

**FISCALIDAD DE LAS TRANSFERENCIAS DE
TECNOLOGÍA Y JURISPRUDENCIA**

Autor: *Néstor Carmona Fernández*
Inspector de Hacienda del Estado
Agencia Estatal de Administración Tributaria

DOC. N.º 11/01

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

1. SUJECIÓN Y GRAVAMEN DE LOS CÁNONES

- 1.1. Parámetros de sujeción
- 1.2. Parámetros de gravamen

2. COORDENADAS DEFINITORIAS GENERALES

- 2.1. La ley española
- 2.2. La ley bilateral

3. LAS TRANSFERENCIAS DE TECNOLOGÍA EN LA JURISPRUDENCIA: CATEGORÍAS CONFLICTIVAS

- 3.1. *Know-how versus* asistencia técnica
- 3.2. Enajenaciones parciales *versus* cesiones
- 3.3. Prestaciones de servicios *versus* cánones

4. CONSIDERACIONES FINALES

INTRODUCCIÓN

Si hubiera de seleccionarse un área dentro del marco de la fiscalidad internacional con un notable protagonismo práctico en nuestro país, tanto debido al número de litigios que genera, como por el volumen de rentas que concita, éste sería, sin duda, el relativo a las transferencias de tecnología y las rentas que denominamos “cánones”.

A las dificultades de calificación fiscal que ofrecen tales rentas, a consecuencia de una variadísima realidad práctica, se une la cortedad de la normativa invocable y, en fin, una jurisprudencia a veces inquietante, si no confusa.

Y todo ello proyectándose usualmente en torno al señalamiento de la frontera entre las “rentas empresariales” y los “cánones”, mediando un convenio sobre doble imposición (CDI). Como es sabido, esa linde no siempre es clara y, desde luego, el coste fiscal a soportar por las rentas en función de uno u otro apellido fiscal, muy distinto.

Por estos caminos –y singularmente por las luces y sombras que arrojan las decisiones jurisdiccionales– deambulan las páginas siguientes.

1. SUJECIÓN Y GRAVAMEN DE LOS CÁNONES

Tanto la atracción a la soberanía fiscal española como la tributación de las rentas derivadas de transferencias de tecnología e intangibles en general, una vez decidida su calificación, no presenta, en principio, grandes dificultades. Al menos en comparación con las que suscita su “concepto”. Por ello, este primer apartado es discreto y meramente descriptivo.

1.1. Parámetros de sujeción

Como ya ocurriera con disposiciones antecedentes, en la actualidad el artículo 12.1.e. de la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. (LIRNR) establece una circunstancia determinante de la sujeción, de alta intensidad: los cánones, por el solo hecho de ser satisfechos por personas o entidades residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español, se encuentran sujetos al IRNR (incluso en el supuesto de que los bienes o derechos cedidos se utilicen fuera de territorio español).

Constituyendo un caso especial, debe anotarse que, si las rentas obtenidas derivan de prestaciones de asistencia técnica, ya no será el mero pago del rendimiento, sino otro diferente el nexo de atracción a la órbita del impuesto: el lugar de realización o utilización de la prestación en territorio español (art. 12.1.b.b´, LIRNR).

Y si tan desmedido es el marco de sujeción primario, en paralelo con dicha perspectiva estricta, las rentas legalmente exoneradas lo son con cuentagotas: la LIRNR (art. 13.1.f.) otorga esa distinción tan sólo a las rentas derivadas del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, buques y aeronaves a casco desnudo utilizados en navegación internacional marítima o aérea.

Como es obvio, al margen deben quedar aquellas rentas libres de impuesto, porque así lo prevea un CDI, disponiendo la no tributación de las mismas en el Estado de la fuente, sino exclusivamente en el Estado de residencia del perceptor.

Y asimismo, como norma de futuro (habida cuenta de la reserva española a su puesta en práctica por espacio de ocho años, a partir de su previsible entrada en vigor en 2003), debe mencionarse la Propuesta de Directiva comunitaria relativa al «régimen fiscal común de los pagos por intereses y cánones entre entidades asociadas de diferentes Estados miembros», según la cual los cánones satisfechos entre entidades vinculadas fiscalmente en el ámbito de la Unión Europea quedarán liberados de costes tributarios en el Estado de origen, siempre que se dé adecuada cobertura a una serie de obligaciones informativas.

1.2. Parámetros de gravamen

1.2.1. Según la LIRNR, la mecánica de tributación de los cánones obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente no presenta singularidades: cada renta devengada tributa aisladamente; la base imponible viene constituida por el importe bruto del rendimiento y el tipo impositivo es el general del tributo: 25% (a diferencia del tipo –18%– que desde 2001 se predica para los otros dos grandes grupos de rendimientos mobiliarios: dividendos e intereses). Si, por el contrario, la renta deriva de un bien o derecho afecto a un establecimiento permanente (EP), engrosa la rentas “empresariales” imputables a éste (por derivar de un activo afecto al mismo), perdiendo su singularidad categórica, y, de ordinario, acogiéndose a una imposición bastante afín a la prevista en el régimen general de tributación de las entidades residentes.

Aunque, volviendo a lo que nos llama –las rentas sin establecimiento–, debe asimismo reseñarse, de nuevo en el caso de las rentas derivadas de prestaciones de asistencia técnica, una particularidad: la base imponible presenta la posibilidad de encajar la deducción de ciertos gastos específicos (artículo 23.2 de la LIRNR, y 4 de su Reglamento).

1.2.2. La usual presencia de una norma bilateral, modifica en parte las coordenadas recién descritas.

En primer término, obsérvese que las autoridades fiscales españolas se distancian de las tendencias dominantes en el seno de la OCDE, que propugnan la no tributación de los cánones en el Estado de la fuente (y el gravamen exclusivo en el Estado de residencia del perceptor de la renta), estableciendo una serie de reservas al Modelo de convenio sobre doble imposición con objeto de preservar su soberanía en este campo.

Y, como habrá ocasión de ver, a dicha reserva se une una interpretación extensiva de las rentas concernidas (así las procedentes de bienes de equipo, ciertas transacciones sobre programas de ordenador o, cuando así se acuerde, asistencia técnica) por dicha potestad fiscal.

En suma, el Estado español, como norma, en los CDI conserva su soberanía tributaria sobre los cánones satisfechos a residentes del otro Estado contratante. Ahora bien, el ejercicio material de tal facultad no queda por entero al libre diseño de sus normas domesticas, sino que, usualmente, el CDI se preocupa de definir un techo al tipo impositivo aplicable.

De modo que, aunque el CDI tiene como función esencial limitarse a repartir soberanías fiscales, sin regular, de ordinario, cómo deban liquidarse los tributos, en este caso –como acontece también con otras rentas mobiliarias– no predetermina el tipo aplicable, pero sí pone coto a su dimensión.

La consulta a cada CDI (incluyendo su Protocolo) resulta absolutamente imprescindible, dada la gran variedad de límites de alícuota (siempre inferiores al tipo doméstico del 25%, pero con un grado de movilidad enorme: del 3% –CDI con Argentina– al 20% –CDI con Filipinas o India–, como meros ejemplos).

Asimismo ciertos tratados prevén, si bien excepcionalmente, que los cánones no tributen en España, sino exclusivamente en el Estado de residencia (CDI con Bulgaria o Hungría). Similar conclusión se da en algunos otros CDI, aunque sólo referida a las rentas derivadas de derechos de autor.

Por otra parte, las rentas procedentes de prestaciones de asistencia técnica sólo se engloban dentro del concepto de cánones en determinados CDI (así ocurre con los firmados con EE.UU., Australia, Argentina, Suecia, Marruecos, Brasil, Noruega, India e Italia). En los restantes casos, dichas rentas pasan a ser afectadas por el precepto relativo a las rentas empresariales (art.7) o, en su caso, profesionales (art.14), del tratado de turno, con la consecuencia inmediata –aunque caben excepciones– de no tributar en el Estado de la fuente, salvo que la actividad sea atribuible a un EP perteneciente al no residente.

Una última anotación, tocante también a las rentas de asistencia técnica, apunta, no el tipo impositivo, sino a la base imponible: ésta, como se dijo más arriba, tiene un carácter semineto (art.23.2 LIRNR), con independencia de que los CDI en cuestión refrenden (como es el caso del C.D.I. con EE.UU. o Argentina) o silencien este extremo.

2. COORDENADAS DEFINITORIAS GENERALES

2.1. La ley española

Ni las rentas derivadas de las “transferencias de tecnología” ni los llamados “cánones” son fácilmente identificables en la literatura legal doméstica. En el marco de las normas españolas, a pesar de que la propia Ley 41/1998 alude en diversas ocasiones al término «cánones» –incluso citándolos expresamente como una de las categorías de rentas sometidas a tributación–, su horfanidad definitoria es absoluta.

