



Alerta informativa – Septiembre 2022

Fiscalidad de la transmisión internacional de datos operativos y de clientes

La doctrina del Tribunal Supremo en el caso Nintendo (canon)



Teresa González Martínez
Socia de Procedimientos Tributarios EY

Iñigo Alonso Salcedo
Socio de Fiscalidad Internacional EY

José Manuel Calderón
Consejero Académico EY Abogados

El Tribunal Supremo se ha pronunciado recientemente, a través de su sentencia de 24 de junio de 2022 (recurso de casación número 5441/2020), en el sentido de que la remuneración pactada en contraprestación por una determinada operación de “transmisión” de datos de clientes y “operativos”, entre una entidad española y una alemana vinculadas, debe calificarse como canon a los efectos del artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Alemania de 1966 (CDI España-Alemania), siendo de aplicación lo dispuesto en el art.13.3.1.f) TRLIRNR (tributación de la renta como rendimiento del capital mobiliario sujeto a retención en el IRNR), siempre con sujeción a los límites de imposición en la fuente que establece el referido CDI.

Antecedentes

La Administración tributaria regularizó el tratamiento de los pagos efectuados en virtud del contrato suscrito el 24 de marzo de 2009 entre dos partes vinculadas, Nintendo Ibérica, S.A. y Nintendo of Europe GmbH, residentes fiscales respectivamente en España y Alemania. El objeto de dicho contrato es la “transmisión” por parte de Nintendo of Europe GmbH de datos de clientes portugueses y datos operativos (información financiera confidencial y datos relevantes para prestar los servicios de distribución en Portugal) a Nintendo Ibérica, S.A.

En concreto, los datos objeto de transmisión consistían en determinados datos de clientes portugueses (nombre, dirección comercial principal, dirección de facturación, direcciones de todas sus tiendas minoristas, facturación) y datos operativos (experiencia comercial de la anterior distribuidora de productos en Portugal con sus clientes en el desarrollo de su actividad, experiencia y conocimientos comerciales) que son exclusivos y que no se puede encontrar en ningún listado público.

La liquidación tributaria fue practicada por retenciones a cuenta del IRNR del ejercicio 2009, al considerar que los importes pagados por Nintendo Ibérica, S.A. a Nintendo of Europe GmbH por los datos de clientes objeto de transmisión tienen la calificación de cánones a los efectos del artículo 13.1.f) del TRLINR¹ en la medida que se trata de “*Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*”, calificadas como *know-how*.

De esta forma, las rentas quedarían sometidas a retención en España de conformidad con los términos del artículo 12 del CDI España-Alemania de 1966 aplicable en la fecha del devengo de la retención (2009), de suerte que tal tributación se establece y fundamenta considerando los Comentarios al art.12 del Modelo de Convenio de la OCDE (MC OCDE) de julio de 2008, que son posteriores a la firma del CDI y pueden instrumentar materialmente la denominada “interpretación dinámica” cuya aplicación, como se sabe, puede plantear problemas de legalidad y seguridad jurídica, tal y como han puesto de relieve los tribunales nacionales y de otros países.

La Administración rechazó la postura del contribuyente que defendía la calificación de los rendimientos como una ganancia de capital, en la medida en que, a juicio de éste, lo que tiene lugar es un contrato de compraventa de determinados datos -que daría lugar a una ganancia de capital, no sujeta a tributación en España sobre la base de lo dispuesto en el artículo 13 del citado Convenio- y no una cesión de uso temporal de los mismos que habría llevado a su calificación como canon.

El Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), primero, y la Audiencia Nacional (AN) más tarde validaron el criterio sostenido por la Administración tributaria².

Cuestión objeto del recurso de casación

La entidad recurrente preparó recurso de casación que fue admitido. La cuestión de interés casacional de carácter objetivo delimitada por la Sección de admisión consistió en determinar si, a los efectos de practicar retención por el IRNR, se produce el hecho imponible de rendimientos de capital mobiliario -cánones- por las cantidades satisfechas por una empresa residente a una empresa no residente como consecuencia de la “cesión” de datos de clientes y datos operativos.

Análisis de la cuestión por el Tribunal Supremo

La Sentencia del Tribunal Supremo analiza dos cuestiones relevantes desde la óptica de la fiscalidad internacional: (i) en primer lugar, analiza la aplicación temporal de los Comentarios del MC OCDE (CMC) como instrumento informador de la interpretación convencional, esto es, qué versión del MC/CMC OCDE resulta relevante a los efectos del análisis de un CDI concluido por España cuyas disposiciones siguen tal Modelo de Convenio; y (ii) en segundo lugar, aborda la calificación de los pagos derivados de la cesión de datos operativos y de clientes, para confirmar su caracterización como cánones (art.12 MC OCDE) en detrimento de la calificación como ganancias de capital (art.13 MC OCDE), o incluso como prestación de servicios (art.7 MC OCDE).

