

REVISTA DE LA
ECONOMIA SOCIAL
Y DE LA
EMPRESA

SUMARIO

INTANGIBLES Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA	4
Tulio Rosembuj	
PRESENTACIÓN EUCOTAX - SEMINARIO WINTERCOURSE TILBURG 2007	46
INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y COOPERACIÓN TRIBUTARIA	49
Laura Arroyo y otros	
ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO Y DISTORSIONES FISCALES	69
Geraldine Jackman y otros	
EL TRATAMIENTO FISCAL DADO A LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN TERRITORIO NACIONAL Y SU ACTUACIÓN EN EL EXTRANJERO	96
Carmen Echarte y otros	
CURSOS DEL INSTITUTO DE ECONOMÍA PÚBLICA, COOPERATIVA Y DERECHO FINANCIERO 2007-2008	114
ÍNDICE TEMÁTICO	131

Director Tulio Rosembuj - **Consejo de dirección** Isabel Tur, Javier Divar
- **Diseño** Rosa Capitel - **Edición Técnica** IEPyC - **Correspondencia** Vía
Augusta, 125, entlo. 4ª 08006 Barcelona - **Edita** Editorial Einia, SL-
Depósito Legal: B-43500 90 - ISSN: 1130-9121- **Maquetación** Jordi Diví
Sala - **Es una publicación de** Instituto de Economía Pública
Cooperativa y de Derecho Financiero + Universidad de Barcelona –
Asociación Internacional de Derecho Cooperativo.

INTANGIBLES Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Tulio Rosembuj A propósito de la *Section 482 del I.R.C. y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EEUU.*
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona

Índice.

- A.La explotación del capital intelectual.
 - 1.Introducción.
 - 2.La ventaja competitiva.
 - 2.1.Bienes públicos indivisibles..
 - 2.2.Indivisibilidad y cosa común.
 - 2.3.Los sujetos y la cosa común.
 - 2.4.¿At arm's length o fórmula de reparto?.
 - B.La propiedad del intangible.
 - 3. Section 482 del Internal Revenue Code de los EEUU.
 - 3.1.Section 197 del IRC de los EEUU.Amortización de intangibles.
 - 3.2.Section 936(3)(B) del IRC de los EEUU .La renta de la propiedad intangible.
 - 3.3.El propietario,el poseedor y el tenedor.
 - 3.4.La propiedad del intangible en Sec. 482 IRC.
 - 3.5.La contribución al desarrollo del intangible ajeno.
 - 3.6.Los servicios y la transmisión de activos intangibles.
 - 3.7.Los pagos condicionados.
 - 3.8.El reglamento provisional de 4-8-2006 del Treasury-IRS.Atribución de la renta y deducciones de intangibles.
 - 3.8.1.Las condiciones contractuales y la sustancia económica.C.El tráfico jurídico de los intangibles.
 - 4.Brand y brand equity.
 - 5.Los intangibles de producción.
 - 6.La venta,la licencia,la aportación no dineraria.
 - 6.1.La venta.
 - 6.2.La licencia.

- 6.2.1.La división del beneficio.
- 6.2.2.El retorno sobre la capitalización de gastos.
- 6.3.La aportación no dineraria.
- Conclusiones.
- Citas.

A.La explotación del capital intelectual.

1.Introducción.

La explotación del capital intelectual puede ser directa o indirecta.La primera de las formas,la utilización por el titular legal o poseedor legítimo es la lógica de cualquier organización mercantil.El acceso a la ventaja competitiva significa el vehículo de beneficios futuros antes que otros y su efecto es el fortalecimiento de la posición en el mercado.El titular aprovecha las utilidades de su capital intelectual.La segunda de las formas divorcia la titularidad, de la gestión del capital,a cambio de una parte de los beneficios derivados.Esto puede suponer la venta,la licencia, o la aportación no dineraria a otras sociedades o entidades vinculadas., El conjunto vinculado es un ámbito específico y peculiar,puesto que el tráfico jurídico del bien inmaterial en su interior, será directo o indirecto en función de los intereses de su titular(real).Es decir,puede darse una forma de explotación directa o indirecta en base a las ventajas que ocasione,desde la perspectiva hacia el exterior de la competencia comercial y fiscal.En otros términos,una venta puede no responder a su naturaleza jurídica efectiva o,a la

inversa, un arrendamiento podría analizarse como venta según las condiciones contractuales o la cesión de un intangible puede caracterizarse como un servicio o éste como la cesión de un activo inmaterial.

La forma de los contratos y acuerdos no contractuales en el conjunto vinculado debe tomar en cuenta que la disposición o posesión y goce de bienes y servicios en su interior origina desplazamientos financieros y fiscales transfronterizos en cuya virtud la opción fiscal puede apuntar a la deducción de los pagos y gastos que se efectúan desde un determinado país y/o al cobro o ingreso que supone para otro en un país distinto. La localización de los pagos y gastos o de los cobros e ingresos puede apoyarse en finalidad fiscal exclusiva y, por tanto, subordinando la realidad jurídica efectiva a los propósitos de una organización transnacional bajo dirección unitaria sobre el común de todos sus miembros. Pero, sería un error reducir el precio de transferencia interno a la sola expresión tributaria. En verdad, el precio de transferencia es el modo de retribución típico del conjunto vinculado transnacional.

La organización subyacente del conjunto vinculado es una e integral y no califica sus partes, sean filiales, representantes, sucursales, presencia comercial, como entidades separadas e independientes. El precio a cobrar o a pagar por la disposición, posesión o goce de un bien de capital intelectual no está en el segmento, si no en la opción del conjunto y para satisfacer el interés legítimo de la organización en su totalidad.¹

El ahorro de coste fiscal o el aumento del beneficio consolidado libre de impuestos del conjunto vinculado es una ventaja competitiva ligada a la organización transnacional y que, esencialmente, en la actualidad, se sustenta en la difusión y diseminación

simultánea de capital intelectual propio en el mercado global.

La explotación de los bienes inmateriales en versión global conforma un vehículo de precio de transferencia, que autoalimenta la distribución total de la carga fiscal voluntariamente soportable.

La localización o deslocalización del beneficio del conjunto vinculado entre Estados opera mediante los precios de transferencia de bienes y servicios, cuya calificación jurídica, en todo caso, dará como resultado o abuso de las formas jurídicas o, más aún, simulación. No hay, en verdad, precio de transferencia que no se exhiba en un contrato, acuerdo no contractual o documento entre las partes indicadas, para encubrir la divergencia de la contraprestación, con la que hubiera debido establecerse conforme al valor normal de mercado, con finalidad fiscal exclusiva. Pero, es reductivo instalar la sospecha de desviación sistemática en un orden operativo que no puede actuar de otra manera que la que actúa.

La reacción de cada ordenamiento jurídico convierte en transgresión legal fiscal un modo de actividad que está fuertemente condicionado por la forma de organización única y unitaria del conjunto vinculado.

La conducta anómala del conjunto vinculado no puede atribuirse a motivaciones o razones de sujeto infractor por su propia naturaleza; sino a la especial tensión que supone tratar de identificar **at arm's length** la circulación de bienes, derechos, servicios, en el circuito de una organización única y unitaria. El comercio independiente en el mercado no es la analogía más eficiente para juzgar las operaciones intrafirma. Básicamente, porque muchas de esas transacciones no se llevarían a cabo con terceros fuera de la organización.

Esto se hace evidente en los servicios e intangibles, puesto que integran el núcleo

esencial de la ventaja competitiva de la empresa. Es cierto que hay contribuciones maduras, de rutina, que forman parte de la cultura del sector económico en el que se actúa y cuya cesión o concesión no merma la capacidad de la empresa; pero, no lo es menos que el secreto posesorio, el secreto propietario, el capital humano, que puede determinar el mayor valor del crédito o reputación (**goodwill**) está fuera de los parámetros de transacciones u operaciones ordinarias.² En otros términos, la comercialización del capital intelectual resulta de la conversión de activos únicos, especiales, innovadores, en mercancía (**commodity**), pero, en ese supuesto no es que se contraste con su valor normal de mercado, sino que equivale, en su resultado, al valor normal de mercado porque no hay otro.

Solo por circunstancias o azar, el valor de los intangibles o de los servicios calificados por su secreto, posesorio o propietario, no podrá ser fiablemente comparado con el de otra organización en el sector, porque, simplemente, no existe.

“Un sector influyente de la doctrina enfatiza que las corporaciones modernas existen precisamente porque tienen dificultades para fiarse de las transacciones en el mercado bajo ciertas circunstancias. Cuando el know how u otros activos intangibles son **inputs** importantes, hay “dificultades en las transacciones”.³ Si hay valor, hay secreto y si hay secreto no hay posibilidades efectivas de comparación en el mercado.

El precio de transferencia responde al valor del secreto en una particular forma de organización jurídica, cooperando a la creación de crédito o reputación, aún a pacto de incumplimiento de la ley fiscal. El precio interno responde a una organización que es unitaria y única y no al contrario. Hay una comunidad de objeto, de personas, de poseedores, de intereses que colecciona sus deci-

siones bajo dirección central: un fondo de comercio inicial que se despliega globalmente, aprovechando la creación y expansión de su capital intelectual como vehículo de diversificación simultánea.

2. La ventaja competitiva.

La ventaja competitiva internacional es consecuencia de la acumulación y explotación simultánea y global del capital intelectual (intangibles, servicios o ambos). La diferencia en el mercado permite el paso adelante, sea en mayor rentabilidad, menores costes o, asimismo, en la creación de barreras que impidan el acceso de los competidores. El escenario del hecho global gira en torno a la disposición y posesión de información y conocimiento. El crédito o la reputación de la organización es su fondo de comercio inicial, su contenido de novedad aplicable en todos y sobre todos los lugares en los que se actúa o pretende actuar. La especificidad del hecho global inmaterial es que resulta susceptible de aplicación simultánea en distintas localizaciones, sin que ninguna de ellas excluya a las restantes.

La organización unitaria bajo dirección única tiene un problema añadido respecto a la que no lo es. La circulación de la idea o de la innovación en su interior mediante cesión o concesión a filiales, agencias, sucursales, presencias comerciales en el exterior carece, en verdad, de un precio objetivizable. Esto es, un precio de mercado o cuasi ya que el sentido del tráfico es el máximo aprovechamiento de la creación en el menor tiempo posible, sin obstáculos que impidan su efecto en toda la organización. O, la ausencia de precio porque no hay intención alguna de cesión o concesión a terceros independientes.

“Por ejemplo, si tu tienes alguien en la empresa que ha conseguido una buena idea

o proyecto, sería un grave fallo establecer un precio de transferencia sobre la idea dentro de la empresa. Tan pronto como se aplica en un sitio, tu debes aplicarla en toda la empresa. No puedes impedir que un precio impida el proceso. Pienso que a un nivel esencial, no sabemos todavía cuáles son las medidas análogas de coste o de precio de transferencia que funcionan.”⁴

Hay una primera distinción que alude a los bienes de información comercializables de los que no lo son. Los primeros tienen un componente conocido en el sector o en la industria, conocimiento público que viene de su período de madurez o de su transformación en tecnología de rutina. Esos intangibles y servicios, por difícil que sea su individualización, pueden abordarse desde una perspectiva tradicional **at arm's length**, puesto que, en la práctica, son mercancías comparables y susceptibles de valor de mercado. (contribuciones de rutina)

Los bienes de información que no son comercializables son los que predicen la ventaja competitiva que deriva de su carácter específico, peculiar, como bienes únicos, raros, de imperfecta imitación o difícil sustitución (contribuciones que no son de rutina). Es aquí donde el criterio de valor normal de mercado resulta ausente por mor de la incomparabilidad. El tráfico dentro de la organización no responde al precio, sino a la diseminación o difusión contemporánea en los lugares donde se lleve a cabo la actividad económica.

La identificación del intangible no de mercado, principal fuente de riqueza de la organización, es uno de los puntos de mayor complejidad. El valor normal es un recurso útil en la medida que se aplica sobre bienes y servicios normales cuya transacción discurre en condiciones normales. No hay, sin embargo, una alternativa usual,

desde el momento en que la operación tiene como referencia un bien o servicio peculiar o distinto, fuera de mercado:

“Aquel de los nuevos bienes es el mundo de la diferenciación y de la subjetividad “creativa”, no de la uniformidad o de la objetividad “serial” y “repetitiva”.⁵

No está demás repetir, aunque sea sabido, que en la fijación del precio de transferencia dentro del conjunto vinculado prevalecen formas y contenidos que no necesariamente coinciden con las operaciones similares que se practican entre empresas independientes.

Aún más, algunas de ellas nunca se celebrarían con éstas para no facilitar la ventaja competitiva adquirida. La cesión o concesión de información a una filial no parece que sea automáticamente identificable con los usos normales de mercado, porque el interés es distinto, sea para procurarse la diversificación o la economía de escala que se pretende o impedir la entrada de la competencia en el mercado.⁶

2.1. Bienes públicos indivisibles.

El bien inmaterial tiene los atributos del bien público o social indivisible en cuya virtud su consumo individual no empece su utilización simultánea por otros. No es como en el caso del bien material cuyo empleo por alguno significa una limitación para su uso por otros. Los intangibles, como los bienes públicos en sentido estricto, son de consumo no rival: sirven para la satisfacción de una pluralidad indefinida de individuos, sin que el disfrute de una parte de los mismos, excluya el que pueden recabar los demás. El bien inmaterial es de oferta indivisible, no excluyente.⁷

Una de las consecuencias de su calificación como bien indivisible es que el activo inmaterial no es susceptible de partición, so

pena de desmerecimiento o detrimento de su valor íntegro. La fractura de aplicación mengua su aprovechamiento y está directamente relacionada con la necesidad de distribución total y simultánea de su explotación. En otros términos, la escala y la velocidad son determinantes de la ventaja competitiva del intangible y de su indivisibilidad técnica y económica.⁸

Esto es evidente en cuanto al fondo de comercio inicial que la organización aporta a todos sus elementos integrantes. El crédito o reputación primero es una dotación relevante para la actividad a desarrollar que tiene en su valor preexistente la clave del valor futuro de la sucursal, filial, agencia, presencia comercial de que se trate. El fondo de comercio es indivisible por definición, puesto que su división, fractura o reparto, supone un efecto devaluatorio y detrimental. Y el **goodwill** es único para el conjunto vinculado del que se aventaja o perjudica cada una de las partes que lo integran. Sin embargo, una vez que el fondo de comercio individualiza la organización en otros países y mercados, su valor o desvalor dependerá, también, de los elementos que forman parte de la misma; planteándose una suerte de comunidad (de bien) indivisible en torno al crédito o reputación que beneficia o perjudica al conjunto, en proporción a su actividad, riesgo, beneficio.

2.2. Indivisibilidad y cosa común.

No es arriesgado definir la indivisibilidad del fondo de comercio del conjunto vinculado como presupuesto de las relaciones jurídicas de sus partes a la cosa en común. La subordinación jerárquica, el control o la dirección unitaria no elimina que los partícipes posean intereses compartidos en la finalidad común de la organización (matriz, dominante, controlante).

De la aportación inicial del fondo de comercio indivisible a los sujetos o entidades vinculadas podría inferirse una mera distribución unidireccional de actividades de recepción pasiva desde el centro a la periferia; pero, esto no es verdad, puesto que desde el fondo de comercio inicial cada partícipe desarrolla activamente en su ámbito los objetivos trazados, pero, a la vez, interactúa con la totalidad de los intereses representados. La oferta del fondo de comercio inicial, indivisible e inmaterial, postula un objeto compartido, una cosa en común, para su realización en comunidad de derechos e intereses. La degradación del **goodwill** o su revaluación circula en todas las direcciones, afectando a su creador o a los aplicadores, a la organización central o a sus radios.

La cosa en común, el fondo de comercio, no es solo de una parte, sino de varios, con diferente título y en la proporción que se pacte. Pero, lo que es relevante es la consideración de una comunidad de intereses representativa de las relaciones jurídicas entre los componentes del conjunto vinculado, con prescindencia de sus formas jurídicas o acuerdos contractuales o no contractuales existentes. La pluralidad de sujetos o entidades indica el objeto compartido, la cosa común, cuyo origen es la explotación del fondo de comercio de la organización, en algún caso con derecho dominical, posesorio o de mero interés legítimo a su gestión y resultado.

La aportación del fondo de comercio inicial, del intangible de la organización, sea como secreto posesorio, secreto propietario o capital humano, es la condición necesaria para el aprovechamiento de la ventaja competitiva en el mercado. El objeto indivisible determina la subordinación de los participantes a su conservación y acumulación, que trasciende la obtención de satisfacción

nes particulares, en base a una finalidad común, de gestión colectiva y jerárquica.

La indivisibilidad del objeto significa que no hay exclusión de beneficios o riesgos, de pérdidas o costes que no afecten, en su proporción, a cualquiera de los miembros del conjunto vinculado.

Las distintas situaciones jurídicas subjetivas de los comuneros del conjunto vinculado conjugan la pluralidad de personas o entidades con diverso título sobre el fondo de comercio de la organización única, bajo dirección unitaria y orgánica, cuyo objeto es indivisible, común y compartido. La división o partición del objeto inmaterial supone o la extinción o la devaluación del valor de la organización en su totalidad.

El núcleo esencial del conjunto vinculado es, entonces, la diseminación de su fondo de comercio entre los partícipes, el nexo de agregación inmediata de una pluralidad de personas y entidades en torno a un fin unitario. La organización se expande mediante la contribución de su fondo de comercio a otros partícipes bajo forma jurídica diversa, sean sociedades filiales, sucursales, presencia comercial, agentes, lo cual supone la comunidad de intereses del conjunto vinculado.

La puesta en común del crédito o prestigio de la organización, de la información y conocimiento que atesora es la condición necesaria para que pueda obtenerse algo más de lo que dispone, mediante la generalización del objeto a una pluralidad de sujetos que constituyen, pese a la diversidad de sus formas y títulos jurídicos, una verdadera comunidad de intereses participantes.

El fondo de comercio inicial es jurídicamente indivisible, alimentando la constitución de la comunidad de partícipes en la "cosa común". Su valor permanece indivisible para el conjunto y tanto su aumento como su disminución no es parcial o frag-

mentaria, sino total.

El precio de transferencia no es solo un instrumento fiscal, sino también de organización de empresa. Cualquiera de las operaciones o transacciones intrafirma están sujetas a un precio que responde, en primer lugar, a la autorregulación interna, a la comunidad de intereses constituida y, después, a otras finalidades coadyuvantes, entre las que destacan las fiscales. Pero, es un error pensar que en el conjunto vinculado existe otro precio que el de transferencia entre las partes relacionadas, porque, sería absurdo anticipar en el precio decisiones que afectan la ventaja competitiva ante terceros ajenos en el mercado.

La orientación del precio de transferencia depende de la dirección jerárquica unitaria y única y queda siempre subordinada al resultado total del conjunto vinculado. En consecuencia, la fisiología de la comunidad de intereses es el precio de transferencia, ajustado y adecuado a los resultados que se pretenden, incluido el fiscal.

El precio de transferencia tiene en los servicios e intangibles su campo actual de preferencia. Es menos arbitraria (*rectius*: susceptible de control) la autodisciplina del precio en los bienes inmateriales y servicios que en las mercancías o productos finales. Esto no significa que pueda excluirse en los bienes materiales o físicos, sino que su práctica está más acotada a la contabilidad de los costes y al análisis de comparabilidad con productos o mercancías similares o semejantes y, asimismo, al valor en aduanas. Podría arriesgarse que su efecto en el resultado del conjunto vinculado es menos libre que el de los intangibles y servicios.

La opción real de la decisión del precio de transferencia de los productos o mercancías, terminados o semiterminados, es más

cara que la que puede corresponder a los servicios e intangibles, puesto que exhibe un riesgo superior de aplicación, inclusive, con sanción correlativa, como en el caso de los EEUU o, recientemente, España.

La perspectiva de análisis alternativa, fundada en la separación de las partes del conjunto vinculado, supone el desconocimiento de la naturaleza del conjunto vinculado como comunidad de intereses único y unitario. Esto conduce inevitablemente a la transgresión en el país donde se evita o elude el impuesto sobre el beneficio doméstico. El precio de transferencia sirve como vehículo de reparto irregular de beneficios hacia otro país de baja o nula fiscalidad. Es, en palabras de un autor, el “autocontrol del coste del impuesto del beneficio sobre base mundial”⁹

El traslado irregular de beneficios gravables conforma un abuso de formas o simulación en el país donde se provoca el hecho lesivo para su transporte artificioso hacia localizaciones fiscales más favorables.

El problema es más grave desde la perspectiva del mercado, local o internacional, porque el precio de transferencia en sí mismo es una **prima del conjunto vinculado como tal**; un premio que, a la par, aventaja al sujeto y crea una desventaja a la empresa independiente. El mercado deja de funcionar **at arms length** cuando es el cauce para privilegiar los comportamientos distorsivos. Es la idea de **passive association** en el nuevo reglamento, que sirve para desestimar servicios onerosos cuando el receptor los recibe simplemente por ser miembro del grupo.

Si el presupuesto de la discriminación, la obtención de ventajas competitivas, es la autorregulación de la disciplina fiscal en base a criterios propios, de conveniencia, el precio de transferencia asume el carácter de **opción real de empresa**, aparejando, de

partida, un beneficio del que están fuera los que no reúnen los elementos propios de la empresa asociada o vinculada. La consecuencia es la competencia comercial lesiva, la alteración de las condiciones competitivas, en perjuicio de los terceros concurrentes.

Por eso, desde el examen completo del conjunto vinculado y la admisión regular del precio de transferencia intrafirma derivan conclusiones distintas, ya que propone un modo de gravamen del beneficio que debe, necesariamente, calcularse sobre la unitariedad y unidad de la organización y, en particular, sobre la indivisibilidad jurídica del fondo de comercio. Es cierto que una aproximación de detalle sobre el contenido del fondo de comercio permite apreciar diferencias entre el secreto posesorio, el secreto propietario y el control de los bienes inmateriales; pero, no lo es menos que el punto de partida debiera, por fuerza, responder a la idea de conjunto, que no de partes aparentemente autónomas e independientes, partes dependientes aparentemente autónomas, partes ficticias no autónomas ni independientes. Me refiero, a sociedades filiales, sucursales, sociedades de papel o equivalentes,

Y, no menos importante, sería la correcta calificación del precio de transferencia como **prima** ajena a la voluntad de competencia leal, derivada del funcionamiento de la organización unitaria y única bajo dirección jerárquica y orgánica. Al límite, hay una confrontación entre la competencia comercial ilícita y la competencia fiscal lesiva que se conecta inmediata y directamente al ahorro de costes o aumento de beneficios que no tienen por origen solo y exclusivamente la competitividad, sino, además, la voluntad adicional de aprovechamiento fiscal y mercantil respecto al mercado.

No es que el conjunto vinculado exista para la elusión o evasión fiscal o la competencia desleal, pero, una vez que existe impulsará las situaciones de ventaja que le asisten, incluidas las fiscales y comerciales.

2.3. Los sujetos y la cosa común.

La comunidad de intereses se construye a través de una pluralidad de sujetos con un objeto único y común. La indisolubilidad del vínculo tiene como base el fondo de comercio, como bien jurídico autónomo de los elementos que lo nutren, y cuyo contenido es el compendio del capital intelectual de la organización. Su división suele ser irreparable, desmereciendo a la totalidad y la dispersión de sus elementos componentes informa la destrucción o desaparición del fondo de comercio.

La articulación de intereses en primer grado ofrece la participación del capital relacional en la conservación del fondo de comercio –clientela, proveedores, distribuidores–; la participación del capital financiero –los accionistas–; de los inversores y de los trabajadores (del capital humano), participación necesaria para la adquisición y mantenimiento de la ventaja competitiva. La comunidad de intereses dependiente de la **corporate governance** de la organización. La pluralidad de sujetos vocados a la creación de rentas apropiables es una articulación de primer grado que es genérica a cualquier tipo organizativo, sea o no conjunto vinculado.

La articulación de intereses en segundo grado es, en cambio, específica, al conjunto vinculado y supone que hay una pluralidad de sujetos partícipes cuyos derechos y obligaciones resultan de su integración en el conjunto vinculado y, en virtud de lo cual, devienen propietarios, poseedores o tenedores del fondo de comercio único y

común, que les estaría vedado si no estuvieran dentro.

El fondo de comercio es el pro indiviso compartido por una pluralidad de sujetos y lo es porque están en comunidad. Esto no significa que todos los sujetos sean titulares del o de los mismos derechos que causan su legitimación. Los hay que son propietarios legales de patentes o marcas; quienes son poseedores, por su señorío de hecho, de know-how y, por último, los que pueden ser meros tenedores o detentadores por su actividad particular en la creación, desarrollo o aumento de valor de la marca, de la patente, del know-how, del I+D, en suma, del fondo de comercio.

La participación de una pluralidad de sujetos en la cosa común indivisible, en el fondo de comercio de la organización, al amparo del secreto propietario, del secreto posesorio, del mero control material, indica que el trazo subjetivo de la comunidad de intereses no es singular y propio de cada miembro, si no que se refiere a derechos, señoríos, usos parciales distintos del derecho colectivo del conjunto vinculado. En efecto, el conjunto no es equivalente a las pretensiones jurídicas separadas de las personas que lo integran, puesto que bien puede calificarse como sujeto de derecho resultante de la participación de la pluralidad de sujetos en la cosa común, en el fondo de comercio. Una pluralidad de sujetos en el sujeto colectivo que tiene por objeto el acceso al fondo de comercio de la organización, a título propietario, de poseedor, de tenedor, en la proporción y alcance cuantitativo y cualitativo que se pacte.

No es la patente, entonces, ni la marca; no es la publicidad ni la investigación y desarrollo; sino todos y cada uno de los intereses los que crean la comunidad, partiendo del fondo de comercio indivisible y compartido.

La mera pertenencia al conjunto vinculado genera el derecho o la facultad al disfrute del fondo de comercio, simplemente, por estar en la comunidad y no fuera, por ser comunero y no empresa independiente. Y no enturbia el concepto que cada una de las personas partícipes pueda ostentar expectativas o derechos distintos, a veces ligadas a la propiedad legal o jurídica (el titular de la patente) y otras a la posesión (el know how) o la inversión de publicidad del distribuidor en la difusión de la marca).

A la vez, la mera pertenencia determina obligaciones del partícipe hacia el conjunto o a favor de alguno de los otros miembros que no las tendría si no fuera comunero. Este coste es simétrico al beneficio que inaugura la pertenencia al grupo común. El fondo de comercio no es un activo estático y cristalizado, dado que requiere conservación y acumulación sucesiva. No hay organización que voluntariamente actúe para el consumo y desvalor de su crédito o reputación en el mercado.

Por lo tanto, el primer deber del comunero es hacia el fondo de comercio preexistente recibido para iniciar su andadura y la forma de pago se traducirá en compensaciones en el precio de los servicios que necesite para su actividad económica, en los costes de proceso y producción de los bienes y servicios, en investigación y desarrollo, sostenimiento de la **brand** o del **know how**.

No tiene parangón la transacción de mercado y la que se verifica entre empresas asociadas. Y no lo tiene porque hay operaciones o tráfico patrimonial que nunca se producirían si no fuera porque la parte pertenece a un todo. En primer lugar, la entrada en el mercado arropada por un crédito que asegura clientela inmediata desde la instalación y, en segundo lugar, porque la penetración en el dicho mercado tiene el respaldo y la garantía de servicios e intangibles que

la facilitan, sin contar, el capital o inversión financiera.

El precio de transferencia originario se despliega desde el momento en que se adopta la opción real de constitución e iniciativa económica en otro país. Aquí se establece la primera obligación del miembro, los compromisos de pago primarios que debe afrontar para confirmar su actividad económica. La puesta en común del fondo de comercio implica el **buy-in** de todos y cada uno de los beneficiarios del conjunto vinculado, o sea, el precio de la pertenencia a la comunidad de intereses.

La obligación de **buy-in** es, a nuestros fines, sumamente ilustrativa, puesto que si bien se expresa en el acuerdo formal de reparto de costes en el conjunto vinculado para el desarrollo de I+D tiene un alcance superior. En efecto, el **buy-in** es la obligación de pago al propietario del intangible preexistente para su puesta en común. Asimismo, es una obligación impuesta a cualquiera de los nuevos partícipes que se incorpora con posterioridad al proyecto de creación o mejora del intangible. En rigor, es una prima por el acceso al bien de información previo en proporción a los costes y beneficios que persigue.

El reconocimiento del beneficio previo y del coste sucesivo es consecuencia del nexo de vinculación y, su **premium**, al ser fuera de mercado representa el precio de transferencia inicial del **start up** de la empresa en otro lugar. La lógica es la misma que inspira el **buy-in** de intangibles preexistentes en el acuerdo compartido de costes en base a la expectativa razonable de beneficios que se esperan.

2.4. ¿At arm's length o fórmula de reparto?

El criterio de comparación externo del

valor normal de mercado ha sido objeto de críticas, una de las cuales y la más importante, es la contradicción entre una organización única y unitaria, de actuación global y el esfuerzo de valorar su actividad interna como si las sociedades y entidades que la integran fueran independientes o separadas. Esto es particularmente claro en materia de intangibles únicos donde las comparaciones no pueden llevarse a cabo, porque simplemente no las hay.¹⁰

La alternativa de la fórmula de reparto al criterio del **at arm's length** define un sistema unitario del conjunto vinculado, apreciando su carácter organización única y global que califica el beneficio total del conjunto vinculado y su localización en cada Estado en base a las ventas, propiedad o salarios sostenidos en cada uno de ellos.¹¹ La fórmula del reparto tiene su principal mérito en la premisa que la sostiene, esto es, la unidad del sujeto y la necesaria conveniencia comercial y fiscal que guía su tráfico jurídico y empresarial dentro de la organización. Su aplicación internacional es dudosa en ausencia de acuerdo general entre los Estados, que lleva o a la no imposición o a la doble imposición de las operaciones transfronterizas.

Pero, quizá, son los principios que le inspiran los que están destinados a influir en el tratamiento de los precios de transferencia. El recurso a indicadores internos de referencia, tales como la propiedad, los salarios, las ventas, suponen que la calificación del problema puede relativizar la búsqueda de comparables externos a la organización única. El valor normal de mercado puede derivarse desde el interior de la empresa, en defecto o ante dificultades para conseguir la referencia con otro externo.

La fórmula de reparto se asienta en la idea de una organización única y unitaria cuyo beneficio puede deducirse de su propia

actividad económica conjunta a través de indicadores de diversa naturaleza.

No es exagerado señalar que en materia de intangibles la fórmula de reparto tiene dos ejemplos propios: el **profit split** y la capitalización de costes. El primero, consiente, desde la propia empresa, en atribuir el beneficio o pérdida combinado de operaciones vinculadas conforme a la contribución por cada una de las partes en su valor relativo. El segundo, establece el coste de la inversión en el intangible, v.g. publicidad o I+D para determinar su valor capital aproximado que permita obtener una idea del flujo de rendimientos que puede originar. Por la vía del beneficio o pérdida resultante o del coste se podría definir, al menos en el ámbito de los intangibles, una valoración de las operaciones vinculadas que no fuera ficticia y reflejara la opción real asumida por la organización para su desarrollo.

B. Concepto, propiedad y renta del intangible.

3. Section 482 del Internal Revenue Code de los EEUU.

La Section 482 del IRC habilita a la Administración tributaria a corregir la renta, deducciones, créditos o beneficios fiscales del conjunto vinculado a efectos de impedir la evasión fiscal o reflejar con claridad su renta. El propósito explícito consiste en asegurar la verdadera renta imponible de las operaciones en el seno del conjunto vinculado.¹²

En la S.482 se establece, como concepto general, que cualquier transmisión o licencia de intangible obliga a determinar el beneficio o renta en forma adecuada con relación al beneficio o renta atribuible al propio intangible, permitiendo correcciones de la contraprestación de la operación en

períodos sucesivos aunque, en origen, se ajuste al valor de mercado.

La disposición denominada **superroyalty** pretende evitar que el intangible creado o desarrollado en los EEUU se transfiera a una filial en el exterior a bajo precio y a una jurisdicción de baja fiscalidad para preservar su fuente de ingresos. El criterio de la determinación adecuada del beneficio facilita comprobar si la compensación que recibe el transmitente del intangible, en forma única o periódica, es apropiada a la corriente o flujo de renta que puede generar; comprobación que tiene lugar no solo en el momento en que se produce la transacción, sino, en períodos sucesivos.

A partir de enero de 2007 entraron en vigor las nuevas reglamentaciones del Tesoro y del I.R.S. sobre el tratamiento de los servicios y la asignación de renta y deducciones de los intangibles. Conviene previamente, enunciar algunas consideraciones que faciliten su comprensión.¹³

La norma apunta dos conductas de infracción. La una que deriva de la ocultación (evasión fiscal) y la otra, que puede reconducirse a comportamientos de infracción no dolosos, sino dirigidos a desdibujar, emborronar, difuminar, la transparencia de la fuente de renta gravable, en fraude de ley.

El IRS cuantificaba, en 1998, en 2.8 billones de dólares la brecha fiscal derivada del abuso de precio de transferencia.¹⁴ Recientemente, se afirma que si diez años atrás el 25% de los beneficios externos de las empresas americanas se localizaba en paraísos fiscales; hacia 2001 puede estimarse que ello ocurre con el 50% de los beneficios. En otros términos, por obra del precio de transferencia se volatiliza la base imponible del Impuesto de Sociedades local y esto se produce con carácter global en cada uno de los Estados fiscalmente correctos.

La manipulación del precio de transferencia para desplazar artificialmente renta hacia territorios de baja o nula fiscalidad y gastos a las jurisdicciones de fiscalidad superior... "que va más allá de la minimización legítima de impuestos."¹⁵

El problema que menos preocupa, pero que no debiera, es la específica naturaleza jurídica del conjunto vinculado, una vez que se constata la ineficacia de identificación de las operaciones internas como si fueran propias de empresas independientes en el mercado (**at arm's length**). Y ello porque si se parte de la premisa de la organización única y unitaria, pese a la existencia de sociedades filiales, agencias, sucursales o presencias comerciales en el exterior, podría dibujarse una disciplina que no lleve sistemáticamente a la infracción, sea por abuso de formas o simulación.

La transmisión de intangibles complica, por la propia naturaleza del bien, la aplicación del criterio **at arm's length** y la posibilidad de control¹⁶ comparable del precio de transferencia. El valor del intangible en la organización es difícilmente estimable fuera y con respecto a otra u otras, porque es el núcleo de su ventaja competitiva. A ello se une que, dentro del conjunto vinculado, la calificación de las operaciones responde a la propia naturaleza de la organización única bajo dirección unitaria, dificultando su caracterización fiscal.¹⁷

3.1. Section 197 del IRC de los EEUU. Amortización de intangibles.

La Section 197 permite la amortización en quince años de los costes capitalizados de los intangibles que enumera, resultantes de la adquisición en transacciones que suponen un cambio significativo de la propiedad o empleo. La clasificación es más amplia que la contenida en la Section

936(3)(B) y, por ello, añade relevancia al concepto de intangible, en la medida que ésta acepta, abiertamente, la inclusión de bienes inmateriales similares.

El desarrollo reglamentario ofrece los conceptos de intangibles cubiertos por la Section 197.

-fondo de comercio: valor de la empresa por la expectativa continuada de soporte de clientela debido al nombre comercial o reputación y crédito en el mercado.

-empresa en actividad: el valor añadido de una empresa ligado a la propiedad, porque la propiedad es parte integral de la actividad en marcha de la empresa. Esto incluye el valor basado en la capacidad de la empresa para continuar su funcionamiento y generar beneficios aunque haya cambio de propiedad.

-plantilla: comprende la composición de la plantilla, v.g. experiencia, educación, formación.

-contabilidad, registros, documentación: se refiere al valor intangible de los manuales técnicos, de formación, programas, archivos de datos y sistemas contables o de control de inventarios. Asimismo, el coste de las listas de clientes, de suscriptores, archivos de pacientes o clientes, la extinción de seguros, las listas de anunciantes.

-patentes, derechos de autor, fórmulas, procesos, diseños, modelos, formatos o know how.

-capital relacional con clientes: indica la composición del mercado, la cuota de mercado, y cualquier otro valor que resulta de la provisión futura de bienes y servicios por las relaciones con la clientela en el curso ordinario de la empresa, v.g. una base de clientes, un mercado subdesarrollado o crecimiento de mercado.

-capital relacional con proveedores: señala el valor de la adquisición futura de bienes o servicios usados o vendidos por la empresa

a causa de las relaciones con los proveedores. v.g. relaciones favorables con los distribuidores, una valoración favorable de crédito.

-licencias o autorizaciones públicas: se trata de cualquier derecho concedido para el comercio o la industria, sea para la venta de bebidas alcohólicas o la concesión de frecuencias para radio o televisión.

-pacto de no competencia: el contrato de compra de la empresa o una de sus partes sustanciales puede incluir el acuerdo de no competencia por el vendedor que es un valor intangible en sí mismo.

-franquicia, marca o nombre comercial: se refiere a aquellas transacciones que suponen la verdadera transmisión del derecho, distintas a las que dan lugar a pagos condicionados por conservación de derechos por el titular.

La Section 197 excluye, en general, el intangible que no resulta de la compra a terceros o no está afectado a la actividad de la empresa y que suponga un cambio significativo de propiedad o uso. En especial, si se trata de intangibles autogenerados por el contribuyente. Por ejemplo, no es amortizable, porque lo crea el contribuyente, un proceso tecnológico desarrollado para la empresa por otra persona, conservando la primera todos los derechos derivados de su aplicación.

El intangible amortizable que se transmite después de un año origina renta ordinaria hasta el límite de la cuantía amortizable. El exceso o defecto será ganancia o pérdida de capital. En cambio, si la tenencia del intangible es de menos de un año o un año, su venta genera ganancia o pérdida de capital. La Section 197 ilustra sobre los distintos bienes inmateriales y puede apreciarse que, en general, adopta una formulación más amplia que la que se relaciona en la Section 936(3)(B). No obstante, ésta expresa una

cláusula residual que absorbe la individualidad del intangible, por ejemplo, la transmisión de fondo de comercio, queda incluida en su concepto, aunque no conste en forma singular.

3.2. Section 936 (3)(B) del IRC de los EEUU. La renta de la propiedad intangible.

La Sección 936(3)(B) dispone sobre el rendimiento íntegro derivado de la propiedad de intangibles por cualquier sociedad. El concepto de intangible comprende:

- patente, invención, fórmula, proceso, diseño, modelo o know-how.
- derechos de autor de carácter literario, musical o de composición artística.
- marca, nombre comercial o *brand*.
- franquicia, licencia o contrato.
- método, programa, sistema, proceso, campaña, informe, estudio, previsión, estimación, lista de clientes o datos técnicos.

-cualquier otro de carácter similar, **el cual tiene valor sustancial independiente de los servicios de cualquier persona.** El valor intangible sustancial autónomo del bien que no se desprende de sus atributos físicos, sino del contenido intelectual.

El artículo excluye el beneficio razonable que deriva de transmisiones, permutas o cualquier otra disposición de productos o de la prestación de servicios y que puede determinarse conforme a los costes directos e indirectos incurridos por la sociedad para obtenerlo.

Hay un bien jurídico apto para generar beneficios de su explotación, por venta, alquiler, aportación, cuya configuración es independiente de la prestación de servicios que le puede acompañar, porque tiene un valor propio, intrínseco, autónomo, de carácter intelectual, derivado de la información, del conocimiento, tácito o

expreso, de su titular. La titularidad no se agota en la relación dominical, sino que puede legitimarla la plena posesión del que obtenga los rendimientos, aunque no sea propietario legal o ejercite de cualquier forma el control de su explotación.

3.3. El propietario, el poseedor, el tenedor.

La participación de los sujetos en la cosa común responde a fuentes y titularidades diversas. Es el hecho propietario, basado en el título dominical; la propiedad de hecho, fundada en el título posesorio como si fuera el dueño, y, por último, como tenedor o detentador material del bien, cuyo dominio o posesión pertenece a otro.

La identificación de la situación subjetiva activa de la persona respecto al bien inmaterial responde a alguna de las tres modalidades enunciadas.

La S.482 del I.R.C. y su reglamento define como propiedad legal del intangible la que resulta de su inscripción registral u otras disposiciones legales, conforme a los hechos y circunstancias. La propiedad legal es condición necesaria, pero no suficiente si no hay concordancia con la sustancia económica de la operación o transacción llevada a cabo.

La posesión del sujeto como si fuera el dueño comprende la titularidad que puede derivar del contenido contractual y del alcance de los derechos esenciales concedidos. El ejemplo es cuando un licenciataria recibe del licenciante todos los derechos de uso y explotación en forma perenne y exclusiva, inclusive, con la facultad de cesión a terceros.

Y, finalmente, la tenencia o detentación ilustra la relación material entre el sujeto y el bien inmaterial, siempre por encargo del propietario o poseedor.

La sustancia económica es el determinante de la realidad jurídica en curso y que confronta no tanto la forma y el fondo de la operación, cuanto la efectividad de la forma jurídica empleada y su realidad material, esto es, la forma como prototipo de la transacción y ésta adecuada al vehículo utilizado.

La OCDE parece distinguir entre propiedad legal y propiedad económica aunque, como se verá, no adquiere carácter general. El titular legal es el sujeto que tiene el derecho sobre el intangible y, obviamente, la plena capacidad de cesión y concesión a terceros. El propietario económico, en cambio, es la persona que tiene el derecho a la explotación y utilización del bien inmaterial. Esta diferencia, en verdad, no es otra que la del propietario y del poseedor como si fuera el dueño.

La identificación de la situación jurídica activa de la persona es importante puesto que permite conocer quien es el que tiene derecho a los beneficios o rentas que derivan de la propiedad o explotación del intangible y cuales son los costes que asume para su obtención.

Puede suceder que el propietario legal no sea quien tiene el derecho a los rendimientos, porque no subvino a los costes o que al poseedor como dueño no se le asignen los beneficios de su gestión y si, en cambio, los costes. O, asimismo, que la atribución del valor del capital inmaterial reconozca o desconozca las contribuciones o aportaciones de los detentadores que facilitan su creación, conservación o mejora.

El punto de partida es que en un conjunto vinculado (transnacional) la exportación del intangible hacia el exterior a través de una filial, sucursal, presencia comercial o agente personal da origen a desplazamientos financieros, positivos o negativos, que tienden a la preservación del beneficio o al

ahorro directo de costes de la organización unitaria y única, comunidad plural de intereses, como argumento de sostén de la ventaja competitiva y a su reparto conforme al mayor ahorro de impuestos o al menor gravamen a soportar en el país que se manifieste

Cualquiera que sea la proporción en que se manifieste, el partícipe debe aportar más valor intangible al conjunto como forma simétrica de compensar el **goodwill** inicial que le permite anticipar sus beneficios, pongamos, sobre cualquier otro empresario independiente fuera del conjunto vinculado. El **premium** de la pertenencia es el primer deber y el primer precio de transferencia; lo que se denomina asociación pasiva del miembro al resto.

El precio de transferencia es, a la vez, el modo de circulación retributivo dentro del conjunto vinculado para extraer el máximo rendimiento a su capital intelectual y el vehículo de ahorro fiscal, lícito o ilícito, de la empresa transnacional. En términos claros, es una parte del derecho a la decisión de la organización para invertir, desinvertir, continuar o abandonar.

Más importante aún: todos los miembros o partícipes de la situación de ventaja que ocasiona el fondo de comercio preexistente, el intangible previo que se pone a disposición de las empresas asociadas, deben asumir una obligación indeterminada sobre sus futuros beneficios, ventas, productividad hacia la organización. El precio interno del conocimiento supone la responsabilidad de sus costes de generación, conservación y difusión.

3.4. La propiedad del intangible en Sec. 482 I.R.C.

Es interesante afrontar con un cierto detalle la configuración de la propiedad del intan-

gible porque su individualización permite establecer la atribución adecuada del rendimiento entre las partes del conjunto vinculado, reflejando la respectiva actividad económica para conseguirlo y, por tanto, corregir la asignación del beneficio que no se corresponda sea con su título o con el derecho a la obtención del rendimiento equivalente si la cesión o concesión del intangible se hubiera formalizado con un tercero independiente.

El propietario legal es el propietario único del intangible. El propietario legal se califica como el que tiene título legítimo para ello, conforme a los hechos y circunstancias. La titularidad legal puede resultar de causa registral (de la propiedad intelectual o industrial), de otras disposiciones legales o, aún, de las disposiciones contractuales, v.g. los alcances de una licencia, entre las partes, que sean consonantes con la sustancia económica de la operación. Si no prospera la identificación del propietario único, legal o contractual, se considera como tal al sujeto que tiene el control práctico sobre el intangible que no goza de protección legal o contractual, que, a ese efecto, deviene el propietario único.¹⁸

La propiedad asimila en un concepto tanto la ley, en sentido estricto, el contrato cuanto la tenencia o detentación del intangible. La individualización del propietario permite a la Administración asignar el beneficio derivado de su explotación, conservación o mejora, teniendo en cuenta que la titularidad debe refrendarse con la realidad jurídica efectiva (la sustancia económica) de los hechos y circunstancias. El propietario único es el propietario legal, siempre que sea correspondiente con la realidad jurídica efectiva de la operación subyacente.

El concepto de propiedad apunta al propietario de los derechos de explotación del bien inmaterial que puede identificarse por

su calificación legal, contractual o de control. De modo que sobre un intangible podrían coexistir distintas formas de propiedad sobre distintas fracciones del único bien. El núcleo de la explicación es la teoría del paquete de derechos (**the bundle of rights**). El análisis de las condiciones contractuales sirve para establecer si el que cede o concede conserva o retiene para sí derechos esenciales sobre la explotación del bien o, si al contrario, aparenta una propiedad de la que carece de derechos significativos sobre el objeto de la transacción. “Esto es, uno debe prestar atención a los términos de la licencia que dan origen al canon extraído del “mercado”. Si estos términos de la licencia solo transfieren una parte de los plenos derechos del propietario (reteniendo el licenciante el derecho a explotar por sí mismo la propiedad intelectual), entonces, el pago de esos derechos limitados (el canon) puede que no sea un sustituto adecuado para el beneficio económico total del propietario.”¹⁹

O, al contrario, si el licenciatario obtiene la plenitud de derechos del propietario, a cambio del canon, consigue ser el propietario de un nuevo intangible derivado, precisamente, de su contrato.²⁰

Lo que se entrega y lo que se recibe, dentro del conjunto vinculado, para explotar un intangible puede configurar una venta, un alquiler, una aportación de valores no dinerarios; pero, en cualquiera de los casos, el precio, el canon, los valores adjudicados, tienen que ser una contraprestación adecuada al rendimiento futuro del activo intangible y contrastado a lo largo de la vida del mismo y los derechos de explotación, con el criterio del **at arm's length**.

La base contractual aparece determinante para identificar la propiedad y, asimismo, para determinar la adecuada compensación, **ex. Sec. 482**, de la contribución que

realiza un miembro del conjunto vinculado para desarrollar o mejorar el intangible del que no es propietario; en el bien entendido que el contrato refleje la realidad jurídica efectiva de la operación subyacente (la sustancia económica); uno de los puntos más complejos dentro del precio de transferencia.²¹

3.5. La contribución al desarrollo del intangible ajeno.

El criterio general es que la Sec. 482 IRC sirve para determinar **at arms length** la compensación por la contribución que realiza un sujeto del conjunto vinculado a favor de otro para el desarrollo y mejora de un intangible del que no es propietario.

La contribución se entiende como cualquier actividad razonablemente prevista en el contrato dirigida a aumentar el valor del intangible que es propiedad de otro sujeto asociado.

El principio general es que no hay contribución sin contraprestación. El incremento de valor del intangible ajeno tiene un precio, explícito o implícito, pudiendo ser superior o inferior al comparable de mercado, si existe o se presume, reflejándose en el tipo de canon o beneficio de otro modo atribuible –pagos condicionados a resultados–, discernible del producto o servicio al que el intangible aparece integrado (**embedded**).

En primer lugar, la compensación por la actividad de contribución puede estar incluida en el contrato relativo a la operación sobre el intangible; formularse separadamente como retribución de servicios; a modo de reducción del canon a favor del licenciante o el precio de transferencia por la cesión de una propiedad corporal o material.

El licenciatario de un contrato de licencia

puede prestar servicios de marketing que se prevén mejoran el intangible de propiedad del licenciante. Este puede compensar los servicios incluyéndolo en el contrato en distintas formas o establecer la retribución por separado.

La contribución de mejora del intangible no merita compensación si está destinada exclusivamente al incremento del valor de los propios derechos del licenciatario, que no del licenciante propietario del intangible.

En segundo lugar, la compensación por la contribución inserta en el contrato que se prevé practicar, que no figura por separado, no obsta para que sea sometida a comparación con operaciones equivalentes entre empresas no vinculadas al valor normal de mercado.

Por ejemplo, en un acuerdo para la distribución para la reventa de productos de marca, el distribuidor puede realizar servicios de marketing que no aparecen retribuidos separadamente. Los elementos insertos en el contrato deben valorarse, sea en cuanto a la marca o a los servicios, en su totalidad para compararlos con operaciones similares entre empresas independientes.

En tercer lugar, el apartamiento del criterio del valor normal de mercado puede admitirse cuando el contrato lo refleja y se cumplen las circunstancias de hecho que estipula cuando hay actividades de marketing, investigación y desarrollo del intangible que prevén una retribución basada en el coste más un beneficio específico.

La cláusula de cierre es que la Administración pretende que las relaciones entre las partes del conjunto vinculado puedan ordenarse contractualmente entre ellas, un estímulo a la documentación de las transacciones y que las relaciones convencionales respondan a la sustancia económica.

ca, a la realidad jurídica efectiva de las mismas. La Administración puede intervenir para reasignar los resultados de las transacciones en caso que no existan especificaciones contractuales o en defecto de correspondencia con la sustancia económica de las operaciones celebradas.

La Administración tiene las potestades administrativas para determinar, en su caso, la creación de valor y su atribución entre las partes vinculadas. La clave es si la compensación aumenta el valor del intangible o de los derechos contractuales del licenciario o explotador del mismo por otro modo. Si hay mejora o desarrollo del intangible cuyo dominio no se posee o si favorece exclusivamente los derechos contractuales de la explotación del intangible por el que no es propietario. El criterio siempre es la atribución al propietario del rendimiento apropiado del intangible.²² La diferencia, o el matiz, es que propietario puede serlo el que tiene a favor la protección legal, la posesión o la tenencia o detención.