En bloques normativos antecedentes (así el viejo Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en sus arts. 113 y 256) existían ciertas referencias conceptuales, más o menos indirectas; pero la cicatería didáctica de las normas vigentes es patente: la propia Ley del IRPF (art.23.4.) no precisa fronteras entre rendimientos mobiliarios afines o dispares a los que pretendemos definir.

Téngase en consideración que la LIRNR ordena la intervención de la Ley del IRPF a la hora de “calificar” las rentas “en función de su procedencia” (art.12.4.). De modo que el IRNR debe servirse –“cuando proceda”(enigmáticamente dice la Ley)– de las categorías de rentas trazadas por la Ley 40/1998 para conocer cuál sea la naturaleza y las consiguientes reglas de sujeción e imposición de las obtenidas por residentes.

Sin embargo, como se dijo, el término “cánones” no es definido en ninguna de ambas leyes. Y, lo que es más grave aún, si circunscribimos sus fronteras (excluyendo “dividendos” e “intereses”) en base al catálogo de “otros” rendimientos de capital mobiliario recogido en el precitado art.23.4. de la Ley del IRPF, pecaremos por exceso y por defecto.

En dicho precepto encontraremos rentas afines, como cabe predicar de los rendimientos procedentes de los derechos de la propiedad intelectual e industrial, o con los derivados de las prestaciones de asistencia técnica (¿y con los originados por la cesión de derechos de imagen?), pero sin duda nos excederemos si pretendemos alojar dentro de la categoría de "cánones" a las rentas vitalicias o temporales, o las derivadas del arrendamiento de negocios o minas.

Por otra parte, la norma excluye de su ámbito las rentas producidas en razón de una actividad económica (si los bienes o derechos cedidos están afectos a la misma o se trata derechos explotados por el propio autor), como también están fuera de ella ciertas rentas procedentes de la propiedad intelectual –cuando se ceda la explotación por el autor– que desde 1999 cabe incribir entre los rendimientos del trabajo. Y nos tememos que en ambos casos las rentas nacidas no pueden ser otra cosa que "cánones", en el marco de la LIRNR.

De modo que la Ley del IRPF confunde más que ayuda, al menos ante tal variedad de rentas. Resulta impensable que el legislador del IRNR, como antes quien regulaba la obligación real de contribuir, pudiera imaginar que los "cánones" no comprendieran las rentas propias de las transferencias de intangibles, cuando éstas tuvieran carácter "empresarial". Cuando el contribuyente no residente realice las transacciones –traslativas del uso de un derecho, normalmente– con habitualidad o con carácter empresarial, las rentas generadas seguirán siendo fiscalmente cánones. Al margen de la tributación separada por cada renta obtenida por los no residentes sin establecimiento permanente y su consiguiente «inhabitualidad» operativa, desde el punto de vista español, lo cierto es que semejante interpretación equivaldría a dejar sin sentido y vacía de contenido la tributación en España de dichas rentas.

En cualquier caso, dado que pretendemos centrarnos en los conflictos de calificación incidentes, cuando resulta aplicable un CDI –como, por otra parte, será lo usual–, este primer escollo puede sortearse elegantemente.

2.2. La ley bilateral

Los tratados fiscales, en el precepto que hace el número 12 de su cuerpo legal, suelen mostrar, a salvo especialidades, una redacción próxima a ésta:

"El término cánones comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas."

La norma bilateral dice lo que la ley nacional calla. Y cuanto dice el tratado debe interpretarse de una manera singular.

Junto con las reglas interpretativas generales propias del Derecho Internacional (el Convenio de Viena nos reclama una lectura contextual, finalista, literal y "de buena fe" de cuanto se estipule en un tratado), debe ponderarse el hecho de que, a diferencia de lo que acontece con otros preceptos –así, dividendos o intereses– no se establece ninguna remisión a las normas nacionales en punto a la catalogación de las rentas comprendidas en el artículo.

Aunque también es cierto que el propio Modelo de CDI –en su artículo 3– prevé que cualquier expresión no definida en el propio tratado, "a menos que el texto exija una interpretación

diferente”, tendrá el significado que se le atribuya por la legislación de cada Estado contratante (el Estado de la fuente de las rentas) relativa a los impuestos objeto del Convenio.

Y no es menos cierto que la inmensa casuística que crece bajo la sombra del precepto hace inevitable acudir, a fin de hallar una interpretación válida del mismo, a otras fuentes, sean tales técnicamente –como ocurre con la jurisprudencia nacional e internacional–, sea “doctrina” sin fuerza legal, pero con un trascendental poder indagador de los pensamientos últimos y finalidades de los CDI –como acontece con los Comentarios elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con relación al Modelo de CDI–. Estamos en este segundo caso en presencia de un elemento interpretativo de primer orden, como demuestra permanentemente la jurisprudencia en la materia construida a inspiración de aquellos Comentarios, a pesar de su insuficiencia “técnica”.

No es muy diferente la función práctica desempeñada por dichos Comentarios, en cuanto *soft law* (la verdad es que enormemente *soft*), a la que las Recomendaciones comunitarias o la propia doctrina del Tribunal de Luxemburgo viene ejecutando. En ambos casos la trascendencia de las consecuencias interpretativas en la práctica es muy superior a las presumibles por la naturaleza o el rango legal de los instrumentos utilizados.

A la luz del mandato legal antes enunciado y de los Comentarios al Modelo de CDI de la OCDE nos atreveríamos a verter, con todas las cautelas que el lector quiera, las siguientes coordenadas definitorias de las rentas que los CDI llaman “cánones” (respecto de los cuales el Estado español guarda, al menos hasta la fecha, celosamente su soberanía fiscal):

— La transacción que los genere, supondrá, de ordinario, la traslación del uso de un bien mueble o un derecho. Aunque quepan excepciones a esta regla, si se produce una venta u otra fórmula traslativa del dominio similar, se está en presencia, no de un cánón, sino de una ganancia de capital, no gravable en el Estado de la fuente.

Algún CDI –así, el suscrito con EEUU– sitúa una “fuerza atractiva” tan acusada en el derecho o el bien generador de las rentas, que incluso aquellas derivadas de su transmisión se califican como cánones. Otros tratados consiguen el mismo efecto en caso de operaciones de naturaleza ambigua. Y, en fin, también los hay que califican así las rentas derivadas de la “renuncia” o “el no uso” de dichos bienes o derechos.

— Resulta indiferente el hecho de que el sujeto pasivo no residente realice tales operaciones de cesión de uso con habitualidad o con carácter empresarial. El precepto especial relativo a las transferencias tecnológicas y de intangibles –artículo 12– prima sobre la cláusula general que los tratados –artículo 7– dedican a los “beneficios empresariales”.

— El objeto de la traslación del uso (o susceptibilidad de uso) podrá consistir en:

1. Equipos industriales, comerciales o científicos (respecto de este apartado España efectúa una reserva expresa en los Comentarios al Modelo).
2. Derechos de propiedad intelectual: en la terminología del CDI, comprendiendo derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, planos, diseños y dibujos. No obstante, resulta necesario el examen del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual –R D Leg. 1/1996–, para comprender la dimensión de su ámbito, que abarca desde libros, composiciones musicales, obras dramáticas, cinematográficas, de pintura, escultura, etc., hasta diseños, gráficos y obras fotográficas o programas de ordenador.

3. Derechos de propiedad industrial: abarcando marcas, nombres comerciales, patentes, modelos de utilidad..., a tenor de las respectivas Leyes de Patentes –11/1986–, Marcas –32/1988–, etc.
4. Tecnología no registrada: sin mencionar expresamente el *know-how* el convenio hace referencia a “fórmulas y procedimientos secretos”, así como a “informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales y científicas”. Aquí quedan englobados los conocimientos y técnicas operativas empresariales carentes de protección registral.
5. Anómalamente, ciertos bienes pueden extender el ámbito de elementos patrimoniales generadores de cánones (así, cuando junto con los derechos y bienes tipo se mencionan “otros derechos similares”), así como cabe que se encuentren comprendidas dentro del precepto las rentas derivadas de prestaciones de “asistencia técnica” (bajo esta expresión o bajo otra que haga referencia a prestaciones de servicios conexos con tecnología o bienes de equipo cedidos o vendidos).
6. No encuentran acomodo entre los cánones las rentas derivadas del arrendamiento de minas (los cánones de explotación de yacimientos mineros), que siguen el régimen fiscal previsto por los tratados para las rentas de inmuebles (tributando sin tipo límite en el Estado de la fuente); y algo similar ocurre con las rentas derivadas de la cesión de otros bienes muebles o derechos, que caerían bajo la cobertura de otros preceptos del CDI.