Criterio de interpretación dinámica de los Comentarios del MC OCDE

En primer término, considera la entidad recurrente que estamos de nuevo ante la cuestión de los límites objetivos y temporales de la “interpretación dinámica de los CDI” a la luz de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, pues la Administración tributaria interpretó el art. 12.3 del Convenio España-Alemania de 1966 atendiendo a los criterios recogidos en los Comentarios al art.12 MC OCDE en su versión de julio de 2008, respecto de un hecho imponible (transacción) que acaeció en 2009.

Sin embargo, considera el Alto Tribunal que no estamos ante un problema de interpretación dinámica, pues “no se ha forzado la exégesis del artículo 12.3 CDI en la versión de 1966”. En este sentido, el Tribunal recuerda, de acuerdo con su jurisprudencia precedente, que los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE no son fuente del Derecho en el sentido del artículo 1.1 del Código Civil, pero que no por ello quedan privados de valor interpretativo, especialmente para integrar conceptos jurídicos indeterminados o calificar las rentas derivadas de los correspondientes contratos en relación categorías fiscales previstas en los CDI (v.gr, *know how*) objeto de interpretación. Sin embargo, la pauta o criterio interpretativo que puede resultar de estos comentarios al MC OCDE no puede constituir el principal fundamento legal para construir una posición jurídica a los efectos de la aplicación de la normativa española en el marco de un CDI (jurisprudencia Stryker y Colgate-Palmolive).

A este respecto, resulta destacable cómo en este pronunciamiento (caso Nintendo), el Alto Tribunal considera que el hecho de que las autoridades fiscales utilicen a efectos interpretativos la versión de los CMC OCDE al art.12 de 2008 en relación con lo establecido en el CDI hispano-alemán de 1966, no constituye un supuesto de interpretación dinámica, ya que tales comentarios eran previos a la fecha de realización de la transacción (2009). En nuestra modesta opinión, tal entendimiento de la “interpretación dinámica” resulta, cuando menos, discutible. No obstante, más allá de la concepción que se defiende sobre el concepto y alcance de la interpretación estática o dinámica de los CDIs a la luz de las diferentes versiones de los CMCs MC OCDE, lo verdaderamente relevante a estos efectos reside en determinar si los CMCs al art.12 MC OCDE que se están teniendo en cuenta han evolucionado o no desde la firma del CDI de que se trate, y si tal evolución determina la incorporación (o no) de nuevos elementos supra-interpretativos (“innovación regulatoria convencional impropia”) que ahora se utilizan como criterio clave para fundamentar una posición administrativa o judicial, de suerte que de ser

así se suscitarían dudas sobre la compatibilidad de tal posición con los principios de legalidad, seguridad jurídica y jerarquía normativa, tal y como ha puesto de relieve el propio TS en varios pronunciamientos. En los casos donde existen diferencias “regulatorias” entre las cláusulas del CDI objeto de aplicación y las del MC OCDE (y sus CMCs) que se pretende utilizar a efectos interpretativos, pensamos que, como regla, tales diferencias regulatorias no permiten normalmente integrar y seguir tal guía interpretativa (*soft-law*) a los efectos de fundamentar una posición sobre la aplicación de tales cláusulas convencionales.

El TS parece que se muestra conforme con este enfoque de “interpretación dinámica”, allí donde concurren dos circunstancias, a saber: por un lado, que el CDI objeto de interpretación recoja de forma clara en su clausulado la categoría fiscal de rentas objeto de interpretación (v.gr, el *know how*), de manera que los CMCs no pueden ser utilizados como fuente jurídica supra-interpretativa para fundamentar el gravamen; y, por otra, que no se haya alegado, verificado o cuestionado por las partes la concurrencia de una evolución de los Comentarios (párrafos específicos) objeto de aplicación que determine un “cambio de sentido” (innovación regulatoria supra-interpretativa) respecto de las disposiciones del CDI objeto de aplicación. En cambio, el Tribunal Supremo se ha mostrado contrario a admitir la utilización de los CMCs OCDE para fundamentar una posición interpretativa de un CDI, mediando diferencias sustantivas entre el MC OCDE cuyos Comentarios se invocan y el CDI objeto de aplicación (SSTS de 3 de marzo de 2020, rec. 5448/2018, caso Stryker y 23 de septiembre de 2020, rec. 1996/2019, caso Colgate Palmolive España).