La contribución de un miembro del conjunto vinculado por la realización de actividades de marketing, investigación y desarrollo admite una compensación por los costes y un componente añadido de beneficio. El requisito esencial es que haya un pacto contractual y que el mismo se ajuste al principio de la realidad jurídica efectiva (sustancia económica). Si, en el ejemplo, las actividades incrementadas de marketing son superiores a las que serían de rigor entre empresas independientes podría derivar la actuación administrativa para valorar, indistintamente, si la actividad singular es el objeto de la evaluación o si el objeto de comparación para su apreciación es la operación en su totalidad. Si el pago de la compensación se aleja sustantivamente del valor normal de mercado, entonces, desen-

cadenaría la intervención administrativa por el entero acuerdo contractual sobre la base de la (carencia) de sustancia económica (realidad jurídica efectiva).

El punto que continua sin resolverse es no reconocer que, ordinariamente, hay una prima, de precio de transferencia por pertenecer al conjunto vinculado (**¿passive association?**). El modo o la forma que se materializa es el nudo gordiano de las relaciones entre los miembros. Puede darse que no haya contrato ni actividad empresarial que lo sustente, por lo que, presumiblemente, deberán satisfacerla por otros medios. Estos otros medios son los que califican prácticas elusivas o abusivas.²³ Pero, es más difícil detectar la prima, el precio de transferencia, en la relación contractual y la actividad subyacente si su contenido es una contribución que no es de rutina. La forma y la actividad no empece para que el precio de transferencia integre la compensación por el beneficio o el ahorro de costes de la organización-

3.6. Los servicios y la transmisión de activos intangibles.

Una operación calificada como servicios en el seno del conjunto vinculado puede finir en la transmisión de la propiedad del intangible o incluir un elemento que constituye la transmisión de propiedad del intangible. En tal caso, si el elemento material de las transacciones está relacionada a la propiedad del intangible, la determinación de dicho elemento supone la aplicación de las disposiciones aplicables a la transmisión de intangibles.

El tratamiento singular de la transmisión de la propiedad de intangible, de los servicios que lo rodean procede cuando el elemento es **material** para la evaluación, v.g. la transmisión de un informe escrito de **know how**

es una transmisión material de intangible aunque esté en el cuadro de una actividad de I+D. Una operación integrada no requiere en principio, la apreciación separada de sus componentes; a menos que haya un elemento material de propiedad intangible que pueda especificarse.²⁴

La Administración tiene la potestad rectificadora de calificación de los hechos designados como servicios en la medida que la realidad jurídica efectiva contractual apunte a que, en verdad, se produce una transferencia material de la propiedad de intangible, entendido como un bien cuyo valor sustancial es independiente de los servicios de cualquier individuo. O sea, cuando la denominación de servicios no acompaña la verdadera naturaleza de la operación jurídica. Si esto ocurre, el método aplicable no puede ser otro que el que preve la actuación del criterio del rendimiento apropiado al intangible de que se trate.

La propiedad intangible, en cualquiera de sus manifestaciones, es un juicio sobre un activo, una operación de capital, susceptible de venta, alquiler, aportación; mientras que el servicio es una prestación generadora de rendimientos ordinarios de la actividad de la empresa o, en su caso, honorarios profesionales. Por eso, el tráfico jurídico del intangible es singular, aun cuando figure dentro de un haz de servicialidad dentro del conjunto vinculado.

La separación del intangible del conjunto de servicios no es tarea fácil; pero, no lo es menos la actividad de servicios que puede aludir a intangibles como medio de minimización de beneficios o a aumento de gastos. La línea entre servicios y bien jurídico de información es tenue y borrosa, por eso, la reglamentación revela la preocupación central para individualizar los servicios que no crean beneficios para el que lo recibe ni suponen un aumento razonable de

valor de empresa.

Un servicio es cualquier actividad en el conjunto vinculado del prestador que proporciona un beneficio al receptor. La actividad incluye la realización de funciones, asunción de riesgos o el uso por el prestador de una propiedad tangible o **intangible** u otros recursos, **competencias o conocimiento**, tales como el conocimiento de y la habilidad de aprovechar situaciones o circunstancias especialmente ventajosas. También, facilitar al receptor del servicio la disposición de cualquier propiedad u otros recursos del prestador.²⁵

Una actividad crea un beneficio para el receptor del servicio cuando de su realización deriva directamente un razonable incremento de valor mercantil identificable, que mejora la posición comercial del receptor o puede razonablemente preverse que lo hará.²⁶

El interrogante que se plantea es si una empresa independiente, a igualdad de circunstancias, estaría dispuesta a pagar por o a realizar la actividad por sí misma, sea por un precio fijo o mediante pagos condicionados.

En particular, el propietario de un intangible puede obtener un beneficio si el prestador del servicio se compromete en una actividad que se preve pueda mejorar el valor del capital.

¿Cuáles son los supuestos en los que la reglamentación niega la existencia de beneficio?

En primer lugar, de las actividades cuyos efectos son indirectos o remotos.²⁷

En segundo lugar, de las actividades que duplican funciones que ya ejecuta el receptor o que podría hacerlo por su cuenta.²⁸

En tercer lugar, de las actividades dirigidas exclusivamente a la protección de la inversión o para el cumplimiento de los informes, requerimientos legales o reglamenta-

rios del propietario del capital del conjunto vinculado y en cuanto tal.²⁹

En cuarto término, de las actividades que originan un incremento de valor para el partícipe, que se consigue por la mera pertenencia al conjunto vinculado³⁰. Es importante destacar este punto porque ilustra la ventaja de la que disfruta el miembro del conjunto vinculado simplemente por estar y a la que otorgo una trascendencia más amplia, precisamente, es la prima de pertenencia que obliga al precio de transferencia como compensación del beneficio que supone la vinculación entre empresas.

Ninguna de estas actividades –**stewards-hip expenses**– pueden motivar una contra-prestación indicada, por un beneficio que se entiende no se verifica. Son servicios que un tercero independiente no pagaría por recibirlo porque no aprecia ventaja alguna que lo justifique.

Si la actividad de servicios comprende otros elementos, v.g. la cesión de intangibles, la determinación será por separado conforme a los criterios propios de los intangibles.

3.7. Los pagos condicionados.

Las operaciones vinculadas deben examinarse desde una estricta perspectiva de la realidad jurídica efectiva contractual y, por ello, si la comprobación administrativa no halla en sus propios términos las alternativas de compensación entre las partes del conjunto vinculado, que se satisfarán en el futuro, condicionadas al éxito o fracaso de los resultados que se pretenden; puede el "I.R.S en circunstancias apropiadas imputar pagos condicionados de carácter contractual."³¹

Los pagos condicionados a circunstancias o eventos futuros bajo circunstancias de incertidumbre, pueden alterar, en general, la

verdadera naturaleza de la operación (venta o alquiler) o, también, diferir el impuesto en el receptor del ingreso o anticipar el gasto para el receptor del servicio o el bien intangible. En suma, son útiles para autorregulación de las obligaciones propias del contribuyente conforme a su conveniencia económica (**home made averaging of income**).

El pago condicionado solicita que la condición a la cual está sometido esté prevista y se cumpla y, además, que su cumplimiento refleje el beneficio del que recibe la prestación del servicio y los riesgos asumidos por el prestador.

La propuesta de reglamento de 2003 explicitaba un comentario, ahora eliminado, que es útil para el alcance de la cuestión. Se decía que la guía sobre los pagos condicionados podrían habilitar la aplicación del método de la división del margen de beneficio residual entre las partes, dando por sentado que estos pagos se emplean para desplazar ingresos y gastos relativos a la transmisión de servicios e intangibles. Aún más, "incluyendo la posibilidad de analizar transacciones como acuerdos plurianuales en los que el pago por servicios prestados en un período impositivo se satisface en períodos posteriores."³²

El reglamento 2006, modera los términos, pero, manteniéndola, a mi juicio, la potestad administrativa amplia de imputación de pagos condicionados, sea en la calidad como en la cuantía; es decir, con aptitud para recalificar la naturaleza jurídica de la transacción o el precio y el momento de su materialización.

El pago condicionado debe, en la práctica, cumplir dos requisitos: por una parte, tener sustancia económica y, por otra, que la cuantía sea adecuada **at arm's length**.

El primero de los elementos exigidos sirve para calificar la existencia de un acuerdo de

pago condicionado conforme a la sustancia económica. Para ello se necesita que:

-El acuerdo se plasme en un contrato escrito previo a la actividad que da lugar a la operación.

-El contrato escrito debe señalar que el pago está condicionado a futuros beneficios para el receptor directamente conectados a la operación vinculada.

-El contrato escrito debe fijar el pago sobre la base del beneficio del receptor de los servicios prestados y los riesgos soportados por el prestador.

-El comportamiento de las partes debe evaluarse según todos los hechos y circunstancias.³³ Esto podría admitir que, en ausencia de un contrato formal previo, el contribuyente tenga la oportunidad procesal de justificar su comportamiento por cualquier de los medios admisibles en derecho.

La Administración podrá determinar la imputación de: **acuerdos separados de servicios con pagos condicionados; la imputación del acuerdo de distribución exclusiva de largo plazo o requerir la compensación por la conclusión o finalización de un imputado acuerdo de licencia de largo plazo.**³⁴

Estas facultades tienen el propósito común de localizar el rendimiento en cabeza del que lo consigue o ajustar la deducción del gasto del que lo satisfic. La recolocación de la renta actua siempre que hay un reparto en dirección distinta –hacia la matriz u otra entidad del grupo- justificada por las condiciones pactadas o la realidad jurídica efectiva de la operación. El excedente atribuido a otro pasa a la entidad que verdaderamente lo origina, por alguna de las tres vías atribuidas a la Administración.

La compensación vinculada a los servicios y a los intangibles debe relatar los beneficios obtenidos del receptor del servicio y los riesgos asumidos por el que los presta,

conexos a la obtención de ciertos resultados. Por ejemplo, el sujeto que realiza I+D recibirá una compensación solo en caso que implique ventas de un producto. Si la condición no se cumple, la compensación tampoco y, al contrario, si ésta se verifica reflejará el beneficio del que recibe el servicio y los riesgos del que lo presta.

La Administración examina las condiciones contractuales pactadas y si éstas se corresponden con la realidad jurídica efectiva; actuando, en su ausencia, según sus potestades para establecer la verosimilitud de la compensación en atención a los beneficios obtenidos por el receptor y riesgos suscitados para el realizador y el cumplimiento o no de la condición requerida para que ello ocurra y el momento en que se produce, difiriendo impuesto o anticipando gastos.

La individualización del propietario es esencial para identificar el destino del rendimiento que genera el intangible, facultando a la Administración para su valoración, cuantificación y, en su caso, atribución del rendimiento. La participación de diversos intereses orienta como mejor método de aplicación el del beneficio residual.

3.8. El reglamento provisional de 4-8-2006 del Treasury-I.R.S. Atribución de la renta y deducciones de intangibles.

El reglamento de 4-8-2006 del Treasury-I.R.S. contiene las disposiciones para el tratamiento de las transacciones de servicios vinculados bajo la Section 482 y la atribución de la renta de intangibles, en particular con respecto a las contribuciones por un miembro del conjunto vinculado al valor del intangible de propiedad de otro. El reglamento entró en vigor el 1-1-2007.³⁵ Su propósito y finalidad es evidente:

“El propósito de la Section 482 es la de asegurar que los contribuyentes reflejen claramente la renta atribuible a las transacciones vinculadas y a impedir la elusión fiscal respecto a tales transacciones. La Section 482 coloca al contribuyente vinculado en paridad fiscal con el contribuyente no vinculado determinando la verdadera renta imponible del contribuyente vinculado.”

3.8.1. Las condiciones contractuales y la sustancia económica.

El criterio básico es que el contribuyente es libre de fijar las condiciones contractuales que le parecen mejor o convenientes y su conducta inspirarse al programa del contrato. Esto es plenamente válido en la medida que sea congruente con la sustancia económica. La Administración puede intervenir si no hay contrato o el que existe se opone a la sustancia económica. El pecado original del precio de transferencia es que en todo caso se verifica en el conjunto vinculado, pero, según como, o nunca se grava o, al contrario, se somete a doble imposición. En el primer supuesto, el no reconocimiento de la prima de pertenencia significa que su pago debe provocar la transgresión porque forzosamente se concreta en la ocultación de renta. En el segundo, puesto que no se diferencia del precio del producto o servicio ni en el canon del licenciario o está integrada en la operación de cesión o concesión del intangible es susceptible de doble imposición, una vez como rendimiento singular y otra como beneficio consolidado del conjunto vinculado.

La doctrina judicial americana reúne distintas denominaciones en torno a la ausencia de la sustancia económica, que, no obstante, difieren en su configuración jurídica. En principio, la doctrina de la sustancia económica establece que una operación no

merece su calificación originaria dada por las partes cuando “no tiene otros efectos económicos distintos que los de obtener beneficios fiscales”.³⁶ La forma no identifica la sustancia y viceversa (**substance over form**). Podría decirse que el contrato no refleja la realidad jurídica efectiva que se pretende por su intermedio. No sería exagerado entenderlo como fraude de ley puesto que no reclama intencionalidad. En un sentido próximo se interpreta la exigencia de **business purpose** en cuya virtud se propone una transacción que no se hubiera verificado en ninguna forma, salvo por elusión fiscal.

Otra cosa es la **sham transaction** que tiene una connotación fraudulenta, o por abuso de formas o por simulación. No hay sustancia económica ni propósito de empresa, porque el motivo determinante es la ocultación. En igual dirección corre la **step transaction** en la que los actos formalmente distintos coadyuvan a un único resultado predeterminado desde el inicio.³⁷

La reglamentación preve la potestad administrativa para atribuir los rendimientos conforme a como se presenta la transacción, a menos que carezca de sustancia económica³⁸ y a la calificación de la asignación de riesgos entre las partes en el contrato.³⁹ La potestad administrativa contiene la recalificación de los contratos cuando la actividad de los signatarios no se compadece con la sustancia económica de la misma; con el conjunto de los hechos y circunstancias. El principio del adecuado rendimiento de la Section 482 está relacionado con la sustancia económica subyacente y la verdadera asignación de los riesgos en las operaciones vinculadas.

El contraste entre la doctrina judicial anglosajona y la continental europea es en primer lugar un contraste de competencias. Allí es el juez el que dice la verdad

jurídica de la operación. Aquí será la Administración la que hará la calificación como-si-lo-fuera. En segundo lugar, la sustancia económica no puede contraponerse a forma, sino a sustancia jurídica derivada de la forma adoptada y esto o conduce a que se respete la institución o la figura y sus efectos jurídicos esenciales o no se hace, en cuyo caso, la reacción del ordenamiento jurídico es el fraude de ley, el abuso de derecho o, si cabe, la simulación. Pero, esto no responde a una pretendida realidad económica, sino a la búsqueda de la naturaleza jurídica real y efectiva de la transacción.⁴⁰ El propietario a título legal, el propietario contractual, el licenciatario que ostenta derechos de explotación y uso del intangible a título contractual, por las condiciones fijadas en el contrato-duración, exclusividad, ámbito geográfico, capacidad de sublicencia - y el propietario que controla en la práctica el intangible, ordinariamente, bajo secreto posesorio (**know how**). Cada una de las dichas manifestaciones de dominio, posesión o tenencia resultan calificadas como propiedad separada y distinta. Cada fracción propietaria, en sus términos, como titular registral, contractual o práctico tiene su derecho a participar en los beneficios de la explotación o uso del intangible; pero, diferenciados en base a los derechos que cada uno tiene.

La compensación a otro miembro del conjunto vinculado que contribuye al desarrollo y la mejora del intangible de otro debe interpretarse a la luz del mayor valor que aporta al intangible de su pleno titular dominical antes que al valor (parcial) que puede suponer para los derechos del licenciatario contractual o el controlante que lo detenta en la práctica. Esto tiene su fundamento en el mercado: es del todo improbable que un acuerdo de cesión o concesión de intangibles entre empresas independien-

tes implique que una de las partes añada valor al intangible de propiedad de otro, salvo que se compense su contribución para la obtención del resultado económico propio que pretende.

Por ello se otorga particular relevancia a los contratos entre los miembros del conjunto vinculado y la adecuada respuesta a la realidad jurídica efectivamente pactada (la sustancia económica). La potestad administrativa aspira a que, en defecto de contrato y/o realidad jurídica efectiva, pueda imputar a su beneficiario real y efectivo los pagos y los cobros de los resultados de la explotación, en base al criterio del rendimiento apropiado del intangible, en sentido estricto, el componente de renta de la operación y, en su caso, la prima de pertenencia al conjunto vinculado: el precio de transferencia.

Téngase presente que el rendimiento futuro esperado de la explotación del intangible incorpora una variable prospectiva del valor normal de mercado hacia delante, que no es la misma que inspira al valor normal de mercado aplicado al precio que se practica al momento de la transacción (OCDE).

C. EL tráfico jurídico de los intangibles.

4. Brand y brand equity.

La OCDE define como **marketing intangibles** las marcas, los nombres comerciales, la explotación comercial del producto o servicio, las listas de clientes, los canales de distribución, los nombres únicos, símbolos o dibujos, que tienen valor promocional para el producto en cuestión.⁴¹

El valor de los **marketing intangibles** depende no solo del crédito de la marca, la distribución o disponibilidad, sino, también, de "la extensión y éxito del gasto promocional de apoyo a los productos y servi-

cios...y el valor del mercado al cual los **marketing intangibles** facilitan la entrada.”⁴²

El **brand** es el resultado de la actividad de marketing, publicidad, promoción de la marca, crédito o reputación de la organización en el mercado. La marca forma parte del **brand**, pero no lo agota.

La teoría de marketing indica que un **brand** representa distintos elementos, más allá de la marca, que resumen el atractivo de la organización corporativa, asociada con el fondo de comercio, o de sus productos o servicios. La valoración de la **brand equity** es el “valor total acumulado o patrimonial de la **brand**, incluyendo sus activos financieros y el fondo de comercio que la misma contribuye a la sociedad matriz” (Upshaw)⁴³.

Uno de los métodos usuales de valoración de la **brand** es el del ingreso, basado en el valor actual del flujo de canones que hubiera debido pagarse en ausencia de la explotación directa del intangible por su propietario. Una empresa que no tiene que alquilar una **brand**, mediante licencia o concesión, queda liberada del pago de canones (**relief from royalty**). La capitalización de la dicha corriente de ingresos se convierte en una indicación del valor del intangible.

Esto ha sido cuestionado puesto que el precio del arrendamiento, el canon, puede discrepar de los derechos concedidos por el propietario, el cual retiene algunos de los más relevantes.⁴⁴ Por lo tanto, la retribución al propietario por la licencia de sus derechos en la explotación indirecta puede no ser equivalente al valor del activo intangible concedido, en la hipótesis de conservación de derechos esenciales a su titularidad que no forman parte de la concesión.

La OCDE afirma:

“Pueden surgir difíciles problemas de precio de transferencia cuando las actividades

de marketing se realizan por empresas que no son las titulares de marcas o denominaciones comerciales que promueven (el distribuidor de productos de marca). En tal caso, es necesario establecer como el distribuidor debe ser compensado por tales actividades. La cuestión es si el distribuidor debe ser compensado como el proveedor de un servicio, por ejemplo, por la provisión de servicios promocionales o si hay algunos supuestos en los que el distribuidor debería participar en un retorno añadido atribuible al **marketing intangibles**. Otro tema es como el retorno atribuible al **marketing intangibles** puede identificarse.”⁴⁵

Un primer caso atañe a la actividad comercial del agente. Sus gastos promocionales se agotan en el reembolso por parte del propietario del intangible; pero, sin que ello le habilite a una participación en el mayor valor del intangible, siempre que ello se infiera de los derechos y obligaciones contractuales entre las partes.

En un segundo supuesto se refiere al distribuidor que soporta por sí mismo los costes de las actividades de marketing, sin que exista una obligación contractual del propietario de la marca o brand de reembolso de sus gastos. Todo depende de **los derechos sustantivos de los que es titular**. Según como estén establecidos podría aspirar a su participación en el valor del intangible ajeno por su contribución al desarrollo y mejora. Por ejemplo, un contrato de largo plazo y distribución única del producto le permite obtener beneficios de su inversión, aprovechando su facturación y cuota de mercado.

Pero, antes que la contribución a la mejora del intangible que no es suyo; su compensación debería basarse en la contribución del mayor valor de los derechos licenciados en su favor por sus propias ventas y cuotas de mercado. Su retribución sería la del propio-

tario contractual que contribuye al incremento de valor de sus derechos, mejorando, al mismo tiempo, el valor abstracto del intangible del propietario legal.

El tercer supuesto se conecta a la actividad de marketing que supone al distribuidor gastos extraordinarios de marketing, que ningún empresario independiente afrontaría sin contraprestación específica. Esto significa que el componente de beneficio debe verificarse sea como un descuento en el precio de compra, una reducción en el canon o, finalmente, como un elemento propio de beneficio por los costes extraordinarios.

Finalmente, la OCDE se pregunta el modo de identificación del retorno atribuible a la actividad de marketing. La respuesta que puede darse es que el valor del **marketing intangible, de la brand equity** aumenta cuanto mayor sea la inversión publicitaria. Cuanto mayor sean los gastos en I+D y publicidad, mayor es la rentabilidad de escala⁴⁶. La producción de rendimientos, en otras palabras, depende del gasto publicitario, promocional, en suma, de marketing. El valor del intangible está en directa relación con la inversión y, consecuentemente, la identificación pasa por individualizar el sujeto que la realiza, propietario legal, contractual, tenedor, y, asimismo, si la dicha inversión mejora el intangible en general o sirve para el desarrollo y mejora de la fracción de intangible que gestiona cada uno de los sujetos del conjunto vinculado.

El gasto promocional y publicitario conserva y aumenta el valor del **marketing intangible**; pero, al mismo tiempo, sirve para el incremento de gasto deducible o amortizable, en su caso, en la empresa vinculada de distribución donde se verifica. No resulta verosímil que, salvo excepciones, a la inversión promocional y publicitaria en **brand equity** deje de producir una contribución a

los rendimientos del intangible que se aventaja, aun cuando, pueda admitirse que sea en períodos plurianuales. La cuota obtenida de mercado es **el output del distribuidor**, pero, también, es el resultado de su pertenencia a una organización única y unitaria que le trasciende y a la que debe parte de su propio suceso empresarial o todo.

¿Cómo puede fijarse una frontera que distinga entre el coste aplicado al valor de derecho propietario contractual (licenciado) del valor retenido por el propietario legal, que es la fuente última del valor?.

El interrogante está en función del contrato entre las partes. Primero, el contenido de la licencia y su ámbito de aplicación espacial, temporal, las obligaciones y forma de pago del canon, sea **una tantum** o periódico, las facultades de exclusividad y de sublicencia. Segundo, la previsión contractual conjunta de la inversión publicitaria o promocional o separada. Tercero, la adecuación contractual a la sustancia económica de las operaciones. (realidad jurídica efectiva).

El criterio del rendimiento apropiado del intangible está en función del flujo de renta que puede originar la propiedad; el tiempo de duración del flujo de renta y el riesgo asociado al rendimiento previsto. La técnica directa de atribución del rendimiento puede basarse o en la prima del precio (una brand notoria ofrece más rendimiento que otra ignota) o en el ahorro de costes por la inserción en la organización transnacional. Pero, en la organización única y unitaria puede que el criterio del rendimiento no sea el mejor, atendiendo las particularidades del precio de transferencia como elemento ordinario de difusión y diseminación del conocimiento e información. Es probable que, precisamente, el coste de la inversión, el capital en sentido estricto, sea uno de los modos para despejar la compensación ficti-

cia o real de los servicios e intangibles que no son rutinarios.⁴⁷

En el precio de transferencia la técnica directa, en uno u otro sentido, está determinada en la decisión de difusión o diseminación de intangibles dentro del conjunto vinculado y conceptualmente es algo más que el precio de mercado y algo menos que el ahorro de costes. La **brand equity** es el efecto diferencial del conocimiento de la brand en la respuesta del consumidor al marketing, medida, esencialmente, por el esfuerzo publicitario.

La cuestión es cuando la prima o el ahorro significan la manipulación de los precios de transferencia, sea para desplazamiento del beneficio hacia la mínima o nula imposición o el desplazamiento de costes/gastos deducibles hacia países de imposición ordinaria.

“ A través de la localización de los costes fijos, tales como gastos de investigación y desarrollo en ciertas sucursales o filiales o a través de precios elevados para el uso de marcas y patentes, los beneficios pueden también desplazarse de una jurisdicción a otras, reduciendo la deuda fiscal total de la empresa multinacional.”⁴⁸

Pero, sería un error reducir el precio de transferencia a patología. La dificultad de la disciplina reside en la ausencia de valor normal de mercado en aquella conducta de la organización construida en torno a los intangibles que le proporcionan una ventaja competitiva incomparable con respecto a las demás. O, dicho en otras palabras, los intangibles más valiosos no están en el mercado y la organización en su propio interés –conservar la ventaja adquirida– oculta o disimula su aptitud de producción de renta. Y esto se garantiza mediante **tax shelters**, paraísos fiscales, territorios de baja fiscalidad como forma de planificación fiscal.

5. Los intangibles de producción.

Los intangibles de producción (**trade intangibles**) incluyen los activos amparados por el secreto propietario –patentes, diseños, modelos– y el secreto posesorio –know-how–. Su función es el empleo en la producción de bienes o prestación de servicios o derechos que son activos en sí mismos, tales como las aplicaciones informáticas. La **technology equity**⁴⁹ es el nivel de conocimiento y habilidades tecnológicas disponibles para la realización de nuevos productos en el mercado, cuya medida aproximada es el gasto en I+D.

Los intangibles de producción comprenden activos al amparo del secreto propietario, la protección legal, cuanto del secreto posesorio, el señorío de hecho o la tenencia. En la definición propuesta por la OCDE identifican los resultados del I+D y del know-how.⁵⁰

Sin embargo, es difícil señalar la línea divisoria entre los intangibles comerciales y de producción. Ambos alimentan el crédito o reputación de la organización en el mercado o pueden contribuir a su desvalor.

“El inventor ofrece la idea y posiblemente el prototipo: otros, industriales, distribuidores–deben proveer los medios para convertir la idea en realidad. Los propietarios de todos los activos necesitan compartir las ganancias o estar dispuestos a soportar riesgos.”⁵¹

Lo que si es conveniente afirmar, aunque parezca obvio, es la preferencia del conjunto vinculado a conservar la propiedad, posesión, control de la tecnología protegida ante la competencia y, simultáneamente, facilitar su inmediata difusión y explotación dentro de la organización única y unitaria.

La primera consecuencia es que el retorno de la inversión inmaterial debe recuperarse de los que integran el conjunto vinculado.

En la práctica, es el pago del **buy-in** del intangible precedente que deben afrontar tanto los que ya están como los nuevos miembros.

La segunda, consiste en la puesta a disposición de los miembros de la innovación patentada y el know how para el uso de la tecnología. Por tanto, será relevante facilitar la aplicación de la invención, pero no tanto más que enseñar su utilización.

La tercera consecuencia es que el retorno de patentes o secreto posesorio puede reflejarse en la cesión, venta, o concesión, licencia, del intangible, aportación no dineraria. O, integrado en el precio de los productos o retribuciones como si fueran servicios intragrupo; a la enseñanza de la conservación del conocimiento dentro de la organización. Es decir, la prima del precio de transferencia puede manifestarse en cualquiera de las modalidades, teniendo en perspectiva que lo que interesa es el resultado final para el conjunto vinculado, compuesto por la suma algebraica de los beneficios y las pérdidas de sus miembros y, en general, aprovechando la minimización de impuestos.

6.La venta,la licencia,la aportación no dineraria.

La arquitectura del conjunto vinculado como comunidad de intereses sometida a dirección única y unitaria configura subordina la actividad global a la distribución de riesgos y la localización de beneficios o ahorros de costes entre una pluralidad de sujetos. La circulación interna del intangible, **knowledge package**, debe conservar y acrecentar la ventaja competitiva de la organización en el mercado, alimentando la recuperación del fondo de comercio inicial. La razón de ser del conjunto vinculado es el establecimiento de un ámbito en el que los asociados se aprovechen del **good-**

will común y lo renueven, usen su influencia y se dejen usar en su influencia. Esto provoca una suerte de **continuum** de compensaciones mutuas y recíprocas, en cuya virtud los riesgos y beneficios comunes se reparten entre todos, en diversas maneras; pero, reconociendo de entrada la prima de pertenencia a la organización.

La organización del conjunto vinculado funda su estrategia de intangibles en el uso directo por cualquiera de sus miembros que, al efecto, sean los titulares, dentro de su propio perímetro de actividad. Los derechos de propiedad permanecen en todo caso en la organización única y unitaria, aun cuando, haya propietarios legales, contractuales o tenedores diferentes. Por lo tanto, la explotación económica es directa, sin perjuicio que su materialización pueda realizarse mediante la venta del intangible a otra parte vinculada; la licencia o la aportación no dineraria a cambio de valores de participación. La denominada explotación indirecta se verifica como modalidad de la explotación directa. De ahí las dificultades para establecer un valor que no sea de simple conveniencia para el que lo propone y cuya divergencia con un hipotético valor de mercado ofrezca un cierto grado de verosimilitud.

6.1.La venta.

La transmisión o licencia de patentes, marcas, know how supone una ganancia de capital de largo plazo, siempre que se hubieran poseído durante más de un año, no formen parte del inventario ni del tráfico ordinario de la empresa. La transmisión exige la transferencia de los derechos sustanciales sobre la propiedad del intangible. Es un activo de capital cuya contraprestación es siempre precio de compra, una ganancia de capital de largo plazo, aunque

se materialice en pagos únicos,seriados o condicionados a ventas,producción o beneficios.(Section 1231 IRC)

La venta del intangible,como cualquier otra,significa la cesión de los derechos sustanciales del dominio a favor de otro por un precio determinado.La patente, know how,marca o derecho de autor implican la transmisión de un activo inmaterial susceptible de originar,en general,o ganancia o pérdida patrimonial.

La cesión de know how es una venta siempre que implique el derecho del cesionario de impedir su difusión no autorizada por el cedente,para preservar su derecho exclusivo al empleo del intangible adquirido bajo la tutela legal del país local donde se utiliza.

La calificación jurídica de venta o alquiler es central para la determinación del precio de transferencia.El precio de venta del intangible,cualquiera que sea el modo de pago,implica que hay desplazamiento (disposición) de un bien de capital.El que cobra percibe una ganancia(o pérdida) de capital y el que paga adquiere un bien amortizable hacia delante.Los gastos deducibles amortizables deben ajustarse a la amortización del intangible de quince años.

La Section 1253 del I.R.C., sin embargo, establece cuando la transmisión de ciertos intangibles,tales como,las franquicias,marcas y nombres comerciales no suponen venta.

No se califica como venta o permuta de un activo de capital la cesión de una franquicia,marca o nombre comercial cuando el transmitente conserva derechos,poderes o intereses significativos v.g..derecho a desautorizar su cesión;a extinguir la operación unilateralmente;a fijar los criterios de calidad de los productos usados o los servicios suministrados y los equipos e instalaciones para su promoción;a obligar al cesionario a

la venta o publicidad de los productos o servicios del transmitente;a obligar al cesionario a comprar sus productos y equipos al cedente;el derecho al pago condicionado a la productividad,uso o disposición de la transmisión,si dicho pago es un elemento sustantivo del contrato.

Los pagos condicionados pueden informar,en estos casos,de la naturaleza de la operación,cuya primera conclusión,en su virtud,indicarían cuando hay o no venta.Precisamente,la forma vs. sustancia es un concepto de cuño americano cuya primera manifestación fue la de diferenciar la venta del alquiler.⁵²

La cesión del dominio del intangible equivale a la cesión de los derechos sustanciales del propietario legal.La teoría del paquete de derechos(**bundle of rights**) es determinante para establecer la verdad de la transmisión,porque si se dedujera que no hay una transferencia de derechos subjetivos materiales,podría concluirse que la venta encubre una realidad jurídica diferente,v.g. una venta que en verdad es un mero arrendamiento.

Los pagos condicionados no se entienden como precio de compra del activo de capital.Por lo tanto,los pagos condicionados,en serie y de cuantía similar,se consideran como gasto deducible para el cesionario, puesto que no acreditan la compra de un bien de capital.El pago condicionado a la permanencia del intangible en el ámbito del propietario original es gasto deducible para el cesionario,que no gasto amortizable,porque no se produce la transmisión del capital que lo pueda consentir.La Section 197,amortización de intangibles,no se aplica porque los pagos son deducibles,lo cual indica que no hubo transmisión del activo de capital.

.La transferencia del dominio del intangible exige una particular atención al conteni-

do contractual. La cesión de los derechos a la explotación del intangible por su propietario puede encauzarse mediante fórmulas menos inmediatas, que implican el desinterés de los atributos del derecho de propiedad en favor de la concesión al comprador de licencia irrevocable, de exclusividad perpetua o casi en uno o varios ámbitos geográficos. Sea por venta o venta-licencia, los efectos jurídicos serán los mismos; pero, pueden modificarse los efectos jurídicos tributarios –precio vs. canon; ganancia o pérdida de capital vs. ingreso o pérdida ordinaria y corriente– y ello obliga a especificar la naturaleza contractual de la operación, por su estructura y funciones.⁵³

La venta de la patente puede contrastarse por el cambio registral de la titularidad legal, al amparo del secreto propietario. El problema es más difícil cuando el objeto de la transmisión no es la patente, sino el **know how** o alguno elemento de innovación particular que está cubierto por el secreto posesorio, que no propietario. No es nada original afirmar que, en la actualidad, el secreto posesorio es más valioso que el que que representan las patentes.⁵⁴

La patente puede o no incluir otros activos intangibles, típicamente **know how**. El contrato de cesión permite determinar el alcance de la venta de la patente a través de los contenidos de los derechos propietarios que se transfieren. Al mismo tiempo, si la patente está acoplada a algún acuerdo de **know how hay más de un activo** en la operación, cuyo contraste con el valor de mercado, podrá efectuarse conjunta o separadamente, dependiendo del valor único o de rutina de los intangibles comprendidos. La contribución de rutina podrá ser objeto de comparación con otros; pero si es un capital de gran valor propio, será imposible de comparar. Nada excluye que el valor excep-

cional pueda residir antes en el conocimiento bajo secreto posesorio, que en la patente.

La venta de patente en el conjunto vinculado adolece de una finalidad precisa. Principalmente, puede interpretarse en clave de elusión, evasión o diferimiento de impuesto. Los resultados económicos de su desarrollo pueden perfectamente conseguirse sin necesidad de la transmisión de dominio. Por ello, la cesión de patentes normalmente responde a finalidad fiscal exclusiva afectas a entidades o sociedades de gestión de cartera, para localizar su valor y rendimiento en países de baja o nula fiscalidad o en Estados, como Holanda, que lo favorecen. La creación de una sociedad holding que es propietaria de la propiedad industrial o intelectual, titular de la posesión del intangible, permite, posteriormente, su licencia de uso a miembros del conjunto vinculado. Estos pagan regalías, que son deducibles, y el perceptor no tributa por vía del impuesto inexistente.

En cambio, la cesión, sin que ocurra en sentido estricto, puede traducirse en efectos jurídicos idénticos mediante la concesión del contenido propietario a través de licencias exclusivas, indefinidas, a miembros del conjunto vinculado, con atribuciones próximas a la verdadera propiedad.⁵⁵

La transmisión del dominio del intangible aprecia como elemento indicado el cambio registral de la propiedad; pero, siendo el secreto posesorio el canal dominante del conjunto vinculado para la difusión de tecnología y conocimiento, resulta borroso fijar la venta y su alcance.

En la jurisprudencia americana se define el secreto empresarial como cualquier información que no es generalmente conocida en el comercio. Puede ser una invención no patentada, una fórmula, modelo, máquina, procedimiento, lista de clientes, lista de cré-

dito de clientes o aún noticias.⁵⁶

El valor principal es el secreto y, se afirma, "el elemento esencial del secreto comercial que permite su propiedad y le distingue de otras formas de ideas es el derecho del descubridor de impedir la revelación no autorizada de su secreto. No hay disposición completa del secreto de empresa sin transmisión del derecho a impedir la revelación no autorizada."

La propiedad del secreto posesorio puede transmitirse en junto al derecho de conservarlo como secreto por el cesionario o si el territorio donde éste opera garantiza con suficiencia la tutela legal de la revelación no autorizada del secreto comercial obtenido.

La transmisión de la propiedad del know how no es una cuestión de fácil solución.

En una primera aproximación la cesión de know how y show how engloba la asistencia técnica dentro de lo principal que es la transmisión de la información secreta. Los servicios se pueden observar como auxiliares y subsidiarios de la transacción. La estimación de la operación es inseparable en su conjunto, v.g. servicios de posventa, de garantía, de puro asesoramiento profesional.

En una segunda, puede verificarse la cesión de know how y de asistencia técnica. Es decir donde hay comunicación de la información y transferencia de competencia, habilidades, experiencia, separada de la información. La cesión de know how no sirve sin la asistencia técnica que lo haga operativo para el receptor. Por tanto, hay cesión de capital y de servicios que son identificables por separado, y no son auxiliares ni subsidiarios. La dificultad radica en valorar la dimensión **capital** de servicios que encubren activos intangibles y son deducibles para el que los paga, pero cuyo contenido **material** permite asimilarlos a

cesión de capital.

Los denominados *servicios técnicos* son expresiones de capital (intelectual), desde el momento que exigen particulares competencias y habilidades en campos técnicos industriales o de ciencia aplicada, susceptibles de imposición sobre las retribuciones, como cánones, en el Estado de la fuente, v.g. servicios de naturaleza de gestión, consulting especialmente calificada.

Finalmente, la asistencia técnica puede ser la categoría matriz en sí misma, englobando el know how, una síntesis de información y competencia.

La asistencia técnica deviene cesión de capital intelectual, que no prestación de servicios, sometida a canon como fruto del capital intelectual del que la ofrece. Ello sucede cuando la asistencia técnica comprende el suministro de información secreta que no integra el conocimiento usual de la actividad económica en que se origina, o, dicho de otro modo, la transferencia de la información y su implementación son inseparables y, además, no constituyen el objeto de la actividad económica: la transferencia de tecnología a través de la asistencia técnica que no está directamente enlazada con el propósito de empresa último del transmisor o cedente, si no que es el resultado de su conocimiento y experiencia, del saber ajeno a su utilidad funcional, v.g. el conocimiento de materiales, procesos o procedimientos que no tuvieron éxito en su desarrollo o cuyo desarrollo condujo a fines diferentes y cuya información y competencia es un valor en sí mismo para el receptor o creaciones comerciales que suponen métodos diversos para la obtención de resultados empresariales, tales como las prestaciones de management calificado. Lo que debe hacerse y enseñar como, es un intangible que bien

puede denominarse asistencia técnica, un valor capital de la organización única y unitaria.

En suma, lo que se recaba como **especial** es la asistencia técnica que está vinculada al know how y que sirve de vehículo a la **transferencia de un fondo de comercio tecnológico** al beneficiario de la prestación.⁵⁷

Un ejemplo del reglamento 2006 del Tesoro permite aclarar el supuesto.⁵⁸

Hay dos empresas vinculadas que realizan I+D sobre circuitos integrados. Una de ellas produce significativos desarrollos de circuitos integrados resistentes a altas temperaturas y resume sus avances por escrito en forma de memoria. A resultas de la inversión la sociedad entra en pérdidas y firma un contrato de asistencia técnica con la otra empresa. Los técnicos de la primera sociedad entregan la memoria escrita a los técnicos de la segunda. Esto permite a la segunda empresa obtener en poco tiempo la patente sobre la base de la información que le fue suministrada. Los servicios vinculados incluyen un elemento material que constituye la transmisión de intangible, como asistencia técnica, cuya valoración debe efectuarse **at arm's length**. O, en otras palabras, aplicando el criterio general del rendimiento apropiado del activo intangible para proceder a su atribución. No es ni know how ni show how; sino la asistencia técnica, como síntesis de ambos, un elemento material del servicio, calificada como intangible.

Probablemente, la propuesta de reglamento 2003 se refería a esta situación, cuando sugiere la aplicación del método de la división del beneficio en relación a servicios de "valor elevado" o "altamente integrados" que impiden su valoración sobre bases separadas.⁵⁹ En el actual reglamento se dice lo mismo con otras palabras: "servicios

que implican **una combinación de contribuciones que no son de rutina por múltiples contribuyentes vinculados.**"⁶⁰

La transformación de servicios en activos de capital intangible es una, si no la más importante, preocupación de la reglamentación 2006 para el control del precio de transferencia. La asistencia técnica que no puede separarse del fondo de comercio tecnológico que le da origen y que representa el valor de la contribución no tiene parangón en otra referencia que en el valor del que la presta.

Por último, la venta de marcas, denominaciones comerciales, franquicias **ex**. Section 1253 puede recharacterizarse en la medida que su propietario conserve o mantenga derechos o intereses significativos sobre su explotación o uso. El derecho de autor es igualmente calificado, dependiendo de la cesión o no de los derechos sustantivos de su titular.

6.2. La licencia.

La licencia de la explotación y uso del intangible es el instrumento que mejor se adapta a la lógica de la organización única y unitaria. Primero, porque permite a la organización la conservación de la ventaja competitiva global, localizada en cabeza de cada miembro del conjunto vinculado y su territorio de actuación. Segundo, porque se ofrece como una eventual restricción objetiva de la competencia a través del control internacional de la transmisión y diseminación de la tecnología. Tercero, porque sirve a la manipulación del precio de transferencia mediante la fijación de las compensaciones difícilmente contrastables, **at arm's length**, con el valor normal de mercado.⁶¹

La licencia del intangible puede ser equivalente a la venta cuando el propietario legal cede los derechos en exclusividad, a perpe-

tuidad, o con facultad de sublicencia, a otro miembro del conjunto vinculado. La contraprestación, el canon, debe interpretarse como el precio de compra de un activo intangible.⁶² En sustancia, el canon no es gasto deducible por el arrendamiento del intangible; sino gasto amortizable.

La licencia típica es la concesión de un derecho de explotación a un tercero a cambio de un canon lo cual equivale a su arrendamiento para goce o uso del licenciatario. El pago del canon es la compensación por la utilización de un intangible por una persona distinta del propietario. La compensación debe ser suficiente para retribuir con una adecuada tasa de retorno el valor creado de la propiedad que se arrienda. De nuevo el problema es la determinación del valor apropiado y el ajuste al mercado del rendimiento potencial. Vaya por delante que el canon en el conjunto vinculado no es solo la cuantía de retorno atribuible al propietario sino, además, el **buy-in** por el goce del intangible preexistente y el análisis de su contenido incluirá todo el paquete que se licencia, comprendidas las cuotas de know how y, en su caso, asistencia técnica.⁶³

Las formas de la compensación pueden ser diversas y variadas. Es posible que sea una cantidad fija que se paga **una tantum** o a plazos (**paid-up licence**) o un porcentaje sobre ventas, beneficios, reducción de costes (**running royalty**), que varía conforme a la explotación de la licencia. O, asimismo, prepagos del licenciatario que se acreditan sobre canones futuros. Parece razonable sostener que la explotación continuada de la licencia por el miembro sugiere la preferencia por la opción del canon como porcentaje basado en ventas o beneficios, adaptado a la vigencia del contrato.⁶⁴

El retorno mediante canon puede evaluarse en términos distintos a los monetarios. El licenciatario puede estar obligado a com-

partir con el licenciante las mejoras tecnológicas que puede conseguir de la tecnología concedida, sea en forma de transferencia de derechos de nueva patente o licenciando en exclusiva, a su vez, la mejora al licenciante originario. La contribución a la mejora del intangible cuyo propietario es otro debe someterse al criterio del ajuste de rendimiento futuro atribuible al mismo. Es un beneficio que obtiene aunque no sea en dinero. Otra cosa es que al mismo tiempo las condiciones **grant back** puedan desvelar un perjuicio lesivo en términos de comercio internacional (art. 40.1 TRIPs)⁶⁵.

Igualmente, la compensación al licenciante puede realizarse a través del intercambio de licencias entre miembros del conjunto vinculado de modo de beneficiarse cada uno de ellos de los términos contractuales de la licencia del otro (**cross-licensing**). Esto permite identificar la mejora tecnológica de cada parte al valor del intangible, equilibrando los cánones que se pueden originar en base a las respectivas contribuciones.

Bien mirado el **cross-licensing** es un acuerdo de reparto de costes que se formaliza internamente por la vía de licencias múltiples y que puede suponer un importante ahorro de costes industriales y, obviamente, fiscales, por la falta de transparencia y formalización. La recíproca transferencia de tecnología, patentes o know how, permiten compensar los pagos derivados de su uso⁶⁶, minimizando la monetización del canon.

El objeto del contrato de licencia resiste a la comparación, en la medida que se trate de un intangible único, excepcional, específico y los criterios de valoración normal, sean técnicos o jurídicos, son difícilmente extrapolables a situaciones de competencia en el mercado. Esto se extiende no solo al cálculo del valor capital de intangible y a su flujo potencial de rendimientos, sino al objeto de

rutina o no del bien ,su ámbito geográfico, la exclusividad o no de los derechos,la duración,las cláusulas de retrocesión.

Resulta necesario examinar cuales son los criterios del precio de cesión o concesión del intangible,el método del canon utilizado y su congruencia con la naturaleza de la operación.

La valoración de la renta del intangible no se puede reducir al ahorro de canon que la ausencia de la propiedad del intangible significaría:lo que hubiera debido pagarse por no ser el dueño del intangible.**(relief from royalty)**.No obstante sea un método habitual, es criticado por su insuficiencia.La reflexión es que el valor del activo no puede reducirse a la cuantía del canon,puesto que se omiten las características de la cesión o concesión por el titular que puede conservar derechos esenciales que no reflejan el valor determinado en torno al canon.

“...falla en la captura del valor de todos los derechos del propietario,tales como el poder de determinar cuando y donde una marca debe utilizarse o moviendo una marca fuera de las líneas de producción-Ni siquiera captura el beneficio económico en exceso de los pagos de canones que el licenciatario puede derivar de la marca.”⁶⁷

Las reglas usuales de fijación ordinaria del canon pueden atender a un porcentaje del beneficio íntegro del licenciatario;las reglas de la industria;un porcentaje sobre el margen operativo neto de las ventas, una cantidad que contemple la inversión realizada para el desarrollo del intangible.

La primera es la regla del 25% del beneficio íntegro para el licenciante. El licenciatario corre los riesgos,la inversión,el marketing, mientras que el licenciante es el recaudador pasivo de los canones y sus riesgos están limitados a la pérdida de los mismos.⁶⁸Así si el licenciatario anticipa un

beneficio íntegro del 16% del precio de venta de un producto patentado,el canon sería del 4%(16% x 0.25).

Las reglas de la industria son una información utilizada por la Administración porque pone en evidencia,aproximadamente,las compensaciones aplicadas en las licencias por personas distintas del mismo sector.El canon más o menos razonable según los criterios de la experiencia(**the standard rate in the industry**).⁶⁹

El canon puede resultar de un porcentaje de beneficios operativos netos después de impuestos,reflejando la parte de lo que el licenciatario está dispuesto a pagar al licenciante por el beneficio que le supuso el uso del intangible.El método de los beneficios operativos comparables y,sobre todo,el de la división de beneficios entre las partes .Este último es el que,por definición,se aplica cuando no es posible determinar una referencia de mercado.⁷⁰ Alternativamente, tambien,la capitalización del coste de la inversión sirve a los mismos fines.

6.2.1.La división del beneficio.

El porcentaje de división del margen operativo(neto) entre las partes puede tomar en cuenta los porcentajes aplicados en canones **at arm's length** de conformidad con las contribuciones de las partes,permitiendo,en su caso,que del beneficio atribuido al intangible pueda inferirse,además,el beneficio de todo el resultado de la empresa.La idea básica consiste en el valor del intangible y de las funciones y actividades desarrolladas al respecto por los participantes y su expectativa de beneficio conforme a los riesgos asumidos por cada uno de ellos.El margen operativo(neto) es el beneficio íntegro menos costes de ventas,gastos de ventas,generales, administrativos,sin incluir,por ejemplo,los intereses:gastos o

pérdidas extraordinarias.

El **profit-split** es un modo de análisis del rendimiento particular del activo intangible, repartiendo el margen (neto), el beneficio o la pérdida atribuible a las operaciones vinculadas con referencia a la contribución de cada parte en términos de funciones, recursos y riesgos.⁷¹

La división del beneficio puede obtenerse mediante dos métodos. Por un lado, la división del beneficio comparable y por otra, la división del beneficio residual.⁷²

“Generalmente, estos métodos evalúan si la asignación del margen operativo de beneficio **combinado** o las pérdidas atribuibles a una o más operaciones vinculadas es **at arm's length** por referencia al **valor relativo** de las contribuciones realizadas por cada contribuyente asociado al margen operativo combinado de beneficio o pérdida”.⁷³

Las claves para la lectura de estas disposiciones residen en la idea de actividad combinada, o sea interdependiente y en conjunto, y por el valor relativo de cada parte en una genuina actividad de empresa. Desde esta perspectiva la división del beneficio está más próxima a la **apportionment formula** que al **at arm's length**.⁷⁴

La división del beneficio comparable consiste en comparar el margen operativo entre la empresa vinculada y otra u otras independientes que realizan actividades similares bajo circunstancias semejantes. Los fundamentos del contraste residen, por una parte, en la comparación entre los márgenes operativos y, por otra, en las condiciones contractuales que les dan origen. La división comparada de beneficios (**CPS**) tiene su referencia exclusiva en el mercado; siempre que los términos de la comparación sean más o menos equivalentes, porque si varían significativamente, el método no es fiable.⁷⁵

La suerte del método está condicionada por el descubrimiento de intangibles que sean comparables en circunstancias semejantes y de similar naturaleza, lo cual indica su aplicación a intangibles conocidos, difundidos, de empleo habitual y rutinario en distintas empresas. En otros términos, será difícil para una empresa sometida a comprobación justificar un elevado valor capital y un canon apropiado si el intangible no provee un margen operativo excepcional o superior derivado del carácter único del capital intelectual. Desde la perspectiva administrativa sirve para la determinación de la manipulación más o menos severa de los precios de transferencia respecto a intangibles conocidos y cuyo valor es previsible. En tal sentido se entiende la apreciación reglamentaria al afirmar que el concepto “rutina” no significa necesariamente que una contribución tiene un bajo valor.” De hecho las transacciones comparables independientes pueden indicar que el retorno de una contribución de rutina es muy significativo.⁷⁶

Asimismo, la división del beneficio comparable requiere su anclaje en otras empresas del mercado; cosa que no sucede con el beneficio residual. No obstante, la propia reglamentación se ocupa de precisar que este método no es utilizable si es significativa la diferencia entre el beneficio operativo en el conjunto vinculado y la empresa independiente.⁷⁷

El método de la división del beneficio residual diferencia entre contribuciones rutinarias y las que no lo son. Las primeras son las “mismas o de similar clase que las realizadas por contribuyentes no vinculados implicados en actividades similares por lo que es posible identificar tasas de retorno de mercado.”⁷⁸ Se refiere a contribuciones de propiedad intelectual, intangibles, servicios que son conocidos en el mercado y

operan en actividades iguales o semejantes. Las contribuciones no rutinarias son las "que no se contabilizan como una contribución de rutina".⁷⁹

El método de la división del beneficio residual no se entiende como el método de clausura (**default**) destinado a aplicarse en defecto de cualquiera de los demás; sino que se aplica cuando resulta imposible determinar un beneficio basado en el mercado.⁸⁰

El método se aplica en dos etapas. Primero, se pretende determinar el retorno de mercado de las contribuciones de rutina, por comparación con el que obtienen las empresas independientes en el mercado. Segundo, las asignaciones de beneficio de las contribuciones de rutina pueden no reflejar el beneficio de las contribuciones que no son de rutina. Cuando éstas últimas están presentes surgirá un beneficio residual no asignado previamente.

