

El concepto de canon en la jurisprudencia tributaria española

MANUEL REVUELTA SANJURJO
Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

I. INTRODUCCIÓN.—2. NORMATIVA.—3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL. 3.1. Cesión de uso como contraria a transmisión plena. 3.2. Las fronteras controvertidas del *know-how*. 3.3. Delimitación respecto de las rentas empresariales *stricto sensu*. 3.4. Aplicación de la teoría del contrato mixto. 3.5. Miscelánea de posibles objetos de cesión de uso. 3.6. Cesión de uso de programas de ordenador.

Palabras clave: Fiscalidad Internacional, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes, Cánones, Jurisprudencia tributaria.

I. INTRODUCCIÓN

Sin duda, son los cánones una de las categorías de renta más enjundiosas, desde diversos puntos de vista, en el ámbito de la fiscalidad internacional. Lo son por su trascendencia recaudatoria, tanto en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), que grava al perceptor, como en el Impuesto sobre Sociedades (IS) del hasta ahora, habitualmente, pagador residente; lo son por la dificultad conceptual que implica su deslinde de otras figuras de renta cercanas al canon; y lo son, como corolario de este último aspecto, por la múltiple literatura administrativa y jurisprudencial que han generado y que constituirá el hilo conductor de las líneas que siguen.

2. NORMATIVA

Antes de entrar a exponer dicha literatura, conviene marcar el campo sobre el que la misma se explaya, y a este respecto resulta necesario decir que el panorama cambia radicalmente, en el ámbito de la normativa interna, con la Ley 46/2002, que da nueva redacción al artículo 12 de la Ley del IRNR.

Hasta ese momento (la Ley 46/2002 entra en vigor en 2003), en nuestro ordenamiento doméstico, tanto en la Ley 41/1998, como en las normas sobre obligación real de contribuir que la precedieron, no cabía hablar de definición ni existía descrip-

ción alguna o enumeración taxativa o abierta del concepto o de las rentas que pudieran incluirse en el mismo. Sólo por vía indirecta era posible, puesto que la norma lo reconocía como categoría de renta, acceder a una idea más que de lo que pudiera entenderse por canon como género, de lo que dentro de dicho concepto cupiese como especie. Y así, a veces, el canon pudo llegar a convertirse, con todas las limitaciones que se quiera, en el cajón de sastre de otras rentas cercanas: aprovechando la remisión (art. 12.4 de la Ley del IRNR) a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), al objeto de calificar las rentas según su procedencia, se llegó a considerar –siempre que se dudara de manera razonable sobre la posible existencia de canon– que todo lo que no fueran, aparte otras categorías no conflictivas, rentas empresariales ni del trabajo, dividendos ni intereses, eran cánones, exceptuados, asimismo, ciertos rendimientos mobiliarios de carácter residual (arrendamientos de negocios o minas, rentas vitalicias o temporales).

La formulación no era válida, ofrecía una imagen en negativo del canon como renta derivada de la transferencia de tecnología y pasada por el tamiz de la imposición directa del residente; con lo que quedaban fuera de su ámbito supuestos necesariamente incluíbles en el mismo: cómo no hacer tributar al no residente que obtiene una renta por la cesión de uso de un elemento de su patrimonio empresarial (renta empresarial si el cedente fuese

residente), o al autor no residente (con toda la protección que merece esta figura) que cede la explotación de su obra literaria (rendimiento del trabajo si fuera residente).

Resultaba, pues, necesario contar con la foto, a ser posible fija, de la figura del canon, eliminando los perfiles en negativo de la normativa anterior, tan sugerentes como inspiradores de caos conceptual. Y esta labor es la que ha venido a cumplir la definición incluida, primero, por la Ley 46/2002, en el artículo 12.1.f.c' de la Ley 41/1998 del IRNR y, después, en el artículo 13.1.f.3.º del Texto Refundido de la propia Ley del IRNR, por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, al disponer:

“Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Equipos industriales, comerciales o científicos (sólo a partir de 1 de enero de 2004, de acuerdo con Ley 62/2003).

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.”

La definición expuesta no solo es clara, como inspirada que está en la muy elaborada doctrina de la OCDE sobre el tema (art. 12 del Modelo de Convenio de Doble Imposición, y comentarios al mismo), sino exclusiva y excluyente de cualquier otro concepto que teniendo naturaleza de rendimiento mobiliario, y no siendo ni dividendo ni interés, pasaría a integrarse en el dictado del apartado siguiente (art. 13.1.f.4.º), el nuevo cajón de sastre en la materia, al que se trasladan los problemas de deslinde conceptual.

