todas, deben aplicarse en relación con entidades pertenecientes al mismo grupo de empresas o cuando media el denominado *structured arrangement*, esto es, un negocio jurídico que ha sido diseñado para producir un efecto perverso.

La presente colaboración pretende poner en relación las recomendaciones del informe de la OCDE con el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades. Para realizar el ejercicio anunciado se ha optado por proyectar los casos y sus soluciones respecto del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades.

2. Enumeración y sucinta descripción de casos

Antes de comentar los casos y las recomendaciones que propone la OCDE, es muy útil ofrecer una presentación sucinta de los mismos, pues permite desvelar su etiología y obtener una inmediata intuición de las causas del problema así como de su dimensión. El informe distribuye los casos en tres capítulos, en atención al efecto fiscal práctico que provocan.

- Caso número 1 (*Hybrid Financial Instrument*). Contempla, básicamente, a la entidad matriz recibiendo una renta de la entidad filial, que es calificada como dividendo exento en la misma y como gasto fiscalmente deducible en la filial.
- Caso número 2 (*Collateralised Loan Repo*). Contempla, básicamente, a la entidad que transmite una cartera de valores con pacto de recompra como pagadora de una renta fiscalmente deducible que es calificada como plusvalía de cartera exenta en la entidad que adquiere.
- Caso número 3 (*Disregarded Payments Made by a Hybrid Entity to a Related Party*). Contempla, básicamente, a una entidad que es transparente de acuerdo con la legislación del país donde reside la matriz pero no de acuerdo con la legislación del país en el que reside, la cual recibe un préstamo de la matriz, lo que determina que los intereses sean deducibles en la filial sin ser ingreso en la matriz, justamente por causa del *disregarding* en cuanto efecto propio de la transparencia fiscal (imputación de gastos financieros).
- Caso número 4 (*Payment to a Foreign Reverse Hybrid*). Contempla, básicamente, a una entidad transparente de acuerdo con la legislación del país en el que reside pero no de acuerdo con la legislación del país de la matriz, que otorga un préstamo a otra entidad residente en un tercer país, lo que determina que los intereses sean deducibles en la entidad prestataria sin que supongan ingreso en la prestamista debido a la transparencia fiscal, ni en su matriz.
- Caso número 5 (*Basic Double Deduction Structure Using Hybrid Entity*). Contempla, básicamente, a una entidad transparente de acuerdo con la legislación del país donde reside la entidad matriz, que recibe un préstamo de una entidad de crédito, cuyos intereses son también deducibles en sede de la matriz en cuanto efecto propio de la transparencia fiscal (imputación de gastos financieros).
- Caso número 6 (*Dual Consolidated Companies*). Contempla, básicamente, a una entidad que es residente en dos jurisdicciones fiscales de acuerdo con sus

respectivas legislaciones y que tributa en ellas en régimen de consolidación, de manera tal los intereses de un préstamo recibido de una entidad de crédito se deducen en las dos jurisdicciones.

- Caso número 7 (*Importing Mismatch from Hybrid Financial Instrument*). Este caso es una variante del número 1, en el que la entidad filial, a su vez, efectúa un préstamo a una entidad de un tercer país. También podría serlo del número 3.

3. Análisis de casos

3.1. *Hybrid Financial Instrument*

Cuando una misma renta es considerada gasto fiscalmente deducible en sede de la entidad pagadora e ingreso no computable o exento en sede de la entidad perceptora, se produce un déficit de imposición, pues esa renta habrá dejado de tributar.

La OCDE recomienda que el país de la entidad pagadora deniegue la deducción (*primary response*) o, secundariamente, que el país de la entidad perceptora rechace la exención o no integración en la base imponible (*defensive rule*). De esta manera, la legislación de un país dependerá de la que adopte el otro país, dándose la iniciativa al país de la entidad pagadora (*linking rule*).

Señala la OCDE que la patología se produce, por lo común, debido a que el instrumento financiero determinante de las rentas pagadas es tratado en un país como deuda (*debt*) y en el otro como representativo de fondos propios (*equity*).

Siendo esto así, la causa de la patología reside, en último término, en la diferente consideración que los distintos ordenamientos fiscales tienen respecto del principio de preferencia del fondo sobre la forma. Bajo un respeto generalizado a dicho principio, los supuestos patológicos deberían ser de escasa relevancia. Ahora bien, ese respeto viene facilitado por la extensión de las normas internacionales de información financiera, rigurosamente asentadas en el referido principio.

Para evitar la doble imposición existen dos métodos, a saber, el de imputación y el de exención. El caso patológico solo es concebible bajo el método de exención. Por tanto, una solución alternativa a la propuesta por el informe hubiera sido reconocer que dicho método de exención ha provocado situaciones endémicas de no imposición, y que la alternativa rigurosa sería sustituirlo por el de imputación.