El **valor relativo** de las contribuciones que no son de rutina a cada participante de la operación vinculada se mide conforme a las funciones, riesgos y recursos empleados en la actividad. Por ejemplo, a la contribución de una de las partes en know how especializado puede corresponder la contribución de la otra en la obtención de licencias y conexiones en otro Estado que permiten la operación combinada.

El problema es como se fija el valor relativo de las contribuciones que no son de rutina, en la idea que no hay una referencia externa al valor en el mercado que lo permita. Cuanto más excepcional sea el intangible menos posibilidades existen de fijar un tipo de retorno de mercado, puesto que su carácter único permite el exceso de beneficios o el beneficio extraordinario derivado de su particularidad.

En la propuesta de regulación 2003, ahora modificada, se utilizaba el concepto "**high**

values" una expresión indicadora de la fiabilidad de método del beneficio residual toda vez que el tráfico jurídico tuviera como objeto valores elevados de servicios o intangibles o, también, servicios "**highly integrated**" lo cual dificultaba su estimación separada, una fórmula combinada de reparto que une beneficios para su posterior atribución. Aunque esto no aparece literalmente en la actual disciplina, no es menos cierto que el concepto sigue vigente.⁸¹

Alternativamente, el valor relativo de las contribuciones de intangibles únicos o excepcionales puede estimarse por la capitalización del coste de desarrollo, su mejora y actualizaciones, menos la amortización por la vida útil del activo. Su coste como señal de valor capital para determinar el beneficio económico futuro.

6.2.2. El retorno sobre la capitalización de los gastos.

El canon puede reflejar, específicamente, en el conjunto vinculado la compensación los costes de desarrollo, mejora y actualización de la propiedad intangible y su explotación inmediata y global.

Es cierto que los costes no son equivalentes al valor del intangible; pero, no lo es menos que en el marco de una organización única y unitaria los **sunk costs** y la amortización de la inversión inicial pueden aspirar, más allá del ámbito local en el que se incurrieron, a fijar una tasa de retorno a los miembros que, estrictamente se funda en capitalizar los gastos del intangibles.

Es cierto que la correlación coste y beneficio no es matemática. Entre dos proyectos de investigación cuyo coste es igual, uno puede producir una corriente de beneficios significativas y el otro pérdidas. Pero, a efectos de la aplicación de las reglas de pre-

cio de transferencia ,puede servir para configurar la realidad jurídica efectiva de la inversión y su compensación,una medida del beneficio ligada a la naturaleza de la operación vinculada,sobre la que no existe un mercado de comparables.⁸²

El método de capitalización del gasto significa que hay un activo cuya vida útil se prolonga más allá del período anual y susceptible de amortización y cuya corriente de beneficios futuros tiene que ser congruente con la inversión,puesto que, en otro caso, no se realizaría. Es una forma de estimar el valor de mercado deducible del valor actual del flujo del rendimiento futuro esperado. Lo contrario, considerar el gasto como ordinario o corriente implica que no hay activo que pueda generar frutos en el futuro, ya que son gastos que se agotan durante el año y se cargan contra los beneficios del período.

Se sostiene que el coste del desarrollo del intangible no tiene relación con el valor del activo intangible o muy poca. Esto es cierto desde la perspectiva del capital intelectual, ya que el activo puede resultar de la casualidad, o del curso ordinario de la actividad y grandes inversiones, v.g. publicidad, pueden tener escasa influencia en la marca o brand. Pero, no es menos cierto que la capitalización de los costes, desde la perspectiva tributaria del precio de transferencia, impone una justificación del canon que no puede ser discrepante con el valor actual del beneficio económico futuro del propietario.⁸³ En esta situación, la pregunta es ¿qué paga el canon?. Gasto del período o capital amortizable.

Para el perceptor será siempre una renta del capital intelectual de la organización, eventualmente como alquiler, precio o inclusive aportación no dineraria a otra sociedad. Esto supone que aquellos intangibles descritos como capital, por su valor intelectual

independiente de cualquier servicio personal, configuran el gasto de conservación como amortizable plurianual, que no es gasto anual deducible del ingreso ordinario. El canon identificable como fruto del capital intelectual no es susceptible, como el dividendo, de deducción corriente como gasto del período. (Sec.936(H)(3)(A)(B) y 197(d)IRC).⁸⁴

6.3. La aportación no dineraria.

La aportación de intangibles a una sociedad no residente y la adjudicación de participaciones o acciones al aportante se caracteriza como una venta a cambio de presuntos pagos periódicos (Sec.367 (d) IRC). La presunción legal determina que la permuta de intangible por capital social de una entidad total o parcialmente controlada es una venta a cambio de una contraprestación asimilable a un presunto canon (**constructive royalty-like payments**). Estos rendimientos serán gravados a lo largo de la vida útil estimada del intangible como ingreso ordinario en cabeza del vendedor, lo haya o no percibido. El canon presunto está sometido, además, al criterio del rendimiento apropiado y es susceptible de revisión y actualización.⁸⁵

No parece que esta vía sea de utilidad manifiesta para la organización del conjunto vinculado, sobre todo, ante la flexibilidad que proporcionan los contratos de licencias y los de asistencia técnica, salvo, en legislaciones que no lo prevean, para eludir o evitar canones en el Estado de la fuente o pretexto de ganancia de capital.

CONCLUSIONES.

La explotación del capital intelectual, del conocimiento y del bien jurídico de información, es la principal de las ventajas com-

petitivas de la organización transnacional en el mercado global. Es una organización única y unitaria cuya característica es obtener el máximo aprovechamiento económico en el menor tiempo posible de los intangibles y servicios que ayuden al aumento de su **goodwill** total.

El precio de transferencia es el modo típico de funcionamiento interno del conjunto vinculado con vistas al aumento de sus ganancias o al ahorro de costes. La finalidad fiscal integra el precio de transferencia y su manipulación afecta los intereses fiscales de los Estados donde se realizan las actividades de empresa. El conjunto vinculado es una comunidad de intereses con pluralidad de sujetos y su orientación pretende una participación de cada uno de ellos en el capital intelectual en proporción a los costes y riesgos asumidos. El precio de transferencia refleja el flujo financiero y fiscal de las empresas asociadas y la prima de pertenencia, el beneficio que se obtiene simplemente por ser miembro del conjunto. Se paga por lo que se obtiene, pero, también, por estar.

El comercio interno de intangibles y servicios somete a los sistemas tributarios a dura prueba, por las dificultades de identificación y valoración que les son propias. Claramente, la comparación con referencias externas de mercado es virtualmente inútil porque el secreto propietario o posesorio de más valor no tiene parangón. En especial, las contribuciones mutuas que no son de rutina, de elevado valor y compleja integración en las operaciones que se realizan. De ello la reflexión sobre la fórmula unitaria de reparto basada en elementos internos de la empresa sobre indicadores de beneficios o pérdidas y el coste de capitalización.

Las Sec. 197 y 936(3)(B) del I.R.C. son esenciales para la formulación del concepto de intangibles, como valor de capital

intelectual amortizable independiente de los servicios personales y catalogando sus distintas expresiones, sin perjuicio de admitir otros no previstos. El tráfico jurídico de los intangibles, Sec. 1231 y 1253 del I.R.C. completa un cuadro básico dominado por el principio de la realidad económica, de la realidad jurídica efectiva y su concordancia o discrepancia con los resultados contractuales. El análisis exhaustivo de propiedad, de venta o arrendamiento, de pagos condicionados que pueden alterar la naturaleza de la operación facilitan la respuesta jurídica a un discurso de conceptos abiertos, difusos, de límites a veces imperceptibles.

La potestad administrativa es discrecional y amplia; pero, en base a la verdad contractual y su adhesión a la sustancia económica, la realidad jurídica efectiva. La recalificación de las operaciones para asignar rendimientos o gastos tiene un claro fundamento documental, lo cual, a mi entender, convierte en ilícito el precio de transferencia que lo incumple, razón por la cual se sanciona.

La Sec. 482 del I.R.C. establece que cualquier cesión o concesión de intangible obliga a determinar el beneficio o renta en forma adecuada con relación al beneficio o renta atribuible al propio intangible. El criterio de la determinación adecuada del beneficio (**“the income...shall be commensurate with the income attributable to the intangible”**) se aplica para determinar si la compensación es apropiada a la corriente o flujo de renta que puede generarse, no solo en el momento en que se celebra la transacción, si no en periodos sucesivos. La propiedad permite establecer a quien se le atribuye el rendimiento. La propiedad se distingue en legal o registral, contractual o de control; propiedad, posesión y tenencia. La contribución de mejora a un

intangible de propiedad ajena se basa en que siempre dará lugar a compensación, fundada en un acuerdo contractual, de pago único o condicionados, de valoración separada o conjunta con otros servicios en los que pueda hallarse incluida. La clave es que la compensación se justifica siempre que la mejora se localice en el propietario del intangible, que no en el titular de la explotación, sea licenciataria o controlante.

La distinción teórica entre intangibles y servicios o viceversa es compleja y borrosa, porque ambas categorías abren vías a la manipulación sin pruebas del precio de transferencia. De hecho, son las fuentes dominantes de la erosión de las bases imponibles del conjunto vinculado. El servicio debe generar un beneficio en el receptor para corresponder a su prestación y cobro. Hay servicios que nunca se les reconoce el beneficio, puesto que, en el mercado, nadie pagaría por su realización o lo haría por su cuenta: actividades con efectos indirectos o remotos; actividades duplicadas; actividades a favor del propietario del capital social; actividades de asociación pasiva. De nuevo la Administración puede combinar o separar las operaciones conforme los servicios impliquen cesión de capital intelectual o, a la inversa, la cesión de capital intelectual encubra servicios.

Las relaciones contractuales efectivas sirven para estimar la verosimilitud de los pagos condicionados a resultados entre las partes, examinando si hay congruencia entre los beneficios y riesgos asumidos por las mismas y, sobre todo, si las condiciones que se arguyen fueron en su momento previstas y se realizaron o no.

La potestad administrativa puede calificar las operaciones imputando de forma distinta los pagos condicionados o, inclusive, fijándolos donde no se produjeron, de acuerdo a los hechos y circunstancias.

La reglamentación provisional de 4-8-2006 sobre servicios y atribución de intangibles, en vigor desde enero de 2007, que sobreviene a la propuesta de reglamento de 2003 propone una lectura ambiciosa del precio de transferencia.

El primer punto es la confianza en el contrato previo y su contraste con la sustancia económica de la operación. El segundo punto, es la potestad de recalificar operaciones aparentes del tráfico jurídico que o no transmiten el dominio o lo hacen en forma encubierta; la discriminación entre lo que es venta y arrendamiento o control material y el tercero y a mi modo de ver, el más importante, una cierta y sutil inclinación en la materia hacia el método de la división del beneficio comparable y del beneficio residual como clausura del sistema de estimación de rendimientos derivados de los intangibles y servicios, en la proporción de las funciones, riesgos y recursos de los participantes. Aún más, a riesgo de ser polémico podría afirmar que el beneficio combinado que deriva de contribuciones a intangibles únicos, excepcionales, que no son de rutina solo puede confiarse al método del beneficio residual, lo cual supone una suerte de fórmula unitaria de reparto del beneficio gravable cuyo origen es la propia organización, sin referencia perceptible al mercado. Alternativamente, la capitalización de los gastos en el desarrollo y mejora de los intangibles solventan la idea que, lentamente, aunque no se admita expresamente, la división del beneficio residual en cualquiera de sus aplicaciones se convierte en **default** cuando las circunstancias de hecho lo aconsejen.

El beneficio residual derivado de un intangible excepcional o de servicios igualmente calificables sirve para determinar el rendimiento actual y futuro del activo o, al contrario, su valor capital. La capitalización de

la inversión en intangibles permite determinar el tipo de la compensación por su explotación y,asimismo,el valor capital.Sea por el ingreso o por el coste la Administración puede apreciar,en el seno de la empresa,sin referencias al mercado,la “verdadera renta imponible del contribuyente vinculado”,que,en suma,es lo que se persigue.

CITAS

¹ R.S.Avi-Yonah,The rise and fall of arm's length:A study in the evolution of U.S.International Taxation,15 Virginia Tax Review 89-159,1995..."Las multinacionales son entidades usualmente integradas a la que cada filial contribuye y el precio de transferencia entre las filiales está bajo el pleno control de la multinacional la cual naturalmente considera las implicaciones fiscales al establecer tales precios."

² Tulio Rosembuj,Los Intangibles.La fiscalidad del capital intelectual.Barcelona,2003.

³ Ch.Mc Lure Jr.,Federal use of Formula Apportionment to tax income from intangibles,14 Tax Notes International 859,1997.

⁴ P.Romer,The Soft Revolution:Achieving growth by managing intangibles,en Intangible Assets.Values,measures and risks,editores J.Hand-Baruch Lev,Oxford,2003,p. 92.

⁵ S.Cipollina,I confini giuridici nel tempo presente.Il caso del diritto fiscale,Milano,2003,p.251.

⁶ M.S.Scholes-M.A.Wolfson,Fiscalité et strategie d'entreprise, Paris, 1996, 353; Scholes,Wolfson,Erickson,Maydew,Shevlin,Taxes and business strategy.A planning

approach,New Jersey,2002,p.280:"...el bien o servicio transferido no tiene un mercado pronto fuera de la relación especial entre las partes vinculadas.El precio de transferencia de la renta derivada de intangibles como patentes o marcas puede ser particularmente discutible."

⁷ D.J.Teece, Managing intellectual capital,London,2002,p.15;B.Lev,Intangibles.Management,measurement and reporting,Washington,2001,p.22;F.Forte,M annuale di teoria politica e istituzioni della finanza pubblica,Torino,1981,p.31.

⁸ J.R.M.Hand,The increasing return to scale of intangibles,p.303 en J.Hand-B.Lev,Intangible Assets,op.cit.p.306.

⁹ R.Feinschreiber,Transfer pricing methods.An application guide,New jersey,2004,p.51

¹⁰ M.Graetz,Foundations of International Income Taxation,N.York,2003,p.411 y sigts..."precisamente porque la transferencia de propiedad dentro del conjunto vinculado es la unica forma factible de uso de la propiedad."

¹¹ A.Ogley,Principles of International tax . A m u l t i n a t i o n a l perspective,p.170;Eden,op.cit.p.563.

¹² T.Rosembuj,Fiscalidad Internacional,Madrid,1998.

¹³Department of Treasury-Internal Revenue Service.Fed.Reg.2006,p.44467-44518 Temporary and proposed section 482 Regulations on Treatment of Services under Section 482;Allocation of Income and Deductions from Intangibles sobre el proyecto de resolución de 10-9-2003.

¹⁴ Report on the Application and Administration of Section 482,IRS,21-4-1999.

¹⁵ E.R.Tsaneva,Transfer pricing in the world of services and intangibles.A new

challenge to preserving the corporate tax base, *UCLA Journal of International Law and Foreign Affairs*, 9, 2004; R.F. Reilly-R.P. Schweih, *Business valuation and Intellectual Property análisis*. N. York, 2004; R. Feinschreiber, *Transfer pricing methods. An application guide*. New Jersey, 2004... "el precio de transferencia es una decisión de empresa y una decisión fiscal. Los pagos de impuesto sobre la renta son un coste significativo para la mayoría de las empresas multinacionales y sus transacciones intrafirma son una parte importante de esta exposición al impuesto sobre la renta.", p. 50. OCDE, *Forum on Tax Administration*, Seoul, Septiembre, 2006, comunicado final.

¹⁶ T. Rosembuj, *Intangibles. La fiscalidad del capital intelectual*. Barcelona, p. 76 y sigts. ; *Fiscalidad Internacional*, Madrid, p. 30 y sigts.

¹⁷ R.S. Avi-Yonah-D.M. Ring-Y. Brauner, *US International taxation. Cases and materials*. N. York, 2005, "Las disputas sobre precios de transferencia radican en la asunción fundamental que cada filial en un conjunto vinculado es un contribuyente separado y separado de la matriz, de modo que importa el precio de las ventas intragrupo. Hay una alternativa obvia: tratar al conjunto vinculado como una entidad única y unitaria y asignar el beneficio total en cada transacción a sus miembros basado en alguna fórmula.", p. 224; L. Eden, *Taxing multinationals. Transfer pricing and corporate income taxation in Northamerica*, Toronto, 1998, p. 549 y sigts.

¹⁸ E. Tsaneva, *Transfer pricing in the world of services and intangibles. A new challenge to preserving corporate tax base*, *UCLA Journal of International Law and Foreign Affairs*, 323, 2004, : "Esencialmente, esta nueva aproximación de "control" a la pro-

iedad deja la puerta abierta para que las autoridades tributarias capturen más beneficios generados en el exterior dentro de los EEUU."

¹⁹ G.V. Smith-R.L. Parr, *op.cit.* 223

²⁰ T. Rosembuj, *op.cit.*, *Intangibles. La fiscalidad del capital intelectual*, p. 206.

²¹ Reg. 1.482-4(f)3; 1.482-1(d)(3).

²² E. Tsaneva, *op.cit.*

²³ Reg. 1.482-4(f)(4)(i)

²⁴ Reg. 1.482-4, 1.482-9T(m)(5).

²⁵ Reg. 1.482-9 T(1)(2).

²⁶ Reg. 1.482-9(1)(3)(i)

²⁷ Reg. 1.482-9(1)(3)(ii)

²⁸ Reg. 1.482-9(1)(3)(iii), **uplicative activities**

²⁹ Reg. 1.482-9(1)(3)(iv) **shareholder activities**

³⁰ Reg. 1.482-9(1)(3)(v) **passive association**

³¹ Reg. 1.482-9(i), (i)(2)(i)(C).

³² Prop. Reg. 2003 p. 534491 y sigts. F.R.

³³ Reg. 1.482-9T(i)(2)(i)(C).

³⁴ Reg. 1.482-9(i); 1.482-1(d)(3)(ii)(B).

³⁵ *Federal Register*, Agosto, 4, 2006, Vol. 71 Número 150 , pags. 44465-445191, Department of the Treasury-Internal Revenue Service.

³⁶ *Kirchman v. Comm.*, 862, F.2d 1486, 11th Cir., 1989; T. Rosembuj, *El fraude de ley*.....

³⁷ S.A. Lind-S. Schwarz-D.J. Lathrope-J.D. Rosemberg, *Fundamentals of Corporate Taxation. Cases and Materials*, N. York, 2002, p. 10

³⁸ Reg. 1.482-1(f)(2)(ii)(A).

³⁹ Reg. 1.482-1(d)(3)(ii)(B).

⁴⁰ T. Rosembuj, *El fraude de ley, la simula-*

ción y el abuso de las formas en el derecho tributario, Madrid, 1999, p.195...”...la forma –si es real y efectiva y alude a la voluntad perfecta de las partes– es la realidad sustancial única a la cual se puede atender. Y con más rigor, a los efectos jurídicos que ello suscita con su aplicación entre las partes.”

41 OCDE, Transfer pricing Guidelines, Cap.6(b), (i), 6.4).

42 OCDE ibidem

43 Upshaw Lynn B., Building brand identity: a strategy for success in a hostile market place, N. York, 1995, p.15

44 G.V.Smith-R.L.Parr, Valuation of intellectual property and intangible assets, New York, 2000, p.223...”(la técnica) puede representar solo una parte del beneficio económico atribuible al valor del activo transferido.”; Nestle Holdings Inc. v. Commissioner of Internal Revenue, U.S. 2nd Circuit Court of Appeals, 31-7-1998.

45 OCDE cit.6.36

46 J.R.M.Hand The increasing returns-to-scale of intangibles, en Intangible assets. Values, measures, and risks, Editores B.Lev.J.Hand, Oxford, 2003, p.303.

47 L.Eden, Taxing multinationals, op.cit.p.256...”los intangibles “**crown jewels**”, no se comercializan en mercados externos de modo que los métodos transaccionales no pueden ser utilizados para determinar los precios de transferencias”.

48 V.Tanzi, Taxation in an integrating world, Washington, 1995, p.101.

49 D.H.Gobeli-Ch.S.Mishra-H.F.Koenig, Strategic value of technology and brand equity for multinational firms, en Valuation of intangible assets..edi.F.J.Contractador,cit.p.321.

50 T.Rosebuj.Intangibles.op.cit.p.

51 D.J.Teece, Managing Intellectual Capital, Oxford, 2000, p.151.

52 J.M.Dodge, The logic of tax. Federal income tax theory and policy. St. Paul, 1989, p.270.

53 Ch.Gustafson y otros cit.,”Un factor que tiende a crear una preferencia por la licencia exclusiva comparado con la venta directa es que usualmente así se evitan gastos e impuestos, inclusive gastos de registro, honorarios y posiblemente accisas o impuestos sobre las ventas.”, p.882.

54 G.V.Smith-R.L.Parr, op.cit, afirman que según Karl F.Jorda más del 90% de la nueva tecnología está cubierta por el secreto empresarial y más del 80% de transferencia de tecnología y licencia cubren know-how o son acuerdos híbridos relativos a patentes y secretos empresariales, p.27.

55 T.Rosebuj.Intangibles.La fiscalidad del capital intelectual, op.cit. p.205

56 E.I.Dupont de Nemours & Co. V. United States, U.S.Court of Claims, 1961, 288, F.2d.904.

57 J.L.Pierre, Fiscalité de la recherche, de la propriété industrielle et des logiciels, Paris, 2000, p.107, n.279

58 Reg. 1.482-9(m)(1), 1.482-1(d)(3), 1.482.4 transacciones de servicios que afectan la transmisión de intangibles.

59 Prop.Reg.1.482-9(g)(I).

60 Temp.Reg.1.482-9(g)(I).

61 UNCTAD-ICTSD Project on IPRs and Sustainable Development, Resource book on TRIPs and Development, Cambridge, 2005:”muchas si no todas las licencias de patentes son concedidas entre miembros del mismo grupo de empresas. Puede ser en interés del propio

grupo cargar elevados canones intrafirma para reducir los impuestos y será muy difícil desagregar los datos disponibles para establecer que tasas de mercado son semejantes sin referencia a las licencias intrafirma.” p.476; L.Eden. *Transfer pricing and corporate income taxation*..., op.cit. p.22. señala una de las motivaciones para la manipulación de los precios de transferencia: la matriz cobra de menos por las transmisiones y difiere los cobros de los canones y la subsidiaria cobra de más y anticipa los canones en la medida que son gasto deducible para ella; T.Rosembuj, *Los impuestos y la organización Mundial del Comercio*, Barcelona, 2007.

62 Smith, G.V.-Parr R.L., op.cit.: “Si el licenciario obtiene en esencia todos los derechos a cambio de su canon, su ventajoso contrato será un nuevo intangible existente. El punto relevante es que hay que ser sensible a la naturaleza económica de la transacción licenciada para plantear adecuadamente la cuestión del canon.” p.338; Pierre, J.L. op.cit. La doctrina consolidada del Consejo de Estado en Francia sostiene el carácter de propietario contractual del licenciario de intangible cuando éste es susceptible de constituir una fuente regular de beneficios dotados de una duración indefinida o perenne. Los elementos a tener en cuenta son la exclusividad, la duración y la autorización para la cesión de la licencia a terceros. p.55 y 203.

63 D.J.Teece, *Managing intellectual capital*, cit. p.154, ... “una contribución que no es trivial a los pagos de la transacción.”

64 F.J.Contractor, *Valuation of intangibles assets in global operations*, cit., P.S.Aulakh, *Compensation structures in international licensing agreements: an agency theory perspective*, p.69.

65 T.Rosembuj, *Los impuestos y la Organización Mundial de Comercio*, Barcelona, 2007, p. 98 y 151 y sigts.

66 G.V.Smith-R.L.Parr, op.cit., “Las licencias cruzadas y los **grantbacks** de la propiedad intelectual a veces sirven como parte o toda la compensación por licencia.” p.355.

67 M.C.Haeussler-J.W.Carry, *Current Issues in Valuation: De-bundling composite trademarks and other intangible in transfer pricing análisis*, en *Valuation of intangible assets in global operations*, editor F.J.Contractor, Westport, 2001, p.194. cita de *Nestle Holdings Inc. vs. Comm.* 31-7-1998, US 2° Circuit Court of Appeals.

68 F.J.Contractor, *Valuation of intangible assets*, op.cit., F.J.Contractor, *Intangible assets and principles for their valuation*, p.15.

69 Por ejemplo, según J.Jarosz, C.Mulhern, R.Vigil, *Industry royalty rates and profitability*, presentado en *Licensing Executives Society Annual Meeting*, 31-10-2001, los canones promedio en los EEUU, por sector son: Automóviles, 4.7%; Química, 4.7%; Ordenadores, 5.2%; Bienes de consumo, 5.5%; Electrónica, 4.3%; Energía y Ambiente, 5%; Productos de salud, 5.8%; Internet, 11.7%; Maquinaria, 5.2%; Farmacéutico, 7.%; Semiconductores, 4.6%; aplicaciones informáticas, 10.5% y telecomunicaciones, 5.3%.

70 R.F.Reilly-R.P.Schweih, *Valuing intangible assets*, N.York, 1999, p.193, 449 y sigts.

71 M.Boos, *International Transfer Pricing. The Valuation of Intangible Assets*, The Hague, 2003, p.110.

⁷² S.I.Langbein,The unitary method and the mith of arm´s lenght,30 Tax Notes 625,1986 donde sugestivamente encuentra en el **profit splitting** una fórmula de reparto de beneficios en una empresa única y no separada,puesto que se pretende que el beneficio o la pérdida combinada debe derivar de la más estricta actividad de empresa identificable del conjunto vinculado de cuyos datos se dispone lo que incluye las transacciones vinculadas(actividad relevante de empresa).

⁷³ Reg.1.482-9T(g);1.482-6T(3)(i)(B).

⁷⁴ T.Rosebuj,Derecho fiscal internacional,Barcelona,2001,p.121,fórmula de reparto que permite gravar proporcionalmente la parte de actividad del conjunto mundial del no residente por razón de sus ventas,capital,salarios,al que se aplica el respectivo impuesto.

⁷⁵ Reg.1.482-5;1.482.-1-(d).

⁷⁶ Reg.1.482-6T(c)(3)(i)(B)(1)

⁷⁷ 1.482-1(d) ,1.482-6(c).

⁷⁸ Reg.1.482-5

⁷⁹ Reg.1.482-6

⁸⁰ No está claro,pese a la formal excusa de la Administración americana en las reglamentaciones,que no sea éste el sentido de la

división del beneficio residual.El método interviene toda vez que el sujeto vinculado falla en su argumentario o no cumple con los requerimientos legales específicos.Si no es **default**,es algo que se le parece mucho.

⁸¹ Prop.Reg.2003 1.482-9(g)(1).El contenido de las críticas apuntaba a que podría ser temerario establecer que los servicios de alto valor utilizan intrínsecamente know how y propiedad intangible.En principio,esto no parece persuasivo.El servicio excepcional siempre tiene un componente objetivo de capital intelectual que,como en el caso de la asistencia técnica,resulta difícilmente identificable autónomamente.

⁸² J.Hand-B.Lev,Intangible assets,op.cit.M.Blair-S.Wallman,The growing intangibles reporting discrepancy,p.455,463.

⁸³ G.V.Smith-R.L.Parr,op.cit.p.406.

⁸⁴ No son de gran ayuda las sugerencias contenidas en la OCDE Guidelines,6.28;6.29;6.30;6.31:6.32:6.3-3:6.34:6.35 respecto a los precios de los intangibles excepcionales o de alta incertidumbre sobre sus beneficios futuros previsibles,básicamente,porque usa exclusivamente la referencia a compara

el Fisco visite nuestra página web
www.elfisco.com

EUCOTAX - SEMINARIO WINTERCOURSE TILBURG 2007

Durante los días 29 de Marzo al 5 de Abril de 2007, se celebró en Tilburg (Holanda) el Seminario anual Eucotax-Wintercourse, organizado, en esta 15 edición, por la Universidad Católica de Tilburg -The Netherlands-.

Este año participaron las 11 universidades siguientes:

Universidad de Barcelona (España),

Katholieke Universiteit Leuven (Bélgica),

Queen Mary and Westfield College,
University of London (Gran Bretaña),

Universität Osnabrück (Alemania),

Université Paris 1 -Panthéon - Sorbonne-
París (Francia),

Libera Università Internazionale di Studi
Sociali Rome (Italia),

Handelshögskolan I Stockholm (Suecia),
University of Tilburg (Holanda),

Georgetown University Washington
(Estados Unidos de América),

Wirtschaftsuniversität Wien (Austria),

Corvinus University of Budapest
(Hungria),

El Seminario se inauguró en la tarde del jueves 29 de Marzo con la cena de bienvenida patrocinada por la Universidad de Tilburg.

El viernes 30 de Marzo, de 9.30 a 12.30 horas, se organizaron los seis grupos de trabajo, bajo la supervisión de los profesores que los presidían, y, se iniciaron las presentaciones, en cada uno de estos grupos, de las ponencias preparadas durante el curso 2006-2007, por los alumnos de las distintas universidades participantes.

El tema del Seminario de este año 2006-2007 fue "Global Taxation Issues" y los seis subtemas que, de acuerdo a los cuestionarios base, habían preparado los estudiantes de cada Universidad, desde su nacional punto de vista, fueron:

1. Territoriality and worldwide taxation
2. Exchange of information and tax cooperation
3. Tax treaty policy in respect to multinationals
4. Tax distortions
5. Non-profit corporations and charities
6. Anti-Avoidance Measures in Double Tax Conventions (Limitation on Benefits):
OECD and EUCOTAX Member States

Por la tarde, a las 14 horas, tuvo lugar la tradicional "Opening Conference", que realizaron los profesores, bajo el título "Who rules taxation in Europe?. Past, present and future".

Contó con el siguiente programa:

14.00 hrs - 14.15 hrs

Opening by Chairman, Prof. Peter Essers, Tilburg University

14.15 hrs - 14.45 hrs

Key Note Speech by Paul Farmer, European Commission

14.45 hrs - 15.15 hrs

Key Note Speech by Prof. Frans Vanistendael, KU Leuven

15.15 hrs - 15.45 hrs

Coffee Break

15.45 hrs - 16.30 hrs

Panel Discussion with Paul Farmer

Other Panelists:

Prof. Cyrille David, Université Paris 1, Panthéon-Sorbonne

Prof. Daniel Deák, Corvinus University of Budapest

Prof. Charles Gustafson, Georgetown University, Washington

Prof. Heike Jochum, Universität Osnabrück

Prof. Tulio Rosembuj, Universitat de Barcelona

Prof. Eugenio Ruggiero, LUISS Guido Carli, Roma

16.30 hrs - 17.15 hrs

Panel Discussion with Frans Vanistendael

Other Panelists:

Mrs. Gustafsson-Myslinski, Handelshögskolan i Stockholm

Prof. Eric Kemmeren, Tilburg University

Prof. Giuseppe Melis, LUISS Guido Carli, Roma

Prof. Pasquale Pistone, Wirtschaftsuniversität Wien

17.15 hrs Closure

El sábado día 31 de Marzo a las 9.00 horas, continuaron los grupos de trabajo, finalizándose las presentaciones de los estudiantes de cada una de las universidades participantes, iniciadas el viernes por la mañana. Seguidamente se inició la realización de la descripción, análisis y valoración de las diferencias y similitudes entre los distintos sistemas regulados en cada país.

El domingo día 1 de Abril se realizó una visita cultural a la ciudad de Amsterdam.

El lunes día 2 y el martes día 3 los estudiantes de cada grupo de trabajo, compuesto por un alumno de cada una de las once Universidades participantes, retomaron la discusión y comparación de todas las diferencias entre sus Ordenamientos jurídicos fiscales, averiguaron porqué existen estas diferencias y qué problemas pueden aparecer a causa de las mismas.

Las discusiones en los grupos terminaron con la presentación de las conclusiones, en Sesión plenaria, celebrada el miércoles día 4 de Abril. Cada uno de estos grupos de tra-

bajo, expusieron los resultados de los debates y ofrecieron diversas soluciones a los problemas motivados por las diferencias normativas señaladas.

Las universidades que dirigieron y prepararon los cuestionarios de los distintos grupos eran:

- Tema 1 - Territoriality and worldwide taxation: University of Stockholm (Sweden).

- Tema 2 - Exchange of information and tax cooperation: University of Sorbonne (France).

- Tema 3 - Tax treaty policy in respect to multinationals: University of Wien (Austria).

- Tema 4 - Tax distortions: University of Barcelona (Spain).

- Tema 5 - Non-profit corporations and charities: University of Osnabrück (Germany).

- Tema 6 - Anti-Avoidance Measures in Double Tax Conventions (Limitation on Benefits). OECD and EUCOTAX Member States: University of Tilburg (The Netherlands).

Los coordinadores generales del Seminario fueron los Profs. Drs. Peter Essers y Eric

Kemmeren de Tilburg (Holanda).
Invitado de honor fue el Prof. Dr. Cyrille David de París (Francia).

El jueves día 5 de Abril, una vez finalizado el Seminario, los estudiantes partieron de Tilburg y volvieron a sus respectivos países.

Por parte de la Universidad de Barcelona, participaron en la organización y preparación del Seminario:

- Prof. Dr. Tulio Rosembuj (Dirección, organización y preparación), asistido por:

- Prof. Magist. Eduardo Barrachina Juan

- Dra. Maria Teresa Diví Torns

- Geraldine Conception Jackman (Subtema 4)

- Laura Arroyo San José (Subtema 2)

- Carmen Echarte Viladomiu (Subtema 5)

Los resultados o Conclusiones, que se elaboraron en el seno de cada uno de los grupos de trabajo del Seminario se publican en la presente revista.

Página web del Seminario: www.winter-course.com



INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN Y COOPERACIÓN TRIBUTARIA

El intercambio de información y cooperación tributaria ha devenido objeto de especial atención a nivel internacional a partir de las tres últimas décadas. En un contexto globalizado como es el actual, donde los contribuyentes generan en forma creciente mayor cantidad de ingresos en el extranjero; y en él constituyen sus fuentes de obtención de capital que a través de operaciones transaccionales cruzan varias fronteras afectando a los intereses fiscales de diferentes Estados, constituye el punto de partida de la necesidad de control que revisten los Estados a tenor de esta realidad. Para ello, la mayoría de países unen esfuerzos mediante instrumentos internacionales de colaboración que posibilitan el intercambio de datos tributarios sobre ingresos percibidos y articulan mecanismos de cooperación para el flujo de dicha colaboración. Son ejemplo de este tipo de acuerdos e instrumentos a tal efecto comúnmente utilizados en Derecho comparado: la Directiva de la Unión Europea 77/799, la Directiva 2003/48 Sobre fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, Acuerdos o Tratados de alcance internacional tendentes a facilitar la mutua asistencia legal administrativa y en materia recaudatoria que comportan intercambios de información tributaria entre las diferentes autoridades en aras de facilitar una temprana detección de movimientos susceptibles de evasión o fraude fiscal. Lo hasta ahora aquí expuesto compete únicamente a la actividad del sujeto activo de la obligación tributaria: el Estado. Mas siempre que

la información es objeto de envío o intercambio existe la contraposición de intereses representada en el polo contrario por el interés privado que ostenta el contribuyente (los datos del cual han sido requeridos por el Estado solicitante).

Las disposiciones sobre intercambios de información contenidas en tratados fiscales y acuerdos han suplantado los procedimientos de la Convención de Hauge sobre la Obtención de Pruebas en el extranjero en Asuntos Civiles o Comerciales de aplicación en el ámbito internacional, configurándose como instrumentos más amplios y eficientes que generan un mayor flujo de datos y facilitan la práctica de pruebas en asuntos fiscales. En casi todos los países participantes en el Wintercourse, el flujo de la información tiene lugar de conformidad con provisiones expresamente recogidas en sede de tratado. Tales países incluyen el Reino Unido, Países Bajos, Francia, España, Austria, los Estados Unidos, Italia, Alemania y Suecia.

Con carácter general, los tratados prevén el intercambio de datos mediante las siguientes modalidades: información a petición, automática, espontánea (como recoge la Directiva 77/799) o facilitando la investigación de datos al Estado solicitante en conexión con la idea de cooperación administrativa

Con frecuencia, los acuerdos fiscales en materia tributaria son utilizados para articular la mayoría de las etapas de investigación de un sujeto, pues permiten el acceso fácil y confidencial (sujeto al uso estricta-

Lucia Sangster
Usha Ravi
Eiko Minami
Karin Simader
Ivonne
Pannewig
Peter Leska
Frida Grahn
Giulia
Ceccarani
Emese Kovács
Laura Arroyo
San José

mente acordado por las partes firmantes) a la información solicitada, e incluso son mecanismos aptos para imponer prescripciones vinculantes que auto limitan su uso y modos de obtención proporcionando el adecuamiento a los ordenamientos internos. Ello repercute mediante la vía pactada en el respeto a unos determinados términos de cumplimiento y procedimientos, el espacio de actuación que permite mantener el grado de seguridad jurídica del administrado y al mismo tiempo fomentar la cooperación entre Administraciones que de este modo se benefician de la unión de fuentes de datos y recursos ajenos a su propia esfera de actuación. Tales intercambios de la información, sin embargo, implican la difícil i delicada tarea de equilibrar la función recaudatoria de los Estados con los derechos de los sujetos pasivos o contribuyentes relativos al uso y protección de su información fiscal, que siempre ha sido causa de debate en derecho comparado. Generalmente, todos los países participantes en el Wintercourse, a excepción de los Estados Unidos ("EE.UU"), utilizan la fórmula del Artículo 26 del Modelo OCDE en lo que concierne a impuestos sobre el ingresos y obtención de capital desarrollado por la Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo ("la OCDE") a modo de cláusula marco para las previsiones que articulen el flujo de datos incorporadas en los tratados. EUA emplea su propio Modelo de Convención como punto de partida en sus negociaciones relativas al intercambio de información fiscal.

En atención al Artículo 26 relativo intercambio de datos previsto en el Modelo de la OCDE se considera que dicho flujo se articula en base a datos previsiblemente relevantes para que operen las disposiciones contenidas en la convención así como para facilitar la ejecución de las normati-

vas domésticas relativas a cada clase de impuesto. Hasta 2005, el modelo de la OCDE utilizó otra formulación que permitía el intercambio siempre que fuera de información calificada como "necesaria". La razón principal del cambio de formulación respondía a la finalidad de asegurar el flujo de información en asuntos fiscales en un mayor grado de amplitud y al mismo tiempo, reafirmar la idea de que los Estados contratantes no están en libertad de contratar o solicitar la información que no resulte de carácter "relevante" sobre datos fiscales de un contribuyente dado. Al contrario de este posicionamiento el artículo 26 del modelo estadounidense establece el intercambio de información de aquellos datos que " pueden ser relevantes " para el cumplimiento de las disposiciones del Acuerdo en que se contenga o del cumplimiento de las leyes y práctica interna de las partes contratantes sobre cualquiera de los tipos impositivos que se acuerde, lo que nos lleva a determinar que su ámbito de actuación implica un margen de intercambio más amplio que el previsto por el Modelo OCDE . Otra de las diferencias notables que ilustra las características de ambos modelos podría ser la siguiente:

El 15 de noviembre de 2006, el Departamento estadounidense de Tesoro liberó un nuevo Impuesto sobre ingresos incorporándolo al Modelo Estadounidense del en el que fruto de una Interpretación técnica armonizadora la previsión se reflejó del siguiente modo " los representantes del Estado requirente pueden entrar en el Estado solicitado para entrevistar a individuos y examinar libros y registros con el consentimiento de las personas sujetas al control. A diferencia del nuevo clausulado del Modelo estadounidense el recogido por la OCDE no incluye tal previsión, si bien

es cierto que en su comentario sugiere que las verificaciones y comprobaciones fiscales en el extranjero puedan ser observadas si la información recabada se obtiene mediante la entrevista de individuos y revisión de libros o registros oficiales. De lo que el presente grupo de trabajo concluye que: el Modelo de OCDE favorece los derechos de los contribuyentes en la medida en que limita las facultades de acceso de las autoridades de otros Estados a la práctica de investigaciones en territorios extranjeros, mientras que el Modelo proyectado por EUA favorece las capacidades de actuación de las autoridades tributarias dotándolas de mayor capacidad de acción incluso fuera de su propio territorio. En grandes rasgos el modelo OCDE es menos intervencionista y parece proteger en mayor medida el respeto al principio de igualdad entre Estados contratantes y contribuyentes afectados que trata de equilibrar limitando los supuestos de actuación de los poderes públicos fuera del espacio de su territorio.

En atención al Derecho Comunitario cabe destacar la intervención de las Directivas de la Unión Europea que con independencia de la utilización del modelo de la OCDE, todos los países integrantes de la Unión Europea ha puesto en práctica en el enclave intracomunitario para facilita el flujo internacional de información entre Estados miembros. Relativas al envío e intercambio de información tributaria La Unión Europea dispone de diversas Directivas como la Directiva 77/799 CEE del Consejo, de 19 de diciembre de 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros, la Directiva 2003/48 CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses o la

Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones.

El alcance de estas normas de derecho comunitario derivado es (especialmente en el caso de la Directiva 77/799), bajo algunos supuestos, más extensa que la cobertura que pueda prever el modelo de la OCDE ya que incorpora la obligación del Estado miembro a quien la información es requerida a abrir una investigación en beneficio del cumplimiento de la solicitud o demanda de información cursada. Implica también la opción de participar en la actividad de recabar los datos precisados del Estado solicitante de los mismos en colaboración con el Estado de Origen a quien le son demandados.

La Directriz 2003/48/EC sobre los rendimientos del ahorro apunta para asegurar que el ingreso de interés que es pagado en un Estado miembro a los beneficiarios que son residentes en otro Estado miembro esta sujeto a imposición eficaz conforme a las leyes del Estado miembro último. Además, la Unión Europea mediante la Directiva 76/308 sobre recuperación prevé la cooperación y ayuda administrativa entre los poderes públicos de los estados miembros. Cuando uno compara la Directiva 77/799 con el Modelo OCDE, el alcance de la Directiva es en algunos ámbitos menos extensa que el Artículo 26 del Modelo, ya que el éste último se aplica a todas las clases de impuestos. A primera vista, el Modelo OCDE parece proporcionar mayores ventajas a los derechos de contribuyentes que la Directiva, pero el procedimiento de notificación contenido en esta última constituye una previsión inexistente en el marco del modelo OCDE y, por lo tanto, preferimos la clase de acercamiento adoptado según la Directiva 77/799 que propor-

ciona un conjunto de mecanismos más cercano al equilibrio de tutela de ambos intereses afectados; los de la capacidad recaudatoria de los Poderes Estatales en protección del interés público y los que afectan a los contribuyentes en representación del interés privado .

El Convenio del Consejo de Europa/OCDE sobre la Ayuda Mutua Administrativa en Asuntos Fiscales, como instrumento de carácter multilateral fue desarrollada y concluida por el Consejo de Europa y la OCDE el 25 de enero de 1988 en Estrasburgo, y prevé " todas las formas posibles de cooperación administrativa entre estados en la evaluación y la recaudación de impuestos, en particular con la finalidad de combatir el fraude y la evasión fiscal. Como se desprende de la literalidad de este instrumento jurídico cabe destacar que " El objetivo del Convenio es promover la cooperación internacional para una mejor aplicación de leyes nacionales fiscales, respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes. El alcance de esta convención es muy expansivo y permite coordinar acciones en los límites del intercambio de información tendentes a la recuperación de impuesto extranjero. Sólo 12 países en el mundo han ratificado esta Convenio. En la actualidad por tanto, el Convenio rige con fuerza vinculante para Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Francia, Islandia, Italia, Países Bajos, Noruega, Polonia, Suecia, EE UU, y Azerbaidjan. Pues incluso aunque Los Países Bajos hayan ratificado el Convenio, cabe señalar que formularon reservas al mismo. En especial atención a que el fenómeno de intercambio de información entre estados comúnmente opera sujeto a la firma de acuerdos o tratados internacionales, como ya se ha puesto de manifiesto con anterioridad, nos parece oportuno examinar con un mínimo de detalle el impacto que a

tenor de este fenómeno ha tenido la Directiva de la UE 76/308.

Tras el análisis de la cual destacamos las siguientes previsiones en el ámbito de la cooperación entre autoridades:

- (a) Ayuda acerca de impuestos no sobre ingreso o sobre capital;
- (b) Ayuda en la recuperación de reclamaciones fiscales;
- (c) Ayuda en el servicio de documentos.

Las reservas formuladas al Convenio de Asistencia Mutua entre el Consejo de Europa y la OCDE responden a que los Países Bajos no quisieron proceder a una ampliación sobre el intercambio de información tributaria más allá del que podía operar en el ámbito intracomunitario, pues la ampliación del estándar de intercambio de información que preveía la Directiva implica una proyección ad extra con terceros países ajenos a la Comunidad. Así de forma sorprendente otros Estados como el francés que tradicionalmente se habían opuesto a la ratificación del Convenio durante más de 15 años, recientemente decidió ratificarla en el 2005 sin formular en la misma reserva alguna. De los países participantes en el presente Wintercourse no han ratificado el Convenio de Asistencia Mútua: Alemania, el Reino Unido ("U.K"), Hungría, España y Austria.

Acuerdos de intercambio de Información fiscal los denominados "TIEAs"

A continuación procederemos a analizar otros Acuerdos de intercambio de Información fiscal como los denominados "TIEAs" suscritos por estados como los Estados Unidos y los Países Bajos. Tal y como su nombre sugiere; TIEAs, este tipo de acuerdos se establecen para impulsar el intercambio entre los países donde la infor-

mación fiscal o relacionada con el impuesto de que se trate, que de otra manera podría verse sujeta a las leyes de no divulgación de cada derecho interno como el secreto de bancario que protege el respeto a las provisiones aportadas por el cliente.

En los Estados Unidos, los TIEAs se consideran acuerdos ejecutivos que se negocian y concluyen por parte del Secretario del Tesoro de conformidad con la autoridad reconocida por el Código de los EE.UU. del estatuto 26 federal 274 (h) (6) (C). Dicha previsión normativa fue promulgada para combatir la evasión fiscal y el fraude por los contribuyentes estadounidenses que acudían a paraísos fiscales en la zona del Caribe para evitar los impuestos estadounidenses.

El estatuto autorizó al Secretario del Tesoro a negociar y concluir acuerdos para el intercambio de información con ciertos países beneficiados por esta práctica en la zona caribeña, a cambio los países que asintieran a dichos acuerdos percibirían ciertas ventajas como recompensa a su colaboración mediante los TIEA's. Así, estos acuerdos ejecutivos suponen convenios hechos entre el Poder ejecutivo estadounidense y un gobierno extranjero, con la particularidad que no requieren de la ratificación por el Senado norteamericano. En relación a esta última observación, el Tribunal Supremo de los EUA ha sostenido que el Presidente, bajo los poderes ejecutivos que le son conferidos y reconocidos en virtud de la Constitución norteamericana para conducir y gestionar los asuntos exteriores, dispone de la autoridad suficiente para celebrar "acuerdos ejecutivos" con otros países, no requiriendo ninguna ratificación por el Senado o la aprobación de la Cámara Alta. De la gestión de los convenios se benefician inclusive la denominada Iniciativa de Cuenca caribeña ("CBI").

La Convención nórdica sobre la Ayuda Mutua en Asuntos Fiscales.

En lugar de contener una previsión sobre el intercambio de información incluida en la Convención entre los países nórdicos para la anulación de los supuestos de doble tributación en lo que concierne a impuestos sobre el ingreso y sobre la capital (en lo sucesivo el Tratado de Doble tributación nórdico), los Países nórdicos en 1989 hicieron un acuerdo especial, la Convención nórdica sobre Ayuda Mutua Administrativa en Asuntos Fiscales (en lo sucesivo la Convención nórdica).

Este acuerdo fue establecido, tras contar con la posterior adhesión de Groenlandia y las Islas Faroe, al que siguieron un tratado más temprano en cuanto a la ayuda en materia de mutua asistencia administrativa. La Convención nórdica se caracteriza en su contenido por compartir gran similitud con el Convenio suscrito por la OCDE/Consejo de Europa Multilateral sobre la Asistencia Administrativa Mútua en Asuntos Fiscales. A pesar de lo cual convención nórdica es más extensa en lo que respecta a las diferentes posibilidades de intercambio de información que recoge. Por ejemplo, establece el intercambio de información espontáneamente, automáticamente, y en demanda, sin acuerdos especiales entre el Estados de convención, por lo que amplía el número de supuestos en que en defecto de acuerdo expreso que lo prevea el flujo de información pueda mediar entre las partes con independencia de las modalidades de intercambio inicialmente previstas en el texto.

La Convención nórdica realmente no sólo cubre el ingreso e impuestos sobre el capital, pero también cubre los impuestos sobre herencias y donaciones. Se ocupa también entre de los impuestos sobre el valor añadi-

do, impuestos sobre el consumo, percepciones de la seguridad social y otras retribuciones públicas que también son cubiertas allí donde se pretenda un acuerdo adicional sobre las mismas. Las autoridades competentes adquieren obligaciones amplias que abarcan más o menos todas las clases de ayuda o cooperación. Sin embargo, no sólo las autoridades tienen una obligación de proporcionar asistencia, sino que además en virtud del artículo 4 de la Convención se establece que cualquier otra institución, por ejemplo, bancos y otras instituciones financieras, quedan vinculadas por la ley a colaborar con las autoridades en aquel país donde exista una obligación de cooperar y asistir a otro estado parte en el acuerdo. Así también, se contempla la situación en que no debería mediar solicitud de ayuda si el estado requirente por sí mismo puede obtener la información sin dificultades considerables.

La Convención nórdica es muy especial porque es una de las pocas convenciones multilaterales que operan con plena vigencia en la actualidad. En el contexto de la misma, estableciendo una convención multilateral, cada estado parte en la convención es consciente de un respeto debido a la legislación doméstica de cada estado integrante como límite que debe ser tenido en cuenta. Es en este punto donde radica la mayor dificultad para concluir un acuerdo de esta envergadura de carácter multilateral. Los estados nórdicos han seguido manteniendo la cooperación establecida y en la actualidad se están realizando trabajos sobre un proyecto tendente a la elaboración de acuerdos que prevean el intercambio de información con centros financieros ubicados en el exterior.