3. LAS TRANSFERENCIAS DE TECNOLOGÍA EN LA JURISPRUDENCIA: CATEGORÍAS CONFLICTIVAS

Una vez expuesto de modo muy sintético el marco normativo general de las rentas derivadas de las transferencias de tecnología, es momento de penetrar –y lo haremos apoyándonos esencialmente en pronunciamientos jurisdiccionales– en ciertas áreas sensibles y complejas en punto a su calificación y consecuencias fiscales.

Como ya se intuye, el filo principal de la navaja se sitúa en la línea de separación entre las rentas tecnológicas activas y pasivas. Es decir, las procedentes de prestaciones de servicios –que, salvo que el tratado contemple la “asistencia técnica” como manifestación de “cánon”, no tributarán en el Estado de la fuente– y las procedentes de cesiones de intangibles. Aunque éste campo sea el que principalmente llame nuestra atención, daremos pasos, no obstante, en otras direcciones. Así, observaremos cuestiones en torno al ámbito conceptual de la denominada “asistencia técnica” (cuando se gravan sus rentas), o a la calificación fiscal de otras prestaciones de servicios de naturaleza próxima, cuya glosa merezca interés.

También éste es el lugar para tomar nota de un principio esencial de calificación en esta materia: cuando en un mismo contrato convivan prestaciones variadas que engloben cánones “típicos” con servicios de asistencia técnica complementarios a la cesión de tecnología, el contribuyente y, si éste no lo hace, la Administración tendrá la obligación de separar las rentas correspondientes a

cada prestación, con objeto de aislar los cánones de aquellas otras rentas que, de ordinario, no lo sean (de acuerdo con el CDI aplicable). Los Comentarios al Modelo de la OCDE hacen hincapié en la necesidad de calificación separada de rentas, a no ser que una de ellas absorba a la otra claramente, por ser esta última residual o accesoria a la primera. Los contratos, en especial los celebrados en el ámbito de empresas multinacionales, suelen ser en la práctica altamente confusos debido a la globalidad de prestaciones comprendidas en su ámbito, y, en consecuencia, constituye una labor difícil la separación de los cánones por cesión de intangibles –que tributarán en España al tipo limitado previsto en el CDI–, de las rentas correspondientes a prestaciones de servicios conexos con la transferencia de tecnología, que tendrán naturaleza empresarial, siendo –como regla general con sus excepciones– de exclusiva tributación en el Estado de residencia del perceptor.

No será extraño, por otra parte, que la conflictividad de calificación fiscal de una determinada renta incardinada en las transferencias de tecnología acabe suscitando la iniciación de un “procedimiento amistoso”, por cuyo medio las autoridades fiscales de los dos países busquen –sin que quepan garantías de que así suceda– una solución de mutuo acuerdo a sus posiciones interpretativas discordantes. Junto con otros extremos especialmente espinosos, abiertos fácilmente a conflictos de calificación (ajustes valorativos en materia de precios de transferencia, residencia fiscal, concepto de establecimiento permanente, etc.), los cánones son terreno abonado para tales dilemas.

3.1. *Know-how* versus Asistencia técnica

3.1.1. La doctrina administrativa española (la Dirección General de Tributos), a la sombra de los Comentarios de la OCDE, viene efectuando una interpretación lineal del concepto de *know-how*, escindiéndolo nítidamente de la “asistencia técnica”.

Desde ese enfoque, se consideran cánones las cantidades satisfechas «por informaciones relativas a experiencias industriales o científicas», expresión que contempla el “contrato denominado de *know-how*”, al que se caracteriza por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza el resultado, difiriendo pues de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de «asistencia técnica», y cuyas remuneraciones no constituyen cánones a los efectos del artículo 12 del Convenio tipo, sino rentas comprendidas en el artículo 7 (beneficios de las empresas) o el 14 (trabajos independientes) sujetas a gravamen en el país de la fuente solamente si la Empresa o persona presta dichos servicios a través de un establecimiento permanente o base fija en él situados.

A efectos de delimitar ambos tipos de contratos se apunta que el *know-how* constituye un elemento inmaterial (fórmulas, procedimientos, etc.), secreto y no patentado (bien que patentable), que puede distinguirse en atención al objeto contractual de la asistencia técnica. Si el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y debiendo mantenerse en secreto («cláusula de confidencialidad»), pero sin intervenir en la aplicación de las fórmulas, ni garantizar el resultado, se trataría de un contrato de *know-how*. Si por el contrario, el cedente se obliga a suministrar el consejo técnico necesario, garantizando el resultado y comprendiendo una obligación de hacer, el contrato se calificaría como de asistencia técnica.

Asimismo se destaca como nota diferencial de ambos contratos, la señalada en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el sentido de que el *know-how* es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento

del estado de la técnica, mientras que la asistencia técnica se basa en los «conocimientos usuales» de la profesión del cedente.

Como ya se anticipó, si un determinado contrato engloba prestaciones propias de los dos tipos contractuales reseñados, se aconseja descomponer (según lo indicado en el contrato o mediante tasación) la remuneración en función de las prestaciones a las que corresponde y someter cada una de ellas a su propio régimen fiscal, salvo que una de las prestaciones revista un claro carácter accesorio, en cuyo caso cabe someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

En suma, existen una serie de rasgos definitorios del denominado *know-how*, sintetizables así: se trata de “conocimientos” (informaciones, fórmulas, experiencias, etc) no divulgados y sin protección registral, por consiguiente, de carácter confidencial o secreto, que, a su vez, tienen un valor productivo o reproductivo industrial, una utilidad comercial, etc.; y cuya transmisión no implica una obligación de hacer ni la prestación de un servicio determinado que garantice su resultado.

3.1.2. Por otra parte, la expresión “asistencia técnica” –respecto de cuya naturaleza se observan atisbos en las consideraciones anteriores– reúne unas altas dosis de complejidad, dada la ambigüedad y amplitud con que se utiliza en la práctica para englobar una multitud de prestaciones. Bajo esta expresión suelen figurar transmisiones y cesiones de tecnología de todo género, así como una prolija variedad de prestaciones ajenas a ésta.

Normas extrafiscales abonan esta impresión. Suele ser usual la cita del R D 1750/1987, de liberalización de transferencias de tecnología u otras disposiciones del marco regulador de las inversiones extranjeras, según cuyo tenor bajo el concepto de asistencia técnica cabe todo, absolutamente todo género de “transferencia tecnológica”: patentes, modelos, marcas, programas de ordenador, *know-how*, contratos de franquicia, ingeniería, acceso a bases de datos, servicios de documentación, etc.

Incluso las propias normas fiscales no despejan, ni ahora ni antes, el panorama. El término «asistencia técnica», hoy mencionado, por ejemplo, en la propia Ley del I.R.N.R. –art.12.1.b.b’– o en el art. 23.4, de la Ley del IRPF carece de una definición legal precisa.

Es más, en el marco de la LIRNR (art.12) dicha expresión aparece claramente separada de la de “cánones”. Y, curiosamente, en la LIRPF (art.23.4.) se mencionan ciertas rentas tradicionalmente generadoras de cánones –sin mencionarlos– (así, las rentas derivadas de la propiedad intelectual e industrial), escindidas del epígrafe referido a las prestaciones de “asistencia técnica”. Y, lo que es más grave, sin que se haga la menor referencia específica al *know-how*.

Si hemos de entender, que estos últimos intangibles “están” en la lista de “otros rendimientos del capital mobiliario”, no cabe –guste o no– otra cosa que considerarlos inscritos dentro del tan elástico concepto de “asistencia técnica” que usa el legislador del IRPF.

Como es de suponer, las fricciones interpretativas y ciertos desajustes de calificación resultan servidos de inmediato. Sólo a modo de ejemplo, ¿resulta aplicable al *know-how* el criterio de sujeción –por el mero pago– propio de los “cánones”? ¿O acaso el concepto “cánones” dentro de la LIRNR dispone de los parámetros de los CDI y arrincona el término “asistencia técnica” a un ámbito más reducido que el predicado por la Ley del IRPF, a la que, sin embargo, la propia LIRNR invoca para calificar sus “categorías” de rentas?

Sin embargo, y a pesar de todo lo dicho, en el marco de los CDI, y bajo la tutela didáctica de los Comentarios al Modelo, el perímetro de concepto aparentemente tan invasivo y amplio queda drásticamente reducido.