Las soluciones naturales al problema planteado descansan en el respeto generalizado a la sustancia sobre la forma y, secundariamente, en la sustitución del método de exención por el de imputación. La solución de la OCDE es la que podría denominarse quirúrgica. Pero se trata de una cirugía tosca por cuanto puede propiciar soluciones contrarias a la verdadera naturaleza de la renta implicada, como, por ejemplo, negar la deducción de una renta pagada que es un verdadero interés.

En este sentido, será contemplada con desasosiego por quienes postulen la construcción de las categorías fiscales sobre la sustancia y con despego, en sentido opuesto, por los países habituados a utilizar sus sistemas fiscales para atraer entidades que actúan como peones de la industria del desvío de bases imponibles. No obstante, ha de reconocerse que la regla defensiva, proporcionará a los restantes países un arma para cercenar esas políticas fiscales.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades contiene las dos medidas propuestas por la OCDE. Así, el artículo 15 j) reputa fiscalmente no deducibles a *los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que,*

como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento, y el artículo 21.1 establece que no se aplicará la exención prevista en este apartado, respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

El artículo 15 j) responde al esquema de la *primary response*. El supuesto de hecho está constituido por tres elementos:

- Pagos entre entidades vinculadas, esto es, aquellas en las que se da alguna de las relaciones previstas en el artículo 18 del Proyecto.
- Esos pagos determinan un gasto en sede de una entidad residente en territorio español por su naturaleza fiscalmente deducible.
- Los cobros, debido a una calificación fiscal diferente, no determinan un ingreso o ese ingreso está exento o sujeto a un tipo nominal inferior al 10 por ciento.

El mandato es que el gasto no será fiscalmente deducible.

El núcleo del supuesto de hecho es la calificación fiscal diferente. Aun cuando el precepto no lo explicita, esa calificación será realizada por otra jurisdicción fiscal distinta de la española en relación con una entidad que resida en la misma, pues no es concebible una calificación fiscal diferente en el seno del mismo sistema fiscal. Por tanto, la ausencia de tributación por causa de una exención subjetiva de la entidad que percibe el ingreso, o la tributación de la misma a un tipo simbólico, o la exención objetiva del ingreso, no traerá consigo el rechazo de la deducción del gasto, por cuanto no ha mediado una calificación fiscal diferente.

De esta manera, la deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades se hace depender de una calificación foránea. Así, una renta que, de acuerdo con la legislación fiscal española, es un interés no será fiscalmente deducible si la jurisdicción fiscal de la entidad preceptora la exime por calificarla como dividendo. Ahora bien, la deducción del gasto es un paso fundamental en la determinación de la base imponible, la cual es el elemento objetivo del hecho imponible.

El artículo 21.1 responde al esquema de la *defensive rule*.

El supuesto de hecho se integra por dos elementos:

- Percepción de una renta que, de acuerdo con la legislación española, se trata de un dividendo o participación en beneficios.
- Esa renta ha determinado un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

El mandato es que la renta no estará exenta.

La causa por la cual la renta ha sido gasto fiscalmente deducible es irrelevante. Lo relevante es que la renta percibida haya minorado la renta fiscal de la entidad pagadora a título de gasto fiscalmente deducible. Por tanto, la exención subjetiva de la entidad pagadora o la tributación de la misma a un tipo simbólico, no habilitan el rechazo de la exención. Sí debería habilitarla, por el contrario, toda minoración de la renta fiscal causada por la distribución de la renta.

La regla defensiva no suscita problemas en relación con el hecho imponible. En efecto, la exención no es sino una técnica para eliminar la doble imposición económica, de manera tal que la ausencia de imposición en la fuente amerita que dicha técnica no se

aplique. En rigor, la regla defensiva está implícita en el régimen de exención, pero su expresa recepción debe reputarse positiva en orden a evitar conflictos oportunistas.

La OCDE no especifica la incidencia de una retención en la fuente sobre la renta pagada. Lo correcto es entender que la aplicación de las recomendaciones no obsta a su imputación, pues de lo contrario se produciría doble imposición.

3.2. *Collateralised Loan Repo*

La cesión de un capital a título de préstamo puede realizarse bajo la forma de un contrato de compraventa sobre cualquier tipo de activo con pacto de recompra, siendo la diferencia entre los precios de esos dos actos traslativos el importe de los intereses. Cuando el país de la entidad que recibe el dinero acepta la deducción de los intereses y el país de la entidad que compra y revende el activo trata la renta representada por la diferencia de precios como una plusvalía de cartera a la que aplica el método de exención para eliminar la doble imposición, se presenta el caso patológico (*hybrid transfer*), por cuanto el gasto se computa y el correlativo ingreso no.