Las Provisiones Domésticas que aseguran el intercambio internacional de

información.

Alemania, Francia y los Estados Unidos cuentan con disposiciones específicas estatutarias que permiten al intercambio de información en circunstancias limitadas aun en ausencia de tratados.

Alemania: En Alemania, párrafo de la Sección 117. 3 AO son aplicables para permitir al cambio de información incluso si un acuerdo entre Alemania y el estado afectado falla.

Tal descubrimiento de imparcialidad de intercambio, denominado en este modo según § 117 párrafo. 3 AO, están dentro de la capacidad discrecional de las autoridades fiscales, que decidirán si los requisitos que concurren son adecuados al efecto. Al principio, la mutualidad debe ser garantizada (el párrafo. 3.1 indica los siguientes extremos que deben acaecer también)

1). Además, otro estado tiene que garantizar que la entrega de información requerida será utilizada sólo para razones fiscales (el párrafo. 3 oración 1 no).

2). Esto debe asegurar que está preparado para evitar una posible doble tributación mediante el acuerdo (el párrafo. 3 oración el 1 No 3). En última instancia, la soberanía, la seguridad, el orden público y otros intereses esenciales no deben ser infringidos y el peligro de daño o lesión para el interés doméstico afectado debido al abandono de uno de los secretos catalogados no debe existir (el párrafo. 3 oración el 1 No 4).

Francia; En Francia, la regla general es que los inspectores de hacienda no puede divulgar la información fiscal a estados extranjeros, con independencia de si la información concierne a residentes o no residentes. Sin embargo, expresamente proporcionan dero-

gaciones en caso de la ayuda internacional administrativa, así el sistema tributario francés proporciona 3 casos específicos para el intercambio internacional de información fiscal:

(a) Intercambio de información con las administraciones financieras de territorios de Outre-Mer (territorios de ultramar) y otras administraciones locales de la República que se ubiquen dentro de un sistema específico (pactan la L 114 de L.P.F);

(b) Intercambio de información sobre posible evasión con los Países que han concluido una Convención multilateral sobre Ayuda Mutua Administrativa en Asuntos Fiscales (pacta la la L 114 de L.P.F);

(c) Intercambio de información en supuestos de evasión o fraude fiscal en coordinación con las autoridades fiscales de Estados miembros de la Comunidad Europea.

La Unión Europea que, sujeto a la reciprocidad, puede comunicar la información para la evaluación y la recaudación de impuesto sobre ingresos, impuesto sobre la capital y V.A.T. (pacte L114-A de L.P.F.). Así, la ley francesa admite que opere el intercambio de información con territorios de ultramar incluso en defecto de haber concluido acuerdos con ellos sobre la materia.

Los Estados Unidos: En EU, un Estatuto federal, 28 Código de los EE.UU. § 1782, proporciona procedimientos de descubrimiento en tribunales norteamericanos " en beneficio de los propios órganos jurisdiccionales en el ejercicio de su actividad de enjuiciar y de los litigantes implicados en pleito en el que concurran aspectos internacionales o elementos de extranjería, " de modo que se permite a un tribunal de un distrito estadounidense (o demarcación territorial) recabar del de el distrito en el cual una persona reside o es encontrado la solicitud o requerimiento judicial a la per-

sona interesada para dar su testimonio o declaración o emitir un documento u otra prueba solicitada para su empleo en el desarrollo de un procedimiento judicial en el extranjero o de repercusión a nivel internacional. El estatuto persigue dos objetivos fundamentales; en primer lugar, proveer " ayuda eficiente a participantes en pleitos internacional; " y en segundo lugar, fomentar el desarrollo de la actividad jurisdiccional en países extranjeros, sirva de ejemplo el 10 L de Artículo 103 del LPF (Libro de Procedimientos Fiscales).

11 L de Artículo 114 del LPF. Proporciona el trato de reciprocidad en el requerimiento de ayuda similar a nuestros tribunales. " La orden del tribunal de distrito puede mediar a través de una petición rogatoria (la rogatoria implica la petición por parte de un tribunal doméstico a un tribunal extranjero para la obtención de prueba, la toma de declaración a un testigo o la petición hecha por un tribunal extranjero o internacional sobre el requerimiento de intervención de cualquier persona interesada. Tales procedimientos, sin embargo, pueden ser usados sólo cuando esto implica una necesidad procesal en el desarrollo de un litigio, como un proceder necesitado por el Tribunal Fiscal que conoce del asunto, es decir en el ejercicio de la función jurisdiccional que tiene encomendada y está realizando.

Para el intercambio de Información en ausencia de tratados o previsiones domésticos que expresamente lo autoricen, Hungría permite el intercambio de información hasta en defecto de norma de derecho autónomo o paccionado que expresamente contemple dicho intercambio o envío de dato. La Base o fundamento legal que ampara esta práctica es la aplicación del principio internacional de reciprocidad. En casos específicos que implican a contri-

buyentes en concreto, la Autoridad Competente en Hungría puede alcanzar el acuerdo con la Autoridad Competente de otro estado, basada en el principio de reciprocidad, para proceder al intercambio de los datos solicitados. Tal información, sin embargo, se encuentra sujeta a las protecciones exigidas por la ley doméstica, no pudiendo actuar en contra de lo dispuesto por esta última.

Así se proporciona flexibilidad por parte Hungría tanto en la adquisición como en el entrega de

la información fiscal que podría ser necesaria para alcanzar la finalidad tributaria perseguida. Algunos académicos en España sostienen la postura cercana a la de Hungría favorables a que el

intercambio de datos opere aún en ausencia de tratados que lo prevean o de disposiciones específicas, en base a la costumbre internacional como fundamento lo ampara. El flujo de información en ausencia de tratados proporciona un mayor acceso a la información de los estados y favorece la tutela del interés público o estatal sobre el del contribuyente.

Los derechos de los Contribuyentes

Los Derechos de los Contribuyentes pueden ser protegidos directamente por las posibilidades de participación ante la Administración Tributaria y los Tribunales previstas por los Ordenamientos Jurídicos o bien indirectamente mediante las reglas de confidencialidad y cláusulas de limitación. La mayoría de los Estados no incluyen las diferentes modalidades de intervención del administrado en sus ordenamientos jurídicos conscientes de que ello podría limitar su capacidad de lucha contra el fraude y la evasión fiscal por lo que no contemplan generalmente la protección directa de

los derechos de los particulares que puedan verse inspeccionados. Sin embargo, toda la legislación nacional y los tratados relevantes garantizan amplias oportunidades a las autoridades tributarias para rehusar cualquier petición de información sobre la base de la protección de la confidencialidad de datos y las cláusulas de limitación.

El Estado está dotado de suficiente autoridad en virtud de los acuerdos suscritos para responder a las demandas de la información protegiendo los derechos de sus contribuyentes, a menudo no obstante no está obligado a comunicarles que van a proceder a la entrega de datos, de modo que por lo general ocurre sin el conocimiento del contribuyente. El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE sistematizó las provisiones que protegen los derechos de los contribuyentes directamente y llegaron a concluir la siguiente categorización de participación: los que imponen una obligación a la autoridad competente para notificar a contribuyentes; los que conceden derechos de consulta; y los que permiten a contribuyentes intervenir en el cambio pudiendo actuar para impedirlo. Así cada categoría ofrece un grado diferente de protección en el que las posibilidades de la intervención conceden los derechos más poderosos, que permiten a los contribuyentes intervenir en el mecanismo de intercambio que les afecta.

Los derechos de notificación ofrecen a contribuyentes la protección más débil, pues sólo permite a los contribuyentes saber que la información acerca de ellos ha sido o será objeto de envío. Algunos países en realidad proporcionan el derecho de notificación en caso de la transferencia internacional de información fiscal, aun cuando, des del punto de vista de los intereses del contribuyente, será realmente más significativo contar con la posibilidad de ser informado

con anterioridad al suministro de la información. El Comentario del Modelo de la OCDE indica las ventajas de toda práctica de notificación: asumiendo que puede ayudar a prevenir errores (por ejemplo, en los casos de identidad equivocada) y facilitar el flujo (permitiendo a los contribuyentes que son notificados la facultad de cooperar de modo voluntario con las autoridades fiscales del estado requerido). En modo opuesto otros instrumentos jurídicos internacionales en derecho comparado no parecen reconocer la importancia de la notificación y no se ocupan de la misma produciéndose un silencio en sus contenidos al respecto. Sin embargo, el Convenio del Consejo de Europa y la OCDE menciona que pueden proporcionar derechos de notificación conforme a la ley doméstica del estado que es requerido a la entrega de información. Aunque la notificación sea esencial para contribuyentes, este derecho debe ser limitado para determinados supuestos excepcionales, en los que pueda existir el riesgo o sospecha de evasión fiscal o bien cuando la petición de información es reviste de una naturaleza muy urgente. En estos casos el estado requirente normalmente pide al estado solicitado que no notifique al contribuyente el envío, para no frustrar su propia investigación. Ello no implica necesariamente que se obligue al estado solicitado a inhibirse de la aplicación de su derecho doméstico sino que lo considere como motivo de excepción ante circunstancias excepcionales. La razón de este inconformismo es que no hay ningún concepto uniforme de evasión fiscal en el nivel internacional, y básicamente la definición de evasión fiscal es determinada a nivel nacional por la configuración que de esta conducta determinen las autoridades internas de modo autónomo. Tras la discusión sobre este derecho concluimos que

salvo supuestos en que la sospecha o el riesgo de evasión o fraude fiscal no resulte potencialmente claro, no debería excluirse el respeto y la práctica de las reglas de notificación. Simplemente bastaría con que quedaría suspendido durante un cierto período de tiempo prudencial para evitar poner en peligro el éxito de la investigación fiscal y al mismo tiempo no lesionar la facultad de defensa que procura la notificación al interesado.

Tras el análisis de los sistemas legales de los países representados en el Wintercourse averiguamos que hay una división relevante entre aquellos países que tutelan el derecho de notificación como son: Alemania, Países Bajos y Suecia, y aquellos estados que no lo prevén, que en realidad representan la mayoría y son Italia, los Estados Unidos de América, Austria, el Reino Unido, Hungría y finalmente España.

Especial atención aparte merece el caso particular de Francia, cuyo sistema legal explícitamente no recoge el derecho de notificación, pero en el cual la jurisprudencia reciente ha definido un principio innovador que puede ser resumido del siguiente modo: la administración tributaria debe informar al contribuyente, antes de la evaluación fiscal, sobre el contenido real de la información que ha sido recabada con motivo de la petición de entrega proveniente de un tercero. Esta nueva obligación, sin embargo, funciona sólo cuando Francia es el país requirente, no siendo así cuando es el requerido.

Es también importante poner de manifiesto que en los Países Bajos hay una excepción al derecho de la notificación, consistente en el hecho que en determinados casos urgentes cuando el fraude internacional es sospechado y el miedo que sin el intercambio rápido de la información las pruebas desaparecerán, la notificación será enviada

dentro de cuatro meses tras haber sido realizada la ejecución de la petición.

La legislación sueca tiene un uso diferente del derecho de notificación ya que la notificación opera automáticamente con posterioridad al intercambio de información, por consiguiente excluyendo cualquier posibilidad de apelar al envío.

Finalmente, el sistema húngaro también contiene las reglas que permiten al contribuyente obtener acceso a la información intercambiada, pero estos derechos del contribuyente no pueden ser vistos como derechos de notificación, ya que tienen lugar sólo después de que el envío haya ocurrido y siempre y cuando el contribuyente interesado lo solicite.

Pueden haber situaciones, sin embargo, en las que la autoridad fiscal notifica al contribuyente hasta en ausencia de previsiones de notificación. Sucede cuando la autoridad competente recibe una solicitud de información que no obra en poder a la administración estatal y sólo puede ser obtenida mediante la colaboración del contribuyente afectado por el intercambio. En este caso, la autoridad competente pedirá al contribuyente proporcionar la información necesaria. Esta petición expresamente debe hacer constar su objeto; los datos específicos que desean recibir y el motivo por el que se cumple en este modo con la petición de información formulada por otro estado conforme a una determinada cláusula de intercambio.

Así, en este caso el contribuyente es consciente de la intención de la autoridad fiscal, y a pesar de su conocimiento previo, el contribuyente no está facultado para oponerse el intercambio de información o al archivo de cualquier clase de petición a la decisión de la autoridad fiscal.

La segunda categoría de derechos de participación es el derecho de consulta, que incorpora a su vez dos tipos de derechos: el derecho a ser notificado y el derecho para ser oído o derecho de audiencia ante la autoridad fiscal competente.

Aunque la decisión final de intercambio de datos sea tomada por la autoridad fiscal, permite al contribuyente acceder al conocimiento de la gestión que se lleva a cabo e intentar intervenir en la formación del parecer de la autoridad encargada del envío que decidirá sobre su particular. Este derecho podría resultar muy útil en los casos en que su envío podría afectar el secreto de profesional, así el contribuyente dispone de la posibilidad de alertar a la autoridad de la potencial lesividad a sus intereses que supone el intercambio para que reconsidere el intercambio antes de que este tenga lugar. En tercer lugar, nos ocuparemos de la modalidad de derechos de intervención que permiten al contribuyente saber que un intercambio de información que le afecta va a producirse y se le reconoce la facultad de acceder a los datos relativos al mismo, así como se le permite si este lo estima oportuno a intervenir procesalmente para incidir en la decisión. Este derecho ha sido contemplado sólo en el en un pequeño número de países. Este derecho debería ser contemplado bajo los casos siguientes, como:

* Opción de desafiar la decisión de la Administración Pública, cuando la transferencia podría causar un daño al contribuyente: según es configurado en Los Países Bajos y Suiza.

* Como acción para solicitar compensación en caso de daño.

* En caso de procedimientos seguidos por el orden penal - Para buscar una posicionamiento del Tribunal.

* La ley Doméstica / provisiones constitu-

cionales · la ley de Unión europea · acuerdos Internacionales - Permiten accionar contra una decisión, que significa la opción de apelar contra la misma, pero no de un modo formal.

Los únicos países representados en el Wintercourse que parecen asegurar un derecho eficaz de desafiar la decisión de administración fiscal de transferir información a otros estados son los Países Bajos y Alemania. El sistema de petición relacionado con el flujo de información fiscal es muy detallado en Los Países Bajos, pero incluso este admite excepciones, pues en casos donde los países solicitantes alegan la sospecha o riesgo de fraude, los Países Bajos puede proceder a intercambiar la información sin informar a los contribuyentes. Sin embargo, la ley holandesa proporciona la notificación de tal envío a los contribuyentes dentro del período de los 4 meses siguientes a la entrega de la información, y los contribuyentes pueden buscar la reparación legal para cualquier daño ocasionado a consecuencia del mismo. En casos regulares, la ley holandesa prevé el intercambio sólo después de la práctica de la notificación de los contribuyentes, así concede a los contribuyentes la oportunidad intervenir pudiendo incluso llegar a detener el flujo de información que será enviada por petición administrativa.

Conforme a la ley alemana el contribuyente consigue la oportunidad de intervenir en el intercambio de información mediante el reconocimiento de dos tipos de acciones tendentes; en primer lugar a reparar el posible daño que se ocasione con el envío de información y de un modo más prematuro antes de que este se produzca a detenerlo. Previamente y en similitud al sistema español debe acudir forzosamente a la Administración Tributaria para reclamar sus pretensiones, tras lo cual y una vez des-

estimadas por está podrá acudir a los tribunales

Ante los tribunales podrá optar entre interponer una acción prohibitoria (para parar el flujo de información) o bien una declaratoria (para que se reconozca la lesividad del intercambio ya acontecido)

La legislación de los EEUU es especial en cuanto a derechos de petición: Generalmente los contribuyentes no tienen derechos de actuar contra el intercambio de información, pero si la información solicitada no está en los archivos de la autoridad competente y tiene que ser obtenida de algún tercero (por ejemplo bancos o la agencia de fiducias, incluso del mismo afectado por la petición) entonces se procede a la emisión de un emplazamiento al tercero que dispone de los datos que se desean recabar y el contribuyente cuenta entonces con la posibilidad de acudir a los tribunales para anular el emplazamiento sobre cualquier tercero.

Además del derecho de notificación y el que para apelar las decisiones de Administración Públicas relativas al intercambio internacional de información fiscal, algunos sistemas legales contemplan otros derechos procesales que podrían enmarcarse en una categoría distinta a las ya observadas. Un ejemplo de estos, es el caso español así como el francés, que proporciona a contribuyentes la facultad de solicitar el acceso a la información contenida en documentos administrativos, archivos y registros relativa a su persona o situación, especialmente si el contenido sirve de base para motivar una decisión administrativa, podríamos definirlo como una derecho de acceso del administrado con carácter general y en particular a la información que obra en poder de la Administración Tributaria.

En general, en la mayor parte de países, los derechos de contribuyentes no son protegi-

dos correctamente en cuanto al intercambio de información. La ausencia de derechos de participación puede causar muchos resultados desafortunados. En primer lugar, si los procedimientos que conducen al intercambio efectivo de la información son formulados con el desconocimiento total de los contribuyentes, no habría ninguna opción facilitada a estos para controlar la legalidad de los mismos y en consecuencia evitar resultados lesivos. Por lo tanto, si los contribuyentes no son conscientes de ambos, por un lado de la existencia de la demanda de información así como la decisión de la autoridad fiscal competente de acceder a la entrega, los administrados no tendrían ninguna opción de comprobar si las condiciones pactadas mediante las cláusulas de intercambio de información han sido observadas adecuadamente.

Otro posible inconveniente, es que la autoridad fiscal podría expedir la información que afecta a los secretos de empresa del contribuyente en cuestión poniendo en peligro la capacidad competitiva de su negocio y devaluando su patrimonio intangible. La carencia de notificación también puede conducir a la transmisión de información que contiene datos incorrectos.

En contra de la concesión de derechos de participación cabría alegar, que el respeto estricto a los mismos sin admisión de excepciones podrían dificultar los intercambios de la información y hacer peligrar el éxito de investigación tras lo que se verían frustrados los intereses de las Haciendas afectadas. Sin embargo, en nuestra opinión, los derechos de contribuyentes y los intereses de autoridades fiscales pueden ser equilibrados. Por ejemplo, en los supuestos en que se precisa recabar pruebas contra posibles actividades sospechosas de fraude o evasión fiscal, clasificándolas como excepciones a la norma general es posible sus-

ponder temporalmente el derecho de notificación para facilitar el margen de actuación de las Administraciones en aras de procurar una adecuada tutela a un interés jurídico superior, y prevenir conductas delictuales que suponen un claro perjuicio al conjunto de la sociedad. Además, los derechos de participación no obstaculizan el intercambio de información si sólo conceden los derechos de aviso y consulta. Tampoco consideramos que ningún derecho de la intervención sea capaz de impedir la cooperación fiscal si la petición del contribuyente es resuelta en un procedimiento con garantías que permita evaluar si es procedente, pues en caso de serlo se procederá al mismo así como si causa perjuicios innecesarios la Administración debe responder por los mismos.

El Mantenimiento de Secreto Fiscal

El secreto fiscal es una de las cuestiones centrales cuando el intercambio internacional de información es abordado. ¿Por qué motivo? La razón más significativa es que si el estado solicitante no es capaz de garantizar el secreto fiscal, el proceso entero de intercambio de la información puede incurrir en un riesgo considerable. El objetivo de este apartado en las conclusiones es explicar y considerar cuestiones que nos parecen relevantes referentes al secreto fiscal.

Para empezar, es necesario poner de manifiesto las previsiones que se relacionan con el secreto fiscal. Estos pueden ser verse en la Convención de Modelo de OCDE que recoge la siguiente formulación:

" Cualquier información recibida por un estado que se contratante será tratada en secreto de la misma manera que la información obtenida conforme a las leyes domésticas de aquel estado y será revelada sólo a

personas y autoridades (incluyendo tribunales y cuerpos administrativos) afectados por la evaluación y recaudación, la ejecución y el procesamiento al respeto, la determinación de peticiones en relación con los impuestos [...] o el descuido del susodicho." (Art. 26 Convención de Modelo de OCDE)

La Directiva 77/799, a su vez, también incorpora disposiciones relativas las provisiones al secreto fiscal del estado requerido e indica: " la obligación de un Estado miembro cuya legislación o la práctica administrativa interna , para objetivos domésticos, dispone límites más estrechos que aquellos contenidos en las previsiones de aquel párrafo, puede no proceder a proporcionar la información requerida si considera que no se respeta o asegura el nivel suficiente de protección a los datos solicitado como el que proporciona su normativa autónoma. Aún así y obligándose a unos mínimos en caso de acceder al envío el Estado receptor no se compromete a respetar aquellos límites más estrechos, si no el techo mínimo pactado.

Si la ley doméstica del estado de solicitar requirente prevé un empleo más extenso de la información obtenida, el estado requerido debe consentir al mismo mediante autorización para que el país de destino pueda incrementar el uso de los datos recibidos. Si el estado solicitado no está de acuerdo, ello impide que la parte requirente sujeta a la obligación de los usos pactados pueda emplear el flujo de datos recibidos para finalidades distintas. Esta posibilidad constituye un cambio principal comparado a la obligación de secreto bajo el marco de la OCDE, donde la lista de las finalidades o usos de la información intercambiada no puede ser alterado Cada uno de los países examinados tiene disposiciones nacionales sobre el secreto fiscal. Como se ha men-

cionado anteriormente, la información recibida del estado proveniente del Estado requerido debe ser tratada de la misma manera como fue obtenido por las fuentes domésticas. Ello no impide que el nivel de secreto puede variar a través de países. Por esta razón, el país requerido puede exigir la observancia por parte del receptor de un mínimo o igualar el estándar de secreto para proporcionar los datos solicitados.

España, por ejemplo, requiere el mismo nivel de protección del estado solicitante, porqué de otra manera, los derechos de un contribuyente afectado no pueden disfrutar del mismo nivel de garantías que los dispensados por la normativa doméstica. Reglas similares aplica también Hungría.

Los estados que consideran que la legislación del Estado receptor no contiene reglas de secreto similares como establece la legislación húngara no obligan a las autoridades a proporcionar la información solicitada. Francia también requiere un nivel similar de secreto en el estado peticionario. La comunicación de información fiscal por la administración tributaria francesa se ve sujeta al acuerdo celebrado con el Estado requirente para respetar, en el empleo de la información, las reglas de secreto que son similares a aquellas configuradas de conformidad con la legislación francesa.

Por otra parte y en un sentido menos restrictivo encontramos el posicionamiento de los Países Bajos, estos proporcionan la información incluso si las previsiones de secreto en el estado de solicitante son menos rigurosas que las propias. La única exigencia para que el intercambio de información se produzca conforme a la ley holandesa es que el estado requirente al menos cuente con algún tipo de tutela, independientemente del nivel de protección previsto. Asimismo en Austria, no hay ninguna exigencia específica para el nivel de

secreto que procure el Estado receptor de los datos. Sin embargo, si el estado solicitante ha violado el secreto internacional fiscal y ha expedido la información a personas no autorizadas o lo ha usado para otros objetivos que los acordados, las autoridades austríacas disponen de la facultad de negarse a proporcionar la información demandada.

¿Cuáles son las consecuencias si un país proporciona la información solicitada a otro estado parte del acuerdo y con posterioridad a la entrega de datos comprueba que no ha cumplido con la exigencia de secreto delimitada en el tratado? Esta pregunta surgió recientemente en EE UU en el caso Aloe Vea. Al respecto del cual la Corte Suprema concluyó que un descubrimiento no autorizado ocurriría si el fisco americano (Internal Revenue Service) proporcionara la información a un compañero de tratado del que desconocía, aunque debería haberse asegurado previamente, que incumplía rutinariamente con los términos y las condiciones de secreto determinado según el tratado. El gobierno entonces incurre en responsabilidad por daños y perjuicios causados por el descubrimiento no autorizado o no debido, siendo negligente en la comprobación del trato dispensado a los datos cedidos por parte del Estado receptor. El tribunal que conoció del caso Aloe Vera, sin embargo, después del repasar pruebas y oído del testimonios y demás alegaciones sostenidas por el gobierno, entendió que los contribuyentes no satisficieron suficientemente la carga de la prueba y no quedó demostrado que el fisco americano (Internal Revenue Service) supiera o debería haber sabido que la autoridad japonesa fiscal rutinariamente fallaba en cumplir con los términos) y las condiciones de secreto conferido por mandato según el tratado fiscal. Comparando las

previsiones de los países relativas el secreto, se puede argumentar que es difícil llegar a una conclusión en cuanto a las diferencias y semejanzas, respectivamente. La razón principal es la carencia de las definiciones suficientes que delimiten un concepto de claro a modo de mínimo denominador común de las normas sobre el secreto fiscal.

Por lo tanto, cabe concluir que los países deberían consensuar la adopción de reglas detalladas que aseguren un techo mínimo normativo que fuera de aplicación sin exclusión alguna en cada país, así des del punto de vista de los autores, se aumentaría el nivel de protección de los derechos de contribuyentes mediante una base uniforme que ampliaría los supuestos de intercambio de información y dotaría a esta práctica de mayor seguridad jurídica. En segundo lugar, el intercambio de información devendría incluso más eficiente porqué teniendo un nivel mínimo de protección aseguraría a todos los contribuyentes que su información sería protegida ayudando a que estos colaboren con menor recelo en facilitar datos.

¿Puede Información Recibida ser usada para Objetivos otros Que Evaluación Fiscal?

Según el comentario al artículo 26 de la Convenio sobre el Modelo de la OCDE, " si la información sirve para otros objetivos " que los antedichos, " aquel Estado no puede usar la información para finalidades distintas de las acordadas, pues debe recurrir al medio expresamente diseñado para aquellos objetivos". La pregunta cobra mayor sentido si la información pretende ser intercambiada para finalidades de persecución del crimen financiero, aunque estas por ejemplo no sean previstas. Sin

embargo, parte de la doctrina entiende que cuando sirven para la consecución de procesamientos penales o actos punitivos como multas y el encarcelamiento, se entienden como consecuencias posibles del procesamiento al que son incorporadas que explícitamente es mencionado como uno de los objetivos para facilitar el intercambio de información. Como consecuencia, el flujo de información para perseguir delitos financieros u conductas criminales afines, puede ser considerado como ámbito comprendido y cubierto en un doble sentido: en primer lugar por los tratados fiscales que así lo recojan y en una segunda instancia más genérica por el Modelo de Convenio de la OCDE.

El acercamiento de países, por lo que el empleo de información objeto de transmisión para otros objetivos que la correcta aplicación de los sistemas tributarios viene motivada por distintas preocupaciones en la siguiente manera: El Reino Unido, Países Bajos y Alemania aplican estrictamente la previsión que la información obtenida no puede ser usada para otro objetivo que la aplicación del sistema tributario. Por ejemplo en el Reino Unido, antes de que cualquier información que se relaciona con un contribuyente sea revelada a otro departamento de gobierno, es necesario identificar y excluir la información que ha sido recibida de una autoridad fiscal de ultramar. Asimismo las autoridades fiscales en Países Bajos o Alemania pueden usar la información recibida sólo para objetivos fiscales, a no ser que una autoridad competente de otro Estado haya proporcionado el consentimiento. Este consentimiento puede se contiene en el tratado fiscal que es la base legal para que opere dicho intercambio de información. También se debe advertir que la información recibida por Suecia de otro país en consonancia con la

ley nacional o un acuerdo entre Suecia y el estado extranjero en cuestión, no puede ser usada para otros objetivos que la evaluación ordinaria fiscal y, lo que resulta aún más interesante, incluso si con ello se altera o no guarda relación con la aplicación del sistema tributario propio tampoco está permitido su uso.

Existe en derecho comparado otra corriente bastante diferente respecto al objetivo para el cual la información debería ser usada a la hasta aquí ya expuesta. El uso prácticamente ilimitado es previsto por España, donde la legislación española permite el intercambio de información de forma automática no sólo respecto a asuntos domésticos, sino también en relación a los asuntos que se diferencian del mera finalidad recaudatoria, por ejemplo cuando la agencia de seguridad social requiere la información, o es solicitada por jueces y tribunales en el desarrollo de un proceso, o cuando las comisiones parlamentarias necesitan la información para la investigación de actos de financiación de terrorismo o para la prevención del lavado de dinero. Cabe puntualizar, sin embargo, que el uso de información, anteriormente descrito, opera de este modo simplemente en base a la información obtenida de fuentes domésticas y recursos propios.

El uso de la información no es tan amplio en Italia. Sin embargo, la información en poder de las autoridades fiscales puede ser usada para otro objetivo que la evaluación ordinaria fiscal, que es el procesamiento de crímenes. Las autoridades italianas fiscales podrían usar la información recabada sobre datos personales por motivos tributarios, pero sólo conforme a los principios de necesidad de los procedimientos y la proporcionalidad entre las exigencias de autoridades fiscales y el derecho de aislamiento del contribuyente. También, el sistema tri-

butario francés prevé el uso de información intercambiada para otras finalidades distintas a las de una correcta aplicación del sistema impositivo, como es el uso de información fiscal para el lavado o blanqueo de capital.

Cabe destacar, que no sólo los objetivos para los que la información puede ser usada tienen máxima importancia, sino también es relevante el número de gente que tiene acceso a la misma. Cuanto mayor sea el número de receptores de la misma, más alta la probabilidad de un impacto negativo sobre los intereses del contribuyente. Además, respondiendo a una demanda de la información, es necesario evaluar con sumo cuidado si las autoridades que resultan competentes para la recepción, custodia y tratamiento de los datos recibidos.

Examinando el empleo de información intercambiada, los autores han llegado a la siguiente teoría; en la mayor parte de países, las reglas que gobiernan el empleo de información obtenida dentro del Estado se diferencian en mayor grado las que inspiran el intercambio de datos con otros países. Algunos países examinados aplican previsiones que se aproximan a un muy amplio empleo de información recibida dentro de su propia jurisdicción, mientras el uso de información recibida de otro país es restringido en un modo muy riguroso.

¿Cuáles son los Límites sobre Confidencialidad de Información Recibida?

Con carácter general la custodia de información confidencial relativa a un contribuyente requiere, como ya se ha indicado, tanto que se realice de conformidad con las disposiciones de los acuerdos internacionales suscritos como en respeto de lo previs-

to por la legislación nacional. ¿Es esta una exigencia de una naturaleza absoluta? La respuesta puede conducirnos a en las disposiciones de la Convención Europea sobre Derechos humanos que cubren la confidencialidad, en concreto acudiendo al Artículo 8 del texto. Este Artículo estipula que " cada individuo tiene el derecho de que sea respetado su ámbito privado y el de su vida de familia, su casa y su correspondencia ". Más a pesar de dicho reconocimiento, este no es derecho, sin embargo, un derecho absoluto. Una autoridad pública puede revelar la información confidencial si el descubrimiento es:

- conforme a ley, y - en búsqueda de un objetivo legítimo.

Puntualizado este aspecto, parece evidente que el objetivo legítimo puede ser entendido como la barrera que limita el ámbito de la confidencialidad. La actividad que persigue " el objetivo legítimo ", según el ECtHR, es entendida como la actividad tendente a asegurar la seguridad nacional, la seguridad pública, el bienestar económico del país, la prevención de desorden o crimen, la protección de salud, la mora, o la protección de los derechos y las libertades de los individuos. Por los motivos expuestos, parece lógico que las autoridades públicas, en situaciones como las que se han mencionado, procedan a revelar la información, que de otra manera quedaría sujeta a la confidencialidad. Sin embargo, es importante recordar que esta práctica no puede predicarse respecto de los datos recibidos por otros estados si bien en el contexto del acuerdo celebrado se prevé el mismo o media autorización expresa por parte de los Estados requeridos para que se proceda a un uso de la información distinto del inicialmente dispuesto.

Por ejemplo, en el Reino Unido, hay varios motivos para la confidencialidad restricti-

va. A pesar de la regla general que impide que la información sea utilizada para otros objetivos que aquellos relativos a la recaudación y se veta a otra revelación que no proceda, hay varias exenciones previstas. Por ejemplo, la revelación de información fiscal puede ser permitida si está en el interés público así lo requiere. El interés público puede incluir el descubrimiento conforme a un acuerdo internacional para el objetivo de prevención o descubrimiento de actividades criminales. Sin embargo, como se ha mencionado anteriormente, esto se aplica sólo a la información recabada de fuentes domésticas. En los Estados Unidos, el Congreso añadió un nuevo estatuto federal para expresamente cubrir la confidencialidad de información que surge conforme a obligaciones en este sentido derivadas de tratados. Esto fue hecho para afirmar que la información cambiada y acuerdos alcanzados de conformidad con un tratado fiscal es confidencial y clarificar que tales documentos protegidos no deben ser revelados bajo la Libertad de Acto de Información, que proporciona al público el derecho a tener acceso a la información de gobierno no cubierta por exenciones expresas, o el estatuto que prevé el descubrimiento de cualquier posicionamiento escrito del fisco americano (Internal Revenue Service).

El nuevo estatuto prohíbe el descubrimiento de información excepto en circunstancias específicas, limitadas, por ejemplo el descubrimiento a personas o autoridades (incluyendo tribunales y cuerpos administrativos) que viene legitimado a su revelación de conformidad con un tratado fiscal o reglas procesales generalmente de aplicación en cuanto a usos en sede de cualquier convenio tributario vigente. El nuevo estatuto también permite al Comisionado revelar la información relativa al Convenio

sobre asuntos fiscales al ministro de Justicia estadounidense obtenida de un gobierno extranjero si aquella información puede ser relacionada con un incidente, amenaza, o actividad terrorista. Tal información, aunque puede ser revelada al ministro de la Justicia, lo será sólo después de la adquisición del consentimiento escrito por parte del gobierno extranjero que la suministra.

Otros países en defecto de cualquier regla específica que regule las limitaciones de confidencialidad, son favorables a la aplicación de los principios internacionales, la ley y su propia Constitución, respectivamente. Así en este sector de países la mayor parte de ellos, como consecuencia de la aplicación de los principios inspiradores de su base normativa, es posible revelar la información por necesidades de los tribunales en el transcurso de una causa.

De las citadas consideraciones, podemos concluir que los límites sobre la confidencialidad previstos en los países examinados son similares debido al hecho que en la mayor parte de ellos se aplican las reglas coincidentes en la legislación de la CE y las Convenios para Evitar la Doble Imposición y de Cooperación Tributaria.

Hay una carencia de legislación nacional, que asegure la existencia de reglas específicas relacionadas con los límites. Sin embargo, esto puede ser considerado como una ventaja para la cooperación entre estados ya que les permite un mayor margen de maniobra para concluir acuerdos.

Limitaciones al cambio de Limitaciones de la información al cambio de información según los instrumentos diferentes internacionales

Los instrumentos internacionales de los distintos países expresamente disponen limitaciones diversas para el intercambio internacional de información.

Bajo la OCDE y el modelo de EU, una autoridad fiscal puede rehusar suministrar la información solicitada si la administración para obtenerla debe emplear medidas administrativas en discrepancia con sus leyes y práctica administrativa interna.

Además, los Modelos no serán interpretados en el sentido que obligue al estado que se inhibe, a recabar la información que no es posible conseguir conforme a las leyes domésticas de este u otro estado (principio de reciprocidad) o en el curso normal de la práctica de la administración ni obligarán a un contratante a suministrar la información que revelaría cualquier comercio, negocio, proceso industrial, comercial o profesional secreto o comercial la revelación de cual sería contraria al orden público estatal. Sin embargo, el estado no puede rehusar suministrar la información, únicamente porque carezca de interés doméstico a bien porqué tal información obre en poder de alguna institución bancaria, candidato o persona que actúa en una agencia o de fiduciario.

La limitación en la Convención nórdica es muy similar a aquellos extremos referidos en la OCDE y EU el Modelo. " El criterio público de política " ha sido ensanchado " a un criterio de interés común Aunque la Convención no declare que el suministro de información no puede ser negado, porque el estado solicitado no tiene ningún interés doméstico, la carencia de tal regulación no ensancha la posibilidad de limitar el intercambio, puesto que los estados a menudo usan facultades de examen especiales proporcionadas según sus leyes aún cuando ellos no necesiten la información para dichas finalidades.

La OCDE/Consejo de Europa en su conve-

nio destaca como en consonancia a lo que contiene toda la OCDE y limitaciones estadounidenses conectaron" el criterio público de política " " con un criterio de interés esencial ".

Aunque ni la Convención ni el comentario definan " el criterio de interés esencial ", la Convención podría haber adoptado este criterio " del criterio de interés común " en base a la Convención nórdica, porque la Convención era - tras celebrarse previa iniciativa de Suecia - principalmente construida como la Convención nórdica. La OCDE/Consejo de Europa comparte en común con la Convención que no permite el suministro de información, si la considerara contraria a la finalidad de una correcta aplicación de los sistemas tributarios y con los principios que los inspiran generalmente aceptados, o a las previsiones la convención para evitar de doble imposición, o de cualquier otra convención que el estado requerido haya concluido con el estado de solicitante, y si el uso de esta Convención condujera a la discriminación entre un nacional del estado solicitado y los nacionalistas del estado de aspirante bajo la concurrencia de idénticas circunstancias o similares.

La Directiva 77/799 recoge las mismas limitaciones que la OCDE y el Modelo estadounidense hace, excepto la basada en la carencia del interés doméstico de conformidad con la Directiva 2003/48/EC sobre ahorros, no se reconoce ninguna limitación al intercambio automático de información. En el marco del modelo de la OCDE el Acuerdo sobre el Intercambio de Información en Asuntos Fiscales destaca porqué en ella el principio de reciprocidad no es incorporado. Se obliga al estado requerido a suministrar incluso aquella información que no sea posible conseguir

conforme a las leyes domésticas y práctica propia.

Esto implica que de existir reglas internas que protegieran el secreto bancario tampoco supondrían ninguna barrera u obstáculo para que operase el intercambio de datos incluyendo aquellos relativos al capital que ha sido transferido "a paraísos fiscales" supuesto que favorecería la capacidad recaudatoria de los estados y su ámbito de intervención contra estas prácticas lesivas de un modo más eficiente.

Sin embargo, este avance constituye a la par un peligro para el contribuyente afectado. Como el estado requirente es responsable de controlar las exigencias derivadas de la entrega de información y el requerido no puede negarse a la misma, una vez realizado el envío carece de capacidad para proteger los derechos del contribuyente doméstico. Por lo tanto, creemos necesario incluir en el marco del acuerdo algún tipo de previsión procesal que ampare las potenciales situaciones de riesgo que genera esta práctica para los contribuyentes a quienes pudiera afectar causando perjuicios; tanto ex ante al momento del intercambio como con carácter ex post al mismo para reparar eventuales perjuicios.

Las limitaciones al cambio de información según regulaciones domésticas

Además de la existencia de acuerdos internacionales, el Derecho comunitario directamente aplicable o bien incorporado a los Estados Miembros mediante las diferentes técnicas de transposición, limita en el conjunto de la Unión la revelación de los datos objeto de intercambio en el ámbito ad intra del territorio. Aisladamente considerados y fuera de las normas comunes que les rigen en su conjunto, estos sistemas nacionales acerca de la limitación de cambio de infor-

mación pueden llegar a manifestar diversas diferencias legislativas entre ellos.

Encontramos medidas en derecho comparado que colisionan con leyes domésticas y prácticas que no obligan a autoridades al empleo de medios que contravengan su regulación administrativa autónoma; como son España, Francia, Alemania, EE UU, Austria, Hungría, Países Bajos, Suecia y el Reino Unido, para recabar la información solicitada.

Otro mecanismo que opera limitando el intercambio internacional de información tributaria des de la regulaciones domésticas de los Estados afectados, admite la posibilidad de que estos denieguen la entrega aún cumpliendo de conformidad su propio derecho si el Estado requirente disponiendo de medios propios suficientes no los empleó en la obtención de los datos que sirven de base a la solicitud. Hablamos del requisito previo de agotamiento de fuentes internas.

El intercambio de información puede lesionar el orden público nacional si es incompatible con los principios esenciales que inspiran el sistema jurídico del Estado. Especialmente, estos principios deben ser encontrados en la tutela nacional de los Derechos Fundamentales. En cuanto a la política internacional pública, muchos principios elementales son incluidos en el ECHR. El orden público europeo está basado en los principios fundamentales del Derecho primario que sirve de base a la Unión Europea: el libre comercio, la protección de secretos de negocio e industriales Muchos estados niegan suministrar la información, si ellos - juntos con este suministro - incurren en revelar cualquier secreto comercial, de negocio etc.

El secreto profesional: el privilegio de letrados

El derecho de un abogado o el consultor para retener la información es muy importante para la relación entre estos abogados/consultores y sus clientes. Por lo tanto, la mayor parte de estados lo conceden sin la limitación esencial. Sin embargo, hay una excepción. La ley española obliga a interventores, contables, consejeros, notarios públicos, y abogados a expedir información a la autoridad fiscal en caso de cualquier actividad sospechosa u operación que pueda guardar conexión con el lavado de dinero o el fraude fiscal

Secreto Bancario

Excepto Austria ninguno de los países Eucotax garantiza el secreto bancario. La Información que no puede ser obtenida para objetivos austriacos domésticos debido al secreto bancario no puede ser suministrada a autoridades extranjeras.

Conclusión

Tras los debates y trabajos realizados el grupo de trabajo recomienda a los Estados que están representados en el Wintercourse

la consideración de las acciones siguientes:

1. Proporcionar procedimientos de notificación expresos en sus tratados y acuerdos, con excepciones para casos especiales como aquellos que implican el fraude o la evasión fiscal.

2.- En el sentido de la primera recomendación, facilitar la previsión de procedimientos de Peticiones expresos en sus tratados y acuerdos que faculten a los contribuyentes el derecho a parar el flujo de información en circunstancias específicas, como aquellos que implican el envío de información de carácter confidencial o privilegiado.

3. La celebración de un TIEAS adicional que a cambio de la compensación de ventajas, reconozca facultades a las autoridades fiscales para obtener la información en las situaciones que implican transacciones de evasión fiscal en jurisdicciones sospechosas de ser paraíso fiscal.

4. Proporcionar de modo uniforme un techo mínimo normativo tendente a asegurar que la protección de la información intercambiada del contribuyente no dependa únicamente de las leyes domésticas del Estado requirente.



visite nuestra
página web

www.elfisco.com

ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO Y DISTORSIONES FISCALES

Distorsiones Fiscales: OMC y artículo 96.2 TCE

INTRODUCCIÓN

Historia de la OMC

La OMC en la actualidad representa una cooperación de Estados, institucionalizado, una persona jurídica creada conforme al derecho internacional que proporciona a su vez una base administrativa para realizar los intereses y objetivos comunes de sus miembros. La OMC se compone de 150 países; la Comunidad Europea es miembro de la OMC y actúa como un único cuerpo legal.

Hace sesenta años el GATT 1947 se creó con el fin de ser parte de La Carta Habana y para establecer una Organización Internacional Comercial, este proyecto falló debido a problemas constitucionales en los Estados Unidos. Así durante mucho tiempo, la OMC se mantuvo como una organización limitada gobernada conforme al esquema de tratado internacional.

En sus comienzos la OMC se concibió con el objetivo de garantizar el comercio justo y evitar el proteccionismo mediante la eliminación de barreras que obstaculizan las transacciones internacionales y reforzando las relaciones comerciales como medida pacificadora tras la segunda guerra mundial.

Partiendo de este primer acuerdo, la OMC continuó evolucionando hasta constituir una organización internacional de facto a través de diversas rondas sobre asuntos comerciales, creó órganos permanentes y sistemas para la resolución de conflictos. El 15 de diciembre de 1993, tras más de siete años desde su inicio, la Ronda de Uruguay concluyó en Genova. Tras la ratificación por todos los miembros, el Acuerdo de constitución de la OMC entró en vigor el 1 de enero de 1995.

Roberto Formisani
Christopher Gladbach
Florian Henninger
Mart van Hulst
Geraldine Jackman
Andras Mad Deepinder Malhotra
Céline Martin Fabian Mingels

Marco Legal

Los acuerdos multilaterales comerciales incorporados en los Anexos I, II y III son una parte integral del Acuerdo de la OMC. Para nuestro análisis los más importantes son los siguientes: GATT (General Agreement on Trade and Tariffs), el GATS (General Agreement on Trade and Services), el SCM (Agreement on Subsidies and Countervailing Measures) y el DSU (Dispute Settlement Understanding).

La OMC y Derecho Comunitario

La Comunidad Europea no estaba autorizada a ratificar el Acuerdo de la OMC en su totalidad, sobre todo desde que el GATS y el TRIPS incluyeron reglas sobre ciertas áreas del que todavía eran competentes los Estados Miembros. Como Acuerdo mixto que es, fue conjuntamente ratificado por los

Estados Miembros y la CE.

a. Efecto vinculante de la OMC

La OMC así como sus acuerdos son vinculantes por el mero hecho de ser miembros de la OMC (single undertaking approach), el Artículo II Sección 2 OMC. Pero a diferencia de la CE, la OMC no es una organización supranacional y por tanto no es competente para adoptar actos legislativos y administrativos en su propio derecho.

El Acuerdo de la OMC, así como otros tratados creados conforme al derecho internacional, forma parte integral de la CE y jerárquicamente se encuentra entre el derecho comunitario primario y secundario, ya que por una parte el acuerdo ha de ser compatible con el TCE y por otra parte es vinculante para los órganos de la Comunidad. Partiendo de esta premisa, las disposiciones de la OMC tienen prioridad sobre el derecho interno de los Estados miembros pero a su vez están sujetos a la obligación efectiva del Artículo 10 del TCE. Sin embargo, el TJCE dictaminó que solo era aplicable en lo concerniente a asuntos parte de acuerdos mixtos que caen dentro de la jurisdicción de la Comunidad. En cuanto al principio de reciprocidad en derecho internacional, el Tribunal negó el efecto directo de las disposiciones de la OMC, así estas disposiciones no pueden invocarse por individuos ante tribunales nacionales. Así mismo el Tribunal sostuvo, contradiciendo el Artículo 300 sección 7 TCE, que el derecho de la OMC no puede ser usado como criterio para valorar la legitimidad de la legislación Comunitaria secundaria. Sin embargo los Estados Miembros deberían interpretar la normativa Comunitaria a la luz del derecho internacional.

b. Resolución de conflictos

Debido a la supranacionalidad, el sistema para la resolución de conflictos de la CE es mucho más complejo y elaborado que aquel previsto por la OMC. Los principios democráticos requiere que la legalidad de aquellas disposiciones directamente aplicables puedan ser examinados por un cuerpo judicial. Ya que los actos administrativos y legislativos de la Comunidad también afecta a los individuos se ha de procurar y garantizar el acceso a la protección legal. En contraposición, la naturaleza intra-estatal de los procedimientos de la OMC es tal, que el sistema de resolución de conflictos solo está abierto a miembros de la OMC.

Las instituciones de la CE son capaces de iniciar procesos legales unos contra otros y contra Estados Miembros de la CE. La OMC, no permite la posibilidad de iniciar procedimientos legales inter-institucionales y los miembros de la OMC. A partir de estos principios de la OMC existen obligaciones relevantes a la imposición directa. Tales principios serán abordados en los próximos capítulos.

PRINCIPIOS

La OMC funciona en base a tres ejes principales, la obligación de la Nación Más Favorecida (en adelante NMF), la obligación del Tratamiento Nacional (TN) y la prohibición de subsidios relacionados con la exportación.

1. NMF

a. OMC y la obligación de la NMF

Para el análisis más detallado dentro del campo de la imposición, la cláusula de la

obligación de la NMF queda definido por dos de los acuerdos más importantes de la OMC:

- GATT
- GATS

Generalmente, si un país concede un tratamiento más favorable a otro país, miembro de la OMC, éste debe conceder el mismo trato a todos los Miembros de la OMC. Dicha cláusula se creó para asegurar un igualdad de trato entre los miembros de la OMC a fin de evitar el proteccionismo y la discriminación dado en la importación y exportación de bienes y servicios entre los Miembros de la OMC.

El ámbito de la obligación de la NMF se encuentra limitado por la realización de una serie de condiciones:

- La medida ha de conceder una ventaja tal y como queda recogido por el artículo I del GATT y el artículo II del GATS.
- La medida ha de hacer referencia a "like products or services" (productos similares). En el caso EC-Asbestos, el Appellate Body de la OMC considera que los productos similares son aquellos que comparten una serie de características idénticas o similares. En la decisión Spain- Unroasted Coffee, el Panel buscó y analizó las características de los productos, su destino final y el régimen de tarifas de otros miembros a fin de determinar si se trataba de productos similares.
- La ventaja ha de ser concedida inmediatamente e incondicionalmente.

Tal principio se remonta a varios tratados diferentes y aparece en diversas formas a lo largo de la historia. La cláusula de la NMF se aplica cuando la parte Contratante se

obliga a tratar a las otras partes del Convenio de una forma no menos favorable que cualquier otra parte al que se le ha concedido beneficios. Tal cláusula de la NMF se puede definir como:

"Como una disposición convencional según la cual las partes contratantes mutuamente aceptan conceder las mismas ventajas comerciales que hubiesen concedido incondicionalmente a cualquier país tercero."

Sin embargo existen excepciones recogidas por la OMC en el artículo XX del GATT y XIV del GATS, que serán comentados más adelante.

b. UE y la obligación de la NMF

Se podría discutir que la obligación de la NMF existe en los principios recogidos por el TCE, que cumplen con el objetivo de evitar la discriminación entre países y asegura la armonización y una igualdad de trato en el mercado interno de la UE. Estas disposiciones conciernen a la libertad de movimiento de bienes, capital, personas y servicios dentro de la UE.

Sin embargo, en lo relativo al tratamiento de la NMF y los CDI (Convenios de doble imposición), el TJCE en el caso D expresamente rechazó la existencia de la NMF en derecho Comunitario, dado el carácter recíproco de los CDI. Esta decisión será analizada en el Apartado II de nuestra exposición. Con la negación de dicho principio, el TJCE mostró su poder, pero por otra parte podrá ser considerado como un incumplimiento del Acuerdo de la OMC. Esta decisión muestra una vez más que el Derecho Comunitario es más poderoso que la OMC,

y por tanto la OMC no tiene ningún efecto directo sobre el Derecho Comunitario, a pesar que la UE es un miembro de la OMC. Por ello el TJCE decidió que los CDI queda en manos de los Estados y no es obligatorio la inclusión de la cláusula de la NMF en sus CDI. Por lo tanto se acepta el trato discriminatorio en los CDI dado su condición de recíprocos.

c. Ejemplos de la Obligación de la NMF

En cuanto a la NMF en los CDI, cada Estado concede el tratamiento de la NMF a algunos países selectos en sus CDI pero esto no es muy común. Por general tal cláusula raras veces es usada y se basa en business relations y relaciones comerciales con otras partes contratantes. A pesar que alguna cláusulas de la NMF puedan existir, sin demasiadas restricciones y para todas las partes del CDI, a modo de ejemplo las disposiciones de la NMF que concede EEUU a sus socios comerciales en el NAFTA son normalmente específicas.