De lo expuesto en apartados precedentes se debe colegir la exclusión de todas las variantes en que se produce una cesión de un bien tangible o intangible, sea registrado o no. Cuando en un CDI se menciona la “asistencia técnica”, se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, training técnico, etc). Se trata, en suma, de rentas «activas», que derivan de prestaciones de servicios, de obligaciones de “hacer”, no de de “ceder” o de “dar”.

Es cierto, como ya se dijo, que en la mayoría de los CDI suscritos por España no aparecen mencionados los rendimientos de la asistencia técnica dentro del concepto de cánones. De modo que, salvo en casos contados y con redacciones dispares (los ya mencionados CDI con EE.UU., Australia, Suecia, Italia, Brasil, Argentina, India, Noruega, y Marruecos son un ejemplo) las rentas de dichas prestaciones habrán de ser consideradas «rentas empresariales» y no tributarán en España.

Por consiguiente, el concepto de asistencia técnica inserto en el lenguaje de los CDI no debe quedar perturbado por la interpretación que de tal término se obtendría a la sola luz de las normas domésticas. De tal suerte que quepa discernirlo del término *know-how*, e inscribir –en ocasiones– ambos bajo el común apellido de “cánones”. Al igual que, aunque en la LIRNR se distingan los servicios de “instalación y montaje” o la “ingeniería” (art 12) de la “asistencia técnica”, aquellas prestaciones sí caben en ésta en el marco interpretativo de los tratados fiscales.

No pertenecerán, en cambio, a dicho marco de prestaciones aquellas que quepa incardinar en la “gestión” y “dirección” empresarial (los “servicios de apoyo a la gestión”), al carecer del componente “técnico” que se reclama en este capítulo. Como tampoco, en principio, debieran entrar en tal cupo las rentas satisfechas en concepto de contribuciones a acuerdos de investigación y desarrollo (aunque sobre este punto, que ofrece variados matices, retornaremos luego).

3.1.3. Las observaciones vertidas hasta aquí aspiran a no ser excesivamente oscuras. Veamos a continuación en qué medida las decisiones jurisdiccionales arrojan más luz o más tiniebla a este paisaje.

— La *Audiencia Nacional en sentencia de 27 de junio de 1995*, ante un caso en el cual se analiza si se trata de una cesión temporal de uso o de una compraventa de tecnología, centrando la cuestión en los caracteres que resulten comunes a los contratos de compraventa y de *know-how* y, en especial en aquello que los diferencia, hace afirmaciones de este tenor.

“El *know-how* es ante todo un contrato de asistencia técnica o *engineering* y, por tanto, enmarcado en unas prestaciones de servicios que pueden abarcar desde un simple estudio técnico hasta suministro de bienes de equipo con patentes necesarias para el funcionamiento que, como define el art. 1 b) D 2343/1973, de 21 Septiembre, dictado para regular, dentro de la asistencia técnica, la transferencia de tecnología extranjera, consiste en la transmisión de conocimientos no patentados (...) aplicables a la actividad productiva, acumulados y conservados bajo secreto y propiedad por las Empresas que los controlan.”

Aún reconociendo que, al igual que la compraventa, la transmisión del *know-how* se realiza mediante un contrato “consensual”, bilateral, oneroso y conmutativo, se reconocen ciertas singularidades en este último: “En el *know-how*, por tratarse de un solo contrato y no de una serie o sucesión de ellos, el transmitente queda obligado a comunicar no sólo el *know-how*, sino también sus perfeccionamientos futuros y el adquirente se obliga, no

sólo a pagar el precio, sino también a no divulgar ni transmitir la técnica no patentada pero secreta monopolizada de facto, pues, obvio es, si se divulgara la técnica secreta y no patentada el contrato perdería su valor. Por último, los contratos de *know-how* se estipulan en atención a la persona que adquiere, lo que obvio, es también, no ocurre en los contratos de compraventa.”

Entiende el Tribunal que: “aunque las partes afirmen acordar «la transmisión», se trata en definitiva, simple y llanamente, y empleando la terminología anglosajona, de un contrato de engineering o de asistencia técnica, conocido como de licencia o cesión de *know-how*, inscribible en el Registro de Contratos de Transferencia de Tecnología (...).”

Es fácil advertir un *mixing* terminológico más que confuso en algunas de estas –y otras– consideraciones emanadas de una sentencia cuyo punto de aterrizaje compartimos: las rentas derivadas de una “transmisión” de un “secreto” industrial deben ser calificadas como cánones.

— La misma *Audiencia Nacional en sentencia de 7 de mayo de 1998*, citando otras decisiones precedentes –de 14 de marzo de 1995; 12 diciembre de 1995, y 23 diciembre de 1996– afirma que “el *know-how* es, ante todo, un contrato de asistencia técnica, y por tanto, enmarcado en una prestación de bienes de equipo con patentes necesarias para el funcionamiento...”.

Se cita como hecho diferencial sustancial respecto de la compraventa la circunstancia de que “el transmitente queda obligado a comunicar no sólo el *know-how*, sino también sus perfeccionamientos futuros, y el adquirente se obliga, no sólo a pagar el precio, sino también a no divulgar no transmitir la técnica no patentada, pero secreta.”

— En decisión de *1 de mayo de 1998 la misma Audiencia Nacional*, ya no entrevera asistencia técnica y *know-how*, como términos afines, sino que, enfrentándose a un caso en que resultaba de aplicación uno de aquellos tratados en que la asistencia técnica se considera generadora de cánones, se pronuncia en los siguientes términos:

“Mientras que la resolución recurrida afirma que el contrato objeto de debate debe catalogarse como «asistencia técnica», cuyo concepto, como reconoce el Tribunal Económico Administrativo Central no tiene contenido netamente definido en nuestro sistema tributario, la parte actora entiende que para que un contrato pueda catalogarse como de asistencia técnica es preciso que exista una transferencia de tecnología, la utilización de unos modelos o patentes o la cesión de uso de las mismas, lo cual le lleva a la conclusión de que el contrato suscrito entre X y la Sociedad extranjera no puede merecer la consideración de asistencia técnica, toda vez que el contrato de actual referencia tiene como objeto el estudio del anteproyecto de la reconversión de un grupo de la Central Térmica a planta de combustión (...), y el estudio, según la actora, incluía la descripción, dibujos y descripción de secuencias de la operación, según queda reflejado en las cláusulas del contrato y, en concreto, se pactaba: el importe, plazos de entrega, condiciones de facturación, forma de pago, penalidad, garantía, otras disposiciones, impuesto, arbitraje, documentos contractuales y aceptación del pedido.”

Y, por ello, el tribunal entiende que no existe en este caso transferencia de tecnología a favor de la entidad española, sino que se trata de “la realización de un estudio preliminar de un proyecto de ingeniería, pero los pagos realizados a dicha sociedad extranjera ni retribuyen el uso o la utilización de equipos ni se transfiere tecnología sino que son la contraprestación o pagos de ingeniería previos a la puesta en marcha de instalaciones

de combustión (...), cuyo objeto, en definitiva, no es otro que el de decidir si se acomete o no el proyecto de conformidad con las características técnicas del mismo.”

En esta ocasión la AN nos deja perplejos ante una interpretación rígida de la asistencia técnica –que quiere hacerse equivalente a cesión de bienes de equipo y tecnología, y no a “servicios” ligados a su aplicación–, y que, desde luego, contradice los postulados sostenidos por los Comentarios al Modelo de CDI en este terreno.

— El *Tribunal Supremo mediante Sentencia de 7 de abril de 2000*, que forma parte de un rosario de decisiones concatenadas (2 de octubre de 1999, 19, 25 y 26 de febrero de 2000, entre ellas) y ante un caso en que, de nuevo, se trata de dilucidar si la transferencia de tecnología efectuada –*know-how*– constituye una transmisión de la propiedad o una cesión de uso, acierta a barajar las siguientes aseveraciones:

“No se está ante la presencia de un contrato de compraventa, a pesar de utilizarse el vocablo en el acuerdo de autos, sino, más bien, dado el objeto de la prestación o prestaciones en que se traducen ante un contrato atípico y complejo susceptible de ser calificado como un negocio indirecto que bajo la apariencia formal de una venta de la documentación e información técnica o *know-how* de los componentes del vehículo mencionado, encubre una operación mixta de licencia de *know-how* y de cesión o transmisión –no dominical– de su uso (en su aspecto inmaterial –conocimientos secretos– y material –documentación en que los mismos se reflejan o se apoyan o plasman–), determinante de una contraprestación (o precio) conceptuable como rendimiento o renta sujeta en España al Impuesto sobre Sociedades (a cargo de la entidad licenciante o cedente).”