Decíamos que la inspiración de ésta enumeración o descripción de supuestos caracterizables como canon proviene sin duda del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE. Ese mismo Modelo, también sirvió antes de la Ley 46/2002, para introducir algún criterio clarificador en la tarea

de discernir entre las rentas que pueden considerarse como cánones o *royalties* y aquéllas a las que no conviene dicha caracterización, con lo que el influjo del *soft law* emanado de dicho organismo internacional ha estado presente no sólo a la hora de redactar los Convenios firmados por España, sino también en el momento de llenar las lagunas conceptuales de nuestra normativa doméstica en la materia.

Es, pues, necesario en este momento (pensemos además en el número –casi el todo– y la importancia de los supuestos a que resulta aplicable), hacer referencia al concepto de canon en la norma convenida, que, con las particularidades de cada concreto Convenio (no conviene olvidar que el de los cánones es uno de los artículos clave en las negociaciones de los Convenios de Doble Imposición), suele responder al tenor siguiente:

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

El paralelismo entre la norma doméstica y la convenida es evidente. Las diferencias apreciables entre una y otra dinamizan la conclusión o nueva redacción de Convenios, dando mucho juego en las negociaciones previas a la firma de los mismos.

Expuesto el derecho positivo interno e internacional, y la evolución a mejor experimentada por el mismo, resulta oportuno señalar como en el ámbito de los cánones, dada su dificultad conceptual, es de gran importancia la consideración de las normas interpretativas, tanto del Derecho Internacional (art. 3 del Modelo de Convenio de la OCDE y reglas interpretativas del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados), como del Derecho interno (art. 3 del Código Civil y 3.º de la Ley del IRNR). Este recurso a las reglas de interpretación resulta evidente en las decisiones judiciales y administrativas pronunciadas en la materia, aunque la utilización o el descarte de medios hermenéuticos que implica no sea siempre claro, como se tendrá ocasión de estudiar seguidamente.

3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL

Entramos de lleno en la decisiva aportación que acerca del concepto de canon o *royalty*, en cuanto que renta satisfecha por la transferencia o cesión

de tecnología, suponen los pronunciamientos de nuestra Dirección General de Tributos, Tribunales Económico-Administrativos e instancias judiciales (Tribunal Supremo y Audiencia Nacional).

En efecto, casi podría decirse que el concepto que nos ocupa, dada la imprecisión normativa existente hasta hace bien poco, así como su naturaleza informe, ha venido siendo dibujado trazo a trazo, algunas veces de manera firme y acertada, otras de forma vacilante y confusa, por las decisiones de estos órganos, que conforman una jurisprudencia, en sentido amplio, sobre la materia. Esos trazos diversos, ofrecen en su conjunto un esbozo que presenta al canon como renta en movimiento, evolucionando, pero en la que no dejan de apreciarse ciertos rasgos definitorios que de manera más o menos abstracta configuran el concepto. Así, por lo general:

- El canon implica una cesión del uso o explotación de un bien mueble o derecho. La titularidad de dicho elemento patrimonial se mantiene por el cedente. Al cesionario no le cabe más que el uso del mismo.
- Ese uso o cesión de uso hace del canon una renta pasiva, al cedente no se le impone obligación de hacer alguna; aparte de la cesión, no realiza prestación de servicios de ninguna clase. Salvo aquellos casos en los que de manera explícita, así ocurre en ciertos Convenios, se considera la asistencia técnica (renta activa) como prestación subsumible en el concepto de canon. La pasividad de la renta alcanza un grado superior cuando no sólo el cedente no presta servicio al cesionario, sino que incluso existe un compromiso de no hacer por el que se satisface el canon.
- Por otro lado, debe tenerse en cuenta la especialidad propia de los cánones sobre cualquier otra norma o régimen más genérico: aún siendo elemento propio del patrimonio empresarial, aquél cuyo uso se cede y cuya renta, en el ámbito de la tributación personal del residente, sería también de naturaleza empresarial, en sede de la tributación de no residentes, la renta generada por la cesión de uso de activos, empresariales o no, será considerada canon, no renta empresarial. Esto es, la posible naturaleza empresarial de las rentas, de esta especie, decae ante la consideración de canon de las mismas, si quien las percibe es un no residente.
- Suele ser frecuente la inclusión de los cánones en contratos complejos (mixtos), en que junto a transferencias de tecnología

se llevan a cabo otras prestaciones, cuya remuneración no tiene la naturaleza de canon sino, habitualmente, la de renta empresarial. En estos supuestos, y salvo que alguna de las prestaciones contempladas sea de tal envergadura con relación al resto, que contamine la naturaleza de todas las rentas derivadas del contrato, considerándose las demás accesorias de la principal, sería necesario, en tales supuestos digo, distribuir la renta generada por el contrato, con arreglo al mismo, entre las distintas prestaciones, atribuyendo la naturaleza de canon a la cuantía apropiada al uso o cesión de uso que establece el negocio complejo en cuestión.