La cláusula de la NMF en los CDI, hemos visto que queda por lo general limitado a determinados tipos de impuestos, por ejemplo el impuesto que grava dividendos, royalties, intercambio de información... La cláusula de la NMF puede ser incondicional, concediendo el trato más favorable concedido a otros países, a pesar que un compromiso incondicional raras es usado por los Estados Miembros. Es más común un uso condicional en el que la obligación de la NMF solo favorece a los países de la OCDE, o miembros de la UR. Además estas cláusulas pueden ser unilaterales o bilaterales, dependiendo de la ventajas que se han dado.

Sin embargo algunos países como Francia,

Países Bajos y los Estados Unidos establecen disposiciones en sus CDI prohibiendo alguna de las aplicaciones de la cláusula de la NMF, o evitando completamente el uso de la cláusula de la NMF en los CDI.

d. La cláusula de la NMF en los Convenios de Doble Imposición

Los CDI se firman por diversas razones políticas y económicas. DTT por lo general contiene diversos beneficios fiscales para los residentes de los Estados contratantes. Los beneficios fiscales de las que disfruta el contribuyente puede variar de un tratado a otro. La cláusula de la NMF ha tenido una larga historia en los CDI. La reciprocidad es una de las condiciones básicas para incorporar la cláusula de la NMF en sus Convenios. A partir de la primer cláusula de la NMF en el CDI entre Japón y Sri Lanka de 1967 se ha podido ver más de 567 cláusulas de la NMF incorporado en varios tratados fiscales.

Canadá tiene el mayor número de cláusulas de la NMF en sus tratados fiscales en el mundo. Tiene 150 cláusulas y se muestra como uno de los más liberal a la hora de conceder el trato de la NMF a sus socios. El Reino Unido, que posee la red más grande de tratados en el mundo con 110 CDI, se muestra reacio a incorporar la cláusula de la NMF en sus Tratados. Ni siquiera figura en las lista de los 25 primeras naciones que contienen ésta cláusula en sus tratados. En el análisis de la distribución geográfico de los tratados fiscales entrados, Europa se muestra como un claro líder. Cuenta con un 43.5% de la cláusulas de NMF entrados seguido por Asia con un 20% y Norte América con un 12.4%.

e. MFN y Derecho Internacional Fiscal

El MOCDE seguida por los Estados Miembros de la OCDE y por varios Estados no miembros se muestra silencioso en lo concerniente a la cláusula de la NMF. De hecho antes de 1992 el comentario de la OCDE sobre el artículo 24 sostuvo: "que siempre se había aceptado que tal cláusula no era aplicable para los CDI porque éstos se basaban esencialmente en el principio de reciprocidad". Sin embargo, a partir de 1992 el OCDE borró ese comentario sin ninguna justificación sustancial. Se ha discutido que tal eliminación era un cambio de rumbo de la OCDE hacia la cláusula de la NMF. Sin embargo ésta idea era demasiado optimista ya que hasta el momento la OCDE no ha incorporado ningún artículo que haga mención a ésta cláusula. La OCDE ha dejado el asunto completamente en manos de los Estados que parece ser un claro indicador de que la OCDE todavía cree que la Cláusula de la NMF se basa hasta cierto punto en principio de reciprocidad a pesar que lo eliminó del comentario en 1992. Partiendo de esta base, podemos deducir que la cláusula de la NMF todavía no es parte del derecho fiscal internacional común a pesar que ésta cláusula ha sido incorporado a menudo por ciertas naciones en sus respectivos tratados o convenios.

f. La NMF y Acuerdos Internacionales Comerciales

Las disposiciones de la NMF hace mucho que forman parte del derecho internacional comercial. El GATT y el GATS, son los principales acuerdos de la OMC, prevén el tratamiento de la NMF en el Artículo I y II respectivamente. Pero el efecto que estos artículos tienen sobre la imposición directa es muy limitada porque los tratados fiscales abarcan solo aquellos asuntos ligados con la imposición directa y por tanto entra fuera

del ámbito de éstos acuerdos. El GATS (Artículo IV (e)) excluye explícitamente la aplicación de la NMF. El GATT no excluye expresamente su aplicación en los tratados fiscales.

Ya que el GATT básicamente se aplica para el comercio de bienes, principalmente se aplican impuestos indirectos.

A pesar de que los acuerdos comerciales multilaterales y la mayoría de bilaterales contienen cláusulas generales de la NMF, no son aplicables a los impuestos directos. Sin embargo algunas cláusulas contenidas en los acuerdos bilaterales pueden incluir expresamente impuestos directos. Un ejemplo importante es el artículo XI (3) del tratado de la amistad, comercio y navegación entre Estados Unidos y Alemania (Treaty of Friendship, Commerce and Navigation)

g. LA NMF y el Derecho Comunitario

La cláusula de la NMF y su aplicabilidad al derecho comunitario ha sido una cuestión ampliamente discutida desde el sonado caso Schumaker en 1994. Recientemente, el TJCE una vez más tuvo la oportunidad de tratar esta cuestión en el Caso D, cuando el tribunal decidió que los Estados Miembros no incumplían el TCE si no extendían el tratamiento de la NMF a contribuyentes no residentes.

El TCE no se ocupa de la imposición directa sino de la armonización de los impuestos indirectos con el fin de crear un único mercado (artículo 12 TCE). Los Estados Miembros son soberanos de regular sus propios sistemas tributarios siempre y cuando no sea contrario a los principios fundamentales recogidos en el TCE. Las libertades fundamentales, garantizados por

el TCE, tienen supremacía sobre los sistemas fiscales nacionales y sobre las disposiciones contenidas en la legislación tributaria de cada Estado Miembro que han de respetar y cumplir con ellos. al nivel de la imposición directa en la UE ha habido una integración positiva y negativa, prevaleciendo éste último. La integración positiva ha sido posible a través de medidas legislativas como los reglamentos y directivas. Los impuestos directos son la principal fuente de los ingresos públicos, los Estados Miembros se muestran reacios a armonizar a ese nivel; sin embargo ha habido un considerable nivel negativo de armonización de los impuestos directos por el TJCE.

Generalmente, el TCE no otorga competencia alguna a las autoridades a nivel de imposición directa, con la única excepción del artículo 293. El artículo 293 TCE establece que los Estados Miembros deben suscribir CDI con el fin de evitar la doble imposición. Es difícil comprender que el TCE no abarque la cláusula de la NMF. El artículo 293 anima a los Estados Miembros a celebrar CDI para aliviar la doble imposición pero de ninguna manera se ha de entender como una obligación.

h. El Caso D

El caso D, es el caso de un alemán no residente en los Países Bajos y que obtuvo un trato diferente por las autoridades fiscales holandesas en comparación con un no residente Belga en base a un CDI entre Bélgica y Holanda. El contribuyente argumentó que la ventaja concedida al Belga no residente en base a un Tratado fiscal debía extenderse a su situación.

El TJCE, sorprendentemente, no siguió los

consejos y la opinión del Abogado General en el caso D. Durante la resolución de la cuestión de la NMF el TJCE sostuvo que las ventajas disponibles para el contribuyente Belga son fruto del CDI entre Bélgica y Holanda y no cabía su extensión al contribuyente alemán.

El caso D ha sido duramente criticado por varios eruditos por haber distorsionado el concepto de mercado interno establecido por el TCE. De acuerdo con la mayor parte de la doctrina la decisión adoptada por el TJCE fue incorrecta, infringiendo completamente las libertades fundamentales garantizadas por el TCE. La decisión fue un gran alivio para los Estados Miembros que se temían una sentencia a favor del contribuyente Alemán, éste último caso habría supuesto el arrebato de la soberanía fiscal de los Estados Miembros para regular los impuestos directos.

Existe otra línea de pensamiento sobre la decisión del Caso D cuya argumentación reside en que el TCE no prevé la obligación de la NMF para los Estados Miembros. Esta parte de la doctrina están de acuerdo con la decisión del TJCE de que el Convenio entre Bélgica y Holanda debería entenderse en su totalidad con todos los beneficios concedidos. Ya que la competencia sobre todo aquello relativo a los impuestos directos reside en los Estados Miembros, son competentes de suscribir cuantos CDI necesiten y como resultado va existir un tratamiento diferente debido a la naturaleza bilateral de los CDI.

El caso D ha levantado una serie de cuestiones interesantes que todavía permanecen sin resolver y definitivamente surgirán en el futuro. La cuestión principal gira entorno a los tratados fiscales con Estados

Miembros y no miembros. Los artículos 56 y 58 TCE extiende la libertad de movimiento de capital a países terceros. Todavía queda sin resolver que ocurriría si un no residente de un país no europeo reclama ser tratado como un no residente de un Estado Miembro o viceversa.

Queda claro que la cláusula de la NMF no se ha integrado del todo en el derecho internacional fiscal, en los acuerdos comerciales y derecho comunitario. Ninguno de estos obliga a los Estados a incorporar una cláusula de la NMF en sus Convenios. La cláusula de la NMF se basa en el principio de la reciprocidad y refuerzan el concepto de la soberanía fiscal de los Estados en materia de imposición directa.

2. Tratamiento Nacional

El principio de Tratamiento Nacional (TN) conjuntamente con el principio de la NMF ya mencionado, constituyen los dos pilares del principio de no discriminación que son los fundamentos del GATT/OMC Régimen multilateral comercial.

La obligación del TN garantiza una igualdad competitiva interna, previniendo así cualquier tipo de discriminación a favor de los productos, servicios o personas locales con respecto a aquellos que proceden del extranjero en las mismas circunstancias que crean ventajas competitivas favoreciendo los productos y servicios domésticos. A modo de resumen el principio de TN prohíbe a cualquier país discriminar a otros mientras que la obligación de la NMF prohíbe la discriminación entre países. Este igualdad de trato excluye cualquier tipo de diferencias que se produzcan no justificables o sirva de atajo para favorecer a los productos locales.

Ambos principios se encuentran conectados y su interpretación debe hacerse simultáneamente.

Una ventaja competitiva es aquella fruto de una medida legal o fiscal adoptado por un Estado que favorece a sus nacionales, productos y servicios. Una vez que los bienes, servicios e individuos entran al país de importación, la obligación del TN implica que los productos provenientes del extranjero deban tener una consideración igual que aquellos producidos localmente. Una ventaja competitiva es aquella que se produce como resultado de una comparación efectiva entre los productos, servicios, y personas cuando comparamos circunstancias comerciales y no comerciales.

Este capítulo se dirige al análisis de la obligación del TN bajo el artículo III del GATT, el artículo XVII del GATS, el artículo 24 de la OCDE y el artículo 12 del TCE.

a. Artículo III GATT

El principio del TN en el artículo III del GATT prohíbe la discriminación entre bienes locales y por los impuestos y regulaciones gubernamentales internos una vez satisfechos los requisitos aduaneros en la frontera. A modo de resumen, el artículo III del GATT prohíbe a sus miembros tratar de una forma menos favorable los productos importados que los productos similares domésticos.

El primer caso de la OMC relativo al Artículo III que implicaba a primera vista una medida fiscal interna neutral es el segundo caso de "Japan - Taxes on Alcoholic Beverages". Los requisitos marcados por este caso para probar que tal

medida fiscal supone una violación del Artículo III del GATT han sido usado en otros casos que se veía involucrados medidas fiscales internas, así como:

- Canada - Certain Measures Concerning Periodicals
- Korea - Taxes on Alcoholic Beverages
- Chile - Taxes on Alcoholic Beverages
- Indonesia - Certain Measures Affecting the Automobile Industry

En particular en el caso de Japan Taxes on Alcoholic beverages se dictó que el artículo III sirve para el propósito para asegurar que las medidas internas no se deben aplicar a los productos importados o domésticos si con ello se está protegiendo y favoreciendo la producción doméstica. A tal efecto el artículo III obliga a los miembros de la OMC a ofrecer las mismas condiciones competitivas para productos importados como para los productos domésticos.

Es importante establecer si el artículo III es una medida fronteriza o interna. No es siempre fácil clarificar si una medida es interna o fronteriza, pero el artículo III señala que solo es aplicable para medidas internas. A modo de sumario:

- El artículo III.1, artículo un principio general por el cual las medidas internas no deben aplicarse si con ello se está protegiendo la producción doméstica.
- El artículo III.2 establece que las medidas internas no deben aplicarse por proteger la producción doméstica. La primera frase del artículo III.2, prohíbe una mayor imposición o incluso una menor imposición a productos similares. Esto requiere un análisis de si los productos importados son gravados en exceso con respecto a la producción doméstica, o si los productos extranjeros y domésticos son productos similares.

b. Artículo XX excepciones del GATT

Las excepciones generales del Artículo XX del GATT son excepciones importantes a obligaciones de tratamiento nacionales. Estas excepciones se aplican sólo como excepciones limitadas y condicionales de las obligaciones del GATT, incluyendo el tratamiento nacional. Así, la aplicabilidad de artículo III debe ser determinada antes de considerar las excepciones.

El artículo XX consiste en cláusulas introductorias, el llamado "Chapeau". Cada cláusula debe ser examinada individualmente porque cada cláusula tiene sus propias exigencias.

Así mismo, de acuerdo con el Chapeau, las medidas que aquí se esta discutiendo no se deben aplicar se con ello constituyen un modo de discriminación arbitraria o injustificable entre países en el que prevalecen las mismas condiciones, o restricciones ocultas o disfrazadas sobre el comercio internacional.

Las excepciones del artículo XX han sido invocados para justificar algunas medidas que violan el artículo III.

c. Posible violación de medidas sobre impuestos directos en los sistemas nacionales con la Obligación de TN del GATT.

Por ejemplo, el artículo 3.33 del IRPF holandés 2001 puede constituir una posible violación del TN. Este artículo crea la posibilidad de un tratamiento más favorable para la producción de películas internas que para la producción de películas en el extranjero, asumiendo que los películas producidas puedan ser calificadas como bienes.

La misma situación ha ocurrido en España

y ha sido recientemente condenada por ello. En particular, se concedía una bonificación del 99% por toda la renta proveniente de la exportación de material audiovisual, libros, y otros bienes culturales y didácticos.

Uno de los conflictos más relevantes entre los sistemas nacionales fiscales y la cláusula TN puede surgir con respecto a la legislación sobre Transparencia Fiscal Internacional (Controlled Foreign Companies), adoptada por casi todos los países Occidentales con el objetivo de contener "la competencia fiscal" injusta y parásitos fiscales supuestos. Se publicaron muchas alertas tras la emisión del dossier de la OCDE sobre la "Harmful tax competition: an emerging global issue". Tales alarmas discutían la compatibilidad de los principios de TN y NMF.

El artículo XIV GATS establece una excepción general, permitiendo a los Estados a promulgar ciertas medidas:

aunque es necesario averiguar la dimensión teológica de la transparencia fiscal internacional, con el fin de determinar si tales disposiciones son compatibles con la OMC.

También esta disposición se encuentra sujeta al deber de no ser discriminatoria de acuerdo con el chapeau. En nuestra opinión, las medidas adoptadas para no perjudicar algunos países, con el fin de evitar el fraude fiscal no puede considerarse discriminatorio. Sin embargo encontramos una conducta discriminatoria por parte de la OCDE, que clasificó las prácticas dañosas de algunos Estados miembros (por ejemplo Suiza) como potencialmente dañosas y aquellas practicadas por los Estados no miembros de la OCDE se clasificaron

directamente como dañosas.

A pesar de los intentos por parte de los Estados de respetar los principios de la OMC, puede ocurrir que las normas domésticas sean opuestas a estos principios.

Sin embargo, debido a la limitada aplicación de estos principios, a causa de las excepciones mencionadas anteriormente y el equilibrio que se ha de encontrar entre las reglas y los objetivos que se han de alcanzar, raras veces es posible considerar que las normas domésticas violan las disposiciones relativos al TN y la NMF.

Por ejemplo, el artículo 3.22 del IRPF Holandés referente al régimen de tonelaje - un régimen fiscal especial para embarcaciones marítimas- menciona que los Estados Miembros de la UE se les concederá un trato más favorable que a los demás países. Esto podría constituir una violación de la obligación de la NMF recogida en el artículo II del GATS, ya que similares servicios o proveedores no obtendrán el mismo trato que los Estados Miembros de la UE. Sin embargo, tal disposición podría entenderse como una exención acordado por la OMC al Derecho comunitario y, ya que concierne materia de legislación marítima, podría considerarse una excepción al GATS y el GATT.

También puede considerarse como una violación de la cláusula de la NMF y el TN aquellas medidas creadas para evitar la evasión fiscal que muchos países han puesto en práctica. A modo de Ejemplo, la ley Húngara sobre Controlled Foreign Companies se puede considerar como un potencial incumplimiento al principio de NMF de la OMC. El artículo 4(11) del

IRPF húngaro define las CFC como compañías o una compañía que se ha instalado en un paraíso fiscal. Estas compañías son tratadas de un modo menos favorable que las otras empresas. A pesar que este tratamiento podría representar una violación al principio de NMF y TN, podría tener su explicación en el artículo XIV del GATS, porque el propósito de esta ley es la de combatir la evasión fiscal. Queda claramente expresado en dicho artículo que la obligación de TN no debe impedir a los Estados Miembros de asegurar la efectiva recolección de los impuestos directos con respecto a los servicios y proveedores de otros Miembros. La nota a pie de página relacionado con este artículo también determina que tales medidas pueden aplicarse a no residentes o residentes a fin de prevenir la evasión fiscal. Por ello, tales disposiciones no deben considerarse como una infracción de las normas de la OMC.

Por tanto parece que el poder de las normas de la OMC, e incluso la legislación doméstica, considerando que la NMF y el TN es bastante limitado, debido a las excepciones que tiene previstas.

f. Posible violación de las medidas sobre impuestos directos en los sistemas nacionales con el TN del GATS.

La mayor parte de países que han formado parte de la presente edición del Wintercourse tienen en su propia legislación doméstica normas y artículos que conceden ventajas a servicios y proveedores, mientras que estas ventajas no se conceden a servicios y proveedores de otros países.

g. Artículo 12 TCE Principio de no discriminación

La protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos europeos y nacionales de países terceros residentes en la UE ha sido una característica clave de la integración europea desde sus comienzos. En el área de no discriminación, el artículo 12 (el anterior artículo 6) del TCE, en particular, prohíbe cualquier discriminación basada en la nacionalidad, independientemente de si se trata de ciudadanos nacionales de un Estado Miembro o no.

Dentro del ámbito de aplicación de este Tratado, cualquier discriminación por razón de nacionalidad será prohibida. el Tribunal de Justicia ha interpretado esta provisión de forma amplia, otorgando a ésta prohibición un impacto más amplio con la exclusión de cualquier discriminación indirecta basada en residencia. En el caso *Schumacker* (C-279/93 de 14 de febrero 1995) el TJCE decidió que la nacionalidad y la residencia debería conceder los mismos derechos. Particularmente, si un residente y un no residente de un Estado Miembro se encuentran en una situación comparable, se les ha de conceder los mismos derechos.

Por lo tanto, podría interpretarse que estas provisiones de no discriminación de acuerdo con la amplia interpretación dado por el TJCE se puede ligar al TN expresado en los acuerdos de la OMC, evitando un tratamiento menos favorable para extranjeros. Podemos concluir que la discriminación por razón de nacionalidad se encuentra explícitamente prohibido por el TCE.

h. Artículo 24 del MOCDE

Las obligaciones de no discriminación bajo el MOCDE obliga a los Estados contratantes a proporcionar un tratamiento menos

favorable: (1) a un nacional de otro Estado en circunstancias similares, reconociendo que los residentes y no residentes no están en las mismas circunstancias; (2) a los apátridas que son residentes de un Estado u otro; (3) a un establecimiento permanente localizado en un Estado llevando a cabo la misma actividad que las empresas domésticas de aquel Estado; (4) en cuanto a las deducciones fiscales de gastos deducibles cuando éstas sean pagadas a un no residente; (y 5) a empresas domésticas controladas por extranjeros. Estas obligaciones se aplican a los impuestos de cada clase y descripción (es decir a todos los impuestos directos e indirectos) exigidos por parte del Estado o subdivisiones políticas o autoridades locales.

El Modelo no incluye las obligaciones de nación más favorecida por dos razones principalmente. El Primero: ya que dos sistemas fiscal nunca son iguales, cada convenio es adaptada perfectamente a las diferencias entre los dos sistemas fiscales cubiertos por el Convenio o Tratado. La aplicación de un determinado Convenio a residentes de un tercer país podría conducir a unos resultados que desequilibrarían la balanza y a otras situaciones en el que se puede producir la doble imposición o doble no imposición. El segundo: podría favorecer a inversores provenientes de paraísos fiscales.

La OCDE incluye un principio de no discriminación en el Artículo 24 por lo general incorporado por la mayoría de los países europeos. Esto trata con el principio de la no discriminación por razón nacionalidad. Mientras que el artículo de no discriminación cubre todos los tipos de impuestos, sus disposiciones parecen haber sido diseñadas teniendo en mente los impuestos sobre la

renta. Otra cuestión que debe ser discutida es si el artículo debería ser enmendarse o ampliado para cubrir otras formas de discriminación actualmente no cubiertas.

i. Valores comerciales y no comerciales

El sistema de la OMC debería interpretarse y ser aplicado conforme a los Derechos Humanos dictado por Naciones Unidas. Los valores comunes e intereses se hacen cada vez más vitales e importantes. Un equilibrio entre los valores comerciales y no comerciales se necesita a la hora de resolver las disputas en el sistema de la OMC. El objetivo de tal equilibrio asegura que los efectos de la medida adoptada y su impacto, profundo o superficial, sobre el comercio son tenidos en cuenta; siempre y cuando no sea expresión de un ejercicio arbitrario, autoritario, o disfrazado.

De acuerdo con el Profesor Dr. Rosemuj la necesidad establece la legitimidad objetiva de la medida nacional, cuando se actúa de buena fe permitiendo la proteger los valores no comerciales del modo menos restrictivo posible. La necesidad no excluye la proporcionalidad de la medida con respecto al propósito perseguido. La proporcionalidad indica un equilibrio entre la reducción comercial y la protección de los valores no comerciales. Debemos también tener en cuenta que la diferencia en el trato puede conducir a una diferencia ilegítima de iure o de facto. Las condiciones competitivas no solo son aquellas dictadas por el mercados sino que ha de estar integrado por valores de naturaleza no comercial, establecidos en los Derechos Humanos, y éstos no pueden ser sacrificados a favor del libre funcionamiento del mercado.

j. Conclusiones TN

Las resoluciones de la OMC contra EEUU en lo referente al sistema fiscal FSC/ETI confirmaron que, a grandes rasgos, los impuestos directos, así como los impuestos indirectos, están sometidos a normas multilaterales de la OMC. Esta resolución reconfirma la distinción tradicional entre impuestos directos e indirectos.

No sería sorprendente identificar en el futuro otras medidas relativas a la imposición directa e inconsistentes con la OMC creando así disputas entre miembros de la OMC. Las normas multilaterales de la OMC, que son acordados consensualmente, son de esperar que continúen a ser un factor importante determinando como los Miembros adecuen sus políticas fiscales, ya que éstos indudablemente querrán evitar tener sus sistemas fiscales sometidas y desafiadas ante la OMC.

Bajo nuestro entendimiento las medidas relativas a la imposición directa de los Estados miembros de la OMC no se verán afectados por el alcance del artículo XVII GATS.

Otra limitación sustancial se encuentra en el artículo XIV párrafo (d) del GATS conjuntamente con el pie de página 6 del artículo XIV. Este artículo parece permitir una exención a la obligación de TN del GATS para una gran variedad de medidas sobre impuestos directos para miembros de la OMC.

La obligación de TN, al igual que la obligación de la NMF, está sujeta a un número general de excepciones que prevén que cualquier miembro puede adoptar o ejecutar ciertas medidas relativas a impuestos directos que son inconsistentes con el TN, siempre y cuando no constituyan un modo

de discriminación injustificable o arbitrario y siempre y cuando la diferencia de tratamiento se dirige a asegurar la imposición efectiva o recolección de impuestos directos en lo referente a servicios, proveedores de otros países miembros.

Al igual que el requisito de la NMF, la obligación del TN en lo referente a la imposición directa en gran parte queda forjado bajo el GATS cuando los Estados Miembros comparten un acuerdo internacional para evitar la doble imposición. Bajo el acuerdo, el artículo de no discriminación que se encuentra en un convenio bilateral tiene primacía sobre las disposiciones de TN del GATS para la resolución de controversias referentes a impuestos sobre servicios y proveedores.

La habilidad de desafiar medidas relativas a impuestos directos por violar la obligación de TN GATS puede ser muy limitada. Por lo contrario, un impuesto directo que violó la obligación de la NMF puede ser materia de una queja potencial.

3. Ayuda Pública y competencia fiscal lesiva.

Durante el taller enumeramos varios ejemplos específicos de cada país acerca de cuestiones referentes a Ayuda Pública conforme a la normativa comunitaria, subvenciones y ayuda pública conforme al SCM y también se trató el tema de la competencia fiscal lesiva. Sin sacarnos de nuestra sorpresa, conseguimos encontrar un patrón común en los diferentes sistemas legislativos nacionales infringiendo o bien le normativa comunitaria o los acuerdos de la OMC. Por ello, en el próximo capítulo abordaremos cuestiones referentes a la ayuda pública sustraídas de la reciente

jurisprudencia tanto comunitaria como de la OMC que implica a los países parte del presente Wintercourse.

Subvenciones para investigación y desarrollo (Francia, Hungría, Italia, Países Bajos, EE.UU)

Durante nuestro estudio llegamos a la conclusión que tales subvenciones para el desarrollo e investigación son las más frecuentes entre los distintos países. La investigación y desarrollo es vital para el desarrollo de cualquier economía, por ello no sorprende que los Estados hacen todo lo posible para promover este campo.

En Francia, el régimen para empresas de nueva creación prevista en la Ley Presupuestaria de 2004 parece cumplir todos los criterios para ser una subvención procesable. Es cierto, que este régimen concierne a grupos específicos de compañías y a sectores específicos que funcionan en zonas limitadas: empresas medianas, que hayan existido menos de 8 años y desarrollan proyectos de investigación. Concede una ventaja que es la cobertura de pérdidas de explotación sostenidas por una empresa y el perdón directo del Gobierno de la deuda fiscal sostenida, porque esto permite un crédito fiscal especial y la remisión de la deuda fiscal para empresas de nueva creación.

En Hungría, existe una supuesta contribución para el desarrollo e innovación. Las empresas tienen que pagar esta contribución a un fondo que se destina en su integridad a proyectos nacionales de investigación y desarrollo. Las empresas que tienen gastos de desarrollo e investigación, pueden deducirlo de su base tributaria de contribución. Sin embargo, si las empresas

multinacionales tienen un fondo centralizado de investigación y desarrollo y contribuyen con los costes de actividades de investigación y desarrollo extranjeras, no se les permite deducir estos gastos de su base imponible. Por lo tanto las empresas que tienen sus departamentos de investigación y desarrollo en Hungría se encuentran en una posición más favorable. Desde nuestro punto de vista, todos los criterios se cumplen a fin de determinar la contribución como un subsidio procesable o como una ayuda estatal prohibida.

En el 2003, Italia aprobó una ley que prevenía incentivos fiscales que incluía la investigación y desarrollo. De acuerdo con esta ley se favorecía la asociación de las PYME's a proyectos de investigación y desarrollo. En el 2004 la Comisión Europea consideró que éstas disposiciones eran incompatibles con la normativa comunitaria sobre Ayudas públicas.

En cuanto a los países bajos, el artículo 12b de la Ley de Impuesto sobre Sociedades prevé que la renta proveniente de patentes, especialmente los royalties, tributa al 10%, que es significativamente inferior al tipo normal prevista en la Ley de Impuesto sobre Sociedad del 25.5. La norma del artículo 12b se podía considerar de jure, por ser específica, dado que solo es aplicable a bienes intangibles que deriven de patentes, y no de las marcas, logos u otros componentes de capital comparables. Por lo tanto, podría ser considerado como un subsidio procesable conforme a la ley de OMC.

En los Estados Unidos de América, empresas pueden amortizar los gastos de investigación y desarrollo conforme a la Ley de Creación de Empleos americano (American Jobs Creation Act). De hecho,

toma la forma de una amortización acelerada, ya que solo favorece los grupos de empresas fabricantes, se podría considerar como ayuda pública específica y por lo tanto un subsidio procesable de acuerdo con los acuerdos de la OMC.

A modo de ejemplo, los Estados parecen ser muy creativos a la hora de encontrar nuevas formas de promocionar la investigación y desarrollo en sus economías. En particular: los créditos fiscales, los gastos deducibles, contribuciones especiales sólo utilizables para la promoción de investigación y desarrollo doméstico, baja tributación en los royalties y depreciación acelerada son probablemente algunas pocas soluciones que hemos descubierto en nuestra investigación. Concluimos que todos ellos se pueden interpretar como ayudas públicas procesables de acuerdo con la OMC, aunque sería sumamente complicado y difícil demostrar sus efectos adversos.

Regiones que disfrutan de autonomía fiscal (España, Reino Unido)

En años anteriores la Comisión Europea consideró que las decisiones de autonomía fiscal de ciertos países Europeo que disfrutaban de un alto nivel de autonomía como una ayuda pública ilegal y "pidió" al TJCE que apoyase este argumento.

Un ejemplo conocido es el Caso de la Región Basca de Álava en España "el caso Ramondín". España posee una autonomía fiscal tradicional e histórico. Esta región no recibe ayudas públicas estatales a cambio tiene una amplia autonomía fiscal. La región de Álava estableció diversas ventajas fiscales, una de ellas fue un crédito fiscal de 45% de la cantidad de inversión y una reducción de la base imponible. La

Comisión Europea consideró que se trata de ayuda estatal incompatible con el mercado común por dos razones: primero, la reducción en la base imponible para empresas de nueva creación prevista por el artículo 26 Ley 24/1992; y segundo la concesión a Ramondín SA de un crédito fiscal de 45% de la inversión excede el límite de 25% que permite la comisión como ayuda pública. La decisión de la Comisión se mantuvo por el Tribunal de primera instancia y el TJCE.

Otro caso que gira entorno a la problemática de la autonomía fiscal es el caso Azores, una región autónoma de Portugal. En tal región, el tipo impositivo aprobado por Azores es inferior o menor a aquel aplicado en la península. Estas disposiciones fueron percibidas por la Comisión como una ayuda fiscal prohibida. Sin embargo el TJCE en su sentencia sostuvo que una medida que se aplica a las empresas dentro de la jurisdicción de un gobierno regional y autónomo se considerará general y, por lo tanto, no integra la exigencia de selectividad por tener una ayuda estatal. El requisito establecido por el TJCE es que la región disfrute de un alto grado de autonomía sin compensación de las autoridades estatales.

En el caso de Gibraltar, la administración local que disfruta de una autonomía fiscal decidió sustituir el Impuesto sobre sociedades por un "payroll tax" y por un "business property occupation tax". Desde el punto de vista de la Comisión, estas provisiones benefician a las empresas instaladas en Gibraltar, porque proporciona un tipo impositivo inferior al que prevé tipo general del Reino Unido que normalmente sería aplicable. El nuevo sistema fiscal se consideró selectivo por la Comisión, porque favorecería a las empresas situadas en el

extranjero aún dentro del territorio de Gibraltar. El tribunal de primera instancia ordenó a la Comisión que retirase su decisión.

De estos casos parece obvio que las regiones autónomas no están del todo bien visto en lo relativo a ayuda estatal y los incentivos y beneficios fiscales. Sin embargo, la cuestión de si es compatible con la OMC todavía se mantiene sin resolver. El artículo 1.1 (a) (1) Acuerdo SCM acepta la posibilidad que otras autoridades competentes a parte del gobierno nacional pueden conceder ayudas. Sin embargo, el panel podría querer averiguar si la autonomía fiscal de un territorio no sirve como medida de un Estado Miembro para engañar las normas comerciales supranacionales. Hemos de señalar, sin embargo, que tales autonomías fiscales se basan en una tradición histórica y social y es poco probable que un Estado Miembro delegase voluntariamente una parte importante de su soberanía a uno de sus regiones.

Ayudas regionales (Hungría, Italia)

Respecto a las violaciones de las regulaciones de la CE sobre ayudas públicas, un caso interesante es la de una decisión de la Comisión (2005/315/EC, 2006/638/EC) relacionado a unas provisiones promulgadas por Italia a fin de apoyar ciertas regiones. Entre el 2001 y el 2002 se aprobaron dos Estatutos: la primera proveía la exclusión de renta reinvertida (hasta un 50%), el segundo excluía la tributación de empresas que invierten en áreas afectadas por algún cataclismo natural durante 2002. La comisión encontró que esas provisiones incumplían el artículo 87 y 88 del TCE. En lo referente a esta parte, vamos a discutir sólo estas últimas. Se asumió que eran selecti-

vas, porque se preveía en la normativa estatal una ayuda pública limitada solo a aquellas empresas que invertían en una determinada área. Además, la excepción de Italia por reunir los requisitos de renuncia previsto en el artículo 87.2 (b) (la excepcionalidad de los acontecimientos ocurridos) fue rechazado por la Comisión, que sostuvo que la noción de daños y perjuicios era indirecta, relacionado con la inversión realizada en esa area y no con los daños sufridos. En otras palabras, la Comisión contestó a Italia que los subsidios concedidos estaban relacionados con la inversión y no con los daños o catástrofes. Finalmente, tales medidas se declararon incompatibles con el mercado único europeo.

Intra-group interest taxation (Hungría - Países Bajos)

Recientemente La Comisión Europea ha abierto una investigación formal al intra-group Húngaro-Holandés sobre las contribuciones impositivas. La Comisión desea investigar si las provisiones de los impuestos en disputa cumplen con la normativa de ayudas estatales de la EC y si distorsionan la libre competencia. El Boletín Oficial considera que ambas esquemas son similares, pero también existe la posibilidad de que, al crear el esquema holandesa, los legisladores utilizaron el esquema húngaro como muestra. Sin embargo, la naturaleza de ambas es completamente diferente.

El Artículo 7 (1k) del Acto de Impuesto sobre la renta húngara permite a empresas deducir el 50% de interés del ingreso percibido de empresas asociadas de su ingreso sujeto a impuestos. Por otra parte, Art. 8 (1k) del Acto de Impuesto sobre la renta hace obligatorio a las empresas asociadas

añadir el 50 % de los gastos de interés contribuidos a su ingreso sujeto a impuestos. A primera vista, no existe ningún riesgo de dobles imposición de impuestos: el ingreso sujeto a impuestos de la empresa perceptora es reducida exactamente en la misma cantidad que la añadida al importe sujeto a impuestos de la empresa miembro que otorga el préstamo. Es decir, la mitad del interés está sujeto a impuestos en la compañía A. - a condición de que este 50 % sea deducible - y la otra mitad sujeto a impuestos en la Empresa B (debe añadir el 50 % de ello a su ingreso sujeto a impuestos). Sin embargo, desde el punto de vista de la Comisión, si la empresa que sucumbe está situada en otro Estado miembro, no está sujeto a reglas fiscales húngaras y podría ser capaz de deducir el saldo entero de interés de su ingreso sujeto a impuestos. Por consiguiente, sólo la mitad del ingreso del interés contribuido será cobrado en Hungría, mientras que la otra mitad no está sujeta a ningún régimen impositivo.

Aún pendiente de su introducción, el Artículo 12c del CITA1969 holandés también crea un régimen beneficioso para organizaciones multinacionales. Dentro de esta supuesta caja de grupo de interés, el equilibrio entre el ingreso de interés y los gastos de interés de los préstamos intergrupo los impuestos son cobrados por contribuyente con una tarifa del 5 % (de facto), mientras que la tasa impositiva de ingreso normal corporativa es el 25.5%. La provisión del Artículo 12c CITA es aplicable cuando todas las empresas del grupo (que también puede incluir empresas extranjeras), sujeto al impuesto sobre la renta holandés, lo exija. Esto crea una ventaja expresa a las multinacionales, dado que los intereses derivados de ingresos de grupos financieros centrales holandeses, que-

nes asimismo invierten en empresas de grupos extranjeros, tienen una imposición del 5%, mientras que los gastos incurridos de los intereses son deducibles para las empresas de grupos extranjeros contra la tasa impositiva del ingreso corporativo extranjero.

Las corporaciones que sólo operan en el ámbito nacional no tienen muchas probabilidades de beneficiarse de este régimen, dado que el ingreso de los intereses será desgravado al 5%, pero los gastos generados de este interés sólo pueden ser deducidos en un 5%

Es muy probable que tanto los esquemas húngaros como holandeses constituyan una ayuda estatal conforme a la ley de la CE y éstas podrían ser subvenciones procesables conforme a la ley de OMC. Para demostrar esto, la exigencia de especificidad debe ser determinada. Según todas las probabilidades, esta selectividad se debe a dos motivos. Primero, en el caso holandés, centros de financiación domésticos, en el caso húngaro los grupos de multinacionales que pagan el interés a Hungría están en una situación claramente más favorable. Además, según las provisiones húngaras, ciertos tipos de empresas (Pymes y firmas financieras) son explícitamente de las ventajas del esquema. Asimismo, según la Comisión, las provisiones en disputa pueden potencialmente deformar la competencia en el mercado interno.

Si examinamos una combinación del esquema holandés y el esquema húngaro, llegamos a la conclusión que constituyen una interesante oportunidad para la planificación de impuestos, o en otras palabras, pueden contribuir a la evasión fiscal. Déjenos asumir que una empresa holande-

sa (DCO) y otra húngara (HUCO) pertenecen a una empresa grupo. Posteriormente HUCO otorga un préstamo intra-empresa a DCO. Como consecuencia de ello DCO paga gastos de interés a HUCO. De acuerdo a la Ley holandesa DCO puede deducir estos gastos de interés de su base tributaria, mientras HUCO puede deducir el 50% de su base tributaria. Tomándolo en bloque, la empresa grupo tendría el derecho a una deducción fiscal del 150%. Sin embargo, por muy atractivo que puede aparentar desde la perspectiva de la empresa-grupo, no debería ser permitido debido a que distorsiona la competencia en el mercado interno. Las provisiones en disputa serán abrogadas o bien se debería crear un esquema de imposición de impuestos europeo intra-grupos.

Distorsiones Fiscales: Artículo 96.2 TCE

Por lo tanto, una distorsión fiscal puede ser definida como una distorsión del mercado interno resultante de la diferencia entre las provisiones fiscales de los estados miembros. Además, el segundo párrafo del mismo artículo otorga serios poderes a la Comisión, cuando este determina que ' si tal consulta (p. ej. la consulta con el Estado miembro en disputa - el autor) no resulta en un acuerdo que elimine la distorsión en cuestión, el Consejo emitirá, a través de una propuesta de la Comisión, que actúa por una mayoría calificada, las directivas necesarias.

La Comisión y el Consejo pueden tomar cualquier otra medida apropiada prevista en este Tratado. ' La razón por qué llamo el poder serio dado a la Comisión según el párrafo 2 Pacta 96 es que según esto, si una distorsión del mercado interno puede ser

determinada, se considera suficiente una mayoría calificada en el Consejo para aceptar la oferta de la Comisión acerca de las distorsionantes medidas directas fiscales. Déjenos recordar: el poder de imponer impuestos permanece esencialmente en los Estados miembros y ellos tienen que votar unánimemente en el Consejo para armonizar su legislación nacional fiscal. ¡En el caso de una distorsión fiscal, una mayoría calificada sería bastante!

El primer párrafo del Artículo la 96 CE el Tratado declara que ' donde la Comisión encuentre una diferencia entre las provisiones fijadas por la ley, la regulación o la acción administrativa en los Estados miembros deforma las condiciones de competencia en el Mercado Común y que la distorsión resultante tiene que ser eliminada, por lo cual ésta (La Comisión) consultará a los Estados miembros afectados.' El Art. 96 puede ser encontrado en la Sección 2 del Tratado de la CE que trata sobre la ayuda estatal.

Como consecuencia de ello, su principal interpretación no está relacionada con impuestos, pero con la política de competencias. Sin embargo, nada en este artículo indicó a la Comisión interpretar la provisión citada arriba para asuntos de imposición de contribuciones, siempre cuando la Comisión considere esto necesario, p. ej. los importantes distorsiones del mercado interno sucede a causa de dichas provisiones fiscales.

Sin embargo, la Comisión nunca ha usado su poder bajo el Artículo 96 párrafo 2 para iniciar una nueva armonización fiscal. Pimentel expresa su punto de vista que la Comisión no necesitaba usar el artículo en disputa: su 'potencial de amenazas' era más

que suficiente para forzar a Estados miembros a armonizar hasta sus sistemas de impuestos directos. Principalmente, los objetivos más importantes de la Comisión han sido realizados en las últimas décadas sobre el campo de impuestos directos: a través de la Directiva Mátriz y Filial en el año 1990; La Directiva de Fusión en el mismo año y la Directiva de los Ahorros en el 2003. Uno podría decir que la armonización de los impuestos directos europeo está aún lejos del nivel que los federalistas consideran ser el nivel ideal, pero la Comisión, de hecho, logró abolir las restricciones más importante sobre el correcto funcionamiento del mercado interno así como asuntos contributivas.

Otra definición para la distorsión fiscal es que esto al menos existirá si un grupo de empresas se les cobra más impuestos en un Estado miembro que a otros grupos de empresas; esta desviación para aquel grupo de empresas no existe en los sistemas legales de otros estados miembros, y, finalmente; la desviación no debe ser compensada por otras cargas apuntadas o benefits.³² A nuestro parecer, los esquemas de imposición de intereses de impuestos para intra-groups de estados miembros de la EC discutido en nuestro documento resultarán en exactamente ese tipo de distorsión.

Demostramos en el caso de los sistemas de impuestos de intra-groups húngaros y holandeses que empresas multinacionales o centros financieros contarán con una posición más favorable en estos países comparados a otros grupos de empresas; por lo que sabemos, esta clase de desviación no existe en otros estados miembros; y finalmente, la posición más favorable de los grupos de empresas mencionado no es compensado por ninguna carga excesiva

impuesta a ellos.

Por lo tanto, los diferentes esquemas de impuestos de intra-groups claramente cumplen con el criterio de una posible distorsión fiscal. Desde luego, la Comisión puede seguir las investigaciones ya comenzadas si estas provisiones infringen las reglas de ayudas estatales del Tratado de la CE.. Sin embargo, si se determina la distorsión, la Comisión podría proponer al Consejo para armonizar la legislación sobre impuestos de intra-groups. Déjenos recordar, en tal caso, que una mayoría calificada de los Estados miembros sería suficiente para aprobar tal directiva. Sin embargo, a nuestro parecer la publicación de impuestos de interés del intra-groups no es lo suficientemente significativa para que la Comisión tome medidas tan impopulares. Es más probable que usará el potencial amenazante del Artículo 96 en cuanto al tratamiento fiscal de pérdidas en situaciones trans-fronterizas.³³

Competencia Fiscal Lesiva

Uno de las materias más relacionadas al tema de subvenciones de ayuda estatal es la práctica general Estatal llamada " la competencia fiscal perjudicial". Algunas de estas prácticas son los aspectos típicos de los llamados "paraísos fiscales".

En este aspecto, podemos citar como ejemplos la carencia de cooperación con otros países en el intercambio de información así como una tarifa cero, o próxima a cero imposición de contribuciones sobre los ingresos

Ya hablamos de la compatibilidad de las medidas por lo general emprendidas por países occidentales para luchar contra tales

prácticas a través de la obligación de Tratamiento Nacional, pero en particular existe una cuestión significativa: la explotación de otros criterios otros que no sean el principio tradicional de mantener distante la regulación del precio de transferencia

Con respeto a nuestro asunto, no existe duda alguna sobre si tales medidas puedan causar una reducción de la base integra sujeta a impuestos en la operación a través de entidades pertenecientes al mismo grupo. Una importante demostración de esta suposición puede ser encontrada en la jurisprudencia del GATT, en particular en la declaración de Consejo del GATT que clausuró el supuestamente denominado "casos de legislación fiscales". En aquel entonces, la legislación DISCO americana era considerada una violación del GATT, entre otras cosas, porque esto proporcionó un régimen de tarifas de transferencia distante del principio de mantener este tema a una distancia considerable. Después de esto, comenzó un debate académico sobre si considerar el principio de distancia como una regla internacional.³⁴ Esta teoría, promovida por los eruditos americanos, ha sido criticada sobre todo por dos razones: la carencia del *opinio iuris* elemento y la ausencia asumida del principio, por algunos eruditos, de fuerzas vinculantes.³⁵

Interpretación de los Tratados dentro de la OMC.

1. La aplicación del Convenio de Viena

Hay tres acercamientos comúnmente aceptados para interpretar un tratado internacional el subjetivo o el acercamiento de intenciones principalmente confía en las intenciones reales de los negociadores del

tratado. El foco principal de este método de interpretación es el trabajo preparatorio que se realiza a través de un bosquejo de acuerdo internacional. El método textual se centra en la determinación de la intención de los negociadores del tratado a través de un análisis sobre lo que dice el texto que se considera ser la definitiva, y más fiable expresión de las intenciones del negociador. El punto de partida para la interpretación del método teleológico es el objeto y el propósito de un tratado. El texto es interpretado en una manera para conseguir el objeto y el objetivo del tratado. El método teleológico puede ser considerado como un método de interpretación dinámico que desarrolla "una vida propia cuando el objeto y el propósito del tratado son interpretados con el tiempo"

Para interpretar un tratado internacional, el DSBS de la OMC está sujeto a las reglas típicas de interpretación de Ley Pública Internacional. La DSB de la OMC confía en el VCLT. EL VCLT está considerado por usar el acercamiento textual para interpretar tratados internacionales y no el método teleológico como hace el TJCE. La interpretación de los Acuerdos de la OMC "deben ser anclados fundamentalmente en el texto o en el contexto. "

Además, se puede decir que: " el objeto y el propósito son significativos, pero sólo como un adjunto al texto y al contexto bajo el Convenio de Viena y las costumbres internacionales.

La línea de razonamiento en el Caso ETI respecto a la obligación de tratamiento nacional

La conclusión del Caso ETI era que los impuestos directos está dentro de los pará-

metros del Art. III, par. 4 GATT. La decisión estaba basada en cuatro argumentos:

1. Nada en la lengua simple del Art. III:4 el GATT exige medidas de impuestos directos del alcance de la obligación de tratamiento nacional.⁴⁵
2. Art. XVII GATS forma parte del contexto de Art. III GATT y debido al hecho de que Art. XVII GATS es aplicable a impuestos directos, lo mismo debe ser verdadero para el Art. II GATT.
3. No era la intención de los negociadores del tratado forjar medidas directas fiscales dentro del ámbito de Art. III:4 GATT
4. Incluso aunque esto fuera la intención de los negociadores del GATT que los impuestos directos no sean abarcados por el GATT, esto habría sido un área excluido y cubierto por el Art. 18 Carta de La Habana, lo que es ahora el Art III:4 a saber: " Tratamiento Nacional sobre Imposición Interna de Contribuciones y Regulación". La exclusión de impuestos directos del Art. III:4 controla el objeto y el propósito de Art III y del GATT en general.

Entonces podemos concluir que primero se realizó una investigación sobre " la lengua simple " de la provisión, en segundo lugar el contexto fue examinado y tercero el objeto y el propósito de la obligación de tratamiento nacional fueron investigados. A nuestro parecer el tercer argumento, acerca del objeto y el propósito, era el más importante. Sin embargo, este método de interpretación podría ser, hasta cierto punto, considerado como no totalmente conforme con la VCLT, y, en particular, con aquella provisión del VCLT que otorga preferencia al método de interpretación literal. La decisión es interesante porque en discusiones previas, los Paneles y el Apellate

Body confirmaron el acercamiento textual del VCLT y usaron sus métodos de interpretación.⁵⁰

Art. 31 VCLT puede ser considerado como una norma de interpretación, simultáneamente mirando el texto, el contexto en la luz de objeto y propósito⁵¹, y fue aplicado por el DSB en varias decisiones. Sin embargo, pensamos que hay algunas pruebas que el DSBS está cambiando su manera de pensar sobre la interpretación de los Acuerdos de la OMC.

En nuestra opinión hay un desarrollo del método textual al método de interpretación teleológico. El DSBS quiere interpretar los Acuerdos de la OMC de manera más dinámica, como hace el TJCE en la Comunidad Europea. De ahora en adelante, los Acuerdos de la OMC son interpretados mediante un acercamiento teleológico para lograr los objetivos de la Organización Mundial del Comercio - la extensión de comercio justo mundial en todos los sectores donde es deseable. En el caso " México - Medidas que Afectan los Servicios de Telecomunicaciones " el Panel declaró que la interpretación y el uso de provisiones de GATT han evolucionado dinámicamente debido a varios cientos de discusiones de GATT. Además, el Panel mencionó que las interpretaciones de las provisiones de GATS, con mucha probabilidad evolucionarán con el tiempo.⁵⁴ Esto puede ser visto como una clara prueba de que existe una búsqueda para encontrar nuevos métodos de interpretación. En particular "el contexto verdadero" va a ser usado en la interpretación de los Acuerdos de la OMC.

Finalmente el Panel - acerca del Acto de ETI - ha concluido lo siguiente:

"Sobre la base del texto y el contexto del Artículo III:4 en vista del objeto y el objetivo del Acuerdo de GATT y la OMC, consideramos que el artículo III:4 del GATT 1994 se aplica a medidas que condicionan el acceso a ventajas de impuesto sobre ingresos con respecto a ciertos productos. "

Poder institucional y el razonamiento expansivo

Más allá del razonamiento expansivo expuesto en la sección anterior a través del acercamiento teleológico, el DSBS en los casos FSC y ETI también propuso varias pruebas de equilibrio profilácticas para examinar si los Estados Unidos violaron sus obligaciones conforme al Acuerdo SCM. Estas diferentes pruebas profilácticas no eran internamente constantes y plantearon preguntas interesantes en cuanto a la capacidad institucional de la OMC en asuntos internos fiscales. Asimismo, esta extensión en el razonamiento está directamente vinculada a una correspondiente de poder del DSB para examinar las complejidades de los sistemas de impuestos internos de las partes del acuerdo de la OMC. Esta sección examina estas varias pruebas propuestas en los casos FSC y ETI a la luz de estas cuestiones sobre extensión de poder y capacidad institucional.