Una variante de este caso se presenta cuando el activo es una cartera de valores cuyos dividendos son percibidos por la entidad que la adquiere en régimen de exención.

La OCDE postula, para este caso, las mismas recomendaciones que para el anterior, esto es, la no deducción de la renta pagada (*primary response*) y, secundariamente, el rechazo de la exención de la renta percibida (*defensive rule*).

Señala la OCDE que la patología se produce cuando *una jurisdicción trata el contrato de acuerdo con su forma (venta y recompra de activo) mientras la jurisdicción de contrapartida grava el contrato de acuerdo con su sustancia económica (un préstamo con el activo a modo de garantía)*.

Pues bien, a pesar de ser esto así, que lo es, la OCDE se inclina, como primera respuesta, por la no deducción de los intereses, lo que implica preterir el principio de preferencia del fondo sobre la forma.

El artículo 15 j) del Proyecto de Ley contempla la no deducción del gasto (*primary response*), pero no así la secundaria, pues el rechazo de la exención del artículo 21.1 únicamente se proyecta respecto de los dividendos y participaciones en beneficios, siendo así que la renta del perceptor es, formalmente, una plusvalía de cartera. Ahora bien, una cosa es que la norma de respuesta secundaria no esté tipificada como tal y otra que no exista.

En efecto, en un ordenamiento fiscal como el español, en el que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, *las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado*, la renta percibida por la entidad que adquiere el activo no será calificada como plusvalía de cartera exenta bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, sino como un ingreso derivado de la cesión temporal de un capital propio, esto es, de un préstamo.

En este sentido, la legislación española incorpora la denominada respuesta defensiva, pero no como tal, sino a modo de rasgo constitutivo de un ordenamiento fiel al principio de preferencia del fondo sobre la forma.

Puesto que la regla defensiva actúa de forma secundaria, esto es, subordinada a la no aplicación de la regla primera, podría argüirse que, si el país de la entidad pagadora de la renta no trata la misma como un interés, España habría de conceder la exención a la

renta que, formalmente, pueda aparecer como una plusvalía, aun cuando, sustancialmente, sea un ingreso financiero en concepto de intereses.

Se estima que este argumento no es correcto, por cuanto la exención versa sobre *la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad*, y la renta en cuestión no tiene esa naturaleza.

3.3. *Disregarded Payments Made by a Hybrid Entity to a Related Party*

A diferencia de los dos casos anteriores, en los que la causa de la deducción y el no ingreso era la diferente calificación del mismo contrato, instrumento o negocio en las jurisdicciones fiscales concernidas, en el presente, la causa se halla en el régimen fiscal diferente al que está sujeta una entidad en dos jurisdicciones fiscales, a saber, aquella en la que está constituida y aquella otra en la que reside su matriz, de manera tal que en la primera es considerada como independiente y en la segunda como inexistente o transparente, con el efecto de que los intereses de un préstamo tomado de la entidad matriz serán deducibles en el país de su residencia, generalmente a través de la consolidación fiscal, pero esos mismos intereses no serán ingreso en sede de la matriz, por cuanto serán neutralizados por la imputación de rentas propia de la transparencia fiscal o, si quiere, por el *disregarding* inherente a dicha técnica fiscal. No obstante, el efecto pernicioso no se produce si la entidad filial tuviere ingresos suficientes, susceptibles de inclusión en la base imponible, como para cubrir los intereses.

Cuando se produce el efecto pernicioso, la OCDE recomienda que los intereses no sean deducibles en sede de la entidad filial (*primary response*) y, secundariamente, que esos intereses sean gravados en sede de la entidad matriz (*defensive rule*).

Este caso se puede configurar mediante un establecimiento permanente que pueda formar parte del grupo de consolidación fiscal, con tal que las rentas atribuibles al mismo tributen en régimen de imputación en sede de la casa central o, si lo hacen en régimen de exención, las pérdidas se puedan compensar con otras rentas de la casa central. No obstante, el efecto pernicioso tampoco se produce si el establecimiento permanente tuviere ingresos suficientes como para cubrir los intereses.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades admite, como lo hace el TRLIS, que los establecimientos permanentes tengan la consideración de entidades dominantes (artículo 58.2.f), y también de entidades dependientes (artículo 58.3), de manera tal que nuestra legislación sobre consolidación fiscal da pie a la construcción del caso patológico, pero el préstamo determinante de los intereses debería ser facilitado por una entidad del grupo distinta de la casa central, pues los intereses pagados a la casa central no son fiscalmente deducibles (artículo 18.1.a) TRLIRNR).

Puede observarse que la solución propuesta por la OCDE responde a la lógica de la no deducción, en sede de los establecimientos permanentes, de los intereses de los préstamos facilitados por la casa central.