En suma, el TS, a través de este pronunciamiento, vendría a complementar su jurisprudencia precedente que, como ya hemos indicado, no rechaza en modo alguno el valor informativo hermenéutico de los Comentarios al MC OCDE (aunque sean posteriores al CDI objeto de aplicación) considerándolos un instrumento de ayuda a la interpretación del texto del CDI- “interpretación dinámica meramente clarificadora”. Ello encaja razonablemente con la doctrina precedente sobre la protección de la prevalencia de lo dispuesto en los CDIs respecto de la legislación interna y del propio *Soft-Law* de la OCDE.

Calificación como canon de los pagos recibidos como contratación de la cesión de datos de clientes

Partiendo de los Comentarios al MC OCDE de 2008, el alto Tribunal analiza la calificación de la renta generada por el objeto del contrato (transmisión de datos de clientes) y su encaje dentro del concepto de *know-how*, definido en el artículo 12.3 del CDI España-Alemania como las cantidades pagadas por “*informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*”; tal concepto se encuentra a su vez recogido en el artículo 13.1.f) del TRLINR.

Partiendo de esta acepción, el Tribunal Supremo considera que el objeto del contrato no es un mero listado de clientes que puede extraerse de una base de datos pública, sino la cesión de los datos operativos, relativos a la experiencia comercial del anterior distribuidor del mercado portugués, con conocimientos específicos de los clientes sobre el desarrollo de su actividad, experiencia y conocimientos comerciales potenciales, información a la que no se puede acceder en ningún listado público. Así, el Tribunal considera que “*la utilización del término compraventa para calificar la cesión de datos de clientes no impide per se hablar de cánones o regalías, a efectos del IRNR, teniendo en cuenta que, como se*

dice en el fallo, es posible admitir, en teoría, que la compraventa de know how pueda ser un medio más de cesión del uso de los datos, con tal de que la transmisión tenga carácter permanente, y no temporal, como excepción a la regla de la cesión temporal que suele tener lugar, sin que haya precepto que la impida, y teniendo en cuenta que lo que se transmite es la titularidad de un derecho de forma definitiva (...)" (fj.3º).

Sobre este punto, el Tribunal Supremo, sustentando su opinión en jurisprudencia precedente³, considera que tales pagos no pueden constituir el precio de una pretendida compraventa de bienes incorporeales, pese a su denominación de tal, en la medida en que no consta que la transmisión del dominio sea definitiva; ni que la denominada vendedora haya perdido todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; y tampoco que el vendedor haya garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato.

Como consecuencia de lo anterior, en la medida que, a juicio del Tribunal, los derechos cedidos no pueden ser objeto de transmisión plena, la renta sería calificada como rendimiento del capital mobiliario dentro del concepto de cánones y regalías, en los términos definidos en el artículo 12.3 del CDI España-Alemania, pudiendo por tanto quedar sometidos a retención en España (a un tipo máximo del 5% bajo el CDI España-Alemania aplicable *ratione temporis*) dentro del concepto de *know-how* o “*cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas*”.

La sentencia del TS en el caso Nintendo, por tanto, resulta continuista de la jurisprudencia precedente, adoptando un enfoque restrictivo del concepto de transmisión o venta de derechos sobre bienes (o activos) intangibles. No obstante, el TS en modo alguno rechaza de plano la posibilidad de que tal transmisión de derechos pueda tener lugar, pero sí parece condicionar el reconocimiento de tal calificación a efectos fiscales convencionales a la concurrencia de una serie de elementos contractuales y formalidades jurídicas (véanse los razonamientos recogidos en el Fj.3º de la sentencia del TS en el caso Nintendo, que trae a colación la jurisprudencia precedente de los casos GM). A este respecto, no puede dejar de destacarse que existe jurisprudencia internacional sobre esta misma cuestión que reconoce la aplicación del art.13 del MC OCDE en estos casos al verificarse una “transmisión” de los bienes o derechos sobre intangibles objeto de la transacción. Asimismo, los propios CMCs al art.12 MC OCDE abordan la cuestión de la calificación de los pagos por transmisiones de derechos sobre bienes intangibles (v.gr, una patente, una marca, software, etc.), admitiendo incluso la calificación como tales las “ventas parciales”, por más que tal cuestión no resulte pacífica a nivel internacional, existiendo países disidentes respecto del criterio mantenido en algunos párrafos de los referidos CMCs. En la hora actual, considerando la propia evolución de los CMCs al art.12 (particularmente en relación con el tratamiento del software), cabe entender que los términos “uso/concesión de uso” y “transmisión” (sale) deben ser objeto de una interpretación convencional contextual que pivota sobre un “*substance-based approach*”, lo cual posee gran trascendencia práctica.