El caso FSC

Es útil analizar brevemente la postura de litigio de EEUU para con el caso FSC con respecto a si el ingreso era "de otra manera pendiente" dentro del significado del Acuerdo de SCM. Tras esta introducción, pruebas iniciales desarrolladas por el Panel y el AB serán analizadas a la luz del creciente rol de la WTO en la imposición de impuestos internos.

a. La postura de EEUU

Los Estados Unidos expusieron varios argumentos en cuanto a la alegación que el régimen FSC violaba el Art.III:1 (a) del Acuerdo SCM. Para que un régimen fiscal constituya un mecanismo para proporcionar un subsidio, la acción debe cumplir con los criterios de definición por el cual " el ingreso del gobierno que es de otra manera previsto es renunciado o no cobrado."⁵⁷ Un argumento adicional que los Estados Unidos utilizó fue la estructura básica de la noción de que un miembro de la OMC es libre de mantener un sistema fiscal mundial o territorial o uno que incorpora elementos de ambos sistemas ⁵⁸. Los Estados Unidos argumentaron que para reproducir las ventajas para exportadores de un sistema territorial con impuestos indirectos, que proporciona una exención de ingreso extranjero y una exención de IVA, los Estados Unidos debería ser libre para incorporar elementos territoriales en su sistema de imposición de impuestos para obtener un tratamiento fiscal favorable y comparable para sus exportaciones.⁵⁹

Han emergido muchas posibles pruebas del Panel y el AB con referencia a lo que se entiende por "de otra manera pendiente".

aa. The "But For" test

Primero, el Panel en el caso FSC examinó y desarrolló una prueba " But For " para determinar si el régimen FSC era " de otra manera pendiente " dentro del significado del artículo I1:

Tomamos el término "de otra manera pendiente" para referirnos a la situación que prevalecería, pero para las medidas en cuestión. Es por tanto un tema de determi-

nar si, ausente tales medidas, habría una responsabilidad fiscal más elevada. A nuestro parecer, esto quiere decir que un panel, en la consideración si el ingreso renunciado es "de otra manera pendiente" debe examinar la situación que existiría, pero para las medidas en cuestión... [Así] la pregunta presentada es si el esquema FSC no existió, el ingreso estaría previsto que es renunciado por la razón de aquel esquema.⁶⁰

Siguiendo este mismo lenguaje, el Panel descubrió que el régimen de FSC no constituía tal ingreso continuado "de otra manera pendiente". La esquema FSC "visionado como una integridad" representa un esfuerzo sistemático por los Estados Unidos de Norteamericana para excluir a ciertos tipos de ingresos que de otras formas estarían sujetos a impuestos en ausencia de la esquema de FSC⁶¹.

Esta clase de prueba institucional "pero por" fue creada legislativamente por el Panel para visualizar un documento "como un todo integrado," como un predicado necesario para abandonar el acercamiento literal de la interpretación. En el caso FSC, el AB desarrolló una prueba alternativa donde el ingreso era "de otra manera pendiente".

bb. The "Establishment Test."

El Apelative Body (AB), aún estando de acuerdo con el Panel en su desdiseño del argumento estructural propuesto por los Estados Unidos, desarrolló una nueva prueba para comparar si el ingreso era "de otra manera tras pendiente." El AB encontró:

También estamos de acuerdo con el Panel que la base de comparación debe ser las reglas fiscales aplicadas por el Panel en

cuestión. Para aceptar el argumento de los Estados Unidos en la determinación sobre "de otra manera pendiente" debería ser otra cosa que el predominante estándar doméstico del Miembro en cuestión debería implicar que las obligaciones de OMC de algún modo obligan a Miembros para escoger un sistema particular de fiscalidad. Y esto no es así. En principio, un Miembro tiene la soberanía para imponer impuestos sobre cualquier categoría de ingresos. También existe la libertad de no imponer impuestos a las categorías de ingresos que estime. Pero, en ambos casos, el Miembro debe respetar las obligaciones contraídas con OMC. Por lo tanto "de otra manera pendiente" depende de las leyes de impuestos que cada Miembro, por propia voluntad, establecer para sí.

Esto era una interpretación interesante de la obligación que el ingreso "de otra manera pendiente" puede estar basado sobre el sistema de imposición del miembro en cuestión, más que un estándar abstracto de ingreso que de otra manera estaría previsto. Esta interpretación perjudicó el argumento estructural de los Estados Unidos que trataron de argumentar que el estándar para el ingreso "de otra manera pendiente" debe ser comparado contra el modelo europeo, que exime exportaciones de impuestos de IVA vendidos fuera del territorio.⁶³ Así, AB intentó abrogar la noción "pero para" del Panel en su decisión, ampliando su razonamiento.

El Caso ETI

a. Postura de EEUU

El primer argumento presentado por los Estados Unidos era que el ETI alivió los problemas del régimen FSC bajo el artículo

lo III.1 (a) del Acuerdo SCM porque el ingreso extraterritorial no era "de otra manera pendiente" dentro del significado de aquel artículo. Los Estados Unidos indicaron hacia la estructura del Código de Ingreso Interno [en lo sucesivo "el Código"]. En el Código, el ingreso bruto es básicamente definido y catalogado en la Sección 61, pero es modificado por las provisiones después de aquella sección. Los Estados Unidos afirmaron que el ETI de la sección 114, modificó el concepto de ingreso bruto, y que la definición revisada de ingreso bruto era "el estándar predominante doméstico" para impuestos estadounidenses.."

Este argumento era una interpretación interesante de la postura inicial del Panel sobre el ingreso pendiente, sería pendiente ante la ausencia de exenciones específicas. Dado que el concepto de ingreso bruto era la línea de base, y las secciones que continúan tras Sección 61(a) cambiaron la noción de ingreso bruto como un tema de definición, los Estados Unidos argumentaron que nadie más puede fijar la normativa patrón. Esta postura estadounidense surgió a raíz de la decisión más temprana del AB en el caso FSC, haciendo que el sistema fiscal del miembro en cuestión de la línea de fondo normativa para acercarse a la cuestión.

b. La postura del AB

El AB esquivó las increíbles dificultades necesarios por definir una normativa patrón contra la cual el ingreso podría ser "de otra manera pendiente" (una laguna que no fue tan ingeniosamente vitada en el Informe de Panel). El AB notó las dificultades de tal esfuerzo declarando:

Considerando la variedad y la complejidad de los sistemas fiscales domésticos, por lo general será muy difícil aislar la regla "general" de de imposición de contribuciones que prevalece en un estado miembro y las "exenciones" a aquella regla "general". En cambio, creemos que los paneles deberían procurar comparar el tratamiento fiscal de ingreso legítimamente comparable para determinar si la medida impugnada implicó el anterior de ingreso que es "de otra manera pendiente," en relación con el ingreso en cuestión.⁷²

Interesantemente, el AB rechazó el acercamiento formal adoptado por el Panel en la evaluación sobre si el ingreso era "de otra manera pendiente," y adoptó una especie de análisis funcional, que intentaba comparar el tratamiento fiscal de los contribuyentes en situaciones comparables. Esta prueba ingeniosamente evitó acaloradas discusiones sobre la normativa patrón, que puede ser fácil de perder y expone la carencia de maestría técnica del Panel que evalúa la medida, y en cambio la prueba procura comparar parecido con parecido.

La jurisprudencia del TJCE. Marco comparativo

Para hacer una suposición exacta sobre el desarrollo del efecto de jurisprudencia de OMC sobre las medidas de impuestos directos de Miembros de la OMC, podría ser provechoso realizar una comparación con el efecto que la jurisprudencia de la CE tiene sobre las medidas de impuestos directos de estados miembros de la CE, debido a la evolución de jurisprudencia del Tribunal Europeo de Justicia. Esta opinión es reflejada por el hecho que el Tratado de la CE cuenta con muchas provisiones y principios que son similares a las provisiones de la

OMC, por ejemplo el principio general de tratamiento nacional.

Por lo tanto, en este capítulo el desarrollo del caso sobre la jurisprudencia de la ECJ en lo que concierne a las medidas de impuestos directos de los estados Miembros de la CE será citado en formato comprimido.

Asimismo es interesante comparar los métodos de interpretación usados por los Cuerpos de Establecimiento de Discusión de la OMC con los métodos de interpretación usados por el ECJ, ya que esto también puede contribuir a la posibilidad de predecir el futuro desarrollo del caso del impacto de jurisprudencia de OMC.

a. El desarrollo de la Jurisprudencia del TJCE concerniente a la imposición directa.

En la jurisprudencia temprana referente a las obligaciones nacionales de tratamiento nacionales del tratado de la CE, la ECJ confió sólo en el principio de la no-discriminación para interpretar las obligaciones de impuestos directos de estados miembros bajo el Artículo 12 y las libertades fundamentales, incorporadas al Tratado. Una discriminación surge a raíz de la aplicación de diferentes reglas para situaciones comparables o la aplicación de la misma regla para situaciones diferentes, sin que la diferenciación pueda ser justificado por la existencia de diferencias sustanciales objetivas. Dichas diferencias objetivas pueden ser ocasionalmente encontradas en los diferentes situaciones entre residentes y no-residentes.

Es interesante notar que la TJCE interpretó la base nacional de la discriminación fiscal

de manera teleológica, incorporando también las formas encubiertas de discriminación que conducen a la discriminación en base a la nacionalidad. En general, el Tribunal ha ofrecido una interpretación muy extensa y eficiente al principio de la no-discriminación, usando el método de interpretación teleológico y sistemático, y en la misma línea, a las excepciones se les ha otorgado una aplicación muy limitada.

Entonces, comenzando a partir de 1997, la TJCE se encontró comprometido con un acercamiento de doble vía, también prohibiendo la restricción de libertades, independientemente de la distinción sobre la base de la nacionalidad. Esto condujo a sólidas e inamovibles decisiones donde la TJCE suprimió un elevado número de restricciones en cuanto a los establecimientos fronterizos de negocios y flujos de ingreso.

Desde un punto de vista comparativo, es interesante señalar que el TJCE abandonó la postura unilateral a la hora de juzgar restricciones y discriminaciones conforme al TCE basado en los efectos que las medidas fiscales tiene un único sistema legal. Vanistendael describe a continuación que la principal conclusión de las recientes sentencias del TJCE es que el Tribunal decide sobre la posición del contribuyente en base a las operaciones integradas completamente en el mercado único. Vandistandael también puntualiza el problema de la doble imposición que resulta de la yuxtaposición de los sistemas nacionales y dispone que las discriminaciones o restricciones no son reprochables a un único sistema nacional. Por tanto, tales distorsiones se deberían eliminar por medio de una legislación que determine la prioridad de una jurisdicción fiscal. El problema, sin embargo, es que esta jurisdicción es limitada por las obliga-

ciones de no-discriminación contempladas en el TCE.

Vanistendael concluye que, desde que los estados Miembros de la CE firmaron un Tratado que establece un mercado único y al requerir, en la medida de lo posible, la eliminación de la doble imposición tributaria tributación, la TCJ tiene la competencia para hacer cumplir las recomendaciones existentes o buenas prácticas resultantes de la lógica de los sistemas nacionales e internacionales de imposición de impuestos.⁸²

b. Interpretación de la jurisprudencia de la CE

En cuanto a la interpretación de las obligaciones del Tratado de la CE concerniente a las medidas de impuestos directos de los estados Miembros, el primer caso de la TJCE que trata de esta cuestión puede añadir un marco para la comparación con el caso de jurisprudencia de la OMC.

En *Humblet*, el Tribunal declara que "la interpretación literal apoya la opinión abogada por el aspirante ", pero " sin embargo no es suficiente para el Tribunal adoptar la interpretación literal y el Tribunal considera necesario examinar la pregunta sobre si otros criterios confirman esta interpretación, en particular la intención común de las principales partes de contracción y la *ratio legis*." Incluso el primer caso existente sobre impuestos directos declara, con gran claridad que el ECJ usa no sólo un acercamiento textual, sino también un acercamiento teleológico y subjetivo para determinar el alcance de reglas.

Cuestiones que surgen de una jurisprudencia expansiva. Una aproximación comparativa.

Lo que destaca cuando se compara tanto la línea de razonamiento del TJCE como los Cuerpos de Establecimiento de Discusión de la OMC es que ambas aplican el acercamiento teleológico. Cuando comparado con la evolución del TJCE, se puede argumentar que la OMC ha tomado los primeros pasos para la ampliación de la jurisdicción de la OMC con respecto a medidas de impuestos directos. Cuando se fundó la CE, ningún parte podría haber predicho la evolución del ECJ en cuanto al uso de la no-discriminación y las libertades fundamentales para dirigir las medidas fiscales de los estados miembros de la CE, de esta manera afectando la soberanía fiscal de diferentes estados miembros. A este respecto, la pregunta surge sobre si acabará la reciente jurisprudencia de los Cuerpos de Establecimiento de Discusión de OMC.

Una línea de pensamiento podría ser que la jurisprudencia de la OMC puede ser capaz de desarrollarse de una toma de decisiones negativa, castigando las medidas que violan las provisiones de OMC, a una toma de decisiones positiva, formulando los criterios sobre qué medidas deberían tener en cuenta para estar en el cumplimiento de la ley de la OMC.

Una diferencia interesante es que el Cuerpo de Apelación y el Panel no tuvieron en cuenta el sistema legal de los estados miembros de la EC en cuanto a impuestos sobre el valor añadido cuando toman decisiones sobre los casos *FSC* y *ETI*, mientras que la TJCE parece moverse hacia un acercamiento comparativo, teniendo en cuenta ambos sistemas legales involucrados en la discusión. En nuestra opinión, es discutible si los problemas provienen de disparidades entre sistemas legales diferentes legales pueden ser designados a uno de los dos sis-

temas implicados en la discusión. Podría ser argumentado que las distorsiones que ocurren entre los Estados Unidos y estados miembros de la CE, que surgieron a raíz de los casos FSC y ETI están basadas sobre una diferencia entre sistemas legales, y por lo tanto deben ser suprimidas por las acciones legislativas de las partes implicadas en vez de una decisión negativa tomada por los Cuerpos de Establecimiento de Discusión.

En este aspecto, es importante destacar que los objetivos y propósitos detrás de la CE y la OMC son muy diferentes. La OMC es una organización internacional, con el objetivo de crear un comercio justo, mientras que CE está centrada en la creación de un mercado interno entre sus países miembros. Asimismo, las provisiones de la OMC están sujetas a aparentemente amplias exenciones, mientras que las excepciones a los principios incorporados al tratado de la CE son interpretadas muy estrictamente por el TJCE. Por lo tanto, es poco probable que la OMC se desarrollará de la misma manera que la CE en estos últimos años.

Otras cuestiones interesantes surgen cuando se compara la jurisprudencia del TJCE y el DSBS. Especialmente importante es la pregunta sobre la competencia con respecto a la adecuación de estos cuerpos que deciden cuestiones espinosas e intrincadas sobre la imposición de contribuciones. La pregunta institucional sobre quien debería decidir estos asuntos permanece abiertos para la discusión y el futuro desenvolvimiento de la ley.

CONCLUSIONES

En cuanto a los efectos de los principios de la OMC sobre la no discriminación de las

medidas de impuestos de Miembros de la OMC diferentes, en general puede ser notado que hay artículos en los diferentes sistemas legales que en principio puede decirse que violan las obligaciones de la NMF y la TN. Sin embargo, debido a limitaciones específicas sobre estas provisiones en los acuerdos de la OMC, amplias apartados talladas para el tema de la imposición de impuestos directos, así como provisiones de OMC que proporcionan exenciones para medidas basadas en las Leyes de la CE y la NAFTA, las diferentes leyes fiscales de países EUCOTAX son, en nuestra opinión, poco probables que violen las previsiones de la OMC.

La cláusula de la NMF se incluye por las naciones contratantes en sus tratados fiscales bilaterales por razones políticas o económicas. Principalmente se concede en base a la reciprocidad y todavía no ha llegado a conformar parte de la costumbre internacional. El MOCDE mantiene el silencio sobre este punto y los Estados contratantes que incluyen esta cláusula lo hacen de forma bilateral o unilateral. Tampoco el GATT y el GATS influyen en la inclusión de la cláusula de la NMF en los CDI. Su efecto sobre la imposición directa se encuentra limitada por el GATS en su artículo XIV que expresamente excluye su aplicación en los CDI. El TCE no tiene como finalidad la armonización de los impuestos directos, incluso el artículo 293 solo anima a contraer CDI para evitar la doble imposición, pero no establece su obligación. El TJCE en su decisión del caso D ha opinado que los Estados miembros no tienen la obligación de extender el tratamiento de la NMF a residentes de otros Estados miembros en base a un CDI con otro Estado Miembro.

Durante nuestro taller concluimos que la OMC y regulaciones de subvenciones de la CE proveen, de un punto de vista general, mecanismos similares. El más relevante es la presencia de una división de tres partes (el primero prohibido, el segundo puede ser desafiado en ciertas circunstancias y el último está permitido). Debemos recordar, para el bien del argumento, que la categoría permitida bajo el ASCM caducó en 1999. Una principal diferencia puede ser encontrada bajo la presencia de la Ley de la EC, en la regla minimis (principalmente las subvenciones bajo un cierto techo no son procesables), mientras que tal previsión no está presente en el ASCM.

Como para muchos ejemplos específicos de país de los cuales hablamos, podemos declarar que existen semejanzas significativas entre las medidas adoptadas por los Estados afectados y también con respecto a las líneas de razonamiento seguido por la OMC. Se puede percibir diferentes tipos de incentivos para el desarrollo e investigación comunes tanto en EEUU como en Europa.

Debido al hecho que el DSB parece ampliar su poder, puede ser posible que las amplias excepciones para impuestos directos dentro del GATS vayan a ser limitadas. Por ejemplo con referencia a impuestos deducidos del salario y la negación de la deducción de gastos en conexión con la fuente del ingreso extranjero.

Permanece cuestionable si medidas defensivas y punitivas relacionadas contra el regímenes preferenciales fiscales y paraísos fiscales pueden violar el GATT y el GATS con referencia al orden público al que van a ser aplicadas.

Cuando la jurisprudencia de la OMC es comparada a la jurisprudencia TJCE, la pregunta que surge es si la OMC DSB utiliza un acercamiento unilateral en juzgar discriminaciones basadas exclusivamente sobre los efectos de reglas fiscales en un solo sistema, y si es así, si este acercamiento debería ser sustituido por un acercamiento que también toma las consecuencias fiscales para otro estado implicado. En nuestra opinión, el DSB debería aplicar el acercamiento último, ya que las disparidades no pueden fácilmente ser aplicadas a sólo una de las partes.

Una pregunta importante es si la integración negativa creada por la jurisprudencia de la OMC puede desarrollarse en una integración positiva, creando y cambiando la normativa de la OMC y su efecto sobre los impuestos directos. No creemos que esto vaya, o deba suceder, porque la meta de la OMC no está orientada hacia la armonización de los diferentes sistemas legales de los Miembros de la OMC, y no debería intervenir en la soberanía fiscal de aquellos estados.

EL TRATAMIENTO FISCAL DADO A LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN TERRITO- RIO NACIONAL COMO SU ACTUACIÓN EN EL EXTRANJERO

Allison Ullman
Pauline
Tredaniel
Laura
Mikalonyte
Maarten van
den Beucken
Mario Bendoti
Sebastian
Muller
Thomas Ecker
Carmen
Echarte

PARTE I: REFERENCIA A LAS CONDI-
CIONES BÁSICAS DE ORGANIZACIO-
NES SIN ÁNIMO DE LUCRO

A. Reglas Básicas

*i) el rol de las entidades sin ánimo de lucro
en la economía actual*

En la década pasada, la ley que gobernaba las actividades sociales realizadas por las entidades que no son manejadas por gobierno, ni para obtener beneficio han sufrido un desarrollo sustancial. Numerosas organizaciones intermedias restringen las intervenciones de ayuda exclusiva, pero en cambio realizan verdaderas actividades comerciales, que actúan recíprocamente dentro de la red comercial.

Las organizaciones no lucrativas (ONGs) están basadas en general en la iniciativa privada, son una reencarnación de la sociedad civil y son necesarias en áreas donde el Estado no es capaz de tomar acciones de asistencia social. Por consiguiente, en todos los sistemas nacionales legales, hay reglas referentes a la promoción y facilitación de las actividades de ONGs.

La globalización y la complejidad creciente de los desafíos de la sociedad exigen un aumento de las actividades de ONGs y conducen a una situación donde los problemas sólo pueden ser solucionados eficazmente a

escala multinacional o internacional. Por consiguiente, las ONGs continuamente han ampliado su radio de acción dentro de la década pasada y se ha hecho una importante fuerza económica. De todos modos la extensión a través de fronteras nacionales - acerca de sus actividades de "fundraising" - ha conducido a nuevos desafíos.

ii) requisitos básicos para entidades sin ánimo de lucro

Todos los sistemas legales contienen reglas estrictas que establecen las exigencias que tienen que cumplir las ONGs, para fundarse es imprescindible tener un estado caritativo. La razón de la existencia de tal estricta regulación es la necesidad de asegurar que sólo se conceden a instituciones que en realidad sirven a un probado interés social.

Las exigencias varían de estado a estado; sin embargo, hay tres condiciones que aparecen en la mayoría de los sistemas legales: la necesidad de servir a un interés público; la prohibición contra la distribución (hasta indirectamente) de ganancias a los miembros de la asociación; y la necesidad de realizar exigencias estatutarias y obligaciones formales.

1. Las organizaciones sin ánimo de lucro deben satisfacer un interés que sea

público.

El concepto de ventaja pública es similar en la mayor parte de estados pero las definiciones son diversas. En la mayor parte de estados la presencia de interés público es definida en relación con la ausencia de interés privado. Por ejemplo en los Países Bajos una tendencia particular en la jurisprudencia ha desarrollado la negativa a una asociación, ONG, el estado principalmente promociona los intereses de los miembros. El estado concederá la categoría de ONG, sólo si más del 50 % de las actividades realizadas es diferente de los intereses privados de sus miembros.

En Italia, la legislación usa el término de objetivos de utilidad sociales al enfocar la ventaja de la sociedad en general, mientras que en el Reino Unido, se define en relación con la necesidad de proporcionar ventajas al gran público. Para la pregunta si la ventaja tiene que ser para el público en general o puede ser restringido a grupos privados, la legislación de la mayor parte de países prescribe que una ONG beneficie al gran público (por ejemplo el americano, la legislación inglesa y austriaca).

La regulación alemana especifica que una asociación no puede ser considerada como un ONG cuando el número de los beneficiarios de las actividades realizadas esté fijado o sea un número reducido de personas (por ejemplo, una asociación de ayuda amistosa).

La legislación italiana declara que en lo que concierne a la realización de ciertas actividades, objetivos de utilidad sociales por ejemplo, independientemente del número y la calidad de beneficiarios, serán consideradas de carácter caritativo.

Según la jurisprudencia holandesa, una asociación holandesa musical instituida en beneficio de diez personas no debería ser un ONG, sin embargo, una fundación insti-

tuida en beneficio de las mismas personas se considerará caritativa.

En el Reino Unido y EEUU, la prohibición contra el acontecimiento de la obtención de un beneficio, se permite cuando tal beneficio es algo secundario.

2. Esta prohibido distribuir ganancias a los miembros de ONGs.

Para el segundo punto, mencionado anteriormente, en el tema que concierne a las ONGs hay leyes y reglas que prohíben la distribución de ganancias o dividendos a los miembros de una ONG, tanto la distribución directa como indirecta. No se permite a los miembros obtener ningún tipo de beneficio derivado de las actividades caritativas. Algunos estados definen la caridad con relación a la no distribución de ganancias. Por lo tanto, la distribución de ganancias siempre esta prohibida, excepto las situaciones donde se dan en forma de salarios. Sin embargo, el sueldo eventual debe ser razonable, apropiado y proporcional (Austria). En EEUU, hay una prohibición absoluta. En Francia, uno de los principales requisitos previos a dar la calificación de ONG, es la exigencia que la dirección no tenga interés personal y no debe ocultar un beneficio indirecto a sus miembros.

Además, el activo de una ONG esta absolutamente destinado a objetivos caritativos. Por lo tanto, en el caso de la disolución de una organización, una ONG debe entregar el activo a otra organización de utilidad social. En Austria, los artículos de incorporación deben contener una provisión explícita que proporciona la destinación específica de su activo sobre la disolución.

3. ONGs en la mayoría de los países tienen la necesidad de realizar exigencias estatuta-

rias y obligaciones formales.

Algunos estados tienen una lista de actividades sociales u objetivos caritativos. Tienen una lista no exhaustiva acerca de las actividades sociales objetivos realizados o caritativos que deben ser perseguidos (Reino Unido y Austria), mientras los otros tienen una lista exhaustiva, como Italia y España. Existe una prohibición conectada a los objetivos principales catalogados para una ONG. En la mayor parte de países, las actividades sociales u objetivos caritativos tienen que estar declarados en la constitución de la ONG.

Entre las obligaciones formales, en un número de países, existe la necesidad de inscribir a la entidad en un Registro, para así poder ser clasificado como una ONG, es el caso de Italia, España y hasta cierto punto del Reino Unido. El Registro no es necesario en Alemania o Austria; pero sin embargo, es necesario el cumplimiento de otras exigencias estatutarias. En los Países Bajos no hay ninguna necesidad de registrar a una ONG para así poder disfrutar de las ventajas del impuesto de sucesiones, disfrutar de la deducción fiscal. Una entidad es clasificada como caritativa tan sólo si demuestra que sirve al interés general. La razón detrás de la exigencia del registro es dar el control eficaz al estado sobre ONGs y permitir supervisarlas. De otra parte, el registro se podría considerar, el obstáculo formal para el establecimiento de un ONG.

B. Reglas Específicas de entidades sin ánimo de lucro teniendo en cuenta los sistemas nacionales

i. las posibles formas legales

En la mayor parte de países, los fundadores de ONGs son libres de escoger su forma

legal. En Austria y Reino Unido, una ONG puede tener la forma de cualquier institución privada con o sin la categoría legal, mientras sea para objetivos caritativos. En los Países Bajos, no hay formas reservadas exclusivas. Las formas legales más comunes usadas por la organización benéfica son asociaciones y fundaciones. En el Reino Unido, tienen la libertad de escoger cualquier forma legal, mientras sea exclusivamente para objetivos caritativos. Sin embargo, la principal estructura legal para una organización benéfica es una confianza caritativa.

Al contrario, en España, las formas legales posibles son limitadas a cuatro categorías: asociaciones, fundaciones, organizaciones no gubernamentales, y cooperativas sociales. Por lo tanto, para fundar una ONG se debe escoger una de estas formas legales. La situación es similar en Alemania, donde hay asociaciones, fundaciones y personas legales bajo el derecho público. Las sociedades no pueden ser una organización benéfica en Austria y en general en todos los sistemas hay reglas y leyes que prohíben a una persona física ser un ONG.

La limitación de las posibles formas legales es el objetivo para garantizar una estructura fija en la cual la ausencia de objetivos lucrativos está presente y se mantiene una estructura democrática. Tales sistemas parecen ser claros y fáciles de regular. De otra parte, la disponibilidad de un número de formas diferentes legales conduce a la flexibilidad y posiblemente a una cantidad reducida de burocracia.

En Italia, ciertas instituciones, como sociedades cooperativas, automáticamente son consideradas como ONGs. En Reino Unido, las cooperativas no son consideradas como una porción de interés público debido al aspecto de mutualidad entre miembros.

De conformidad con la jurisprudencia holandesa, la forma legal en la cual las actividades son realizadas es decisiva en la calificación de la institución como un ONG. Por ejemplo, se forma una asociación de fútbol, se debe encontrar el criterio del 50 %, en donde al menos el 50 % de las actividades que realiza sea para un interés no privado. Una fundación que promueve el fútbol aficionado es reconocida como un ONG en todos los casos en Países Bajos sin la exigencia de interés pública del 50 %.

ii. ¿Puede una entidad sin ánimo de lucro estar conectada al Estado?

Las organizaciones públicas (cuerpos dependientes del estado) pueden ser reconocidos en varios grados como estado caritativo. En el Reino Unido, el Parlamento puede decidir que un acto se establezca de caritativo. Los dos estados que no permiten a un cuerpo público ser caritativos son Francia e Italia. En Italia, entidades dependiendo del estado y una parte de la administración estatal no son consideradas como ONGs bajo ninguna circunstancia.

iii. El sistema fiscal de organizaciones políticas y religiosas

En general, una ONG no puede tener un objetivo político como su objeto principal. Sin embargo, en el Reino Unido pueden realizar algún tipo de campaña. En EEUU una ONG puede contratar algún cabildo legislativo, pero no puede participar en una campaña política. En Italia movimientos políticos, partidos, sindicatos y las asociaciones de los patrones en ningún caso pueden ser considerados como ONGs. Las excepciones a la tendencia general son España y Países Bajos, porque ONGs con objetivos políticos, juegan un papel impor-

tante en la promoción de democracia. Por ejemplo, en Holanda, " el ministro de finanzas", estableció que partidos políticos son los instrumentos dentro de nuestra democracia para la comunidad nacional que dan forma a la opiniones políticas. Existen en algunos países riesgos a corrupción en cuanto a las donaciones de que hacen los estados a los partidos políticos, por lo que es importante tratar a la organización política de forma ordinaria y no darles el tratamiento fiscal preferencial.

En lo que concierne a la organización religiosa, la mayor parte de los países analizados las consideran organizaciones sin ánimo de lucro.

En Italia y España las entidades religiosas que hayan concluido un acuerdo con el estado serán las únicas que podrán ser calificadas como entidades sin ánimo de lucro siempre y cuando sirvan a un interés general y realicen actividades de utilidad social.

iv. ¿Puede una organización extranjera considerarse una entidad sin ánimo de lucro?

En la mayor parte de países, los cuerpos extranjeros pueden licenciarse como no lucrativos; sin embargo, generalmente es necesario realizarlo según el criterio del estado. En España, una entidad extranjera también debe tener un establecimiento permanente para ser capaz de tener las ventajas de las exenciones fiscales. La definición de una caridad según la ley del Reino Unido excluye a las ONGs extranjeras. Un criterio fundamental para disfrutar de exenciones fiscales en Alemania es ser residente dentro del estado. En la actualidad, fruto de la globalización, la posibilidad de disfrutar de ventajas fiscales es un dispositivo importante para aumentar la ayuda humanitaria, relaciones sociales y culturales de

la intervención.

v. *¿Puede una entidad sin ánimo de lucro llevar a cabo únicamente actividades en el extranjero?*

En la mayoría de los Estados se reconocen las actividades en el extranjero de las ONGs. Alemania es la excepción principal. Una ONG debe tener la prioridad de interés común público. En lo que concierne a la pregunta, si el interés común público significa el interés alemán, la administración financiera clarificó que las actividades extranjeras de una organización alemana caritativa deben por lo menos beneficiar a Alemania, al menos que no sea perjudicial para el país. Por lo tanto, una organización alemana que tiene objetivos caritativos a favor de Mozambique, y centra su actividad sólo allí no sería reconocida como una ONG conforme la ley alemana. De otra parte una institución española o italiana que realiza los mismos objetivos tendría un estado caritativo.

vi. *¿Puede una entidad no lucrativa llevar a cabo una actividad auxiliar a su objeto principal?*

La posibilidad de permitir a una ONG realizar actividades auxiliares a los objetivos institucionales, tienen prescritos límites acerca de la cantidad de actividades auxiliares. Por ejemplo, en Italia una ONG no puede emprender actividades diferentes de aquellas que tiene previstas al fundar la ONG, excepto aquellos actividades que estén directamente unidas al objetivo principal. Considerando estas actividades especiales, la ley fiscal italiana declara que no deben prevalecer sobre los institucionales y las ganancias que surgen no deben sobrepasar el límite del 66 % de los gastos totales

de la institución. En Alemania se permiten actividades económicas mientras todavía exista la exigencia de desinterés, sobre todo si las actividades de negocio son necesarias para realizar los objetivos inmateriales.

En la mayor parte de países hay un criterio que prescribe los ejercicios principales de interés de utilidad social en lo que concierne a actividades auxiliares, para salvaguardar la esencia no lucrativa de la entidad.

PARTE II: EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN LAS ORGANIZACIONES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Esta Sección trata sobre el IS en las entidades benéficas o sin ánimo de lucro. En cuanto a esto hay algunas preguntas que inmediatamente surgen; por ejemplo, ¿Cómo son cobrados los impuestos en la práctica de las actividades caritativas? Dado el hecho de que una organización benéfica está por lo general exenta del impuesto sobre la renta, la siguiente pregunta es si esto causa una distorsión y como los países intentan prevenir tales distorsiones en la competencia surgida.

Esto va con el carácter transnacional de esta investigación, también trataremos el tema de que pasa cuando una caridad residente decide realizar sus actividades en el extranjero de forma exclusiva, o en una situación de espejo, cuando una caridad de transeúnte decide realizar actividades en el estado afectado. En cuanto a esto es también interesante tener en cuenta las consecuencias del caso Stauffer. En el caso Stauffer se establece que una entidad sin fines lucrativos puede confiar en la libertad de capital. Sin embargo, nos preguntamos si también una caridad puede confiar en otras libertades fundamentales. Caben dos posibilidades que son las siguientes .

a. formas legales de las entidades sin ánimo de lucro

La pregunta surge en cuanto a qué formas legales han de adoptar las entidades sin ánimo de lucro. ¿Tiene la organización benéfica alguna forma legal exclusivamente reservada para realizar su actividad? En lo que concierne a la última pregunta, en la mayor parte de países una caridad es únicamente una presencia legal que puede optar por diferentes formas de negocios. En algunos países la declaración de una naturaleza caritativa tiene que ser desarrollada independiente de la forma legal. Sin embargo, hay países que reservan formas legales particulares para el funcionamiento de la organización benéfica, a la cual es aplicado el alivio fiscal automáticamente. En el Reino Unido, por ejemplo, la confianza caritativa es una forma legal exclusivamente reservada para realizar actividades caritativas. En España, por ejemplo, las actividades caritativas sólo pueden ser realizadas en la forma legal de una asociación o una fundación o incluso también pueden adoptar la forma de una sociedad cooperativa. En muchos de los otros países analizados, las fundaciones y asociaciones también aparecen como las formas legales más populares para perseguir objetivos caritativos, aunque ventajas fiscales automáticamente no sean vinculados a la forma legal de la organización.

b. Exención contra distorsión: La compensación política

En todos los países las entidades sin ánimo de lucro toman la forma de una exención de los impuestos, cuando las condiciones relevantes se dan. Por ejemplo, en Alemania, donde las condiciones para licenciarse como una entidad benéfica son puestas en

adelante en el Acto General Fiscal, las mismas condiciones por lo general se aplican en todas las partes de la legislación fiscal, aunque esto no sea el caso. El Reino Unido, por ejemplo, sólo incluye la condición de que el ingreso ganado sea usado para el adelanto de sus objetivos caritativos en el acto de impuesto sobre la renta ("CITA"). Además, el holandés CITA declara que el cuerpo corporativo "predominantemente" tiene que servir un interés general o social, una condición que se desvíe de las exigencias que tienen que ser encontradas para obtener un estado privilegiado bajo el IGTA.

Aunque el estado de la entidad caritativo tome la forma de una exención de impuestos, esto no significa que todas las actividades realizadas por la organización benéfica estén exentas de impuestos. Excepto los Países Bajos y Italia, todos los otros países distinguen entre los ingresos obtenidos por una actividad relacionada con la entidad sin ánimo de lucro y aquellos que provienen por vía diferentes. Los ingresos relacionados con el negocio caritativo están por lo general exentos del IS.

El objetivo de la fundación Stauffer era apoyar y cultivar la educación en el campo de la música. Asumiendo que la fundación Stauffer provee la educación musical y cobra los honorarios inferiores a sus pupilos, sería acusada en un proceso económico, las ganancias que provienen de estas actividades, se licencian como el ingreso relacionado al negocio en todos los países que hacen la distinción entre el ingreso relacionado y sin relaciones de negocio. Sin embargo, esto puede causar una distorsión en la competencia, ya que escuelas de música privadas no son capaces de beneficiarse de la exención fiscal que se aplica a un ingreso similar, y por consiguiente ten-

drán que cobrar los honorarios de matrícula más altos. Los países tratan la prevención de distorsiones en la competencia de varios modos.: En Austria, por ejemplo, sólo se exime el IS, cuando la actividad económica relacionada es realizada de tal modo que esto crea las menos distorsiones posibles en la competencia. Este método por lo tanto apela al principio de proporcionalidad. Aunque Italia y los Países Bajos no distinguen entre el ingreso relacionado y el no relacionado con la actividad, ambas organizaciones benéficas pueden obtener ganancias (limitadamente) y por lo tanto las actividades no caritativas sólo podrán ser consideradas como actividades auxiliares.

c. Entidades sin ánimo de lucro activas en el extranjero

Como Thomas Fuller ya notó: " La caridad comienza en casa, pero no debería terminarse allí. " Ya que las organizaciones benéficas se han hecho gradualmente verdaderos actores globales, la pregunta es; ¿si todavía conceden la exención del impuesto sobre la renta o se tienen que aportar condiciones adicionales para obtener el estado privilegiado caritativo bajo el CITA cuando la caridad contrata actividades fronterizas? Contrariamente a lo que uno podría esperar, la mayor parte de países también conceden la exención del impuesto sobre la renta cuando la entidad sin ánimo de lucro es nacional y exclusivamente se dedica a realizar actividades en el extranjero. . En otras palabras, el interés público caritativo no tiene que ser un interés público nacional, en principio, no parece negar las ventajas fiscales a una organización benéfica transeúnte, el tener cualquier tipo de residencia. Los Países Bajos por ejemplo no imponen ninguna condición adicional para que la

entidad sin ánimo de lucro pueda residir en un tercer Estado. Austria, en este caso sólo concede la exención del impuesto sobre la renta cuando un eslabón doméstico está presente. Esta discriminación no puede ser justificada, como se hizo claro en el caso Stauffer. A la organización benéfica extranjera se le da el mismo tratamiento nacional y por lo tanto la ley alemana fiscal tiene que ser enmendada.

d. El caso Stauffer y sus consecuencias

En el caso Stauffer sólo concedieron una exención fiscal para el ingreso del alquiler, recibido por fundaciones de beneficencia cuando la caridad residió en Alemania. A la fundación Stauffer, que reside en Italia, se le negó la exención fiscal, y según el TJE, esto causó un conflicto con la libertad de capitales. La pregunta, sin embargo, surge si esta decisión, también, tiene consecuencias en lo que concierne a la base del impuesto sobre la renta de otros países , aparte de Alemania.

En cuanto a esto, se ve que en la mayor parte de países, no se conceden ventajas fiscales a una organización benéfica residente. Las situaciones comparables con el caso Stauffer, no son tan probables que surjan como uno podría esperar, aunque en el Reino Unido, Austria y los Países Bajos parecen ser la excepción a esta regla.

En lo que concierne al Reino Unido, la exención del impuesto sobre la renta se niega, cuando la entidad sin ánimo de lucro no cae bajo la autoridad del Tribunal Supremo. Por lo tanto, a la organización benéfica "transeúnte", se le niega el estado privilegiado bajo el CITA, que causa una situación comparable al caso Stauffer.

Austria sólo concede la exención del impuesto sobre la renta ,cuando " un eslabón doméstico" está presente. Aunque los

Estados miembros que no forman parte de la UE, pero son aquellos que residen dentro del área económica europea, también son considerados terceros Estados. En la medida en que la ayuda mutua es garantizada, en lo que concierne a estos Estados, la exención fiscal, también tiene ser aplicada a las entidades benéficas, que residan dentro de estos Estados.

Además, los Países Bajos tienen la intención de enmendar la base del impuesto sobre la renta, como consecuencia del caso Stauffer. Mientras que a una fundación residente, no se le cobran los impuestos para el ingreso de alquiler, ya que sólo se le cobran los impuestos para sus actividades emprendedoras, en la fundación Stauffer habrían sido cobrados los impuestos sobre sus ingresos del alquiler de los bienes inmuebles localizados en Países Bajos.

e. Las libertades fundamentales. ¿Pueden las entidades sin ánimo de lucro confiar en ellas?

El caso Stauffer confirmó que, se puede confiar en la aplicación de la libertad de capital a una entidad sin ánimo de lucro. Sin embargo, para aplicar las otras libertades fundamentales, se requiere una actividad fronteriza económica y además el artículo 48 (2), no parece extensible a la libertad de establecimiento y a la libertad de servicios de las organizaciones que no tengan una finalidad benéfica. En lo que concierne a este artículo, Eicker nota que a primera vista, no es posible, para ONGs invocar las libertades básicas del Tratado de la Comunidad Europea. Algunos autores son de la opinión de que las organizaciones sin ánimo de lucro, nunca pueden caer bajo el establecimiento de derecho de alcance personal, independientemente de la forma de sus actividades. Según la definición de

Weber "de la actividad económica," estas actividades también pueden incluir actividades realizadas sin un fin benéfico. El TCE se ha pronunciado estableciendo que "el hecho de que una empresa este contratada para actividades sin ánimo de lucro, no es en sí mismo, suficiente para privar tales actividades, de su carácter económico."

El acuerdo general, sin embargo, parece estar presente con respeto a actividades caritativas. Las organizaciones puramente caritativas que no participan en la vida económica y no realizan actividades económicas no están bajo el alcance del derecho de establecimiento.

f. La libertad de servicios

En la conjunción con el artículo 55 del tratado de la CE, pacto 48 (2), también se aplica a la libertad de servicios. Los comentarios hechos en lo que concierne a la libertad de establecimiento supra, también son aplicables a la libertad de servicios.

PARTE III: IMPUESTO DE SUCESIONES Y DONACIONES

a. definición del impuesto

"Fundraising" es una actividad crucial para las entidades sin ánimo de lucro y ONGs ya que la manera de la que reciben la mayor parte de su apoyo es con donaciones. El impuesto de sucesiones y donaciones existen en todos los países que hemos analizado durante el Wintercourse, a excepción de Suecia. Sin embargo, en España, cada región administra su propio impuesto. En aquellas regiones gobernadas por el partido conservador, el impuesto de sucesiones y donaciones no existe mientras que en las

otras CCAA, como es el caso de Cataluña, este es un impuesto cedido. En Austria por ejemplo este impuesto existe pero en el 2008 será suprimido.

En la mayor parte de estados, las entidades sin fines lucrativos están exentas del pago de este impuesto debido a su estado caritativo. En tal caso, los estados conceden el alivio fiscal a individuos y empresas que hacen regalos a ONGs. En esta Sección, hablaremos del diferente tratamiento fiscal dado a estas entidades, cuando reciben regalos. Los problemas principales surgen en lo que concierne a aquellos entidades no lucrativas que realizan su actividad en el extranjero.

b. ¿Cómo trata este impuesto a las entidades sin ánimo de lucro?

La mayor parte del activo de un entidad sin ánimo de lucro se constituye por medio de donaciones y regalos, que las personas físicas o jurídicas les conceden. Estas ONGs pueden estar exentas del impuesto en lo que concierne a la transferencia de activos. Si no exentas, las ONGs pueden estar sujetas a una tarifa fiscal inferior. En algunos países hay exigencias adicionales. Por ejemplo, en Italia, el beneficiario de un activo transferido debe mostrar que lo ha utilizado, de la manera deseada por el donante, dentro de los primeros cinco años.

Generalmente, a las entidades sin ánimo de lucro se les da el mismo tratamiento dentro que fuera del país, refiriéndonos al extranjero. Ninguna ley nacional prohíbe expresamente a una ONG funcionar en una particular posición.

El tratamiento dado en el extranjero a las entidades sin ánimo de lucro transnacional varía de un país a otro. Algunos países eximen a las ONGs extranjeras del impuesto de sucesiones pero sin embargo

cobran los impuestos por los regalo y la tratan como si fuera una entidad nacional. Otros países no eximen a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, de pagar el impuesto de sucesiones y donaciones. A veces estos países permiten la exención, si la exención es recíproca. Tal reciprocidad puede ser el resultado de tratado para evitar la doble imposición. Varios países han firmado estos tratados que tratan particularmente sobre el impuesto de sucesiones y donaciones. Para aquellos casos en los que no haya ninguna provisión específica, las donaciones a estas entidades sin ánimo lucrativo pueden mencionarse en la cláusula de no discriminación.

En los Países Bajos, un nuevo régimen fiscal entrará en vigor en el 2008. Este nuevo régimen distinguirá entre el tratamiento fiscal dado a los miembros de la Unión Europea y el tratamiento fiscal dado a terceros países. Los Estados miembros serán capaces de disfrutar de exenciones fiscales mientras que los otros Estados no miembros no van a tenerlas. Sin embargo, las ONGs serán capaces de reclamar una remisión fiscal cuando exista la condición de reciprocidad.

Los sistemas fiscales de algunos países se diferencian de la ley de Comunidad europea porque no conceden el alivio fiscal a ONGs extranjeras, sólo a ONGs nacionales. Por ejemplo, esto da en la práctica del Reino Unido y Francia.

El sistema de los Estados Unidos sobre el impuesto de sucesiones y donaciones se diferencia del sistema europeo. La regulación americana separa el impuesto de sucesiones del impuesto de donaciones, y los regula en dos impuestos separados: el impuesto de estado y el impuesto de regalo, mientras que la Unión Europea los unifica en su regulación.

En el sistema estadounidense el donante

tendrá que pagar un impuesto sobre donaciones. Un donante puede dar una cierta cantidad de donaciones (regalos) al año. Pero si el donante da más que la cantidad eximida permitida, el donante pagará un impuesto sobre el resto de las donaciones realizadas. Si un regalo es hecho a una organización que realiza las exigencias caritativas bajo la Sección 2522 del Código de Rédito Interno, concederán la cierta deducción sin el respeto a las exenciones anuales o de la vida. La organización no tiene que ser una organización formada conforme a la ley estadounidense. Las entidades no lucrativas extranjeras también podrán deducir una cierta cantidad de su cuota a pagar; sin embargo, la donación ha de ser hecha exclusivamente a una entidad estadounidense.

c. Ventajas dadas al donante

Todos los países del Wintercourse conceden a los donantes de aportaciones dinerarias o en especie a una entidad no lucrativa un especial alivio fiscal. Esto es un modo de animar a donantes a participar en organizaciones caritativas. Los donantes pueden ser individuos o empresas. Generalmente los Estados requieren que los donantes sean residentes del Estado, para permitir la deducción fiscal.

Generalmente, se permite a los donantes tener una deducción fiscal, sujeta a la limitación. La mayor parte de los estados limitan la cantidad estableciendo un límite máximo y/o un umbral sobre la deducción. Por ejemplo, en Francia, las donaciones concedidas por personas físicas a ONGs, que satisfacen varios criterios legales, crean un derecho a una reducción del ingreso igual al 60 % de la cantidad del regalo, dentro de un límite del 20 % del ingreso evaluado. Los pagos a las organizaciones

que ayudan a la gente, crean un derecho a una reducción de impuesto sobre ingresos igual al 75 % dentro del límite de 479 euros. Algunos estados deben realizar otras exigencias. Por ejemplo, en Austria, deben dar el nombre del donante a la ONG para disfrutar de la reducción fiscal.

Independientemente del origen de la entidad sin ánimo de lucro, también pueden conseguir una exención fiscal en el IRPF. La administración francesa fiscal requiere que la ONG realice su actividad dentro de Francia.

Las ONGs que realicen actividad en el extranjero a menudo experimentan un tratamiento fiscal discriminatorio. El tratamiento fiscal dado a los donantes residentes y extranjeros es diferente. Los residentes serán capaces de recibir el alivio fiscal en lo que concierne a donaciones dadas a ONGs extranjeras activas en su propio país. En cambio, la deducción de la ONG extranjera estará sujeta a las condiciones que requiera cada estado. En el 2008, los Países Bajos clasificarán el tratamiento fiscal en dos categorías: basadas en si el donante es de la Unión Europea o no. Habrá tratamiento especial fiscal de ONGs de terceros países, que no concederán la deducción. El Ministro de finanzas puede consentir para cobrar la deducción de los impuestos esta ONGs a terceros.

Los regalos a ONGs extranjeras no son generalmente deducibles de impuestos. La Comisión Europea ha gobernado en este caso y ha enviado al Reino Unido una petición formal para acabar con la discriminación contra ONGs de países extranjeros. El Reino Unido ha permitido el alivio fiscal en lo que concierne a regalos donados a la organización benéfica, pero sólo cuando estos son realizados en el propio Reino Unido. En algunos otros Estados, los criterios solían decidir si permiten una deduc-

ción no según el criterio de residencia sino más bien por el lugar de actividad.

d. Conclusión

Hemos identificado un problema principal en lo que concierne al tratamiento de ONGs extranjeras en el impuesto de sucesiones y donaciones. Generalmente, hay tratamiento desigual entre los Estados miembros de Unión Europea. Esto es incompatible con la ley de Unión Europea. Una solución potencial para este problema es la creación de una fundación europea o una asociación para armonizar tratamientos fiscales. Aconsejamos primero crear una lista de condiciones comunes a las cuales cada Estado se adheriría. La directriz de ayuda mutua, que ya existe, podría ser un método útil de obtener la información necesaria de otros países. Aunque estas sean todas las soluciones posibles, somos conscientes de la dificultad de crear un sistema uniforme europeo debido a la soberanía de los Estados en lo que concierne a sus asuntos fiscales.

PARTE IV: CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Los tratados para evitar la doble imposición son un método de eliminar el doble impuesto, que puede incurrir una persona o una entidad que emprende la actividad en múltiples países. Aunque los países europeos en cuestión, cada uno use la Convención de Modelo de OCDE, como una base para la negociación del tratado, las variaciones todavía existen entre los tratados. Los ejemplos seleccionados de tratados basados en la Convención del Modelo de OCDE serán hablados de modo relevante. EEUU usa el modelo de tratado estadounidense como base para sus negociaciones, y la

mayor parte de cuestiones en esta Sección serán dirigidas en cuanto al Modelo de Tratado estadounidense. Existen algunos ejemplos específicos estadounidenses de los que haremos alusión más adelante.

a. ¿Las entidades sin ánimo de lucro están incluidas en estos tratados?

Una organización caritativa que está exenta del impuesto sobre ingresos conforme a la ley doméstica todavía podría estar sujeta a impuestos en el país de la fuente y viceversa. Por lo tanto, sería importante para la ONG estar al alcance de un tratado para evitar la doble imposición para determinar que Estado tiene el derecho de cobrar los impuestos y que método es aplicable para anular la aplicación de la doble tributación. Las variaciones existen de un país a otro, en cuanto a si es apta y en que grado debe recibir ventajas una ONG. Hay múltiples caminos en los cuales un tratado fiscal puede incluir dentro de su alcance a una ONG. Un tratado fiscal explícitamente puede incluir o excluir ventajas de tratado a una ONG. O bien, un tratado fiscal puede requerir que una organización exenta encuentre criterios específicos para recibir ventajas del tratado. Además, la pregunta de si la caída de las entidades sin ánimo de lucro en la amplitud de tratados fiscales es complicada por el hecho que el significado de algunas condiciones contenidos dentro de la Convención del Modelo de la OCDE está abierto a la interpretación. El modelo de la OCDE proporciona las reglas para ciertas actividades de hospitalidad, la pregunta surge sobre si las organizaciones sin ánimo de lucro se mencionan en el Art. 17. El Art. 1 del modelo de la OCDE establece que " la Convención sera aplicable a personas que son residents de uno o de los dos estados contratantes." Para que se puedan

aplicar los tratados para evitar la doble imposición a las entidades sin ánimo de lucro, estas deben ser residentes en uno de los dos estados contratantes.