Para aplicar la regla de no deducción de los intereses, la jurisdicción fiscal concernida debe conocer el régimen fiscal que la entidad filial tiene en el país de la matriz, esto es, si tributa en régimen de transparencia o atribución o si, por el contrario, tiene la consideración de entidad separada.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades no contempla una norma similar a la propuesta por la OCDE.

3.4. *Payment to a Foreign Reverse Hybrid*

En este caso, la causa de la deducción y el no ingreso de los intereses descansa en la cualidad de transparente de la entidad prestamista. En efecto, los intereses son deducibles en la entidad prestataria pero, por decirlo de manera sencilla, esos intereses no encuentran un contribuyente en quien tributar, en razón de esa transparencia.

La transparencia fiscal crea un oasis para los intereses que habrán sido deducidos en otra entidad, pero sólo si los socios de la entidad transparente residen en una jurisdicción fiscal distinta a la de dicha entidad, y la misma no es considerada transparente por la jurisdicción fiscal en la que residen sus socios.

La OCDE recomienda que los intereses sean considerados no deducibles en sede de la entidad prestataria (*primary response*), pero omite la respuesta secundaria (*defensive rule*), por cuanto, como seguidamente se verá, está comprendida en la recomendación que formula en relación con el caso 5.

En cierto modo, una aproximación a la respuesta secundaria vendría dada por el régimen de transparencia fiscal internacional (*CFC rules*) pues, en tal caso, los intereses tributarían en sede de la entidad matriz de la entidad prestamista. Así lo destaca la OCDE.

Al igual que sucedía en el caso anterior, la aplicación de una norma construida sobre la recomendación precedente exige que el país que la aplica conozca el régimen fiscal al que se somete la entidad prestamista en el país en que reside.

El Proyecto de Ley no contempla la recomendación propuesta por la OCDE.

El régimen de transparencia fiscal está, en la actualidad y en el Proyecto, limitado a las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y a las uniones temporales de empresas. El objeto social de estas entidades no las hace propicias a servir de trampolín para generar intereses que no tributen por razón de la transparencia. Por otra parte, en el caso de las agrupaciones de interés económico españolas y de las uniones temporales de empresas, la transparencia no se aplica en relación con los socios no residentes en territorio español, lo que las inhabilita radicalmente para esa sinuosa función (artículo 43.1.a) del Proyecto). No así en el de las europeas, si bien los socios no residentes están llamados a tributar por el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, en la medida en que la actividad que despliegan en territorio español a través de la agrupación determine la existencia de un establecimiento permanente (artículo 44.1.c del Proyecto)

3.5. *Basic Double Deduction Structure Using Hybrid Entity*

A diferencia de los casos anteriores, en los que se produce la deducción de unos intereses pero no su consideración como ingreso, en el supuesto presente la patología consiste en una deducción de los intereses en dos entidades distintas, de manera tal que hay doble deducción.

La causa de la doble deducción está en la condición de transparente de la entidad prestataria frente a la jurisdicción fiscal de la entidad matriz, pero no ante la jurisdicción fiscal en la que reside, lo que permite que los mismos sean deducidos por las dos entidades, por lo general en el contexto de un régimen de consolidación fiscal por lo que se refiere a la entidad filial. No obstante, el efecto patológico queda superado si la entidad filial obtiene otras rentas con las que compensar los intereses soportados.

La OCDE recomienda que se rechace la deducción de los intereses en sede de la entidad matriz (*primary response*) y, como respuesta secundaria, que se rechace la deducción en sede de la entidad filial (*defensive rule*).

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades no contiene normas como las sugeridas por la OCDE.

Debe notarse que la admisión de los establecimientos en la consolidación fiscal, sea como entidades dominantes o dependientes, permite configurar el supuesto patológico (párrafo 96 del Informe), pero solo en relación con aquellos países de la casa central donde las rentas del establecimiento permanente tributen en régimen de imputación o de exención con admisión de pérdidas.

El Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades admite, como lo hace el TRLIS, que los establecimientos permanentes tengan la consideración de entidades dominantes (artículo 58.2.f), y también de entidades dependientes (artículo 58.3), de manera tal que nuestra legislación sobre consolidación fiscal da pie a la construcción del caso patológico.

Inversamente, una entidad residente en territorio español que tuviera un establecimiento permanente incardinado en un grupo de consolidación fiscal de otra jurisdicción fiscal, no dará lugar al supuesto patológico pues las rentas negativas no se integran en la base imponible de la casa central, de acuerdo con lo previsto en el artículo 14.k del TRLIS. Los artículos 22.1 y 31.4 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades recogen esa misma norma.

3.6. *Dual Consolidated Companies*

En este supuesto, la causa de la patología es la doble residencia. En teoría, este supuesto debería quedar confinado a las parejas de países que no tienen concertado un convenio bilateral para eliminar la doble imposición, puesto que los convenios deben resolver esa anomalía.