“El contrato de licencia de *know-how* es –según la doctrina dominante– un negocio jurídico celebrado entre personas físicas o jurídicas en virtud del cual una de ellas, el licenciante, titular del *know-how* licenciado, autoriza a su contraparte, el licenciario o receptor, a explotarlo durante un tiempo determinado, y, con tal fin, se obliga a ponerlo en su efectivo conocimiento quedando constreñido el licenciario, por su lado, a satisfacer un precio cierto en dinero o en especie, fijado normalmente en función del volumen de fabricación o ventas de productos o servicios realizados con empleo del *know-how* licenciado.”

“Por su parte, el contrato de cesión de *know-how* es un negocio jurídico entre personas por el que el cedente, titular del *know-how* cedido, lo transmite al cesionario o receptor y se obliga, con tal fin, a ponerlo en su efectivo conocimiento; quedando constreñido el cesionario a satisfacer un precio en dinero, normalmente, en especie.”

“Los matices diferenciales de uno y otro contrato radican en la posición ocupada por el titular trasmite respecta a los conocimientos (técnicos –industriales o comerciales– de carácter secreto) licenciados o cedidos: En el contrato de licencia, el licenciante no pierde la titularidad del *know-how* cedido, ni la posibilidad de explotarlo sin perjuicio de las restricciones asumidas a través de pactos (...). En el contrato de cesión de uso, el cedente se desprende definitivamente de la titularidad del *know-how*, no pudiendo explotarlo mientras no se divulgue y pierda su carácter secreto.”

“Cabe, sin embargo, como acontece en el presente caso de autos, que se genere con el ropaje formal de lo que no es más que un negocio indirecto (la apariencia externa de una compraventa), un objeto prestacional determinante, en realidad, de un contrato mixto de licencia y cesión del uso de *know-how*, en el que lo transferido sea (y es), además del

estricto *know-how*, un conjunto complementario de otras operaciones jurídico-económicas (como un contrato de ingeniería, el suministro de documentación técnica o de especificaciones, la cooperación de la investigación y desarrollo, etc.). (...) Pues, si bien la relación jurídica comercial examinada en la misma puede subsumirse, por sus especiales y concretos perfiles en la figura jurídica del denominado «contrato de franquicia» (susceptible e ser definido, sea «de servicios» o de producción, como aquel que se celebra entre dos partes jurídica y económicamente independientes, en virtud del cual una de ellas, el franquiciador, otorga a la otra, franquiciado, el derecho a utilizar, bajo determinadas condiciones de control, y por un tiempo y zona delimitados, una técnica —es decir, el patrimonio de conocimientos o el *know-how* o asistencia o metodología de trabajo— en la actividad industrial o comercial o de prestación de servicios del franquiciado, contra entrega por éste de una contraprestación económica), en cambio, la relación comercial objeto, aquí y ahora, de controversia presenta unos matices diferenciadores que obligan a enmarcarla en lo que antes se ha precisado e individualizado como un contrato mixto de licencia y cesión de uso del *know-how*.

“No se está, pues, ante la presencia —como pretende la parte recurrente— de un *contrato de compraventa de know-how* en su aspecto material e inmaterial, pues:

“a. Su objeto, lo definido genéricamente, en tal contrato, como «transferencia de tecnología de componentes» de un modelo de automóvil (los conocimientos, información y *know-how* relativos al mismo —secretos y no patentados—), *no es susceptible, por mor de su propia esencia y naturaleza, de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad*, ya que la posesión de un confiere a su titular protección legal alguna frente a terceros que llegasen, a su vez, a poseerlo, por los más variados procedimientos, y lo utilizasen en su propio beneficio, y *no puede, así, cumplirse una de las obligaciones esenciales ex lege propias del contrato de compraventa (y que lo identifican como tal), como es, a tenor del artículo 1474 del Código Civil, el garantizar al adquirente o comprador la “posesión legal y pacífica de la cosa vendida.”*

“Lo expuesto no resulta enervado por la manifestación de la recurrente relativa a que el propio Código Civil, en su artículo 1464, admite la posibilidad de que los bienes incorporales puedan ser objeto de compraventa, pues aunque tal manifestación es cierta, más cierto es que, para que dicha posibilidad tenga lugar, es completamente necesario que los referidos bienes estén incorporados o representados por un título que legitime el derecho de su titular; y, en el caso de autos, es obvio que, no producida tal incorporación, al tratarse de conocimientos secretos y no patentados, *el titular carece de derecho alguno transmisible dominicalmente desde el punto de vista legal.*

“(…) Aun cuando la parte recurrente aduce que se está ante la presencia de una venta de cosa futura (el *know-how* todavía no actualizado), lo que en realidad se dice en el contrato es que continuará ocupándose del diseño y desarrollo de los componentes del automóvil para dotar a los mismos de las modificaciones que puedan ser necesarias para cumplir los requisitos legales futuros y/o las preferencias de los consumidores, y tal cláusula implica, por tanto, que no ha habido una transmisión de la íntegra propiedad de los planos, diseños, especificaciones, documentación y conocimientos integrantes del *know-how* —ni siquiera— inicial, como sería lo propio y lo lógico en caso de tratarse de un contrato de compraventa, sino que el licenciatario o cedente del uso se ha reservado la posibilidad de seguir perfeccionando y completando esos elementos materiales e inmateriales conformantes del *know-how* (y, aunque esas nuevas y adicionales mejoras puedan ser cedidas después, a medida que se vayan obteniendo, parece evidente que

(...) ha podido continuar disponiendo –en contra de lo que sería esencial en una compraventa– de la titularidad de los distintos elementos conformantes del *know-how* que se dice fue el objeto inicial de la venta aquí cuestionada).

Según el tribunal, otro rasgo decisivo es el siguiente: “Como «precio de contrato» se fija el «valor de mercado» que tengan los conocimientos que se transmiten o ceden, pero dicho sistema solo lo admite el Código Civil, en caso de compraventa, respecto de las cosas consumibles (pues efectivamente, su artículo 1448 establece que «también se tendrá por cierto el precio en la venta de valores, granos, líquidos y demás cosas fungibles cuando se señale el que la cosa vendida tuviera en determinado día, bolsa o mercado...»), y evidente es, en el caso que nos ocupa, no sólo que el conjunto de conocimientos que integran el *know-how* no es, en puridad técnico jurídica, una cosa fungible, e, incluso, aun admitiendo que lo sea, sería necesario, en todo caso, que existiera un «mercado» o un módulo comparativo o de contrastable mismo bien que se cede o transmite, y tal circunstancia, en el supuesto que se analiza, no se produce, porque el *know-how* proporciona una información y unos conocimientos que son secretos y este hecho impide la existencia del citado «mercado» o módulo comparativo de contraste.

No hay, pues, en este caso, un precio cierto y determinado (y, por lo tanto, no hay tampoco compraventa)” (?)

Por lo que la sentencia concluye decidiendo la sujeción, dado que “la contraprestación de la cesión y transmisión objeto del contrato celebrado entre las partes constituye, no un incremento de patrimonio, calificable de «adquisición de un elemento del inmovilizado», contabilizable en el activo del balance, y sujeto (“exclusivamente”, debiera añadir la sentencia), por tanto, en el país de residencia de la recurrente al Impuesto que sea el pertinentemente aplicable, sino una renta o un rendimiento susceptible de ser gravado, en España, a cargo de dicha citada entidad con el Impuesto de Sociedades”.

Los considerandos enunciados son altamente llamativos. Como se ve, el debate se centra en la naturaleza de la transacción efectuada: transmisión de la propiedad o cesión temporal del *know-how*, esto es, plusvalía o cánon, y su correlato monetario: exención o gravamen en España.

Entiende el tribunal que no se puede admitir que exista una "compraventa" de la tecnología transferida por lo que toca al *know-how*. Falta la acreditación de la transmisión del dominio de los objetos negociados (la entidad no residente cedente o teórica vendedora no pierde la titularidad de éstos) e incluso falta un "precio cierto y determinado".

La sentencia, en buena parte de su cuerpo, responde a una cierta tradición interpretativa jurisdiccional (inaugurada por el TEAC en Resoluciones de 25 de febrero, 29 de marzo y 25 de julio de 1995, entre otras) según la cual la compraventa de la tecnología no patentada (los conocimientos técnicos usualmente denominados *know-how*) no podía admitirse en la medida en que no cabe garantizar al beneficiario de la prestación la "protección legal frente a terceros".

Más novedoso es el hecho de que se afirme que cabe una "licencia" de *know-how* en cuya virtud se generen cánones y una "cesión" del mismo a cuyo tenor no nazcan tales rentas sino incrementos patrimoniales o beneficios empresariales o tal vez "otras rentas", en fin, categorías de "utilidades" que en los tratados de ordinario se excluyen de imposición en el Estado de la fuente.