Ya que organizaciones caritativas están en cierta medida exentas de impuestos, la pregunta surge si realmente estas todavía cumplen con los criterios para considerarlas como sujetos viables para ser grabados.

Es importante determinar si realmente las entidades sin ánimo de lucro están incluidas en los tratados para evitar la doble imposición, y esto debe ser evaluado mediante la interpretación del Tratado.

i. ¿Inclusión o exclusión de estas organizaciones?

A veces los tratados para evita la doble imposición preveen regulaciones explícitas sobre la aplicación de estos a las entidades sin ánimo de lucro. Estas regulaciones pueden gobernar hacia fuera tal uso o explícitamente ampliarlo e incluir a las organizaciones caritativas.

Por ejemplo, en el modelo estadounidense se contienen provisiones que explícitamente incluyen a las ONGs. Sin embargo, en la mayoría de los países europeos, los tratados pocas veces incluyen explícitamente a las entidades no lucrativas dentro de sus términos. Puede ocurrir por eso que en ocasiones, un país europeo firme un tratado que expresamente se dirija a las ONGs.

Además de los Tratos para evitar la doble imposición, o los países que explícitamente regulan la aplicación del tratado respectivo sobre la organización benéfica, cabe la posibilidad de que las autoridades competentes convoquen un procedimiento de acuerdo mutuo y decidan así la aplicabilidad del tratado a las entidades sin ánimo de lucro. A pesar de esta posibilidad, en la actualidad no hay ningún tratado que regu-

le a las entidades sin ánimo de lucro ni hay ningún acuerdo negociado.

ii. ¿Inclusión o exclusión indirecta de las entidades no lucrativas?

Muchos tratados, en particular aquellos que siguen el Modelo de la OCDE imponen un requisito y es la exigencia de que una empresa esté sujeta a "la responsabilidad ilimitada de impuestos" para poder recibir exenciones fiscales. Algunos tratados, sin embargo, no contienen tales provisiones y estos basan el recibir ventajas fiscales a los resultados obtenidos por calificaciones, como el asiento de certificado, el lugar de dirección eficaz, lugar de incorporación, el lugar principal de negocio, etc. Es más, el Tratado estadounidense incluye explícitamente a las ONGs dentro de su alcance y el empleo del término " la responsabilidad ilimitada para cobrar los impuestos " no crea la ambigüedad. El uso estadounidense del término " la responsabilidad ilimitada para cobrar los impuestos " es interpretado como abarcando ONGs debido a la inclusión expresa de ONGs dentro del alcance del tratado.

Aunque los tratados para evitar la doble imposición a veces regulen su aplicabilidad a la existencia de ONGs , son una excepción. La mayor parte de estos tratados siguen el modelo de la OCDE.

iii. Interpretación del criterio de residencia de un estado contratante

El artículo 1 del modelo OCDE restringe la aplicabilidad del tratado "a las personas que son residentes de uno o ambos de los Estados contratantes." Para los objetivos de esta Convención, el término " el residente de un Estado que contrata " piensa en cual-

quier persona que, conforme las leyes de aquel Estado, esta obligada a cobrar los impuestos allí, por la razón de su domicilio, residencia, lugar de dirección o cualquier otro criterio de una naturaleza similar, y también incluye aquel Estado y cualquier subdivisión política o ayuntamiento. Este término, sin embargo, no incluye a ninguna persona que este obligada a cobrar los impuestos en aquel Estado, el respeto sólo de ingreso de fuentes en aquel Estado o capital situada allí. "

Cualquier interpretación de esta provisión en su contexto debe tener en cuenta la función de la provisión como una condición para aplicar las reglas distributivas. El uso de las reglas distributivas no es el condicionante sobre la persona afectada. Todo esto requiere que la persona afectada tenga un accesorio personal, al menos en uno de los Estados que contrata- la residencia de Estado.

Esto es también la interpretación seguida por el modelo de la OCDE. En el párrafo 8.2 del Art. 4 "en muchos estados, una persona es considerada obligada a pagar impuestos comprensivos incluso si el Estado con el que contrata no impone el impuesto." Por ejemplo, los fondos de pensión, la organización benéfica y otras organizaciones pueden ser eximidas del impuesto, pero sólo estarán exentos si se encuentran todas las exigencias para la exención especificada en las leyes fiscales. Esto es así porque están sujetos a las leyes fiscales del estado contratante." El Comentario justifica esta argumentación indicando que " si estas organizaciones no reúnen los requisitos especificados, también deberán pagar los impuestos." Llegamos a la conclusión de que " en la mayoría de los estados se verían a tales entidades como residentes para cumplir con los objetivos de la Convención."

Austria, Italia, y los Estados Unidos son algunos de los países que comparten esta opinión. Otros estados como Alemania o los Países Bajos exigen condiciones recíprocas en el tratado.

Hemos de mencionar que esta no es la única interpretación válida. La OCDE también acepta una interpretación contraria. En el párrafo. 8.3. del Art. 4 del Modelo nos advierte que en algunos estados, no pueden grabar a las entidades sin ánimo de lucro si están exentas bajo su ley nacional. Puede ser que estos estados no consideren a estas entidades como residentes por razones del convenio. Finalmente, la OCDE permite a los Estados que contratan la libertad de dirigir esta cuestión en sus negociaciones bilaterales. Grecia es el único país que oficialmente adoptó la opinión última. Además, entidades administrativas dentro de Francia y Reino Unido aparecen aprobar esta visión.

Para recapitular, cada tratado para evitar la doble imposición debe ser interpretado separadamente. También cabe la posibilidad de que se de una interpretación negativa.

b. ¿Pueden estos tratados beneficiar a las entidades sin ánimo de lucro?

Un estado no está obligado a extender sus leyes nacionales que eximen a las entidades sin ánimo de lucro a las ONGs extranjeras. Sin embargo, algunos Estados han optado por conceder al menos algún grado de exención a las entidades no lucrativas extranjeras por vía de tratados fiscales.

Hay un par de modelos en los cuales los Estados pueden conceder tales exenciones. Primero, los gobiernos pueden estar de acuerdo sobre un procedimiento de acuerdo mutuo, en donde se ponen de acuerdo con

una lista de los objetivos caritativos que son aceptables en ambos estados. Segundo, pueden requerir que una ONG extranjero cumpla con los requisitos de una ONG de otro Estado para beneficiarse conforme a un tratado.

Austria y los Países Bajos han estado de acuerdo sobre tal provisión en su tratado sobre el impuesto de sucesiones. Además, los Estados Unidos han firmado una serie de tratados que conceden la exención a las entidades sin ánimo de lucro extranjeras, siempre que estas estén exentas del impuesto en su país respectivo de residencia.

Si un país de hecho concede ventajas de tratado a una ONG extranjero, la pregunta surge en cuanto a si esa ONG debe realizar las exigencias de su estado de residencia además de la concesión las exigencias del Estado. Generalmente, Austria, Alemania, y EE UU requieren que la ONG extranjero satisfaga sus exigencias residentes estatales para beneficiarse de las provisiones de tratado.

Los Estados Unidos han firmado una provisión única con Canadá. La provisión declara que "el ingreso sacado por una organización religiosa, científica, literaria, educativa o caritativa estará exenta del impuesto en un estado si es residente en otro estado de la contratación, pero sólo hasta el grado que tal ingreso esté exento del impuesto en aquel otro Estado. "

c. ¿Pueden contribuciones caritativas a NPO extranjero ser deducido de conformidad con provisiones de tratado?

Cuando un individuo o la entidad hacen una contribución a una organización doméstica caritativa, permiten al donante deducir al menos un porcentaje de la contribución de la base tributaria conforme a la

ley nacional. Sin embargo, en ausencia de un tratado fiscal que expresamente se dirige la cuestión, un donante puede o no poder tomar una deducción para una contribución a una entidad no lucrativa extranjera. La mayoría de los estados europeos no han firmado tratados que permiten tales deducciones.

El Reino Unido ha firmado las provisiones del tratado que permitan tal deducción si la ONG extranjera tiene un establecimiento permanente en el Reino Unido y la contribución es hecha en aquel establecimiento permanente.

d. ¿Se aplica la provisión de no-discriminación a las entidades sin ánimo de lucro?

e.

Estos tratados fiscales también incluyen prohibiciones de discriminación. Según Art. 24 del Modelo de la OCDE, ninguna discriminación está basada en la nacionalidad o un establecimiento permanente del beneficiario de tratado.

El Art. 24.1 prohíbe la discriminación basada en la nacionalidad. Por consiguiente, los nacionales de un estado que contratan deben ser tratados como los nacionales del otro estado contratante. Por lo tanto, si una ONG de un estado contratante emprende la actividad en otro estado y es negada cualquier tratamiento preferencial fiscal basado en el hecho que no es un nacional de aquel otro estado de contratación, entonces la cláusula de no discriminación sería violada. Sin embargo, la provisión de no discriminación es de importancia mínima en lo que concierne a la nacionalidad porque, según la ley del IS de la mayor parte de estados, la nacionalidad no es importante.

f. La aplicabilidad de reglas de asignación

Pueden surgir problemas en lo que concierne a la interpretación el término "empresa". ¿Una entidad sin ánimo de lucro se considera una empresa? Para mantener un establecimiento permanente bajo Art. 5 de la OCDE, la ONGO debe calificarse como "una empresa". Si una ONG no fuera considerado una empresa, entonces sería incapaz de mantener un establecimiento permanente conforme al tratado. El resultado de tal interpretación es que una ONG sería tratada de manera diferente que las otras entidades que son "empresas" consideradas de hecho bajo el Art. 5. Esto quiere decir que aun cuando ONG de hecho pudiera cumplir con todas las exigencias para ser un establecimiento permanente bajo el Arte. 5, de hecho no sería considerado un establecimiento permanente y por lo tanto no sería sujeto al mismo tratamiento que otras entidades situadas de modo similar. Además, el Art. 7 de la OCDE, que se relaciona con el ingreso de negocio, no se aplicaría a las ONGs debido a la exigencia de la empresa. En la Convención de Modelo de OCDE, "la empresa" es definida como " la continua-

ción de cualquier negocio. " La Convención del Modelo de OCDE no contiene una definición completa "de negocio". Sin embargo, el término realmente incluye " el funcionamiento de servicios profesionales y de otras actividades de un carácter independiente. " El Comentario a la Convención de Modelo de OCDE declara que el término "el negocio" debería tener " el significado que este tiene conforme a la ley nacional del Estado que aplica la Convención. " El Tratado Modelo de los Estados Unidos contiene provisiones similares. De conformidad con el Tratado estadounidense, " el término 'la empresa' se aplica a la continuación de cualquier negocio. " Este tratado define el término "negocio" para incluir "el funcionamiento de servicios profesionales y de otras actividades de un carácter independiente"

V. La Conclusión

En esta ponencia, hemos examinado cuestiones relevantes en lo que concierne a las leyes que gobiernan las entidades sin ánimo de lucro. Hemos identificado seme-



NOVEDAD

Los Impuestos y la Organización Mundial de Comercio

Tulio Rosembuj

el
Fisco

Distribuido por:



Distribuidora, S.L.
Via Augusta, 125 entlo, 4ª
08006 BARCELONA
C.I.F. B-60109378
TEL: 93 40245798
FAX: 93 2014706
e-mail: aadistribuidora@yahoo.es

292 Páginas
P.V.P. 30 € + IVA.

El valor del mercado resulta contrapuesto al mercado de valores. El dominio mercantil se confronta con el dominio **extracommercium**.

La OMC recoge el contraste. En U.S.-*Gambling* (2006) se apela a la excepción contenida en el artículo XIV a) del GATS, relativa a medidas necesarias para proteger la moral pública o mantener el orden público, para justificar medidas de autotutela del Estado respecto a la oferta de servicios de juego y apuestas a distancia, con respecto al blanqueo de capitales, fraude, salud y protección de menores. Es un signo de los tiempos, del acto y hecho global. En este trabajo se pretende confirmar que los valores comerciales y los valores no comerciales son exigencias presentes en el sistema OMC, que, no pueden dejarse de lado so pretexto de análisis meramente formales o, peor aún, puramente economicistas.

Los impuestos resienten el contraste. Por un lado, porque la evasión y elusión de Estado deteriora la igualdad competitiva multilateral; por otro, porque los hechos fiscales lesivos en cada Estado, que provocan los no residentes o residentes vinculados, deben encauzarse en el marco de la autotutela del interés fiscal afectado. El contenido del trabajo pretende exponer la interrelación entre los principios que inspiran el sistema OMC y los impuestos; en particular, desde la perspectiva de la obligación de la Nación más favorecida, del Tratamiento Nacional y de la ayuda estatal a la exportación y los principios fiscales que entran en liza cuando ello ocurre.

Tulio Rosembuj es Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona. Es autor de numerosas publicaciones de su especialidad, entre las que se pueden señalar, *Intangibles. La fiscalidad del capital intelectual* (2003), *Intercambio internacional de información tributaria* (2004), *Medio Ambiente y Comercio Mundial. Los impuestos* (2005).

LA REVISTA MENSUAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

**el
Fisco**

Número 130 30 de Abril de 2007 3 Euros
www.elfisco.com

**EMPRESA:
LA OTRA
VERSIÓN**

**Sociedades :
Valor de mercado**

**Reinversión
de beneficios**

**Indicios y
Delito Fiscal**

**Y además
Actualidad
Legislativa,
Administrativa y
Jurisprudencial**

**HACIA EL
HACIA EL
NUEVO PLAN
NUEVO PLAN
CONTABLE
CONTABLE**



LA REVISTA MENSUAL DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA

**el
Fisco**

www.elfisco.com

**EL RETORNO
DE LA REALIDAD
ECONÓMICA**

Renta

Patrimonio

Sociedades

Y además
Actualidad
Legislativa,
Administrativa y
Jurisprudencial

**FORMA
VS.
SUSTANCIA**

LA FIRMA : EUSEBIO GONZÁLEZ GARCIA





Facultat de Dret
Institut d'Economia Pública, Cooperativa i Dret Financer
Av. Diagonal, 684 08034 Barcelona
Tel. 93 402 45 79 Fax 93 201.47.06
rosembuj@ub.edu

NUEVOS CURSOS QUE ORGANIZA EN 2007-2008 EL INSTITUTO DE ECONOMÍA PÚBLICA, COOPERATIVA Y DERECHO FINANCIERO

INICIO CURSO: 28 SEPTIEMBRE 2007

XXI MÁSTER EN DERECHO TRIBUTARIO

El primer Máster de su especialidad reconocido por la Universidad de Barcelona.

PROFESORADO: Compuesto por profesores de la Universidad de Barcelona, Magistrados del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Inspectores de Hacienda, de la Generalitat de Catalunya y de Ayuntamientos y Expertos de prestigiosas Asesorías Fiscales.

Con el auspicio de El Fisco.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Septiembre 2007 a Julio 2008.

MATRÍCULA: 3.300 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

XI POSTGRADO EN DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

El primer Postgrado sobre la planificación fiscal internacional.

PROFESORADO: Integrado por Profesores y Catedráticos de Universidades españolas y europeas, así como de Miembros e Instituciones, Consultorías y Asesorías Fiscales Internacionales. La Universidad de Barcelona es una de las Universidades integrantes de EUCOTAX (Lovaina, París, Londres, Roma, Tilburg, Estocolmo, Viena, Osnabrück, Hungría y Georgetown).

Con el auspicio del Instituto de Fiscalidad Internacional.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Septiembre 2007 a Julio 2008.

MATRÍCULA: 1.800 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe

XIII POSTGRADO EN DIRECCIÓN Y GESTIÓN AMBIENTAL. ASPECTOS JURÍDICOS Y EMPRESARIALES

Dirigido a la formación de expertos en dirección y gestión ambiental en sus aspectos jurídicos y empresariales.

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, de diversas Administraciones Públicas competentes en Medio Ambiente y del ámbito empresarial.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Septiembre 2007 a Julio 2008.

MATRÍCULA: 1.800 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe de la matrícula.

VI POSTGRADO EN MEDIACIÓN

Dirigido al estudio de los métodos y técnicas que el mediador debe conocer y utilizar.

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, de diversas Administraciones Públicas competentes, del ámbito empresarial y de la práctica profesional privada y pública.

Con el auspicio de FOMED.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Septiembre 2007 a Julio 2008.

MATRÍCULA: 1.800 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe de la matrícula.

V POSTGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO CONTABLE, FISCAL Y MERCANTIL

Formación especializada y multidisciplinar en los aspectos jurídicos, contables, fiscales y mercantiles de la actividad de las empresas.

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, Magistrados del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya, Inspectores de Hacienda, de prestigiosas firmas asesoras y del ámbito empresarial.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Septiembre 2007 a Julio 2008.

MATRÍCULA: 1.800 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe matrícula.

II POSTGRADO EN TÉCNICAS FISCALES Y FINANCIERAS DE INVESTIGACIÓN AVANZADA (FORENSIC ACCOUNTABILITY) Y DE ECONOMÍA GLOBAL

Formación en el perfeccionamiento de los métodos de comprobación e investigación de las actividades delictivas vinculadas al fraude fiscal organizado, al financiamiento del terrorismo y a la criminalidad organizada

PROFESORADO: Los profesores provienen de la Universidad de Barcelona, de diversas Administraciones Públicas competentes y del ámbito empresarial.

Con el auspicio de El Fisco.

MODALIDAD DEL CURSO: Semipresencial. DURACIÓN: De Septiembre 2007 a Julio 2008.

MATRÍCULA: 1.800 euros. PRE-INSCRIPCIÓN: 40 % del importe de la matrícula.

INSTITUTO DE ECONOMÍA PÚBLICA, COOPERATIVA Y DERECHO FINANCIERO

Edificio Histórico: C/. Aribau núm. 2 [sótano], 08011 BARCELONA

Horario: 10 a 14 horas de lunes a viernes (pueden concertarse visitas también por la tarde)

Teléfonos: 00.34.93.317.84.42 00.34.93.402.45.79 Fax: 00.34.93.201.47.06 E.mail: rosembuj@ub.edu



Facultat de Dret
Institut d'Economia Pública, Cooperativa
i Dret Financer

Av. Diagonal, 684 08034 Barcelona
Tel. 93 402 45 79 Fax 93 201.47.06
rosembuj@ub.edu

XXI MASTER EN DERECHO TRIBUTARIO

Curso 2007-2008

Director: Prof. Dr. Tulio Rosembuj

El Instituto de Economía Pública, Cooperativa y Derecho Financiero de la Universitat de Barcelona, organiza en el curso académico 2007-2008, la vigésimo primera edición del curso de Postgrado **MASTER EN DERECHO TRIBUTARIO**. Modalidad semipresencial.

RESUMEN DEL PROGRAMA GENERAL DE LAS MATERIAS

I. PARTE GENERAL

1. DERECHO TRIBUTARIO

- 1.1. La actividad financiera.
- 1.2. Los principios constitucionales de justicia tributaria.
- 1.3. Fuentes de la norma tributaria.
- 1.4. La eficacia de la norma en el tiempo.
- 1.5. La eficacia de la norma en el espacio.
- 1.6. La interpretación de la norma tributaria.
- 1.7. El poder tributario.
- 1.8. El poder tributario de las Comunidades Autónomas.
- 1.9. El Concierto y Convenio Económico..
- 1.10. El poder tributario de las Haciendas Locales.
- 1.11. El tributo.
- 1.12. La estructura del tributo.
- 1.13. Cuantificación de la prestación.
- 1.14. Los obligados tributarios.

- 1.15. La extinción de la obligación tributaria.

2. ACTUACIONES Y PROCEDIMIENTOS DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

- 2.1. La aplicación de los tributos.
- 2.2. Las liquidaciones tributarias.
- 2.3. La Gestión de los tributos.
- 2.4. La inspección de los tributos.
- 2.5. La Recaudación.
- 2.6. Derecho tributario sancionador.
- 2.7 Revisión de actos administrativos tributarios.
- 2.8. Recursos en vía Contencioso-Administrativa Tributaria

3. CONTABILIDAD

PARTE PRIMERA

3.1. INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD

TEMA 1. FUNDAMENTOS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICA DE LA EMPRESA

TEMA 2: EL PATRIMONIO: ASPECTOS CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS

TEMA 3: EL INVENTARIO Y EL BALANCE DE SITUACION

TEMA 4: ANALISIS Y REGISTRO DE OPERACIONES

TEMA 5: EL BALANCE DE COMPROBACION DE SUMAS Y DE SALDOS

TEMA 6: VARIACIONES DEL NETO

TEMA 7: EL CICLO CONTABLE

TEMA 8: LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

SEGUNDA PARTE

3.2. CONTABILIDAD FINANCIERA SUPERIOR

TERCERA PARTE

3.3. ELEMENTOS DE COSTES Y ANALISIS FINANCIERO

II. PARTE ESPECIAL: LOS IMPUESTOS

4. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FISICAS

4.1. NATURALEZA, OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

4.2. SUJECCIÓN AL IMPUESTO: ASPECTOS MATERIALES, PERSONALES Y TEMPORALES

4.3. DETERMINACIÓN DE LA RENTA SOMETIDA A GRAVAMEN

4.4. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

4.5. BASE LIQUIDABLE

4.6. ADECUACIÓN DEL IMPUESTO A LAS CIRCUNSTANCIAS PERSONALES Y FAMILIARES DEL CONTRIBUYENTE

4.7. CÁLCULO DEL IMPUESTO ESTA-

TAL

4.8. GRAVAMEN AUTONÓMICO

4.9. CUOTA DIFERENCIAL

4.10. TRIBUTACIÓN FAMILIAR

4.11. RÉGIMENES ESPECIALES

4.12. GESTIÓN DEL IMPUESTO

4.13. RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL Y RÉGIMEN SANCIONADOR

4.14. ORDEN JURISDICCIONAL

5. IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO

5.1. Naturaleza, objeto y ámbito de aplicación del Impuesto.

5.2. Hecho imponible. Bienes y derechos exentos.

5.3. Sujeto pasivo.

5.4. Base imponible..

5.5. Base liquidable.

5.6. Devengo del Impuesto.

5.7. Deuda Tributaria. Cuota íntegra y su límite. Impuestos satisfechos en el extranjero. Responsabilidad patrimonial.

5.8. Gestión del Impuesto. Autoliquidación. Presentación de la declaración.

6. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

6.1. Conceptos generales

6.2. Amortizaciones

Provisiones por depreciación de elementos del activo

Provisiones para riesgos y gastos

Gastos no deducibles

Reglas de valoración

Imputación temporal

Liquidación

Deducciones para evitar la doble imposición

Bonificaciones

Deducciones para incentivar determinadas actividades

Regímenes tributarios especiales

Gestión del impuesto

7. IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

- 7.1. Caracteres del impuesto. Naturaleza y objeto. Ámbito territorial.
- 7.2. Hecho imponible. Elementos objetivo y subjetivo. Presunciones de hechos imposables.
- 7.3. Sujetos pasivos. Obligación personal. Obligación real. Responsables subsidiarios.
- 7.4. Base imponible.
- 7.5. Base liquidable. Adquisiciones “mortis causa” e “inter vivos”.
- 7.6. Tipo de gravamen. Tarifa.
- 7.7. Deuda tributaria. Cuota tributaria. Coeficientes multiplicadores. Deducción por doble imposición internacional.
- 7.8. Devengo y prescripción.
- 7.9. Normas especiales.
- 7.10. Gestión. Presentación documentos. Liquidación. Pago. Aplazamiento y fraccionamiento de pago.

8. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS

- 8.1. Naturaleza y contenido. Fuentes. Modalidades.
- 8.2. Transmisiones patrimoniales onerosas.
- 8.3. Operaciones societarias.
- 8.4. Actos Jurídicos Documentados.
- 8.5. Exenciones. Subjetivas y objetivas.
- 8.6. Gestión. Autoliquidación. Liquidación. Pago. Devoluciones.

9. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 9.1. Fuentes. Naturaleza y ámbito de aplicación.
- 9.2. Entregas de bienes y prestaciones de servicios
- 9.3. Adquisiciones Intracomunitarias de bienes
- 9.5. Tipos de gravamen y cuota tributaria.
- 9.6. La deducción en el I.V.A.

- 9.7. Devoluciones. Naturaleza jurídica. Modalidades.
- 9.8. Regímenes especiales.
- 9.9. Gestión.
- 9.10. Impuesto general indirecto Canario

10. HACIENDAS LOCALES

- 10.1. Estructura de los recursos financieros de las Entidades locales. Recursos Financieros de la Hacienda Municipal.
- 10.2. Naturaleza y características del R.D.Leg. 2/2004. Principales modificaciones introducidas en materia de tributación municipal. Ámbito de aplicación de la Ley.
- 10.3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
- 10.4. Impuesto sobre Actividades Económicas.
- 10.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
- 10.6. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
- 10.7. Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
- 10.8. Las Tasas municipales..
- 10.9. Los Precios Públicos.
- 10.10. Las Contribuciones Especiales municipales
- 10.11. Normativa común aplicable a la tributación municipal en la Ley de Procedimiento.
- 10.12. Imposición y ordenación.

11. IMPUESTOS ESPECIALES

- 11.1. Naturaleza.
- 11.2. Impuestos especiales sobre el Alcohol y bebidas alcohólicas.
- 11.3. Impuesto sobre hidrocarburos.
- 11.4. Impuesto sobre determinadas labores del tabaco.
- 11.4. Impuesto especial sobre determinados medios de transporte.

12. FISCALIDAD INTERNACIONAL.

La doble imposición internacional
La tributación de no residentes.
Las rentas sujetas a tributación.
Las rentas exentas.
Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

Concepto de establecimiento permanente.
Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente.
El gravamen especial sobre Bienes Inmuebles de entidades no residentes.

XI POSTGRADO EN DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL

Curso 2007-2008

Director: Prof. Dr. Tulio Rosembuj

PRESENTACIÓN DEL CURSO

RESUMEN DEL PROGRAMA DE LAS MATERIAS

El Instituto de Economía Pública, Cooperativa y Derecho Financiero de la Universitat de Barcelona, en colaboración con el Instituto de Fiscalidad Internacional (IFI), organiza en el curso académico 2007/2008, la undécima edición del Curso de **POSTGRADO EN DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL**.
Modalidad semipresencial.

Este curso ha sido creado para la formación de expertos en Derecho Tributario Internacional.

La internacionalización de la economía y la globalización de los mercados no pueden dejar de traer implicaciones nuevas en el campo del derecho tributario, uno de los más sensibles, si no el que más, a las mutaciones y cambios del mundo económico. La plasticidad y movilidad de la norma tributaria se somete a dura prueba en el ordenamiento jurídico financiero internacional.

El derecho tributario internacional afronta, por tanto, dificultades de recorrido derivadas de la complejidad de las relaciones económicas actuales.

1. PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

Contenido y naturaleza. La dualidad de fuentes

Los Convenios de Doble Imposición.
Otras fuentes internacionales. Costumbre. Jurisprudencia. Derecho Comunitario.
1.4. Fuentes internas.

2. EL TRATAMIENTO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN.

La doble imposición jurídica. La doble imposición económica. El nuevo Modelo de OCDE

Método de exención. Método de imputación. Comparación entre métodos.

Los puntos de conexión. Concepto. Clases. Objetivos. Subjetivos. En los distintos tributos.

La armonización fiscal. Situación. Perspectivas.

3. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LA EMPRESA.

3.1. Beneficios empresariales. Punto de conexión.

Normas internas sobre el establecimiento

permanente. Concepto. Clases. Determinación de resultados. Convenios de Doble Imposición. Concepto. Supuestos. Atribución de rentas. No discriminación. Rendimientos obtenidos sin mediación de establecimiento permanente. Tratamiento impositivo de las pérdidas de las empresas. Las filiales y sucursales de sociedades no residentes. Cánones. Noción. Arrendamiento de equipos. Canon de propiedad intelectual. La prestación de servicios (technical fees). Otras prestaciones (management fees). Los precios de transferencia. Los grupos económicos. La subcapitalización. La utilización de sociedades holding. La transparencia fiscal de las sociedades. Normativa del Impuesto sobre Sociedades. Transparencia Fiscal Internacional. Convenios. Las Operaciones financieras internacionales. Lease Back internacionales. Back to back. Leverage buy out. Los nuevos instrumentos financieros. La Imposición de las ganancias de capital. Otras rentas. Las operaciones internacionales y el I.V.A. La empresa no residente. Comercio intra y extra comunitario. Prestaciones de servicios. Deducciones y Devoluciones. Situaciones particulares: transportes, cibernat, unidad fiscal, A.A.P.P. Impuestos Aduaneros. Normas internacionales y código aduanero.

4. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

Obligación personal y obligación real de contribuir. La residencia. El régimen fiscal de los no residentes. Los rendimientos de trabajo personal. Convenios internacionales. Funcionarios,

diplomáticos y consulares. Funcionarios internacionales. La imposición sobre las pensiones. Actividades profesionales, artísticas y deportivas. Convenios. Las disposiciones antiabuso. La imposición sobre el patrimonio. Impuesto Sucesiones y Donaciones. Las sucesiones internacionales. Los rendimientos de capital. Los dividendos. Régimen de sociedades matrices-filiales. Pago dividendos a no residentes. Los intereses. Imposición en el estado de la fuente o de residencia. Las situaciones triangulares. Rendimiento de la propiedad inmueble. Convenios. El Impuesto sobre Bienes Inmuebles de no residentes. Los fondos de inversión colectivos en valores mobiliarios.

5. LA GESTIÓN TRIBUTARIA.

Deberes formales. Liquidación. Comprobación. Recaudación. Retenciones, pagos a cuenta, fraccionados. Devoluciones. Representante. El pagador. Infracciones y sanciones.

SEMINARIOS:

LA INFLUENCIA DEL DERECHO COMUNITARIO EN LA FISCALIDAD NACIONAL
LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL EUROPEO DE JUSTICIA
ELUSIÓN Y EVASIÓN FISCAL NACIONAL
EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN
DELITOS DE BLANQUEO DE DINERO
CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

SOCIEDADES HOLDING
ULTIMAS TENDENCIAS DEL DERE-
CHO FISCAL EUROPEO

FISCALIDAD COMPARADA EN EL
ÁMBITO DE LA UNIÓN EUROPEA

XIII POSTGRADO EN DIRECCIÓN Y GESTIÓN AMBIENTAL. ASPECTOS JURÍDICOS Y EMPRESARIALES

Curso 2007-2008

Director: Prof. Dr. Tulio Rosembuj

PRESENTACIÓN DEL CURSO

El Instituto de Economía Pública, Cooperativa y Derecho Financiero de la Universitat de Barcelona, organiza en el curso académico 2007/2008, la 13ª edición del Curso de **POSTGRADO EN DIRECCIÓN Y GESTIÓN AMBIENTAL. ASPECTOS JURÍDICOS EMPRESARIALES**. Modalidad semipresencial.

Este curso, de clara vocación interdisciplinar, ha sido creado para la formación de expertos en la gestión ambiental.

La sensibilización de la sociedad en torno a los temas medioambientales, el desarrollo de políticas de protección del medio por parte de las Administraciones públicas, el continuo crecimiento y desarrollo de la legislación comunitaria, estatal y autonómica en materia ambiental, la progresiva reglamentación de las actividades industriales y empresariales con incidencia ecológica, la apuesta empresarial por el desarrollo de líneas de productos *verdes* o por realizar campañas de imagen *verde*, así como la asociación del medio ambiente a servicios como el turismo son factores que provocan la necesidad social de profesionales capacitados para gestionar las diferentes

necesidades que la empresa y la Administración tienen en vinculación con el campo del medio ambiente.

RESUMEN DEL PROGRAMA DE LAS MATERIAS

1. MEDIO AMBIENTE Y DEGRADACIÓN AMBIENTAL

Ecología/Biosfera:

Ecosistemas: materia, energía, organización.

Producción primaria. Producción secundaria.

Modelos de regulación: demografía, competencia.

Diversidad.

Funcionamiento de la Biosfera e hidrosfera.

Principios para una sociedad sostenible

Agua. El medio hídrico.

El ciclo del agua. El concepto de cuenca hídrica.

Contaminación de las aguas superficiales y subterráneas.

Gestión de aguas residuales: tratamiento primario, secundario y terciario.

Suelo

Introducción al conocimiento de los suelos
Problemas de degradación de suelos.

Medio Atmosférico y polución del aire
Composición atmosférica.
Estrategias de control: emisión e inmisión.
Gestión del medio atmosférico

Contaminación acústica
Mapas sónicos. Demostraciones sobre el terreno
Contaminación por radiaciones.

Residuos. Gestión de residuos
La legislación en materia de residuos.
Tipificación y clasificaciones.
Los residuos sólidos urbanos.
La gestión de los residuos industriales.
Los residuos especiales.

Salud y Medio Ambiente
Contaminantes presentes en el ambiente
que afectan a la salud de las personas.

Energías renovables
Energía eólica, minihidráulica, biomasa,
fotovoltaica, geotérmica.
Aplicación de las energías renovables y
legislación al respecto.

Técnicas de estudio del medio físico
Fuentes de información para el estudio del
medio físico.
Utilización de los sistemas de información
geográfica (SIG)

2. DERECHO AMBIENTAL

Derecho ambiental
La construcción del marco legal de protec-
ción del medio ambiente.
Filosofía actual del derecho ambiental.
Bases de actuación del derecho ambiental.

Derecho administrativo
Organización administrativa del marco
ambiental.

Derecho civil

Las responsabilidades
Administrativa, civil, penal.
El Derecho sancionador administrativo.

Derecho penal ambiental
El tratamiento del delito ecológico.

Ejercicios prácticos

3. MEDIACIÓN AMBIENTAL
Resolución alternativa de conflictos
ambientales.
Funciones del mediador: Las partes.
Órganos de información y mediación en
conflictos ambientales.
Estudio y realización de casos prácticos.

ECONOMÍA Y MEDIO AMBIENTE
Contexto medioambiental de la actividad
económica
La compatibilidad de la variante ambiental
con la rentabilidad y la eficiencia empresa-
rial.
Costes ambientales.
Instrumentos económicos para la gestión
ambiental.
Tributación ambiental: impuestos, tasas a
la carga contaminante; derechos de conta-
minación.

**5. GESTIÓN AMBIENTAL EN LA
EMPRESA**
Contexto medioambiental de la actividad
económica.
La empresa y el entorno ambiental.

Estrategia ambiental empresarial: reactiva o proactiva.
Gestión de problemas ambientales en la empresa.
Costes ambientales. Concepto y clasificación en la empresa. Contabilidad ambiental.

6. MARKETING AMBIENTAL

Estrategia de marketing en las empresas.
Ventajas competitivas.
Plan de Marketing

COMUNICACIÓN AMBIENTAL

7.1. Corrección de actitudes a través de la comunicación ambiental.
7.2. Factores de éxito y de fracaso de las campañas de comunicación ambiental
7.3. Herramientas de comunicación
7.4. Estudio de diversas campañas sobre recogida selectiva.

ORDENACIÓN TERRITORIAL

La planificación de los usos del territorio y de los recursos.
Aspectos jurídicos
Aspectos económicos.

9. INSTRUMENTOS DE GESTIÓN AMBIENTAL

9.1. Evaluación de impacto ambiental (EIA).

9.1.1. Objetivos de la EIA. Proyectos que obligatoriamente han de someterse a EIA.
9.1.2. Contenido de un EIA: descripción proyecto. Inventario ambiental.
9.1.3. Legislación EIA.

9.2. Análisis del ciclo de vida

9.2.1. Metodología
9.2.2. Definición de objetivos y alcance del estudio.

9.3. Auditorías ambientales

9.3.1. Tipos de auditorías
9.3.2. Evaluación preliminar. Diagnóstico ambiental.
9.3.3. Manual de diagnóstico ambiental
9.3.4. Auditorías municipales. Proceso de elaboración

9.4. Evaluaciones de riesgo ambiental. Seguros ambientales.

9.4.1. Gestión de riesgos ambientales
9.4.2. Responsabilidad
9.4.3. Seguros ambientales.
9.4.4. Inspecciones de riesgo ambiental.
Estructura del Informe de inspección

VI POSTGRADO EN MEDIACIÓN Curso 2007-2008

Director: Prof. Dr. Tulio Rosembuj

PRESENTACIÓN DEL CURSO

La Universitat de Barcelona organiza la presente edición del curso de postgrado en Mediación, -modalidad semipresencial-,

dirigido por el Profesor Dr. Tulio Rosembuj, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat de Barcelona.

DESARROLLO DEL PROGRAMA

PRIMER BLOQUE: CONTENIDO GENERAL

Primer módulo:

Métodos adversariales y no adversariales de resolución de conflictos.

Características del arbitraje, la negociación, la conciliación y la mediación.

La transacción en el Derecho Administrativo actual según la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa y la Ley de Procedimiento Administrativo Común.

Segundo módulo:

El proceso de la negociación, su dinámica, estilos y estrategias.

La mediación como tipo específico de negociación facilitada.

Tercer módulo:

El conflicto. Tipos de conflicto. Motivos. Actitudes.

Ciclos del conflicto. Escalada. Desescalada.

Valor positivo del conflicto.

Cuarto módulo:

La mediación. Definición. Características y campo de aplicación.

Voluntariedad. Confidencialidad. Neutralidad.

Procedimiento y secuencia de una mediación.

El trabajo en una mediación

Técnicas y habilidades del mediador.

Quinto módulo:

Perfil del mediador.

Función durante las distintas etapas del proceso.

Profesionales que pueden intervenir en una mediación.

SEGUNDO BLOQUE: ENTRENAMIENTO EN MEDIACIÓN

Sexto módulo:

Acondicionamiento del espacio físico de la mediación.

Contacto visual y auditivo

Condiciones para la interacción

Séptimo módulo:

Notificación a las partes.

Recepción de las partes.

Identificación de las partes y acreditación de capacidad y legitimación para negociar.

Octavo módulo:

Estructura de la mediación. Distribución de la comunicación. Discurso de apertura. Contenido. Función.

Establecimiento del rol del mediador.

Gestualidad. Técnicas y habilidades del mediador.

Organización del trabajo conjunto. Toma de notas.

Noveno módulo:

Práctica del discurso con simulación.

Convenio de confidencialidad.

Excepciones a la firma del convenio de confidencialidad.

Escucha activa.

Neutralidad y actitud del mediador.
Confección de la agenda de trabajo.
Convención con las partes del tiempo de la sesión.

Décimo módulo:

Posiciones. Parafraseo. Funciones e importancia.
Indagación de intereses. Tipos de preguntas. Técnicas para reducir la agresión.
Trabajo práctico con role playing.

Undécimo módulo:

Necesidades. Valores. Sentimientos.
Diferencias entre posición, necesidad o interés.
Sesiones conjuntas y privadas. Funciones.
Rol del abogado del diablo.
Rol de los abogados de parte.

Duodécimo módulo:

La técnica del replanteo del conflicto.
Generación de opciones. Técnicas. Filtros objetivos y subjetivos.
Detección de la mejor alternativa al acuerdo negociado (MAAN).
Detección de la peor alternativa al acuerdo negociado (PAAN).

Detección del precio reservado.
Elaboración de propuestas.

Decimotercero módulo:

Código ético del mediador y análisis de dilemas éticos que pueden plantearse.
El acuerdo. Redacción del mismo. Forma. Efectos.

Decimocuarto módulo:

Filmación de un simulacro de mediación.
TERCER BLOQUE: CAMPOS DE APLICACIÓN DE LA MEDIACIÓN

Bloque de especialización que adecua las técnicas y habilidades de la mediación (enseñadas en el bloque primero y segundo) a los siguientes contextos específicos de aplicación.

Mediación en el campo empresarial
Facilitación y mediación en conflictos ambientales.
Mediación familiar.
Mediación comunitaria.
Mediación escolar.
Mediación en conflictos médicos.
Mediación en el ámbito penal de menores.
Mediación penal con adultos.

V Curso de POSTGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO CONTABLE, FISCAL Y MERCANTIL

Curso 2007-2008

Director: Prof. Dr. Tulio Rosembuj

PRESENTACIÓN DEL CURSO

El Instituto de Economía Pública, Cooperativa y Derecho Financiero de la

Universitat de Barcelona, organiza en el curso académico 2007/2008, la cuarta edición del Curso de **POSTGRADO DE ESPECIALIZACIÓN DE DERECHO**

CONTABLE, FISCAL Y MERCANTIL.
Modalidad semipresencial.

OBJETIVOS Y DESTINATARIOS

El objetivo de este curso de especialización, pionero en su concepción, es proporcionar una formación especializada y multidisciplinar en los aspectos jurídicos, contables y fiscales de la actividad de las empresas.

Para ello, el **programa** del curso recoge los contenidos que actualmente demanda el mercado en relación con el derecho, la contabilidad y la fiscalidad de las empresas. El resultado es una ponderada distribución de fundamentos técnicos y experiencia práctica en las disciplinas fundamentales para la organización de las empresas que permite la incorporación en el ejercicio profesional.

Los principales destinatarios del curso son **licenciados, diplomados y personas que hayan completado un primer ciclo universitario** en el ámbito del **Derecho, Ciencias Económicas, Ciencias Empresariales** y otras disciplinas relacionadas con la realidad empresarial, interesados en completar sus conocimientos jurídicos, contables y tributarios para, de este modo, adquirir una formación polivalente que aporte un valor añadido a sus estudios previos.

**RESUMEN DEL PROGRAMA
GENERAL DE LAS MATERIAS**

**1. ÁREA DE FUNDAMENTOS
MERCANTILES**

Derecho Mercantil

1.1. La contabilidad mercantil. Libros obligatorios. Cuentas anuales. Verificación, auditoría y depósito de cuentas.

1.2. El empresario individual. Capacidad y prohibiciones. Ejercicio del comercio por persona casada. El empresario extranjero.

1.3. Las sociedades mercantiles. La sociedad irregular. Nacionalidad de las sociedades. Las sociedades colectivas y comanditarias. La sociedad de responsabilidad limitada.

1.4. La Sociedad Anónima. Fundación. Escritura social y estatutos. Acciones y obligaciones. Órganos de la Sociedad Anónima.

1.5. La disolución de las sociedades mercantiles. Liquidación y división. Transformación, fusión y escisión de las sociedades mercantiles.

1.6. Los títulos valores. La letra de cambio. Excepciones cambiarias.

1.7. Las obligaciones mercantiles. Los contratos mercantiles. La prescripción en el Derecho Mercantil.

1.8. El contrato de compraventa mercantil. Compraventas especiales. El contrato de transporte. El contrato de Seguro.

1.9. La suspensión de pagos. Efectos de la declaración de suspensión de pagos. La quiebra: Efectos de la declaración de quiebra. Órganos de la quiebra. Solución de la quiebra. Prelación de créditos.

1.10. El Registro Mercantil. Los contratos bancarios: Concepto y clasificación.

2. ÁREA DE CONTABILIDAD

**PARTE I. INTRODUCCIÓN A LA
CONTABILIDAD**

**TEMA 1. FUNDAMENTOS DE LA
INFORMACIÓN ECONÓMICA DE
LA EMPRESA**

1.1. La actividad económica y ámbitos en

que se manifiesta

1.2. La necesidad de la información económica (IE). Fuentes generadoras de IE y destinatarios de la misma.

1.3. La contabilidad como sistema de información económica: consideración de sus diversos aspectos.

1.4. Características y requisitos de la información contable

1.5. Concepto y fines de la contabilidad

1.6. Los sistemas de información contables de la empresa

1.7. La contabilidad financiera.

Objetividad de la información y principios contables

TEMA 2: EL PATRIMONIO: ASPECTOS CUALITATIVOS Y CUANTITATIVOS

2.1. Concepto y aspectos del patrimonio

2.2. Elementos patrimoniales

2.2.1. La cuenta, instrumento de control de cada elemento

2.2.2. Terminología de las cuentas

2.3. Masas patrimoniales

2.4. El balance de situación como expresión sintética del patrimonio

TEMA 3: EL INVENTARIO Y EL BALANCE DE SITUACION

3.1. El inventario: Concepto y clases

3.2. Fases de la inventarización

3.3. Estructura del inventario

3.4. Disposiciones legales sobre el inventario

3.5. El balance de situación

3.6. Diferencias entre el inventario y el balance de situación

TEMA 4: ANALISIS Y REGISTRO DE OPERACIONES

4.1. Introducción

4.2. Fuentes de información contable

4.3. Análisis precontable y teorías del funcionamiento de las cuentas

4.4. Principios de la partida doble

4.5. Registro de las operaciones

4.6. El libro Diario

4.7. El libro Mayor

4.8. Resumen del proceso registral contable

TEMA 5: EL BALANCE DE COMPROBACION DE SUMAS Y DE SALDOS

5.1. Finalidad

5.2. Disposiciones legales sobre el balance de comprobación

5.3. Estructura y fuente de datos para su redacción

5.4. Corrección de errores contables: métodos

5.5. Supuesto práctico

TEMA 6: VARIACIONES DEL NETO

6.1. Los hechos contables: su clasificación

6.2. Influencia de los resultados en el neto patrimonial

6.3. Reflejo contable de las variaciones del neto

6.4. Contabilización de los gastos y de los ingresos

6.5. Cuentas del grupo 6 (Compras y gastos)

6.6. Cuentas del grupo 7 (Ventas e ingresos)

6.7. Regularización de las cuentas de gestión (Grupos 6 y 7).

6.8. Aplicación del resultado del ejercicio económico

6.9. Cuenta anual de pérdidas y ganancias

6.10. Clasificación de las cuentas

6.11. Métodos especulativo y administrativo de llevar las cuentas

TEMA 7: EL CICLO CONTABLE

7.1. Concepto y operaciones que comprende

- 7.2. Los soportes materiales del ciclo contable
- 7.3. Ejemplo práctico

TEMA 8: LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

- 8.1. Legislación mercantil y legislación fiscal
- 8.2. Libros obligatorios según la legislación mercantil
- 8.3. Legalización de los libros
- 8.4. Otras disposiciones legales, comunes a todos los libros
- 8.5. El secreto de los libros de contabilidad
- 8.6. El libro de Inventarios y de Cuentas anuales
- 8.7. El libro Diario
- 8.8. El libro Mayor
- 8.9. El libro de Actas
- 8.10. El libro de Socios, libro de Acciones nominativas y libro de Contratos con el socio único en las sociedades unipersonales
- 8.11. Libros auxiliares y registros
- 8.12. Libros obligatorios según la legislación fiscal
- 8.13. Cuadro-resumen de los libros contables que son obligatorios

PARTE II CONTABILIDAD FINANCIERA SUPERIOR

TEMA 9: NORMALIZACIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL

TEMA 10: PRINCIPIOS CONTABLES Y OBJETIVO DE IMAGEN FIEL

TEMA 11: INMOVILIZADO MATERIAL (I)

TEMA 12: INMOVILIZADO MATERIAL (II)

TEMA 13: INMOVILIZADO INMATERIAL

TEMA 14: GASTOS DE ESTABLECIMIENTO Y GASTOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS

TEMA 15: VALORES NEGOCIABLES

TEMA 16: CRÉDITOS NO COMERCIALES

TEMA 17: ACCIONES Y OBLIGACIONES PROPIAS

TEMA 18: DEUDAS NO COMERCIALES

TEMA 19: CLIENTES, PROVEEDORES, DEUDORES Y ACREEDORES DE TRÁFICO

TEMA 20: EXISTENCIAS

TEMA 21: DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

TEMA 22: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

TEMA 23: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

TEMA 24: COMPRAS Y OTROS GASTOS

TEMA 25: VENTAS Y OTROS INGRESOS

TEMA 26: NORMATIVA PARA PROVISIONES RIESGOS Y GASTOS, SUBVENCIONES DE CAPITAL Y CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y ESTIMACIONES.

TEMA 27: OPERACIONES SOCIETARIAS

TEMA 28: LA AUDITORIA: CONCEPTO Y RÉGIMEN LEGAL

3. ÁREA DE DERECHO TRIBUTARIO Y SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

3.1. DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

- 3.1.1. El Derecho Financiero.
- 3.1.2. El Derecho presupuestario.
- 3.1.3. El Derecho Tributario.

- 3.1.4. Los Tributos.
 - 3.1.5. Los impuestos:
 - 3.1.6. La aplicación e interpretación de las normas tributarias.
 - 3.1.5. Obligados tributarios.
 - 3.1.7. Derechos y garantías de los contribuyentes.
 - 3.1.8. Base imponible.
 - 3.1.9. La gestión tributaria.
 - 3.1.10. El procedimiento de gestión tributaria.
 - 3.1.11. El procedimiento aduanero:
 - 3.1.12. La gestión recaudatoria.
 - 3.1.13. El procedimiento de recaudación en vía de apremio.
 - 3.1.14. El procedimiento de Inspección Tributaria (I).
 - 3.1.15. El procedimiento de Inspección Tributaria (II).
 - 3.1.16. La potestad sancionadora.
 - 3.1.17. Delitos contra la Hacienda Pública.
 - 3.1.18. La revisión de actos de carácter tributario en vía administrativa:
 - 3.2.1. Estructura del sistema fiscal español. La armonización fiscal comunitaria.
 - 3.2.2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (I).
 - 3.2.3. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (II).
 - 3.2.4. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes.
 - 3.2.5. El Impuesto sobre el Patrimonio.
 - 3.2.6. El Impuesto sobre Sociedades.
 - 3.2.7. El Impuesto sobre el Valor Añadido (I).
 - 3.2.8. El Impuesto sobre el Valor Añadido (II).
 - 3.2.9. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
 - 3.2.10. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
 - 3.2.11. Los Impuestos Especiales (I)
 - 3.2.12. Los Impuestos Especiales (II)
 - 3.2.13. La imposición aduanera.
 - 3.2.14. Regímenes aduaneros económicos.
 - 3.2.15. Las Tasas.
- Con la colaboración de: ElFisco

3.2. EL SISTEMA FISCAL ESPAÑOL

II POSTGRADO EN TÉCNICAS FISCALES Y FINANCIERAS DE INVESTIGACIÓN AVANZADA (Forensic Accountability) I D'ECONOMIA GLOBAL

Curso 2007-2008

2ª Edición

Director: Prof. Dr. Tulio Rosembuj

El Instituto de Economía Pública, Cooperativa y Derecho Financiero de la Universitat de Barcelona, organiza en el curso académico 2007-2008, la segunda edición del curso de postgrado en técnicas fiscales y financieras de investigación avanzada —forensic accountability- y de

economía global. Modalidad semipresencial.