Criterio interpretativo del Tribunal Supremo

Partiendo de las anteriores consideraciones, el Tribunal Supremo fija los siguientes criterios interpretativos:

- ▶ Los pagos efectuados por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos son rendimientos

de capital mobiliario, en concepto de cánones o regalías, siguiendo la definición del artículo 12.3 del CDI España-Alemania de 1966 aplicable al caso. De esta forma, los importes pagados pueden quedar sometidos a imposición en el España como Estado de la fuente y, en concreto, como *"cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" (know how)*.

- ▶ Conforme al criterio consolidado del Tribunal Supremo, los pagos efectuados no pueden constituir el precio de una pretendida compraventa de bienes incorpóreos en la medida en que no consta que la "transmisión" del dominio sea definitiva; ni que la denominada vendedora haya perdido todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; y tampoco que el vendedor haya garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato.

Implicaciones prácticas de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo

La sentencia del Tribunal Supremo en el caso Nintendo aborda nuevamente la cuestión relativa a la interpretación dinámica de los Convenios. En este caso, el Tribunal acude, a efectos interpretativos, a una versión de los Comentarios al MC OCDE (2008) próxima y coetánea al momento de realización del hecho imponible (2009), versión que corresponde a un MC OCDE anterior a dicha fecha de realización del hecho imponible, pero que, y aquí reside la clave, nada innova respecto a la redacción originaria del artículo 12.3 del CDI controvertido y, además, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de julio de 2008, no incorporarían modificaciones significativas sobre la cuestión debatida respecto de lo que se indican en los precedentes Comentarios de 2005 y 2006, e incluso que los de 2010⁴. Más allá de poner de relieve cómo el MC OCDE y sus Comentarios, fueron "actualizados" en varias ocasiones desde 1963 hasta 2008, añadiendo los sub-apartados 1 a 4 del párrafo 11 de los CMCs al art.12 en 2003, e incorporando la "lista de clientes potenciales" al sub-apartado 4 de los mismos comentarios en 2008, lo relevante es que el Alto Tribunal considera que tales "modificaciones" de los Comentarios no alteraron significativamente la interpretación del concepto de canon del art.12.3 MC OCDE; el TS llega a afirmar que: *"En el sub-apartado 4, apartado 11 de los Comentarios de 2008 se introduce en la lista de los ejemplos de pagos que no se atribuyen a la provisión de saber hacer, sino a la de servicios, el supuesto de_ `remuneraciones por listado de clientes potenciales´, que indudablemente estaba implícito en el concepto de know-how de los apartados 11.1 y 11.2 de las redacciones anteriores a 2008"* (fj.3, el subrayado es nuestro).

En este sentido, cabría entender que el criterio hermenéutico fijado a través de esta sentencia, no se aparta materialmente de la línea mantenida por el Tribunal en pronunciamientos precedentes (sentencias del Tribunal Supremo de fecha 3 de marzo de 2020, rec. 5448/2018, caso Stryker y 23 de septiembre de 2020, rec. 1996/2019, caso Colgate Palmolive España) en los que el TS rechazó una regularización tributaria tomando como base jurídica materiales de *Soft-law*, poniendo de relieve que la aplicación e interpretación del CDI debe realizarse a partir de lo dispuesto en el mismo (legalidad convencional), sin que el recurso a la interpretación dinámica (e incluso, a nuestro juicio, a la estática) pueda superar lo establecido en el Convenio que debe ser objeto de interpretación bilateral al tratarse de un tratado internacional. Por tanto, el TS, a través de este pronunciamiento, vendría a complementar su jurisprudencia precedente que no

rechaza en modo alguno el valor informativo hermenéutico de los Comentarios al MC OCDE (aunque sean posteriores al CDI objeto de aplicación) considerándolos un instrumento de ayuda a la interpretación del texto del CDI- “interpretación dinámica meramente clarificadora”. Ello encaja razonablemente con la doctrina precedente sobre la protección de la prevalencia de lo dispuesto en los CDIs respecto de la legislación interna y del propio *Soft-Law* de la OCDE.