Resultan sorprendentes algunos de los pensamientos que el Tribunal vierte en el camino hacia sus conclusiones. Tanto la identificación de los "contratos de transferencia de tecnología" como

una modalidad de contrato de "franquicia", como la consideración, cual término sinónimo de la "asistencia técnica", del *know-how*, se compadecen peor que mal con los Comentarios de al Modelo de Convenio de la OCDE .

Y, lo que es más trascendente: se advierte una contradicción de fondo entre aquellas afirmaciones en que se nos dice que el *know-how* "no es susceptible, por mor de su propia esencia y naturaleza, de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad", y aquellas otras que sostienen la existencia de un contrato mixto de "cesión" y licencia" de *know-how*, en el que el cedente no ha perdido plenamente su titularidad sobre los "diseños, planos, etc.", y que por tanto y, además, por no haber "precio cierto y determinado" del bien transferido, se colige que se da una cesión de conocimientos y no una compraventa –cuya viabilidad ahora parece legítima–.

En suma, la oscuridad es grande en el texto del Tribunal sobre asunto de no poca importancia: si cabe o no reconocer, hablando de técnicas confidenciales empresariales (cuya posesión legal no cabe garantizar) que éstas sean objeto de una compraventa –sin generar cánones gravables en el Estado de la fuente– o si, por el contrario, debido a su peculiar naturaleza su "cesión" no puede dar origen a otras rentas que no sean "cánones".

3.2. Enajenaciones parciales versus cesiones

Resulta de especial interés la invocación de cierta *Sentencia del Tribunal Supremo (de 3 de junio de 2000)* en relación con un extremo estrechamente ligado a aspectos ya examinados –"transmisión" de la propiedad o de la "posesión" del intangible–, pero que presenta matices propios.

En el terreno del *software* advertimos ya que las autoridades fiscales españolas sostienen ante la OCDE una reserva interpretativa que les faculta para gravar como cánones prácticamente toda renta conexas a programas de ordenador (se destinen éstos a su explotación comercial o reproducción, o al uso personal o profesional de la propia empresa), a no ser que se produzca una transmisión de la propiedad plena de la obra.

Pues bien, la decisión mencionada (encadenable con otra de 29 de marzo de 2000 y con un voto particular a otra sentencia de 8 de abril del mismo año) habla así ante un caso de "enajenación "parcial" de un programa de ordenador:

"En el acuerdo o convenio antes citado se dice que X vende, y Z compra, los derechos de propiedad en exclusiva del Sistema, de suerte que Z adquirirá sin limitación la propiedad completa del sistema y X no conservará derecho alguno, por lo que X no podrá, entre otras cosas, utilizar el sistema o vender, ceder, alquilar, transmitir bajo licencia, o transferir de cualquier otra forma, ningún derecho en el sistema a terceros, tanto si son filiales como si no lo son, sin el expreso consentimiento escrito de y con sujeción a los términos y condiciones especificados por Z."

"La Sala interpreta dicha cláusula como una transmisión completa del dominio a título de venta, (...)". Aunque en el contrato se afirma que los derechos de propiedad no afectarán a los derechos de propiedad de X en cualquier *software* "antes de la adaptación para su uso en España" (y aunque lo que se adquiere efectivamente es el 23,5% del sistema informático, que se aporta a cambio de acciones de la entidad española).

"La Sala concluye que ha existido transmisión de la propiedad de los derechos de propiedad intelectual sobre el Sistema de *software*, lo cual implica que se ha producido una

alteración patrimonial a efectos del artículo 15.1, 4.1.º y 5 de la ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, lo cual implica que tal operación económica puede originar, según nuestro Derecho, incrementos o disminuciones de patrimonio, que de conformidad con el artículo 7, apartado letra e), de dicha Ley, de entienden originados en Alemania, de forma que el derecho a gravar desde la perspectiva de nuestro Derecho interno corresponde a Alemania. Esta aseveración concuerda con el artículo 13, apartado 3, del Convenio Hispano-Alemán.”

“El Convenio tiene presente lo que son las típicas y generalizadas ganancias de capital, que son aquéllas que se realizan por enajenación de los bienes y derechos (...).”

“En el caso de autos no es necesario acudir a este precepto residual, porque en los «Comentarios a los artículos del Convenio Modelo de 1977», que obligan a los Estados contratantes, puesto que los han aceptado, salvo que hayan formulado «reservas» al artículo de que se trate, cosa que no ha ocurrido respecto de España y Alemania que, a diferencia de otros varios Estados, no han presentado reserva alguna al artículo 13. La Sala debe aclarar que estos Comentarios son plenamente válidos respecto del artículo 13, apartado 3, del Modelo de Convenio de 1963, y, por tanto de igual precepto del Convenio Hispano-Alemán, porque no ha variado su redacción.”

Pues bien, en los Comentarios referidos, número 5 se dice textualmente: "El artículo no contiene una definición detallada de ganancias de capital, que, por las razones antes citadas, sería superflua. La expresión «enajenación de bienes» que figura en él comprende las ganancias de capital resultantes de la venta, permuta de bienes, así como de una enajenación parcial, de la expropiación, de una aportación social, de la venta de un derecho, de la donación e incluso de transmisión *mortis causa*."

“La Administración española está incuestionablemente obligada a respetar la interpretación auténtica, acordada en el seno de la OCDE, puesto que no ha formulado reserva alguna, y como es indudable que la ganancia de capital, según nuestro Derecho interno (Ley 61/1978, de 27 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), se ha generado por la transmisión de la propiedad *in natura*, la consecuencia es que corresponde al Estado Alemán el derecho a gravar tal ganancia de capital, si la hubiere, pues esta determinación corresponde a Alemania, de acuerdo con su Derecho interno.”

En el caso comentado, cuyo razonamiento es admisible si sólo se atiende al artículo 13 del Modelo de CDI (por cierto, no del Modelo de 1977 –como dice la sentencia–, sino del vigente, nacido en 1992 –sin olvidar al viejo Modelo de CDI de 1963, bajo cuya inspiración sí nació el CDI con Alemania–), se opta por entender que existe una plusvalía mobiliaria con motivo de una enajenación “parcial” de un programa de ordenador.

La sentencia desconoce, o se tapa los ojos ante la referida postura española en materia de reparto de soberanías fiscales tratándose de cánones por programas de ordenador. Ni siquiera se menciona el artículo 12 del Convenio ni sus Comentarios, o las Observaciones y Reservas españolas a su aplicación. La administración española ha expresado su voluntad –discutible o no, pero manifiesta– de gravar en el Estado de la fuente las rentas derivadas de transmisiones de *software*, aún cuando se trate de enajenaciones parciales. Y este extremo es soslayado por el Tribunal de modo sorprendente.

Dejemos a un lado las connotaciones fácticas del caso (aportación no dineraria de una “porción” de un programa de ordenador), que hacen albergar más de una duda –no sólo semántica–

sobre la naturaleza de “venta parcial” del sistema informático pretendida, y validada por la sentencia. Es una evidencia que la entidad no residente sigue disponiendo del *software* original, e incluso de sus posibles desarrollos, así como que presta los servicios de mantenimiento consecuentes (!), aunque, eso sí, la entidad receptora también “adquiere” “los derechos de propiedad sobre dicho mantenimiento”.

3.3. Prestaciones de servicios *versus* cánones

Como se ha venido repitiendo, el ámbito del artículo 12 de ciertos CDI comprende ciertas rentas no pasivas, derivadas de determinadas prestaciones de servicios, ubicables bajo un techo común denominado usualmente “asistencia técnica”. Las lindes de este concepto pueden ser conflictivas, tal como ya se tenido ocasión de comprobar debido a sus fricciones con el *know-how*, todo ello dentro del laberinto terminológico que abunda en el contexto de las llamadas “transferencias de tecnología”.

Nos permitimos sumar más brechas interpretativas a las ya advertidas hasta ahora, con motivo del examen de ciertas rentas procedentes de “prestaciones de servicios” cuya calificación doctrinal ofrezca debate. Este camino puede hacerse de la mano de ciertos pronunciamientos doctrinales y jurisdiccionales.

3.3.1. *Servicios de formación*

Aunque pudiera parecer clara la distinción entre los servicios “educativos” o formativos, y las prestaciones de transferencia de tecnología, la proximidad de la “asistencia técnica” y el traslado de “conocimientos técnicos operativos” –jardines ambos de cánones– con estas prestaciones invita a recordar que el propio TEAC en alguna ocasión afirmó que los servicios de *training* (unidos a otros de diseño o estudios técnicos) eran constitutivos de cánones (Resolución de 23 de octubre de 1998), o, incluso, traigamos aquí cuanto el mismísimo *Tribunal Supremo propone en sentencia de 16 de julio de 1998*.