**RESUMEN PROGRAMA TEMA-
RIO GENERAL**

PRIMERA PARTE: EL TRÁFICO ILÍCITO

TEMA 1: CRIMINALIDAD ORGANIZADA

La empresa criminal. Sectores de atención. "Money Laundering". Movimiento de capitales. Información, control, sanciones. Grupo de acción financiera. Impacto internacional sobre los mercados. El tráfico ilícito de personas, bienes, capitales.

TEMA 2: FINANCIACIÓN DEL TERRORISMO

La economía informal. Dinero blanco. Terrorismo. El proyecto de Tratado del F.M.I. de 2005. Las organizaciones sin ánimo de lucro.

TEMA 3: EL FRAUDE FISCAL ORGANIZADO

La red de evasión fiscal. Organización. El carrusel IVA. Fraude fiscal en España. Los testaferros. Las sociedades aparentes.

TEMA 4: EL BLANQUEO DE CAPITALS

Concepto. Relación con el crimen, terrorismo, evasión. Los paraísos fiscales. La opacidad informativa. El intercambio de información. Figuras cuestionadas: TRUST, ANSTALT, SOPARFI

TEMA 5: TÉCNICAS DE INVESTIGACIÓN AVANZADA

Comprobaciones patrimoniales de las personas físicas. Comprobaciones bancarias y en la Administración Pública. Comprobaciones de la contratación y Concursos públicos. Comprobaciones técnicas y banca de datos. Comprobación Fiscal, societaria, aduanera.

TEMA 6: DELITOS RELACIONADOS CON LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS

Delitos contra la intimidad y el secreto de las comunicaciones. Intrusismo ilícito en los sistemas informáticos. Revelación de secretos contenidos en documentos o soportes informáticos. Violación de la correspondencia electrónica. Falsedad en documento mercantil, societario, electrónico. Infracción de los derechos de propiedad intelectual. Delitos informáticos. Cracking. Colaboración Internacional especializada.

SEGUNDA PARTE: EL TRÁFICO LÍCITO

TEMA 1: LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO

La obligación de la nación más favorecida. El principio de tratamiento nacional. La ayuda estatal y fiscal. Los impuestos.

TEMA 2: LA EMPRESA TRANSNACIONAL

Precios de transferencia. Intangibles y servicios. Subcapitalización. Los Convenios para evitar la doble imposición.

TEMA 3: INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN INTERNACIONAL

La cooperación entre Estados. Formas de intercambio de información. La protección de datos personales y tributarios

TEMA 4: LOS PLANES PÚBLICOS GLOBALES

La nueva Hacienda pública de los Estados. El ambiente, la salud, la vida, la protección de la mujer y de los menores, los derechos

de los trabajadores, la educación, las comunicaciones, el transporte. El nuevo Milenio.

TEMA 5: LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO GLOBAL PÚBLICO Y PRIVADO

Principios de derecho informal y fuentes formales. La *lex mercatoria* entre particulares. La competencia comercial y fiscal lesiva entre Estados. La corrupción. El cambio climático como eje de bien público global.



visite nuestra
página web

www.elfisco.com

ACTUALIDAD

Borderas , Esther

Tratamiento unternacional de dividendos y participaciones en fondos propios (XLV, pag 61)

Claudia Wehinger/ Margreet Snellars (puntos 1 a 5.5 y 7), Christian Levedag/ Henning Wind/ Ma.Carmen Briz Fernandez (puntos 6 a 6.1.5) y Marinka Delanghe/ Albert Theunissen/ Emanuel Muolo (Puntos 6.2 a 6.2.4)

Libre circulación de capitales.(XXXV, pag 41)

Liovera Saez, F.Javier

La nueva LAU o el equilibrio inalcanzable (XX, pag. 12)

Luelmo Fàbrègas, Enric

La cláusula de no discriminación del art. 24 del modelo de la OCDE.(XXXV, pag 18)

More Kunst, Marc
No discriminación de establecimientos permanentes.(XXXV, pag 33)

Vázquez Cortés, Sonia

La nueva LAU ¿atenta contra el derecho a la intimidad? (XX, pag.20)

A FONDO

Benedetti, Cario de

Objetivo 1992. Europa sin fronteras (VII, pag. 5)

Divar, Javier

Los jóvenes y la empresa participativa y democrática (M pag. 10)

Repercusión del Derecho Comunitario en el Cooperativismo español (1, pag. 6)

Fernández, Joaquín

El desempleo no es inevitable (y, pag.

14)

Gutmann,Daniel

La clientela (XLVI,pág. 34)

Irene A. Alvarez

Sugerencias para una reforma de la seguridad social (XXV, pag 134)

Lubbers, Ruud

Economía social y estado del bienestar. Presente y futuro (XVIII, pag. 6)

Lugar,Richard

El futuro de la energía en EE.UU.(XLVI,pág.45)

Llovera Saez, F.Javier

La Previsión Mutua de los Profesionales Liberales y los Colegios Profesionales (III, pag. 11)

Mshlu, Sam

Enfoque sistemático de la formación del cooperativista (II, pag. 10)

Rosebuj, Tulio

La Crisis y la Hacienda Pública (1, pag. 10)

El Futuro es la Ciudad (II, pag. 20)

La Desigualdad Soportable o la Igualdad Insoportable (III, pag. 6)

El Trabajo tiene futuro (V, pag. 6)

La Cooperación entre cooperativas (IV, pag. 6)

Entidades sin ánimo de lucro (VI, pag. 5)

¿Precariedad o qué? (VII, pag. 12)

El Factor 1 (VII, pag. 6)

Al Este de aquí. De aquí al Este (X, pag. 6)

El Pensamiento Débil (XI, pag. 6)

Cien años más (XII, pag. 6)

La travesía utópica (XIII, pag. 6)

La travesía utópica (2) (XIV, pag. 6)

La venda en los ojos (XVIII, pag. 15)

La cultura liberal y libertaria.

Semejanzas y contrastes (XIX, pág. 6)
 Corporativismo (XX, pág. 6).
 Responsabilidad por las deudas del
 No residente. (XXXVI pág. 4)
 La residencia de la persona jurídica y
 la sociedad de personas. (XXXVII,
 pág. 90)
 La obligación de la nación más favo-
 recida y los convenios para evitar la
 doble imposición
 en el comercio mundial .(XLV,pàg.4)
 La obligación de tratamioento nacio-
 nal en el sistema OMC.(XLVI,pág.4)
 La ayuda estatal en la OMC (XLVII,
 pág. 4)
 Los impuestos en la OMC (XLVIII,
 pág. 4)

BIBLIOGRAFÍA

Breve comentario del libro editado
 por la Generalitat de Catalunya:
 Educación para la Cooperación en la
 Escuela (V, pág. 99)
Jiménez de Parga, Rafael
 Los Créditos Participativos (V, pág.
 98)
 El caso D .Sentencia del Tribunal de
 Justicia (Gran Sala) de 5 de julio de
 2005(XLVI,pág. 56)

BOLETÍN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL / EL FISCO INTERNACIONAL

Baena Aguilar, Ángel
 Una elección del Conseil d'État sobre
 residencia fiscal de personas físicas:
 su aplicación en España

(XXV, pág 39)

Calderón Carrero, José Manuel

La doble imposición intersocietaria
 internacional y las sociedades holding
 (XXV, pág 44)

De la Cueva González-Cotera,

Alvaro
 Establecimiento permanente y correo
 electrónico

Domingo Pérez, Guillem

El nuevo régimen de las sociedades
 holding en España (XXXV, pag.112)

Fuster Gómez, Mercedes

Las “entidades de tendencia de valo-
 res extranjeros” (XXXV, pag101)

José Muñoz González

Seminario Wintercourse 1997 (XXVI,
 pág 60)

Mercedes Peiáez

La cláusula de la nación más favoreci-
 da en el convenio hispano-argentino
 de doble imposición (XXVI,
 pág. 51)

Rosembuj Erujimovich, Tulio

La elusión fiscal de Estado mediante
 sociedad aparente. El caso de la
 Foreign Sales Corporation de los
 EE.UU. (XXXV, pag 96)

Núñez Grañón, Mercedes

La nueva regulación de los incremen-
 tos de patrimonio y los sujetos pasi-
 vos no residentes en España
 (XXV, pág 46)

Smeets, Marc

Convenio de doble imposición entre
 España y los Países Bajos (XXX, pag.
 33)

Tovillas Morán, José María

El tratamiento de las ganancias de
 capital en el nuevo convenio de doble
 imposición entre España
 Francia (XXVII, pág. 80)

Valls, Javier

Tratados de doble imposición, la cláu-
 sula de nación más favorecida y el
 Derecho comunitario.

Enric Luelmo Fàbregas

ETVE vs. Holding holandesa
 (XXXVI, pág.91)

BOLETÍN DE MEDIACIÓN

Àngel Eceiza y Anna Pifarrer
Análisis del conflicto de El ejido en
términos de mediación (XXXV,
pág.118)

Nato, Alejandro y Brawer, Mara
Mediación multipartes

M^a Rosa Marín Benet
Mediación Familiar (XXXVI, pág.29)

Belen Bravo
Mediación (XXXVI, pág 64)

Quim Coch i Roura
Mediación y Medio Ambiente
(XXXVI. Pág 87)

Volpe, María R.
La Mediación empresarial (XLI, pág.
118)

CEE

Dirección de empleo del Gobierno

Vasco
Ayudas y Préstamos de la Comunidad
Económica Europea (III, pág. 36)

García Saez, Luis
El fondo europeo del desarrollo regio-
nal (FEDER) (I, pág. 68)

Guitart Domènech, Xavier
Programa de Acción de la CEE para
las PYMES (II, pág. 68)

INCANOP
El programa Comett y el proyecto
Etoile para la formación de formado-
res (X, pág. 80)

**Ispizua, Jesús Alfredo y Zaldúa,
José María**

La CEE y la Economía Social
(Conferencia Europea sobre la
Economía Cooperativa, Mutualista
Asociativa) (I, pág. 89)

CORPORACIONES LOCALES

Mauri Ribert, Adeli

La Economía Social y las
Corporaciones Locales (1, pág. 47)

CREACIÓN DE EMPRESA

Bachs Ferrer, Jorge

La eficiencia comercial en un contex-
to de incertidumbre (XIX, pág. 37)

Bailach MíngueII, M- Teresa

La Ley de Sociedades de
Responsabilidad Limitada (XXI, pág.
4)

Bardají, Félix y Sirvent, Jordi

El Plan de Empresas (V, pág. 5)

Benito, Pau

El nuevo coeficiente de solvencia de
las entidades de crédito.
La Ley 13/1 992 de 1 de Junio (XVI,
pág. 95)

Casado, Fernando y Solé, Jordi

La empresa familiar (XIX, pág. 25)

Císa 1 Palau, Caries

El franchising (VIII, pág. 58)

Diputación Foral de Vizcaya.

Departamento de Promoción y

Desarrollo Económico

La decisión de crear una empresa (IV,
pág. 27)

Dochado, Adolfo

La función de calidad en la PYME.
Una aproximación (XIX, pág. 84)

Farré Falcón, Juan

La sociedad de responsabilidad limi-
tada laboral (XXXVII, pág 117)

Elizagarate, Victoria de

La distribución en Europa: situación y
perspectiva (XVI, pág. 84)

Gálvez, Gerardo

La contabilidad de la pequeña empre-
sa (VII, pág. 57)

Gil Molpeceres, Empar

Las nuevas empresas en Barcelona

(VII, pág. 74) **Gili Jauregul, Iñaki**

El microcrédito (XXVI, pág. 4)

Hernández, Clemente y Cividanes,

José Luis

Iniciativas empresariales y desarrollo local (XX, pág. 58)

Irigaray, Jorge

La formación de directivos (XVII, pág. 31)

Jaén Coll, Fernando G.

Internacionalización y privatización del negocio ferial.

Llovera Saez, F.Javier

Valoración del suelo e inmuebles (IX, pág. 78)

Llovera Saez, F.Javier y Píriz, Raúl

La futura ley de arrendamientos urbanos (XVII, pág. 34)

Maqueda, Javier

La Planificación estratégica de las Pymes (XI, pág. 134)

Cómo crear y desarrollar una empresa. Planificación y control de actividades (XII, pág. 105)

Martínez, Gustavo y Solé, María

Luisa

La utilización de la comunicación en el ámbito político (XX, pág. 34)

Mundet, Joan

El éxito en la creación y organización de empresas (VI, pág. 62)

La estrategia para los dirigentes de PYME (XIX, pág. 41)

Oteros Gibert, Laura

Las sociedades de responsabilidad limitada (XXXVII pág. 104)

Píriz Sánchez, Raúl

Los sistemas de información y control en la gestión de recursos humanos (XIX, pág. 61)

Rigol, Jaime

Sociedades de capital riesgo (X, pág. 70)

Las sociedades mixtas. La Joint Venture (XI, pág. 111)

Roy Pérez, Cristina

La sociedad de responsabilidad limitada (XXXVII, pág. 111)

Ruiz de Alegría, Ignacio

Pequeñas iniciativas-Grandes aventuras (VII, pág. 52)

Sánchez García, M. Mercedes

Marketing estratégico para empresas de economía social (XVIII, pág. 75)

Silva, Manuel J.

El delito contable en la jurisprudencia (XIV, pág. 91)

Trabal, José M-

Responsabilidad civil de productos defectuosos (IX, pág. 85)

Viladomlu, Pere

Algunas características de la gestión de empresas en los 90 (XX, pág. 40)

Zurlarrain Azagra, Javier

Un programa de potenciación del autoempleo juvenil en la C.A.V. (VII, pág. 72)

DERECHO TRIBUTARIO

Elke Celis (Bélgica), Luigi Ferro

(Italia), Hartwig Kierast (Austria),

Jaouad Saddiki (Holanda), Jobert

Van in (Reino Unido), Classina

Zekri (Alemania), Monica

Prieto (Francia)

El principio de igualdad y el derecho tributario. (XXXV, pag 7)

Díaz Santos, Pedro

La libre circulación de trabajadores desde el punto de vista del Derecho

Tributario. (XXXV, pag 58)

Framil, Carla y Rodriguez, Victor ,

La renta como consumo en la reforma tributaria de los EEUU.

EDITORIAL

Divar, Javier

Aplicabilidad de la nueva Ley estatal de cooperativas (II, pág. 5)

El Cooperativismo en el II Congreso Mundial Vasco (III, pág. 3)

La intercolaboración cooperativa (IV, pág. 3)

Ispizua, Jesús Alfredo y Mendiola,

Agustín

Cronificación de la tasa de Desempleo (V, pág. 3)

Rosembuj, Tulio

El concepto de economía social (1, pág. 3)

Transcooperativo (VI, pág. 2)

Economía Social y de la Empresa

(VII, pág. 3) Transcooperativismo y Empresa (VIII, pág. 3)
La obligación de la nación más favorecida y los convenios para evitar las doble imposición en el comercio mundial LXV, pág. 4)

ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Murillo de la Cueva, Enrique
Algunas consideraciones sobre la ley vasca de asociaciones (VIII, pág. 81)
Zanón San Martín, María Jesús
Fiscalidad de las fundaciones (VI, pág. 82)
Fiscalidad de las asociaciones (VII, pág. 83)
Valdivia, Fernando Carlos de
Notas sobre la persona jurídica. Construcción histórica (VI, pág. 73)

ESTUDIOS

Antón Valero, Vicente y De Bustos Guadaño, Andrés
Simulación del impacto en el nivel de precios del consumo privado y de los costes de producción derivado de un incremento en los impuestos especiales (XXII, pág. 96)
Añoberos García-Valdecasas, Miren
El reparto de dividendos entre los socios con cargo al beneficio anual del ejercicio
Campos López, José Carlos
Patrocinio, sponsorship y mecenazgo (XIV, pág. 151)

Casado Juan, Fernando
La ética en la gestión empresarial (XII, pág. 154)
Castaño i Colomer, Josep
Para un estudio de la Economía Social en Cataluña (1, pág. 123)
Diez Argal, Wenceslao
La responsabilidad de los Arquitectos (III, pág. 124)
Dudluk, Pedro
Programación estratégica y optimización de la empresa (XXV, pág. 67)
Essers, Peter
La posición de Holanda respecto al Tribunal de Justicia (XXIII, pág. 118)
Farrando, Ignacio
El Proyecto de Ley de Arbitraje y su aplicación cooperativa (IV, pág. 108)
La reforma del mercado de valores (VII, pág. 97)
Fernández, Joaquín
La Economía Social ¿Hecho o Derecho? (XVII, pág. 120)
Fernández, Jordi
Coordinación entre Catastro y Registro de la Propiedad (XXI, pág. 163)
Las ponencias de valores inmobiliarios. Control jurisdiccional de su discrecionalidad (XXVI, pág. 92)
Gómez Bezares, Fernando
Selección de inversiones (VIII, pág. 110)
Gispert Pastor, María Teresa
La sindicación de créditos (1, pág. 108)
Magriñá, Josep
El derecho a una vivienda a través del régimen de Protección Oficial (XIV, pág. 165)

Mas, Jordi

El Mecenazgo y el patrocinio como vias de financiación de actividades de investigación científica y tecnológica.

Mier Méndez, Fernando

Los segundos mercados bursátiles en España (IV, pág. 82)

Münkner, Hans H.

Valores básicos del cooperativismo y eficiencia económica en las cooperativas europeas (XVI, pág. 136)

Mugía Samperio, Víctor Manuel

Las sociedades de garantías recíprocas (VIII, pág. 104)

Mussons, Salvador

El Cooperativismo sanitario (VI, pág. 104)

Parellada Solé, Francesc

La Paradoxa: neixement econòmic-crisi de l'estat del benestar

Peretó, Montserrat

La agrupación europea de interés económico: análisis de la normativa comunitaria (XIII, pág. 115)

Piga, Franco

La reforma de la Bolsa italiana (V, pág. 133)

Poliarí, Nicolás

Técnicas de la criminalidad organizada (XVIII, pág. 125)

Prieto, Jesús

El Tribunal Constitucional y la Ley General Tributaria (X, pág. 109)

Rodríguez, Arturo

Los objetivos financieros en las empresas de economía social (XI, pág. 151)

Solé Moro, M- Luisa

De la marca a la identidad corporativa (XIX, pág. 118)

Tenza, Anna

Inversión y financiación en el sector público local (X, pág. 86)

Tovillas, José Julián

Las alteraciones en el contenido del contrato de trabajo (XX, pág. 146)

Ustarrolz, José R.

Previsión social voluntaria en

Euskadi(X, pág. 95)

Viggitorino de Queiroz, Manuel

Cooperativismo y desenvolvimiento (III, pág. 101)

Volpe, María R.

La Mediación Empresarial (XLI, pág.118)

Yager, Daniel V.

El papel de los sindicatos en los EE.UU (XIX, pág. 130)

Zanón San Martín, María Jesús

Fiscalidad de las Sociedades Agrarias de Transformación (II, pág. 133)

La Jurisprudencia cooperativa (V, pág. 100)

Estudiantes Wintercourse

Trabajos Wintercourse 2005 (XLIII,pag. 7)

FISCALIDAD

Allaga Agulló, Eva

Tributación de los fondos de pensiones en España (XXIII, pág. 16)

Alonso, Luis

Retribuciones en especie: régimen fiscal previsto para la futura ley de renta (XI, pág. 84)

Alvarez, Irene

Taxation of Pensions (XXVIII - XXIX, pág. 44)

Andrés Aucejo, Eva y Santiago

Ibáñez Marsilla

El gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes (XXVI,pág.64)

Baguña González, Anna.

El cambio de residencia de personas físicas jurídicas. (XXXVII, pág 57)

Beltran, Ricard

Els canvis en la tributació de les plusvàlues (XII, pág. 80)

Com poden els seus estalvis eludir el nou IRPF (XIV, pág. 110)

Benito, Pau y Costas, Joan Caries

Tributación y sanidad: el IVA en los servicios sanitarios (XI, pág. 92)

Bovio, Hélène; Mandurino, Paolo;

Ressler, Gernot; Sakane, Elise;

Nolan, Jennifer; Unger, Daniel;

Ekblad, David; Lucas Mas, Mayra

Olivia; van Looij, Stephanie;

Greskamp, Silvan.

Contabilidad Mercantil vs
Contabilidad Fiscal (XLI, pág. 21)

Buiit Goñi, Enrique
Federalismo Fiscal. El caso argentino
Burgos.Bosch, Juan José
Trabajadores Emigrantes (incluido el
trabajo con movilidad geográfica)
(XXVIII - XXIX, pág. 10)

Carbaláeda Galán, Luis
El tratamiento fiscal de las operacio-
nes entre sociedades y personas vin-
culadas (1, pág. 76)

Carrasco Pera, Laura
El tratamiento fiscal de las entidades
no residentes en comparación con el
tratamiento fiscal de las entidades
residentes en el Impuesto sobre
Sociedades. (XXXVII, pág 44)

Celaya, Adrián
Algunas cuestiones pendientes en el
Régimen fiscal de las sociedades coo-
perativas (XII, pág.
70)

Cervera Torrejón, Fernando
La suspensión de los actos administra-
tivos en el procedimiento de reclama-
ciones económico-administrativas
(XXI, pág. 45)

Cedeño, Jely
Consultas Vinculantes. (XL pág 68)
**Chagneau, Anne Lise; Bernié,
Benjamin; Dierckx, Hilde;
Kueppers, Angelika; Maresch,
Daniela; Nilsson, Daniel; Rajan,
Henri; Smargiassi, Irene angela;
van Gronsveld, Annelies; van den
Berg, Carla.**

Grupos de sociedades (XLI pág. 37).
**Clarke, G.; Denduyber I.;
Deschamps C.; Fernandex Abreu,
Manuela; Geervers, J.;
Hollerschmid, C.; Ljungdahl, C.;
Rabaey, R. ; Rappa Pères M.;
Salvatori C.; Voigt S.**
Reorganizaciones empresariales trans-
fronterizas (XLI Pág. 50)

Cyrille,David
Impuesto sobre la renta y seguridad
social (XXVII , pág. 4)
La tributación de los instrumentos
financieros en Europa

Costas, Ignacio y Guilem Domingo
Taxation of frontier workers (includ-

ing tele-workers) (XXVIII - XXIX,
pág. 53)

Coştas, Joan Caries
La instrumentación de la correspon-
sabilidad fiscal de las comunidades
autónomas (XVII, pág.45)

Diví, M^a Teresa y Muelas, Mateo
Impuesto sobre Actividades
Económicas. Aspectos materiales
(XIII, pág. 87)

Doce, Santiago y Diego Rodríguez
Taxation of Directors (including
fringe benefits) (XXVIII - XXIX, pág.
40)

Durán Mesas, Vanessa
El tratamiento impositivo de no-resi-
dentes y su comparación con el
tratamiento impositivo de residentes
en el Impuesto sobre la Renta de la
Personas Física. (XXXVII, pág 29)

Eseverri Martínez, Ernesto
El pago extemporáneo de los tributos
sin requerimiento previo (XXI, pág.
31)

Essers, Peter
Fiscalidad de un grupo de empresas.
La subcapitalización (XXVII, pág. 78)

Essers y otros
Derecho antiabuso de los Países Bajos
con consecuencias internacionales,
Algunos aspectos fiscales de estructu-
ras de financiación dentro de un grupo
de compañías y enfoques de subcapi-
talización en Europa.

Farré, José Manuel
Los ajustes fiscales entre empresas de
distintos estados de la comunidad
(XX, pág. 129)

Galio, Franco
Federalismo Fiscal italiano (XXX,
pag. 4)

Gallo, Franco y Marchetti, Fabio

La tasa medioambiental como instrumento de tutela del medio ambiente.

El régimen fiscal de los dividendos, intereses, capital gains y royalties en Italia para sujetos no residentes

Galtés Vicente, Meritxell

El concepto de Residencia de las Personas Físicas.(XXXVII, pág. 10)

Grau Pelegrí, Beatriz M.

Comercio electrónico y residencia.

(XXXVII pág. 75)

Herrera, Pedro M.

Apuntes sobre la fiscalidad ecológica autonómica y local.

Infiesta Sander, Marina

El concepto de Residencia para las sociedades (XXXVII, pág. 22)

Lang, Michael

El tratamiento legislativo de los convenios de las sociedades extranjeras de personas con contribuyentes de otro Estado.

Latham, Laure

Tributación de los fondos colectivos de inversión en Francia (XXIII, pág. 35)

Landrón, Bianca A.

Transparencia Fiscal. (XL. Pág 83)

Letelier, Sergio

OCDE y Competencia Fiscal Lesiva. (XL pág 30)

Leenheers, R.F.A.M.

Los fondos de inversión en Holanda (XXIII, pág. 42)

Luján, Alejandro

La reforma del IRPF (IX, pág. 45)

Martínez, Yolanda y Aurora Ribes

Tributación de los Funcionarios Nacionales e Internacionales (XXVIII

- XXIX, pág. 60)

Metzler, Vanessa; Naeyaert,

Pieterjan; Alfonso de la Riba,

María Begoña; Ravanillo, Iván;

Nichols, Kevin; Aerts, Estelle;

Tortorici, Desiree; Middelink, Ivo;

Garnica, Rodrigo; Ekbald, David.

Consecuencias fiscales de los cambios de residencia de las empresas (XLI, pág. 94)

Padula, Roberta; PrechtI, Félix;

Demirates, suzan; Collins, Kara;

Syrén, Paulina; Pieters, Bart;

Eslava Mascarate, Ciana; van Hoef,

Helma; Becker-Pennrich, Christian;

Gzouly, Reda.

Las pérdidas transfronterizas (XLI, pág. 7)

Panella Alexandra.

Fondi di pensione e foerme di previdenza integrativa:Porblematiche di armonizzazione fiscale.

Ortega, Olga

Código de Conducta. (XL pág. 8)

Raventós, Stella

El Treaty Shopping en los últimos convenios de doble imposición firmados por España (XXI, pág. 60)

Rappa, Mariana

Sociedades Holdings. (XL pág 56)

Rister, Heike; Parigi, Delphine;

Croene, Philippe; Hohenwarter,

Daniela; Liao, Gordon; Gilman,

Micahel; Stille, Susanne; Olivier,

Vanneste; Canón, Carolina; van

Rijmenam, Nicole.

Tributación de la Remuneración de la Alta Dirección (XLI, pág. 68)

Rivas,M^a Estela

Establecimiento permanente en el

convenio hispano boliviano (LXVIII, pág. 78)

Rosembuj, Tulio

Pino Jarach. La calidad cálida (XXIII, pág. 4)

Conclusiones de la Comisión Gallo Roma. Marzo 1996

El federalismo fiscal en Italia (XXIII, pág. 12)

La tributación de los fondos de pensiones en el Reino Unido (XXIII, pág. 26)

Seminario:

15Abril1996

Documentación sobre el Eucotax 1995/96 (XXIII, pág. 53)

Una propuesta de Stephan Tindale y Gerald Holtham Fiscalidad ambiental (XXIII, pág.33)

Las operaciones vinculadas y la sub-capitalización en el impuesto sobre sociedades (XXV,pág.4)

Treaty Shopping. El abuso de tratado (XXVIII - XXIX, pág. 89)

La tributación de los rendimientos del capital mobiliario en España. Una reconstrucción crític

Savattini,Anthony,Ormazabal ,

Romina

El acuerdo ADPIC-TRIPS (XLVIII, pág 68)

Stevens, Stan

La tributación de las compañías de seguros de viaje y los fondos de pensiones en Holanda. (XXV, pág. 73).

Suárez, José

Nuevo régimen fiscal de las «fusiones y escisiones de empresas, aportaciones de

activos y canjes de valores» (XIV, pág. 104)

Regulación tributaria navarra de las Sociedades Anónimas Laborales (XIV, pág. 124)

La elusión fiscal. Experiencia comparada en Francia, Italia, Holanda y España (XVII, pág. 65)

Touml, Marlka

La tributación de los fondos de Pensión en el Reino Unido. (XXV,

pág. 67)

Tovillas, José María

Artistas y deportistas

Vanistendael, Frans

Reflexiones3 sobre los convenios de doble imposición entre la Unión Europea y países terceros

VV.AA

La Interacción entre medio ambiente y tributacion en Europa

Urquizu, Angel

Las pensiones en el convenio hispano-boliviano para evitar la doble imposición (XLVIII,pág 84)

FORMACIÓN

Cebrián, Alfonso

La Formación del profesional de recursos humanos y su entorno empresarial. Su camino hacia el futuro (XIV, pág. 129)

Las tendencias de la enseñanza empresarial para las Escuelas españolas (XXIII, pág. 111)

Gibb, Alian

Formación para la pequeña empresa (VII, pág. 35)

La cultura de la empresa en la Universidad. Durham University (VIII, pág. 48)Uriarte Ruiz de Eguino, Koldobike

La formación y las Nuevas Profesiones (VIII, pág. 42)

Curso de Creación y Organización de Empresas (II, pág. 133)

Escuela Universitaria de Arquitectura Técnica (III, pág. 95)

Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero (III, pág. 87)

Instituto de Estudios Cooperativos de la Universidad de Deusto (III, pág.

87) Programa de actividades del IEPYC en el curso 1988-89 (VI, pág. 43)

Programa del curso de Gestión Cooperativa (X, pág. 69)

Cursos del Instituto de Economía

Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XI, pág. 96)
 Diplomatura en Gestión y Administración Pública (XII, pág. 99)
 Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero (XIII, pág. 95)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XI, pág. 132)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XVI, pág. 109)
 Creación de la Asociación de la Empresa de la Educación (A.E.D.E.), (XVI, pág. 106)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona (XVII, pág. 96)
 Jornadas, seminarios y congresos celebrados en 1993-94 (XVIII, pág. 98)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero 1994-95 (XIX, pág. 88)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero 1994-95 (XX, pág. 69)
 Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero, Actividades 1995 (XXI, pág. 126)
 Cursos del Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero de la Universidad de Barcelona 1995-96 (XXI, pág. 128)
 Curs de Direcció i Gestió Ambiental. Aspectes jurídics i empresarials (XXII, pág. 87)
 Cursos del Instituto de Economía Pública Cooperativa y Derecho Financiero 1996-1997 (XXIII, pág. 61)
 VII. Postgrado en Dirección y Gestión Ambiental. Aspectos Jurídicos y Empresariales (XXX, pag. 66)
 XVI Master en Derecho Tributario. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 125)
 VI Postgrado en Derecho Tributario Internacional. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 139)
 V Master en Derecho y Práctica Jurídica. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 144)
 VII Postgrado en Mediación. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 158)
 X Postgrado en Dirección y Gestión Ambiental. Aspectos Jurídicos y Empresariales. Curso 2001-2002. (XXXVII, pág 162)
 VI Postgrado en Derecho Tributario Internacional. Curso 2001-2002 (XXXVIII, pág. 83)
 II Postgrado en Fiscalidad Internacional de la Empresa. curso 2003-2004 (XLI, pág. 140)
 XIX Master en Derecho Tributario Curso 2005-2006 (XLV, pág. 66)
 X Postgrado en Derecho Tributario Internacional. Curso 2005-2006 (XLV, pág. 66)
 II Postgrado de especialización en Derecho Contable, Fiscal y Mercantil. Curso 2005-2006 (XLV, pág. 67)

FUNDACIONES

Burón Bengoechea, Montserrat

Las Fundaciones benéficas en la Constitución (XII, pág. 140)
Los problemas de la Gestión de las Fundaciones (XVI, pág. 46)

Costas, Joan Caries

Protección fiscal del mecenatge (XII, pág. 135)

Pineda Usparltza, M.Sol

Distribución de competencias entre el Estado y la Comunidad Autónoma del País Vasco en materia de fundaciones (XVIII, pág. 39)

GESTIÓN

Ivarez, Humberto

La calidad como alternativa a situaciones de crisis (XII, pág. 64)
La calidad total. Un desafío empresarial (XVI, pág. 77)

Ayala, Pedro

La reforma contable y la auditoría (X, pág. 43)

Bachs, Jordi y Manzano, Ignacio

Planes y fondos de pensiones; estructura y tratamiento contable (XIV, pág. 83)

Bages, Isidre

Franchising sanitario en atención primaria (XIII, pág. 70)

Bayano, Alfredo

Breve análisis de la próxima reforma de la legislación mercantil en materia de sociedades (VII, pág. 19)

Bernie, Benjamin; Chagneau, Anne Lise; Dierckx, Hilde; Kueppers, Angelika; Maresch, Daniela;

Nilsson, Daniel; Rajan, Henri; Samargiassi, Irene Angela; Van Gronsveld, Annelies; Van Den Berg, Carla.

Grupos de Sociedades (XLI, pág. , 37)

Bosch, Vicenç

Marketing. Una assignatura pendent (XIII, pág. 70)

Casado, Fernando

La aportación del marketing a la estrategia política (VI, pág. 21)

La gestión estratégica (IX, pág. 25)

Casado, Fernando y Martínez,

Gustavo

El mercado único europeo y el marke-

ting (VII, pág. 29)

Cibrán Ferraz, Pilar y Crespo

Domínguez, Miguel A.

Análisis del Beneficio Contable (IV, pág. 55)

Codina, Jordi

Crisis en la pequeña Cooperativa (V, pág. 76)

Delgado Penín, José

La innovación tecnológica y las PYME (V, pág. 82)

Drimer, Roberto L.

La política de financiamiento y el concepto de costo de capital (XII, pág. 26)

Casado, Fernando y

Martínez, Gustavo

El mercado único europeo y el marketing (VII, pág. 29)

Cibrán Ferraz, Pilar y Crespo

Domínguez, Miguel A.

Análisis del Beneficio Contable (IV, pág. 55)

Codina, Jordi

Crisis en la pequeña Cooperativa (V, pág. 76)

Delgado Penín, José

La innovación tecnológica y las PYME (V, pág. 82)

Drimer, Roberto L.

La política de financiamiento y el concepto de costo de capital (XII, pág. 26)

Elizagarate, Victoria de

Estrategia competitiva de la PYME en los mercados internacionales (VIII, pág. 16)

Ferrer 1 Costa, Josep

El hombre en la organización (IX, pág. 31)

Sobre la dirección empresarial japonesa (XII, pág. 36)

Jurídico de Empresa y Cuarto Curso de Gestión Financiera y Bursátil (X, págs. 78 y 79)

Trabajos de investigación presentados por el III Master de Empresas Cooperativas 1988-89-90 (XII, pág. 152)

Trabajos de investigación presentados por el IV Master en Derecho Tributario 1989-90 (XVII, pág. 95)

Trabajos de investigación presentados por el V Master en Derecho Tributario 1990-91 (XVII, pág. 95)

Trabajos de investigación presentados por el IV Master de Empresas Cooperativas 1989-90 (XVII, pág. 95)

Instituto de Economía Pública, Cooperativa y de Derecho Financiero.

Trabajos de Investigación (XXI, pág. 124)

Van

Looij,Stepanie;Greskamp,Silvan;Bo vio,Helene;Mandarino,Paolo;Ressler,Gernot;Sakane,Elise;

Nolan,Jennifer;Unger,Daniel;Ekblad,David ;Lucas Mas,Mayra Olivia.

Contabilidad Mercantil versus

Contabilidad Fiscal (XLI , pag . 21)

LIBROS

Adell, Jordi

Invitación al management (XVI, pág. 133)

Agrupación de Sociedades laborales de Euskadí (A.S.L.E.)

PYMES e innovaciones tecnológicas: la SAL (VIII, pág. 101)

Agullera de Herrera, Carmen L.

Derecho Cooperativo y Asociativo (II, pág. 117)

Andrés, Ana y Roger, Olga

Diccionario del Medio Ambiente

(XVII, pág. 117)

Bengoetxea, Altor

We build the road as we travel (XVII, pág. 114)

Berry-Roberts

Coop. Management and Employment (III, pág. 97)

Castaño 1 Coiomer, Josep

Cooperativismo sanitario integral (X, pág. 84)

Colldeforns í Sol, Montserrat

Les subvencions, entre governs als EE.UU: teoria i pràctica (VIII, pág. 102)

Cracogna

Estudios de Derecho Cooperativo (III, pág. 97)

Divar, Javier

La Democracia Económica (XI, pág. 165)

Diví, Mª Teresa

Impuestos locales (XII, pág. 165)

Dopazo Fraguío, Pilar

La fiscalidad ecológica (XXII, pág. 93)

Farré Español, José Manuel

La doble imposición. Modelo OCDE 1992 (XVIII, pág. 122)

Gavaldá 1 Torrents, Antonio

El Model de la societat agrícola de Valls 1888-1988 (IX, pág. 93)

Generailtat de Catalunya

Las Cooperativas de enseñanza en Conselleria de Treball de Catalunya (IV, pág. 81)

Hernández, Santos

Macrocooperatives i cooperativisme sanitari (XI, pág. 165)

Lacasa, Francisco y Mauri, Juli

El Nuevo Plan General de Contabilidad (XII, pág. 166)Llovera Saez, F. Javier

La función pericial forense (XX, pág. 125)

Maluquer de Motes, Caries J.

Ley de Cooperativas de la Generalitat de Catalunya y normas complementarias (II, pág. 118)

Moles, Pedro

Finanzas y contabilidad de Sociedades (XII, pág. 166)

Mundet, Joan

Creación de empresas. Factores de éxito (XII, pág. 166)

Pagés, Joan

La impugnación del Impuesto sobre Construcciones (XVI, pág. 133)

Palacios, Nicolás

La Administración en las Empresas de la Economía Solidaria.

Problemas actuales (II, pág. 117)

Poch, Ramón

Manual de Derecho Contable (XVII, pág. 118)

Rígol, Jaime

La Franquicia. Una estrategia de expansión (XII, pág. 165)

Rosembuj, Flavia

La Gestión de la empresa y el medio ambiente (XIX, pág. 165)

El precio del Aire. Aspectos jurídicos de derechos de emisión (XLVIII, pág. 111)

Rosembuj, Tulio

Elementos de Derecho Tributario I (VIII, pág. 101)

Elementos de Derecho Tributario II (IX, pág. 93)

Elementos de Derecho Tributario III (XI, pág. 164)

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (XIV, pág. 179)

El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario (XVIII, pág. 121)

Los tributos y la protección del medio ambiente (XXI, pág. 159)

La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria (XXIII, pág. 115).

Medio ambiente y Comercio Mundial. Los impuestos. (XLVIII, pág. 2)

Sáinz Moreno, Javier

El holding de las mil empresas (XIV, pág. 180)

Manual de Dret Pressupostari (X, pág. 84)

LÍNEA EDITORIAL

(XVI, pág. 6)

MEDIO AMBIENTE

Agencia Europea de Medio

Ambiente

El tributo ambiental. Aplicación estratégica y optimización de la empresa (XXV, pág. 50)

Casado Cañequé, Fernando

La utilidad del agua y su aplicación en mercados regionales (XVII, pág. 76)

Casertano, Gaetano

Fiscalidad y medio ambiente (XVI, pág. 52)

Choy 1 Tarrés, Antoni

Aproximació a la directiva 94/62/CE de 20 de desembre sobre els envasos i residus d'envasos (XX, pág. 119)

Farrando, Ignacio

La acción negatoria y la tutela jurídica del medio ambiente (XV, pág. 29)

Fuentes Bayó, Salvador

Auditories ambientals. Realitat i futur a Catalunya (XIX, pág. 81)

García Azcárate, Tomás

La reforma de la PAC y el medio ambiente. Contribución a una reflexión (XV, pág. 15)

Gee, David

Eco-nomic Tax Reform: Oportunidades y obstáculos (XX, pág. 4)

González 1 Diaz, Pau

Un programa de la CE sobre l'adaptació dels recursos humans al medi ambient (XV, pág. 40)

Nebrera, Montserrat

Propiedad y medio ambiente: unas notas sobre el concepto constitucional de «función social» (XXI, pág. 81)

Olshansky, Barbara J.

La tutela del consumidor verde. Demanda creciente por parte del consumidor de productos preferiblemente ecológicos. Regulación de las reclamaciones al Medio Ambiente en Publicidad (XV, pág. 79)

Puebla 1 Pons, Concepció

L'impacte ambiental (XVIII, pág. 60) Aplicació de la Llei 6/1 993 de residus i el seu impacte ala ens locals (XXII, pág. 76)

Envasos i residus d'envasos. La seva incidència a les CCAA i ala ens locals (XXVI, pág. 38)

Ramírez, José M~ y Segura, Jaume

El impuesto sobre instalaciones que incidán en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares (XXI, pág. 108)Olshansky, Barbara J. La tutela del consumidor verde. Demanda creciente por parte del consumidor de productos preferiblemente ecológicos. Regulación de las reclamaciones al Medio Ambiente en Publicidad (XV, pág. 79)

Puebla 1 Pons, Concepló

L'impacte ambiental (XVIII, pág. 60) Aplicació de la Llei 6/1 993 de residus i el seu impacte ala ana locals (XXII, pág. 76) Envasos i residus d'envasos. La seva incidència a les CCAA i ala ens locals (XXVI, pág. 38)

Ramírez, José M~ y Segura, Jaume

El impuesto sobre instalaciones que incidán en el medio ambiente de la Comunidad de las Islas Baleares (XXI, pág. 108)Roger Loppacher, Olga

La empresa ante la comunicación medioambiental (XIX, pág. 73)

Campanias de sensibilización medioambiental (XX, pág. 86)

El reciclaje de botes de bebidas de aluminio. (XXV, pág. 116)

Rojas Bríaies, Eduardo

La externalidad de la gestión forestal ante la próxima Ley Básica de Montes (XXI, pág. 89)

Eco-nomic Tax Reform y Reequilibrio Territorial (XXII, pág. 33)

Romeu, Josep Maria

La empresa y el medio ambiente (XV, pág. 4)

Rosembuj, Tulio

Incentivos económicos para la protección del medio ambiente (XV, pág. 43)

El balance ambiental (XXII, pág. 42)

Intangibles y Fiscalidad ambiental (XLI, pág. 127)

Rosembuj González-Capitel, Flavia

La ley catalana de residuos. Origen y perspectivas (XVII, pág. 86)

La ley 99/1.993 de protección del medio ambiente en Colombia. (XXV, pág. 112)

Ruston, John

Oportunidades de negocio y desarrollo industrial vinculados a la protección del medio ambiente (XV, pág. 43)

Sala, Jordi

Agricultura y medio ambiente (XIV, pág. 68)

Sánchez Huete, Miguel Ángel

El canon de infraestructura hidráulica de la ley 9 de marzo de 1990 del Parlamento de Catalunya (XXII, pág. 47)

Searchínger, Tlmothy D.

Comercialización de la contaminación del medio ambiente (XV, pág. 43)

Silva, Manuel J.

Delito ecológico medioambiental del art. 347 bis del Código Penal. Tipo objetivo. Tipo básico y subtipos agravados (XV, pág. 34)

Cooperativas y medio ambiente. XXX Congreso de la ACI (XV, pág. 121)

ENIDATA-Informática ambiental.

Instrumentos decisorios para realidades complejas. Instrumentos de trabajo y de análisis (XV, pág. 92)

Curso de Dirección y Gestión.

Aspectos jurídicos y empresariales (XV, pág. 97)

Speck, Stefan

El concepto del residuo dentro del marco económico y jurídico (XXX, pág. 74)

MULTICULTURA

Dobry, Silvio

Multiculturalidad y diversidad (XVI, pág. 61)

López, David

El desafío de dar servicios humanos en una ciudad multi-étnica (XVI, pág. 65)

NUEVAS PROFESIONES

Areizaga, Juan Carlos

La formación ocupacional y las nuevas tecnologías (XII, pág. 17)

Barrutla, Jon y Rodríguez, Arturo

Universidad. Nuevas titulaciones y realidad social (XIII) pág. 14)

Cebrián, Alfonso

Alta formación empresarial (XIII) pág. 28)

Falgueras, Francesc

Les noves tecnologies a la Formació Professional (XI, pág. 30)
 Educació tecnològica-professionat per al 2000: motivacions, expectatives i prioritats (XVII, pág. 30)

González, Pau
 Perfils professionals (XIII, pág. 9)

INCANOP
 La formació superior universitària y no universitària (XIII, pág. 23)

Juncosa, Ramon
 Innovació, formació i pràctica professional (IX, pág. 15)

Incidència de les Noves Tecnologies sobre el món del treball i de les professions (X, pág. 24)

Mateu, Xavier i Sanclimens, Xavier
 La Geografia: una ciència antiga, una professió nova (XIV, pág. 57)

Méndez, Rafael
 El reto tecnològic y la profesionalización (XI, pág. 45)

Davant les professions de l'any 2000 (XII, pág. 10)

Una necesidad social: la calidad en la formación (XIII, pág. 31)

Pedró, Francesc
 Està canviant la Formació Professional? (XI, pág. 30)

Prujá, Ramon
 La cultura, sectors i professions (XVII, pág. 24)

Sánchez, Manuel L.
 Proyecto Eratu-89 (X, pág. 30)

SEPARATA

Rosembuj, Tulio
 Reinventar la cooperativa (XXVI)
 Transparencia Fiscal Internacional (XXVII)
 La resolución alternativa de conflictos tributarios

SOCIEDAD COOPERATIVA

Agustí Llatas, ivaro
 Las fuentes del pensamiento coopera-

tivo (II, pág. 65)

Angulo, Joan
 Contexto del movimiento cooperativo (XIII, pág. 41)

Aragónes, Joan
 La participación en instituciones no cooperativas (X, pág. 16)
 La relativa utilidad de la participación (XII, pág. 123)

Burgo, Unai Del
 La "Desnaturalización" de las Cooperativas. (XL, pág. 102)

Calavía, José Manuel
 La Constitución de la Sociedad Cooperativa en la Ley de Cooperativas Catalana (V, pág. 37)

Castaño, Josep
 Viabilitat de projectes empresarials cooperatius (X, pág. 8)

Modificación de la Ley de Cooperativas de Cataluña (XI, pág. 9)
 La formación de capital en las cooperativas (XIV, pág. 12)

Dlvar, Javier
 Constitución de la Sociedad Cooperativa en la Legislación Vasco (II, pág. 30)
 Funcionamiento orgánico de la Sociedad Cooperativa (III, pág. 15)
 Las Cooperativas como Sociedades Mercantiles (IV, pág. 19)

Dochado, Adolfo
 Importancia de la auditoría para las Sociedades Cooperativas (1, pág. 34)

Fariñas, José María y Fernández, Esteban
 Financiación y formación, pilares básicos de solidez de las empresas de economía social (XIV, pág. 20)

Hernández, José
 El principio de carácter universal (XII, pág. 128)

J. Hernando y R. Server
 La tecnología, la percepción de las políticas agrarias de la Unión Europea y la eficiencia en las cooperativas

comercializadoras de cereales de Castilla y León.(XXXV, pag 74)

Íñiguez, Ignacio

Actividad de las cooperativas de crédito en el País Vasco (XIII, pág. 36)

Irazabai, Luis

Actualidad y necesidad del federalismo cooperativo en Euskadi (VIII, pág. 9)

López, Pinto

Reflexiones sobre los cambios en la Ley de Cooperativas de Cataluña. (XXV. pág. 55)

Medina, Urbano

La metodología sistémica en los modelos empresariales de economía social (XIV, pág. 41)

Mendiola, Agustín

La censurada cuentas en la legislación cooperativa vasca (VII, pág. 15)Paz Canalejos, Narciso

Disparidad e integración jurídica sobre las sociedades cooperativas en el estado autonómico (VII, pág. 7)

Ramírez Pérez, Tomás

Las Cooperativas Escolares. Empresa Educativa o Empresa Económica (II, pág. 36)

Solsona, Jordi

La Comercialización Frutícola y las Cooperativas (II, pág. 51)

Rosembuj, Tulio

Los fondos sociales (IX, pág. 10) Notas sobre la cooperativa, el socio y la norma tributaria.(XXXV, pag 88)

Zaidúa, José María

La intercooperación, una necesidad estratégica inaplazable (XI, pág. 16)

Las sociedades de economía social como empresa. X jornadas de econo-

mía social de Euskadi (XIV. pág. 51)

SOCIEDADES ANÓNIMAS LABORALES

Hernández Duñabeitia, José

A.S.L.E., una Asociación al Servicio de las Sociedades Laborales Vascas (1, pág. 28)

Magriñá, Josep

La Sociedad Anónima Laboral. Figura Societaria Autónoma y de Futuro (1, pág. 20)

SOCIEDADES DE ECONOMIA SOCIAL

Castaño, Josep

La formación de capital en las cooperativas (XIV, pág. 12)

IIIJornadas de Cooperativismo en Catalunya (XVI, pág. 11)

¿Principios cooperativos? ¿Valores cooperativos? (XVII, pág. 6)

Naturaleza de la prestación laboral de los socios trabajadores en la C.T.A (XX, pág. 101)

Espriu Casteiio, José

¿Final de carrera? (XVIII, pág. 18)

Fariñas, José María y Fernández, Esteban

Financiación y formación, pilares básicos de solidez de las empresas de economía social (XIV, pág. 20)

Luesma, Paulino

Nueva Ley de Cooperativas de Euskadi. Características principales (XVII, pág. 12)

Medina, Urbano

La metodología sistémica en los modelos empresariales de economía social (XIV, pág. 41)

Rosebuj, Tulio

La organización jurídica de la cooperativa y sus consecuencias económicas (XVI, pág. 20)

La transformación de la cooperativa en la nueva Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (XXI, pág. 20)

Sanchís Palacio, Joan Ramón

El cooperativismo de consumo europeo en el mercado único (XIX, pág. 17)

Las sociedades de economía social como empresa. X jornadas de economía social de Euskadi (XIV, pág. 51)

SUPLEMENTOS

Casanovas, Montserrat

Rentabilidad, riesgo e inflación en la Bolsa Española.

Castaño 1 Colomer, Josep

Ensayo sobre la Economía Social en Cataluña

Jiménez de Parga, Rafael

Los Créditos Participativos

Rosebuj, Tulio


Las S.A.T en el Impuesto de Sociedades



visite nuestra
página web

www.elfisco.com

sentimientos · olor · bits · fe · calor
fuerza · inspiración · marca · **calidad**
modernidad · **imagen** · experiencia
bytes · lógica · liderazgo · esperanza
comunicación · percepción · valor
ambición · espontaneidad · **frescura**
cariño · **tecnología** · confianza · frío
lógica · compromiso · **imaginación**
inteligencia · precisión · reactividad
compromiso · amor · frío · esperanza
emoción · felicidad · **talento** · tristeza
honestidad · sentimiento · emoción
virtud · **ideas** · amistad · confianza
experiencia · **creatividad** · valentía
olor · espontaneidad · **hiperactividad**
personalidad · modernidad · fuerza
especialistas en intangibles · lógica

 haiku media

p^a de la castellana 121 - 28046 MAD - tel. +34 91 417 71 30
mià i fontanals 14 - 08012 BCN - tel +34 93 434 25 30
contacto: diego rosemuj
www.haiku-media.com · info@haiku-media.com



hyperactive communication[®]