La OCDE recomienda que las dos jurisdicciones concernidas rechacen la doble deducción de intereses en la medida del exceso sobre los ingresos (*primary response*). Lógicamente, al recomendar la misma respuesta a las dos, o más, jurisdicciones fiscales concernidas, no se recomienda la respuesta secundaria. El ejercicio de la regularización por parte de una jurisdicción fiscal debería inhibir la respuesta de la otra.

El Proyecto de Ley no establece norma alguna que derive de esta recomendación.

3.7. *Importing Mismatch from Hybrid Financial Instrument*

Este caso es vicario del estudiado en primer lugar. También podría serlo de aquel en el que la entidad filial es transparente de acuerdo con la legislación de la entidad matriz. En las dos hipótesis, la entidad filial recibe financiación de la entidad matriz, con la particularidad de que la filial extiende la relación financiera, bajo forma de préstamo, a una entidad residente en un país tercero.

Para que se produzca la deducción y el no ingreso es preciso que en la jurisdicción fiscal de la entidad matriz se produzca el efecto propio de la exención, procurado por un instrumento híbrido o por la transparencia fiscal determinante de la no consideración del préstamo a efectos fiscales.

La OCDE recomienda que se niegue la deducción de los intereses en la medida en que provoquen doble deducción (*primary response*).

No hay en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades una norma que responda estrictamente a esta recomendación, aun cuando podría sostenerse lo contrario sobre la base de una interpretación amplia del artículo 15 j.

4. Hilo conductor de las recomendaciones de la OCDE

En todos los casos examinados hay un elemento común, a saber, unos intereses que son fiscalmente deducibles de acuerdo con las normas generales del país de la entidad prestataria, pero que, a su vez, no son ingreso fiscalmente computable en sede de la entidad prestamista, o bien se deducen en sede de dos o más entidades. Por tanto, en todos los casos concurre el contrato de préstamo o un negocio jurídico formalmente distinto pero que produce el mismo efecto práctico, esto es, el devengo de intereses. El cauce por el que esos intereses no generan ingresos o se deducen dos veces es el tratamiento dispar del mismo negocio jurídico (*hybrid instruments*) o de la misma entidad (*hybrid entities*), ante dos o más jurisdicciones fiscales.

El tratamiento dispar del mismo negocio jurídico obedece, esencialmente, a que la calificación se efectúa de acuerdo con criterios distintos, esto es, sustanciales o formales. Los casos 1 y 2 precedentes responden a esa causa. El tratamiento dispar de la misma entidad deriva de que se la reconoce, o no, como entidad separada a efectos fiscales o, en el mismo sentido, como transparente, o no, a dichos efectos. Los casos 3, 4, 5, 6 y 7 responden a esa causa.

La reflexión precedente muestra que los problemas abordados por el informe de la OCDE derivan de preterir el principio de preferencia del fondo sobre la forma, y de la utilización heterodoxa, o imprudente, de la técnica de la transparencia fiscal.

La preferencia del fondo sobre la forma expresa, ante todo, una manera de entender la aplicación del Derecho³ en orden al mejor cumplimiento de su función social, habiendo recibido un reconocimiento expreso en alguna de sus ramas, como es el caso del Derecho de la Contabilidad⁴. Así, es nuclear en las normas internacionales de información financiera. La codificación más reciente de las normas antiabuso descansa, precisamente, en hacer prevalecer a la sustancia sobre la forma (*substance over form*)⁵. En la misma línea de pensamiento, el criterio de presencia sustancial es relevante en orden a trazar la línea entre los regímenes fiscales determinantes de competencia fiscal legítima e ilegítima⁶.

La aplicación generalizada del principio de preferencia del fondo sobre la forma debería ser pacífica, máxime en relación con la tributación del beneficio de las empresas, si bien ello no debe abrir paso a la aplicación de criterios éticos sino estrictamente jurídicos.

³ Palao Taboada, C.: *Fondo y forma en Derecho*:

La contraposición forma-sustancia es una manera de designar un problema permanente, quizá el fundamental, de la teoría de la aplicación del Derecho: en qué medida puede el operador jurídico ir más allá del texto estricto de la ley para completarla o rectificarla atendiendo principios superiores, que necesariamente tienen que ser jurídicos, no políticos, morales, económicos o de otra naturaleza.

⁴ Tua Pereda, J.: “El marco conceptual para la información financiera” (Capítulo 2 del tomo 1 de *Normas Internacionales de Información Financiera*).

⁵ Calderón Carrero, J. M. y Ruiz Almendral, V. (2010): “La codificación de la “doctrina de la sustancia económica””, *Quincena Fiscal*, nº 15-16.