Leemos que “es evidente que el régimen aplicable a la transferencia de tecnología se amplía, por su propia naturaleza, a la actividad complementaria consistente en la transmisión de los conocimientos que la sociedad vendedora ha obtenido con la experiencia de la aplicación de la tecnología (cuya puesta en práctica depende, obviamente, de la aportación de esos conocimientos –aportación que no puede realizarse, en pura lógica, sin el abono de los gastos complementarios que la misma implica–). Todo ello son conceptos que no pueden desvincularse de lo que es la tecnología objeto de los dos contratos de autos y que, en definitiva, deben quedar encadenados en el concepto de «cánones» del comentado artículo 12”.

“El tratamiento fiscal que merecen las contraprestaciones a que ahora nos estamos refiriendo debe ser el mismo (...) que se da a los pagos realizados como consecuencia de la asistencia técnica y de los cursillos de formación (en cuanto son presupuesto para la efectividad de aquélla y de éstos)”.

“De la misma manera que los pagos realizados como contraprestación de la asistencia técnica y cursillos de formación son encuadrables dentro del concepto de «cánones» del artículo 12 del Convenio, también las cantidades ahora cuestionadas son incluibles en el mismo, porque el citado precepto, como se ha señalado, se refiere, con toda amplitud, a las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas”.

cas, sin distinguir entre ellas, ni, menos, excluirlas, los que correspondan a los gastos de viaje, manutención o alojamiento en Alemania del personal de (...) y a la compensación a los cursillistas de (...) por la ausencia de su lugar habitual de trabajo (ya que todos esos gastos están relacionados, directamente con la asistencia técnica y con los cursillos de formación y donde la ley no distingue no debemos distinguir los intérpretes de la misma).”

Lectura esta que cabe compartir sólo en la medida en que la prestación dominante, en cuantía y concepto, sea la cesión de tecnología, en tanto que los “cursos” revistan un carácter accesorio o instrumental de la misma.

3.3.2. Servicios de investigación y desarrollo

El Centro consultivo del Ministerio de Hacienda se ha pronunciado en alguna ocasión (contestaciones a consultas de 23 de octubre de 1996 y 9 de julio de 1993, por ejemplo) en torno a la fiscalidad de los pagos efectuados en el marco de acuerdos de contribución a costes de I+D, afirmando que “la sujeción de los pagos en cuestión a la imposición española depende de su calificación como cánones o como beneficios empresariales con arreglo a las disposiciones del Convenio de doble imposición aplicable en cada caso. Ello dependerá de que las prestaciones que constituyen la contrapartida de los pagos consistan en simples prestaciones de servicios o en la cesión de derechos de uso sobre elementos de la propiedad intelectual, industrial o de *know-how*.”

En un caso concreto, en que, con arreglo a los términos del contrato sobre investigación y desarrollo del grupo empresarial, las sociedades españolas pertenecientes al mismo obtienen en virtud del mismo “un derecho de acceso, intransferible y no privativo, a toda la información para su propio negocio durante todo el período de vigencia del presente Contrato”, y considerando que “por información se entenderá el conjunto de conocimientos (datos, documentos técnicos, experiencia) obtenidos como resultado de los trabajos de I+D del Grupo (...), y que “tanto la información como los correspondientes derechos de propiedad intelectual obtenidos como resultado de los trabajos de I+D del Grupo, constituirán derechos de propiedad” de la entidad no residente, resulta claro que los pagos en cuestión constituyen la contrapartida del “derecho a la utilización de los resultados de la actividad de I+D del Grupo cuya titularidad corresponde” a un no residente, y que por razón de la naturaleza de esos resultados y del alcance de los derechos reconocidos sobre los mismos, deben ser calificados como cánones (...). “El hecho de que por dicha contrapartida se haga efectiva de forma anticipada a la utilización de los derechos no permite modificar esa conclusión”.

En otro supuesto se afirma, ante un proceso de investigación y desarrollo conjunto bajo la dirección y coordinación de una entidad no residente, que “sólo en la medida en que la entidad española sea finalmente titular plena de los derechos de propiedad industrial y, en su caso, de los derechos de explotación del *know-how* que no se llegue a registrar, las cantidades aportadas al proceso satisfechas no podrán ser consideradas como cánones”.

Dejamos nota de estas aproximaciones a un tema altamente conflictivo: aquellos acuerdos intergrupo, con muy variadas fórmulas y criterios de reparto, en virtud de los cuales las empresas contratantes (entre ellas usualmente una entidad subsidiaria española) establecen que se aporten determinadas cantidades de dinero para contribuir a los trabajos técnicos de I+D, que la entidad no residente directa o indirectamente lleva a cabo en el extranjero en beneficio de todo el grupo empresarial. A cambio, la entidad pagadora española recibirá gratuitamente los beneficios de los resultados positivos tecnológicos derivados de aquellas investigaciones.

Como es sabido, la OCDE opina que, cuando interviene un CDI, dichos pagos deben calificarse como rentas empresariales que retribuyen unos servicios de resultado incierto. No hay

cesión de uso de derechos o bienes. No obstante, al margen de que con frecuencia en dichos acuerdos se enmascare, junto con los servicios de investigación o desarrollo, la cesión de tecnología preexistente a la fecha en que se inician dichos acuerdos de contribución a gastos de investigación, la doctrina comentada pone sobre la mesa otra cuestión, cual es la relativa a los requisitos de “titularidad” en la tecnología obtenida por parte de la entidad aportante de la contribución. La necesidad de dicha titularidad (¿jurídica? ¿“económica”?... ¿dónde nace para nuestra legislación un *beneficial interest* del contribuyente al acuerdo?) parece, a juicio de la Dirección General de Tributos, ser un requisito ineludible para eludir la incidencia de un “cánon”.

3.3.3. *Servicios de traducción*

Anotamos asimismo en este repertorio cierta resolución consultiva de la Dirección General de Tributos (6 de marzo de 1997) en la que se afirma que “la contratación de prestaciones de servicios que tienen por objeto la traducción de textos y su transmisión posterior implican el desarrollo de un trabajo intelectual que es cedido a la empresa contratante.

El pago por la cesión del uso de la propiedad intelectual originada como resultado del trabajo de traducción se califica como canon en nuestro ordenamiento tributario.

Por tanto, todas estas rentas (obtenidas por residentes en países con convenio) se consideran obtenidas en territorio español y sometidas a imposición en nuestro país”.

La frontera entre las rentas de profesionales independientes (o de trabajadores dependientes) –no sujetas las primeras, en principio, en el Estado de la fuente– y los “cánones” es aquí la cuestión. La respuesta consultiva es rotunda, en la medida en que se produce una cesión de derechos de autor.

3.3.4. *Servicios de asesoramiento publicitario*

Una reciente *Resolución del TEAC* –1 de diciembre de 2000– califica determinados “servicios de creación publicitaria” y de “control de campañas publicitarias”, así como de “asistencia en técnicas publicitarias” e “investigación de mercados” como determinantes de la obtención de “cánones” al producirse, no una prestación de asistencia técnica (en un CDI que la considere generadora de cánones), sino una “cesión de conocimientos, técnicas o información”, es decir, de *know-how*.

Invita a ciertas dudas esta calificación, si la entidad no residente se limita a prestar sus servicios profesionales de asesoramiento en materia publicitaria, sin transmitir “técnicas operativas” confidenciales y productivas a la entidad española beneficiaria de dicho servicio.

3.3.5. *Servicios de adaptación de software*

La Dirección General de Tributos afirma (Contestación de 11 de noviembre de 1991) que, dado que el resultado de una prestación consistente en la adaptación de programas informáticos, el programa adaptado, sigue siendo, como el programa original, propiedad de la entidad no residente, “el tratamiento de las cantidades facturadas a la filial española por ese concepto ha de ser el mismo que, en su caso, se aplicaría a la contribución a los costes de adquisición o desarrollo de los programas originales. Estaríamos, en ambos casos, ante supuestos de repercusión a los miembros de un grupo empresarial de los costes incurridos en el desarrollo de un intangible cuya propiedad mantiene la sociedad que los realiza en primer lugar.

Es esencial para la calificación de las cantidades a satisfacer por los restantes miembros del grupo, el contenido de los derechos que aquella sociedad las reconozca sobre los programas. En la medida en que tales derechos se limiten al simple uso del intangible, procederá la calificación como cánones con arreglo a los términos del artículo 12 del Convenio (...).

Por consiguiente, las cantidades satisfechas por (...) a su matriz estadounidense por la adaptación de programas de ordenador propiedad de esta última, estarán sometidas a la imposición española”.