A su vez, la sentencia, en línea con jurisprudencia anterior, adopta una posición restrictiva respecto del reconocimiento de operaciones que determinen una “transmisión plena” de determinados derechos sobre intangibles como el *know how* o la transferencia de tecnología, a los efectos de la aplicación de los CDIs (art.12 vs arts13 y 7 MC OCDE). Pensamos, sin embargo, que la doctrina fijada por el TS puede considerarse compatible y encajar con la interpretación convencional contextual de los términos utilizados en los artículos 12 y 13 (“uso/concesión de uso” vs. “transmisión” (sales)), que pivota sobre un “*substance-based approach*”.

Habida cuenta del razonamiento utilizado por el Tribunal para calificar los pagos como cánones, pensamos que no puede descartarse en todo caso la calificación de determinado tipo de operaciones referidas a derechos sobre bienes inmateriales o activos intangibles como una transmisión, de forma tal que su tratamiento fiscal fuera el previsto en el art.13 MC OCDE; el TS hace referencia a una serie de elementos y circunstancias contractuales que fundamentarían tal calificación, a saber: que la “transmisión” del dominio sea definitiva *ex contractu*; que la vendedora pierda todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; que el vendedor pudieran garantizar el saneamiento por evicción al comprador o lo excluya expresamente en el contrato; o que se incorpore a un título que permita su transmisión (v.gr. escritura pública); o que se garantice la posesión legal y pacífica de lo transmitido por el vendedor.

Las conclusiones del Tribunal Supremo poseen implicaciones que inciden en aquellas transacciones en las que se produce la cesión o transmisión de datos operativos o de clientes, incluyendo desde una cartera de clientes a experiencias de índole comercial o industrial, definiendo el rendimiento como canon en el ámbito de los CDI, siempre que no se considerase acreditar que estamos ante una transmisión o venta definitiva de los derechos sobre tal *know how*. Las cuestiones que se plantean en el caso Nintendo, a su vez, pueden suscitarse en otra serie de casos relacionados con modelos de economía digital, desde la transferencia o cesión de datos obtenidos a través de algoritmos o sensores, pasando por el acceso a bases de datos, hasta la transmisión de datos con posterioridad a la agregación/estructuración o análisis (*big data models*).

Como EY puede ayudar

EY Abogados cuenta con equipos especializados, una amplia red de oficinas y experiencia en relación con el análisis de las transacciones referidas a transmisión de datos a nivel internacional, incluyendo las que se plantean en el marco de modelos de economía digital y la gestión de controversias fiscales internacionales que se plantean en este contexto en casos de doble imposición.



Puedes consultar las últimas [alertas fiscales y legales](#) en nuestro [Centro de Estudios EY](#)

¡[Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!

Para cualquier información adicional, contacte con:

Ernst & Young Abogados, S.L.P.

María Teresa González Martínez

María.Teresa.GonzalezMartinez@es.ey.com

Iñigo Alonso Salcedo

Iñigo.AlonsoSalcedo@es.ey.com

Álvaro Gonzalez Arias

Alvaro.Gonzalez@es.ey.com

Acerca de EY

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en ey.com.

© 2022 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

ey.com/es

Twitter: [@EY_Spain](https://twitter.com/EY_Spain)

LinkedIn: [EY](https://www.linkedin.com/company/ey)

Facebook: [EY Spain Careers](https://www.facebook.com/EYSpainCareers)

Google+: [EY España](https://www.google.com/search?q=EY+Espa%C3%B1a)

Flickr: [EY Spain](https://www.flickr.com/photos/ey-spain/)

Notas

- 1 Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.
- 2 Sentencia de 5 de marzo de 2020 en el recurso nº 670/2016.
- 3 Sentencias de 19, 25 y 26 de febrero y 7 de abril de 2000 (rec. nº 4649/1995) y Sentencia de 19 de diciembre de 2002 (rec. nº 954/2007).
- 4 A este respecto, debe indicarse que los Comentarios al art.12 MC OCDE han sido objeto de numerosas actualizaciones (1977, 1992, 2000, 2003, 2008 y 2009, entre otras) que determinaron modificaciones de tales comentarios, las cuales, en muchos casos, trascienden el umbral de la “clarificación” y determinan un cambio de criterio material. Algunas de estas modificaciones afectaron en particular al concepto de *know how*, en tanto que otras perfilaron el alcance de “uso/concesión de uso” vs. “transmisión” (*sales*). Los párrafos 11.3 y 11.4 de los CMCs al art.12 MC OCDE fueron modificados sensiblemente en las actualizaciones del MC OCDE de 2003 (añade para.11.3) y 2008 (incluye en el para.11.4 la referencia a las listas de clientes potenciales).