⁶ *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance* (Action 5: Deliverable) OECD.

Los ordenamientos fiscales utilizan la técnica de la transparencia como un medio de aplicar la tributación sobre la renta de las personas físicas a aquellas entidades en cuyo sustrato asociativo prevalece la aportación de actividad por parte de los socios al acervo social, básicamente con la finalidad de dar mejor cumplimiento al principio de capacidad económica. En este caso, se trata de la transparencia fiscal interna.

También la utilizan para contrarrestar la elusión de la tributación de las rentas de capital, llevando a la base imponible de los socios las rentas positivas, pero no las negativas, obtenidas por entidades constituidas en otras jurisdicciones fiscales permisivas (*CFC rules*). En este caso, se trata de la transparencia fiscal internacional.

La transparencia fiscal interna implica, al tiempo, dejar libre de gravamen a la entidad afectada, e incidir sobre sus socios imputándoles la renta obtenida por aquella. La transparencia fiscal internacional deja inalterada la tributación de la entidad, pero sus rentas positivas son imputadas a los socios. En los dos supuestos, la transparencia fiscal es una técnica al servicio de finalidades legítimas.

Ahora bien, la transparencia fiscal interna también puede utilizarse para conceder una exención a la porción de renta obtenida por la entidad transparente que es imputable a los socios no residentes. En efecto, si esa porción de renta no se grava en sede de la entidad transparente, quedará libre de gravamen, a menos que los socios de la misma estén afectados por un régimen de transparencia fiscal internacional. En suma, la transparencia fiscal interna puede crear un vacío en relación con la parte de renta imputable a los socios no residentes. Por esta razón esa parte de la renta debe ser excluida del régimen de transparencia fiscal, como sucede, por ejemplo, en el caso de las agrupaciones españolas de interés económico. Si así no se hace, la jurisdicción fiscal concernida está habilitando un régimen fiscal preferente dañino, en el sentido del informe de la OCDE de 1988 sobre la materia⁷, en la medida en que da cobijo a ingresos financieros por intereses que han sido gasto fiscalmente deducible en otra jurisdicción fiscal pues, en tal caso, es posible que se verifiquen los cuatro factores determinantes de la calificación de un régimen fiscal como perjudicial y, desde luego, concurren los dos de carácter más sustantivo, esto es, tipo de gravamen efectivo nulo o muy reducido, y no afectación a la economía y recaudación domésticas, además del tercer factor indicativo, esto es, exención de la renta de fuente extranjera.

Del mismo modo, la transparencia fiscal internacional, extendida a las rentas negativas, señaladamente las derivadas de los intereses, puede ser utilizada para permitir la neutralización de rentas positivas, señaladamente las derivadas de intereses de fuente extranjera, lo que también sería constitutivo de un régimen fiscal preferencial, en el sentido anteriormente expuesto.

Todo lo anterior pone de relieve que, si bien la causa superficial de los casos patológicos es el tratamiento fiscal dispar del mismo negocio jurídico o de la propia entidad frente a dos o más jurisdicciones fiscales, la causa profunda es la deficiente aplicación del principio de preferencia de la sustancia o fondo sobre la forma o la existencia de un régimen de transparencia fiscal que incurre en competencia fiscal lesiva. También es posible que alguna jurisdicción fiscal tenga establecido un régimen fiscal que la haga vulnerable frente a las prácticas fiscales agresivas, pero esta circunstancia cae fuera del campo del problema de los híbridos.

Visto que la causa de los problemas reside en la preterición del principio de preferencia del fondo sobre la forma, o de la utilización heterodoxa del régimen de transparencia

⁷ *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD (1998).

fiscal, que el referido principio es nuclear en el entendimiento, configuración e interpretación de las normas fiscales, y que la utilización heterodoxa de la transparencia fiscal violenta los criterios concernientes a los regímenes preferenciales, la OCDE hubiera podido enfocar las soluciones mediante una apelación al respeto generalizado de ese precepto, y a la adecuación de la transparencia fiscal a los criterios relativos a los regímenes fiscales preferenciales.

No ha sido así. Véase el caso número 1, en el que la OCDE se dirige, primeramente, a la jurisdicción fiscal de la entidad pagadora para que rechace la deducción de los intereses (*primary response*) sin importar si dichos intereses son verdaderamente remuneración de un contrato de préstamo; o el caso número 3, en el que la OCDE se dirige primeramente a la jurisdicción fiscal de la entidad pagadora para que, igualmente, rechace la deducción de los intereses (*primary response*) sin importar, igualmente, si dichos intereses son verdaderamente remuneración de un contrato de préstamo; o el caso número 4, donde lo que acontece es que la jurisdicción fiscal de la entidad prestamista mantiene un régimen de transparencia fiscal constitutivo de un régimen fiscal preferencial perjudicial, pero la OCDE se dirige a la jurisdicción fiscal de la entidad prestataria para que niegue la deducción de los intereses (*primary response*).