- En cuanto al elemento patrimonial cuyo uso o explotación se cede, dando lugar a una contraprestación (canon), ha podido, o puede ser, tan variado como muestra la siguiente clasificación de posibles objetos:

Derechos de propiedad intelectual, respecto de los que la remisión al Real Decreto Legislativo 1/1996, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, resulta necesaria, al objeto de catalogar los distintos supuestos o elementos que integran la misma.

Derechos de propiedad industrial, cuya caracterización viene recogida en las Leyes de Patentes (1/1986) y de Marcas (17/2001).

Otros objetos:

- *Know-how*.
- Asistencia técnica, en aquellos casos en que, según se dijo, y de manera excepcional, resulte admisible.
- Equipos industriales, comerciales o científicos.
- Derechos personales susceptibles de cesión (derechos de imagen).
- Derechos sobre programas informáticos.

Hasta aquí, pues, las notas definitorias de la figura que nos ocupa; a partir de ahora, el repaso a una doctrina que en buena medida las ha ido conformando.

A este respecto, tal vez resulte didáctico presentar los pronunciamientos de lo que podría considerarse como una postura administrativa (consultas de la Dirección General de Tributos y Resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos) y los relativos a los órganos judiciales (Sentencias del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional) agrupados en torno de una serie de temas recurrentes, los correspondientes a las notas definitorias anteriores, que se pasan a exponer.

3.1. Cesión de uso como contraria a la transmisión plena

En cualquier consulta de forma implícita; explícitamente, por enumerar sólo alguna de las más recientes, en las de 4-11-2003, 22-10-2004, 31-1-2005, se pronuncia la Dirección General de Tributos expresando como objeto o finalidad subyacente de la renta calificable como canon, la cesión de uso:

“Si no hay una cesión de uso sino una transmisión plena de los derechos ... los pagos realizados a la entidad –no residente– no pueden calificarse como cánones o regalías sino que se considerarán pagos por beneficios empresariales, puesto que se trata de servicios prestados por una sociedad”, manifiesta el Centro Directivo, a propósito del premio (renta) obtenido por un estudio de arquitectura italiano en un concurso de ideas.

Respecto de la prestación de servicios de traducción, se dice que no podrá ser considerado canon, un pago en el que no se produzca una cesión de uso sino una transmisión plena de los derechos o cuando “no nazca de la traducción ningún derecho de autor, por tratarse de una traducción técnica y no existir labor de creación original por parte del traductor ... o no recaigan sobre obras literarias, artísticas o científicas, las remuneraciones ... serán consideradas como pagos por servicios prestados por profesionales independientes”.

Por otro lado, se ha señalado en relación con la colaboración en una revista especializada, que la cesión no puede ser total para dar lugar al canon: “... estaríamos ante un canon si se transmiten de forma parcial los derechos de autor sobre los trabajos destinados a la revista. Si hay una transmisión total de los derechos de autor, no se daría el canon, ...”

Por su parte, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en Resolución de 8-6-2001, y a propósito de unos pagos a sociedad no residente por la cesión de uso de programas de ordenador, ha señalado que “no se puede confundir la cesión de los derechos de propiedad intelectual sobre un programa de ordenador ...con la venta de los productos derivados de la explotación de los derechos cedidos”; y, en Resolución de 15-10-2004, acerca de un arrendamiento con opción de compra, que la transmisión de la propiedad en el *leasing* sólo se produce con el ejercicio de la opción, por lo que no existiendo ésta es posible hablar de cánones.

No parece haber discrepancias, sobre este elemento configurador del concepto de canon, entre los pronunciamientos judiciales analizados.

Son numerosas las Sentencias del Tribunal Supremo (25-2-2000, 7-4-2000, 3-6-2000, 14-7-2001, 1-4-2002, 2-4-2002, 14-5-2002), en las que se

señala que no basta con la definición voluntarista de compraventa en un contrato para calificar la renta que genera como empresarial (exenta), es necesario ir más allá de la apariencia formal para descubrir el negocio indirecto que pueda ocultar (una licencia de *know-how*, por ejemplo). Así, a veces, en el ámbito de la industria del automóvil, bajo el ropaje de “venta de elementos tecnológicos, documentación e información técnica o *know-how*, se ha encubierto la realidad de una operación mixta de cesión o transmisión, no en propiedad, de tales componentes a cambio del pago de unas cantidades, que no pueden ser calificadas más que como canon ...”. Por su parte, la Audiencia Nacional en Sentencia de 23-11-2000, señala que “en cuanto a los caracteres que diferencian la compraventa y el *know-how*, éste es de tracto continuado por la permanencia y continuidad del vínculo... Por otra parte, los contratos de *know-how* se estipulan en atención a la persona que adquiere, lo que es obvio, no ocurre en los contratos de compraventa”.