Al margen de la reiteración de su criterio calificador, ya anunciado antes, respecto a las “contribuciones a gastos”, se postula una *vis atractiva* de las rentas derivadas de la cesión de programas de ordenador, que parece engullir otras prestaciones laterales, sin necesidad de que tengan carácter manifiestamente residual. En similar línea habla otra contestación (12 de junio de 1995), al decir que “ en este caso la empresa española no utiliza sino que recibe el resultado del uso que de los diferentes servicios informáticos hace la empresa alemana al prestar su actividad”; “la entidad consultante, residente en España, se beneficia del uso de dichos servicios informáticos, mientras que la empresa alemana facilita a aquélla su utilización, siendo a estos efectos indiferente cuál sea el personal que procede de forma directa a aplicar su trabajo en el manejo de dichos servicios, ya que no sería sino una prestación accesoria al uso que la sociedad española hace del mismo. Esto es así porque el núcleo de la relación contractual establecida radica en la disponibilidad por la entidad española de la tecnología obtenida por la entidad alemana en el marco de su propia actividad”. (...)

“En consecuencia se considera como cánones los pagos relativos a servicios informáticos («reparar y mantener los equipos, facilitar los sistemas de comunicación de la red de datos, administrar y supervisar el funcionamiento de la red y asegurar su disponibilidad mediante servicios de guardia») cuando se producen en contraprestación a la disponibilidad de uso de los mismos para su utilización en el desarrollo de la propia actividad empresarial quedando sujetas tales rentas a tributación en España según se dispone en el artículo 12 del Convenio hispano-alemán.” “Así, los pagos correspondientes, en cuanto traen causa de la utilización de procesos y redes informáticas, se califican conforme al artículo 12 del Convenio como cánones.”

La tesis expuesta, sin duda debatible, se inscribe en el marco de la postura española, muy beligerante, en materia de tributación de *software* (ver al efecto las Observaciones a los Párrafos 14 y 15 de los Comentarios al precepto en el Modelo de CDI de la OCDE). No es éste lugar, por otra parte, para comentar –ya que hablamos de programas informáticos– otros varios extremos problemáticos propios de su tributación (la sujeción de las rentas derivadas de transmisiones no plenas o del *software* para “uso personal”; su calificación como obra literaria o científica o la incidencia del comercio electrónico en dicho escenario).

3.3.6. *Servicios de bases de datos*

Debieran parecernos, en principio, ajenas al ámbito natural de los “cánones” las rentas obtenidas por entidades no residentes dedicadas a facilitar informaciones generales o públicas: la naturaleza de las informaciones transmitidas –no secretas– aparenta imposibilitar ese ejercicio.

Sin embargo, es cierto que en ocasiones esa calificación ofrece más de una duda –en especial, cuando la información se encuentra protegida legalmente o su soporte en *software* adquiere un protagonismo decisivo– , así como cuando se trata de empresas que facilitan el acceso a determinados bancos de datos; más aún desde la entrada en vigor de la Ley 5/1998, sobre protección jurídica de bases de datos, como una modalidad de propiedad intelectual.

Sobre este punto la Dirección General de Tributos observa que, “si el proceso de los datos sobre las mismas funciones empresariales mecanizadas se efectúa por el Centro de Ordenadores de la Compañía británica utilizando la empresa española los terminales del sistema únicamente para alimentar el mismo y obtener la información procesada, es claro que la Compañía británica realiza una prestación de servicios que debe tratarse con arreglo al régimen del artículo 7 del Convenio de Doble Imposición con el Reino Unido. Si, por el contrario, la empresa española no se limita en su actividad a la referida en el párrafo anterior y realiza por sí misma aplicaciones específicas utilizando al efecto equipos, programas o conocimientos reservados cedidos por la Compañía británica, la parte de los pagos efectuados que racionalmente pueda imputarse a dichas prestaciones, o su totalidad si dichas prestaciones constituyen la parte principal de las realizadas por la Compañía británica, se tratarán como cánones con arreglo al régimen previsto por el artículo 12 del mencionado Convenio (Contestación de 3 de febrero de 1988 y, en línea similar, de 16 de abril de 1996).

En otra ocasión se nos dice que “la naturaleza de las informaciones transmitidas no permite hablar, en principio, de cesión de *know-how* (...). En el caso presente se trataría de informaciones de carácter técnico o socio-económico, no originadas en el desarrollo de experiencias industriales, y accesibles por otros medios al público. Las cláusulas de confidencialidad incorporadas al contrato garantizarían la apropiación exclusiva del servicio de documentación por el cliente, pero no constituyen manifestación del carácter secreto de la información protegida (Contestación de 25 de octubre de 1988).

En tanto que cierta *Resolución del TEAC* –23 de julio de 1997– ante las rentas satisfechas por “servicios vinculados al acceso y utilización de un banco de datos” opta por la calificación de cánones, por entender que se produce la cesión de uso de unos programas de ordenador, al contratarse, conjuntamente con otras empresas consorciadas, la “elaboración de un producto informático para entrar en la red de acceso de la base de datos y disponer de un programa de ayuda para su funcionamiento”. Por todo lo cual, se entiende que “los pagos derivados de la prestación del servicio tienen la consideración de cánones”.

4. CONSIDERACIONES FINALES

Es obvio que el inventario anterior no es exhaustivo. Ni se agotan en las resoluciones descritas todos los pronunciamientos doctrinales sobre tales materias, ni, desde luego, éstas representan todas las áreas problemáticas en la fiscalidad de las transacciones tecnológicas transnacionales. Pero sí aspiran a, y confían en ser descriptivas.

Es obvio también que la conflictividad calificativa no sólo acampa en aquellos terrenos, sino que concierne a otros varios, tocantes a cánones “extratecnológicos”. Baste pensar en los “derechos de emisión”, los “derechos de retransmisión televisiva”, o los mismos y oscurísimos “derechos de imagen”, para percibir la concurrencia de doctrina, en ocasiones, titubeante. Pero estas cuestiones no son las que nos llamaban.

Y, en fin, es obvio el alto nivel de labilidad de una doctrina jurisdiccional, cuyos exactos derroteros son difíciles de prever. La materia no es fácil en sus propios términos conceptuales, que incluso la casuística hace todavía más complejos, y a todo ello se suma la convocatoria de un “dere-

cho” no siempre bien conocido ni entendido, como es el derivado de la legislación contenida en los convenios sobre doble imposición. No es raro, por tanto, que en el marco general de la fiscalidad internacional, se produzcan con relativa frecuencia decisiones jurisdiccionales “extravagantes” (como meras muestras, pueden citarse la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2000 –sobre métodos de eliminación de la doble imposición mediando tratado– o la más reciente, de la Audiencia Nacional, de 18 de enero de 2001, sobre derechos de traspaso de futbolistas).

Cuanto queda evidenciado a lo largo de estas notas es, por un lado, el excesivo grado de indefinición fiscal que se da en prestaciones de una gran relevancia, tal es el caso del *know-how*, a cuyo concepto –no siempre nítido, aún hablando exclusivamente de “conocimientos y técnicas empresariales”– hay que añadir las dudas sobre la calificación fiscal de su posible “venta” o sobre las fronteras que guarde respecto de la denominada “asistencia técnica”. Y otro tanto cabría decir de un lato arco de prestaciones de servicios, muy próximas o vecinas de transferencias tecnológicas determinantes de indubitados cánones, cuyo grado de “contaminación” calificativa resulta difícil de evaluar.

También puede advertirse un cierto divorcio entre las consideraciones emanadas de algunas resoluciones judiciales, incluso del máximo nivel, y la doctrina fiscal internacional consolidada en el seno de la doctrina de la OCDE. El distanciamiento entre ambas, en ocasiones y como se ha podido apreciar, puede ser alarmante. No se trata de ponderar aquí el alcance legal de los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, sino de poner en evidencia que su doctrina viene siendo regularmente incorporada a la jurisprudencia comparada –e incluso nuestros propios tribunales lo confirman de ordinario– en materia de derecho tributario internacional afectado por convenios bilaterales.

Por ello, no es feliz, creemos, que se adopten posturas interpretativas “domésticas”, dispares de las que se predicán en el Modelo de Convenio (en cuyos Comentarios el Estado español participa y emite sus Observaciones y Reservas), cuando compete perfilar conceptos esenciales como “asistencia técnica” o *know-how*, o analizar la fiscalidad de un supuesto más concreto, como, por ejemplo, una “transmisión parcial” de programas de ordenador. Son sólo botones de muestra.

El escenario fiscal de las transferencias de tecnología es, queda visto, frondoso. Hemos advertido algunas de sus nebulosas. Sería deseable no tardar mucho en conocer con claridad la dirección (jurisprudencial) que sigue este “universo”.