Por esta razón, la OCDE no entra a teorizar sobre la distinción entre deuda (*debt*) y fondos propios (*equity*), o sobre el uso adecuado de la técnica de la transparencia fiscal (*disregarding*). Se diría que para la OCDE lo importante es curar la patología antes que prevenirla.

La crítica que puede hacerse a la OCDE es que resuelve los problemas de forma mecánica, cuando hay una forma natural de resolverlos. Como se ha señalado, buena parte de las recomendaciones, aunque no todas, solamente se aplican en el contexto de grupos de empresas o de negocios estructurados. Esta limitación del campo de aplicación es consecuencia de la forma mecánica del enfoque adoptado por la OCDE. En el ámbito de la forma natural de solventar el problema esa limitación no sería pertinente.

Se objetará que esa forma es poco operativa. Ciertamente, la apelación a la construcción y aplicación correcta de las normas fiscales puede tener un contenido en exceso abstracto y requiere la buena voluntad de las jurisdicciones fiscales, pero esa buena voluntad podría estimularse mediante la recomendación de normas de retorsión a cargo de las jurisdicciones fiscales concernidas.

En fin, las observaciones críticas que puedan realizarse respecto del informe de la OCDE en materia de híbridos, no desmerecen la utilidad del mismo. En efecto, las recomendaciones que propone serán en todo caso útiles para morigerar las malas prácticas de algunos grupos multinacionales y de algunas jurisdicciones fiscales, sin cerrar el paso a las que se han denominado anteriormente las soluciones naturales.

5. Conservadurismo fiscal *versus* nuevos horizontes

Las recomendaciones de la OCDE parecen estar dotadas de gran energía. En efecto, si la jurisdicción fiscal llamada a adoptar la respuesta primera (*primary response*) falla, es llamada la otra jurisdicción fiscal concernida (*defensive rule*). Esa energía, aunque limitada en la mayor parte de los casos a las relaciones entre empresas del mismo grupo fiscal o a los negocios jurídicos estructurados, no representa una ruptura con el modelo tradicional de Impuesto sobre Sociedades, fundamentado en la tributación sobre el resultado contable.

La OCDE no se ha planteado si ese modelo es todavía válido en el contexto de la globalización. Tal vez porque ello exceda de su función. Sin embargo, tras los problemas abordados en el proyecto BEPS y, en particular, en el informe que se ha comentado, lo que late es la vulnerabilidad del modelo tradicional de Impuesto sobre Sociedades, esto es, el que toma como renta gravable, básicamente, el resultado contable, en el contexto de la globalización.

En un mundo donde las barreras económicas y, en particular, financieras, han caído, al menos por lo que se refiere al ámbito de los países de la OCDE, los instrumentos financieros híbridos pueden, buscando la ventaja fiscal espuria, transferir beneficios de unas jurisdicciones fiscales a otras a la velocidad de la luz, soslayando que, tras ellos, se traban relaciones entre entidades del mismo grupo multinacional, de forma tal que un impuesto que integra como componente de la base imponible el resultado financiero es constitutivamente vulnerable.

Esa vulnerabilidad no la ofrece, desde luego, el modelo de Impuesto sobre Sociedades basado en el resultado de explotación. En particular, todos los casos patológicos tratados en el informe de la OCDE, no se plantearían. Ese modelo es, básicamente, el conocido como *Comprehensive Business Income Tax*, el cual fue propuesto por expertos del Tesoro norteamericano en el inicio de la década de los noventa del pasado siglo⁸.

Ese modelo no tuvo, en su día, trascendencia práctica, pero las restricciones a la deducción de intereses, algunas severas, establecidas en la primera década del presente siglo por bastantes países de la OCDE, y el abandono paulatino de la concepción del Impuesto sobre Sociedades como un antecedente o complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, motivado por la necesidad de tratar por igual a los dividendos internos y extranjeros en razón al principio comunitario de libertad de movimiento de capitales⁹, lo han vuelto a poner de actualidad. El informe de la OCDE en materia de instrumentos híbridos financieros abunda en la misma línea, en la medida en que cercena la deducción de intereses.

La tributación sobre el resultado contable en el Impuesto sobre Sociedades responde a la idea de gravar, en sede de la entidad, una renta que posteriormente afluirá a los socios, sea como dividendos o como cuota de liquidación. En efecto, el resultado contable es la magnitud de la que pueden disponer los socios.

En el preámbulo del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades se afirma que aunque *el resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible...esta Ley proporciona esa revisión global indispensable, incorporando una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades, que ha abandonado hace tiempo el papel de complemento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas...*

Ahora bien, un Impuesto sobre Sociedades que se despega de la relación de complementariedad con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ya no tiene por qué gravitar sobre el resultado contable, en cuanto renta disponible por los socios o propietarios de la empresa, sino que puede hacerlo sobre otras magnitudes con tal de que sean demostrativas de capacidad económica. Si los socios y los acreedores de las sociedades son tratados por igual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

⁸ *Report of the Treasury on Integration of the Individual and Corporate Tax Systems-Taxing Business Income Once (Treasury Integration Report, January 1992).*

⁹ Martín Rodríguez, J. M. (2014): “Competencia fiscal en la tributación de las personas físicas en la Unión Europea”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 377-378.

como así lo denota la desaparición de la reducción por dividendos en el Proyecto de ley de modificación de la Ley 35/2006, el Impuesto sobre Sociedades ya no está, necesariamente, abocado a recaer sobre el resultado contable. A esta mayor libertad de configuración del Impuesto sobre Sociedades se esté, tal vez, refiriendo el preámbulo del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando anuncia el propósito de incorporar *una mayor identidad al Impuesto sobre Sociedades*.

La *mayor identidad*, proyectada sobre la base imponible, convoca a un ejercicio de selección de otras magnitudes, alternativas al resultado contable, para fundamentar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La empresa, en su función social de transformación de factores en bienes y servicios, crea utilidad. La utilidad tiene sentido en relación con sus receptores. Bajo este criterio, se pueden distinguir hasta cinco magnitudes determinantes de utilidad¹⁰:

- Valor añadido. La diferencia entre el precio de venta del producto de la empresa y el coste de los bienes y servicios adquiridos a terceros. Son receptores de esa utilidad los empleados, los acreedores, las administraciones públicas por impuestos, y los socios o propietarios.
- Utilidad neta de la empresa. La magnitud anterior, minorada en los salarios. Son receptores de esa utilidad los anteriores, excluidos los empleados.
- Utilidad neta para los inversionistas. La magnitud anterior, minorada en los impuestos sobre los beneficios. Son receptores de esa utilidad los anteriores, excluidas las administraciones públicas por impuestos, esto es, los socios y los acreedores, básicamente a largo plazo.
- Utilidad neta para los accionistas. La magnitud anterior, minorada en los gastos financieros y, en su caso, las distribuciones de participaciones en los beneficios. Son receptores de esta utilidad los socios, tanto comunes como preferentes.
- Utilidad neta para los tenedores de participaciones residuales. La magnitud anterior, minorada en la remuneración de las participaciones preferentes. Son receptores de esa utilidad los socios comunes.

El vigente Impuesto sobre Sociedades, y también el contenido en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, siguiendo el modelo tradicional, ha escogido como magnitud gravable la que figura en último lugar de la precedente relación, esto es, el resultado contable (aumentado, entre otras partidas, por el propio Impuesto sobre Sociedades), si bien las severas limitaciones a la deducción de gastos financieros determinan que las sociedades muy endeudadas y con unos beneficios operativos escasos realmente estén tributando, en gran parte, sobre la magnitud que refleja la utilidad neta para la empresa. La utilidad neta para la empresa es una magnitud que, básicamente, coincide con el resultado de explotación del vigente Plan General de Contabilidad.

La situación creada por la restricción a la deducción de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades, el tratamiento uniforme de socios y acreedores en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la definición de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades sobre el modelo del resultado contable, dista mucho de ser una combinación técnicamente satisfactoria, además de perpetuar la vulnerabilidad de este impuesto en relación con los grupos de empresas multinacionales o globales.

¹⁰ Hendricksen, E.: *Teoría de la Contabilidad*, página 178.

En efecto, mientras que las sociedades con elevado resultado de explotación y poco endeudadas tributan sobre el resultado contable, las que están en la situación opuesta tributan sobre una magnitud próxima al resultado de explotación, y mientras que la remuneración de los fondos propios tributa dos veces (Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) la del endeudamiento lo hace una vez (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), salvo si los intereses no son deducibles, en cuyo caso también tributan dos veces.

La tributación homogénea de socios y acreedores requeriría que el Impuesto sobre Sociedades recayera sobre el resultado de explotación, en vez de hacerlo sobre el resultado contable. Una base imponible más amplia permitiría un descenso importante de los tipos de gravamen. Al tiempo, reduciría drásticamente la vulnerabilidad del Impuesto sobre Sociedades y, lo que no es desdeñable, lo simplificaría notablemente, pues sabido es que la mayor parte de los conflictos que lo han azotado han estado afincados en alguna de las partidas del resultado financiero.

En fin, la tributación sobre el resultado de explotación no infringiría el principio de capacidad económica en cuanto, como se ha indicado, dicho resultado de explotación responde a una magnitud representativa de la creación de valor o utilidad.