3.2. Las fronteras controvertidas del *know-how*

Son múltiples, asimismo, en las distintas instancias consideradas, los pronunciamientos que intentan deslindar el concepto de canon, fijando su atención en la frontera nebulosa que separa el *know-how* de la asistencia técnica. La distinción no resulta baladí, pues implica dejar exenta la retribución de los servicios encuadrables en la segunda figura, cuando no sea posible aplicar alguno de los Convenios de Doble Imposición suscritos por España (señaladamente, los Convenios con EEUU, Italia, Suecia, Noruega, Argentina y Brasil) que explícitamente incluyen entre los supuestos gravables como canon la asistencia técnica.

Así, es interesante contemplar, en primer lugar, la incidencia que la inclusión de la asistencia técnica, en el precepto del artículo sobre cánones de los Convenios, tiene en el resultado tributario final para el no residente. Las consultas de la Dirección General de Tributos de 28-3-2005 y 4-4-2005 son suficientemente ilustrativas al respecto. Ambas se refieren a un contrato de reparación y mantenimiento de maquinaria especializada, la primera, con una empresa residente en Alemania, la segunda, con otra residente en EEUU. En las dos contestaciones se distingue según que la actividad económica consista en la reparación y mantenimiento de maquinaria (beneficio empresarial del art. 7.º de ambos Convenios), o en la cesión a la empresa española del uso o derecho de uso de la maquinaria especializada, contratándose simultáneamente la asistencia técnica relacionada con la misma, en cuyo supuesto

la prestación de servicio se calificaría como asistencia técnica, pero, y aquí viene la incidencia de la norma convenida sobre el resultado tributario final, en el caso alemán, dicha calificación “no se define expresamente dentro del concepto diferente al de beneficios empresariales..., en conclusión, si no existe establecimiento permanente, el rendimiento estaría sujeto, de acuerdo con el artículo 13.1.b.2.º de la Ley del IRNR, pero estaría exento de acuerdo con el Convenio Hispano-Alemán”, mientras que en el caso americano, acudiendo a lo dispuesto en la definición de cánones del apartado 3 del artículo 12 del Convenio (“también incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en el Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza”), en este caso, estos pagos calificados como cánones según el Convenio, pueden someterse a imposición en España, están sujetos y no exentos, pero teniendo en cuenta que la retención aplicable no podrá exceder del 10 por 100.

Es, asimismo, interesante en otro orden de cosas, el de la descripción de los servicios de asistencia técnica, reseñar la consulta de 8-10-2003, en la que se define “el contrato de asistencia técnica, en sentido estricto, como un contrato en el que quien presta el servicio se obliga, apoyado en los conocimientos usuales de su profesión, a un resultado concreto, a cambio de una remuneración...”, lo que, en el caso objeto de contestación, ubica la renta en el ámbito de los beneficios empresariales (artículo 7.º del Convenio con Francia).

El Tribunal Económico-Administrativo Central, por su parte, en Resolución de 11-2-1999, distingue, hilando muy fino, entre la cesión de utilización del servicio (asistencia técnica, beneficio empresarial en el Convenio con Reino Unido) y la cesión del derecho a poder usarlo (canon, según el art. 12 de dicho Convenio). Y en Resolución de 23-10-1998, buscando separar los conceptos de transferencia de tecnología y de asistencia técnica, termina por incluir ésta última en la primera; bien que en el ámbito de aplicación del Convenio con Suecia, tal inclusión sea correcta: “la prestación de los servicios de establecimiento y puesta en marcha; prospección de mercados; estudios de viabilidad; diseño estratégico; prospección y selección de socios en España; selección, educación y *training* del Director General ... han de calificarse como una auténtica transferencia de tecnología, teniendo la contraprestación el carácter de canon, de conformidad con el artículo 12 del Convenio Hispano-Sueco...”

Los órganos judiciales precisan al respecto lo que sigue:

La Audiencia Nacional en Sentencia de 7-5-1998, señala como “el contrato por el que una residente en EEUU cede a una residente en España la licencia de información técnica para fabricar en España sus productos, y la prestación de asistencia técnica para tal fin, es un contrato de *know-how*, al estar ligado a los bienes con los que la asistencia técnica se presta”, según señala el apartado 3 del artículo 12 del Convenio aplicable.

Esta misma respuesta no parece viable en el caso de Convenios que no incluyen la asistencia técnica en el concepto de canon de su artículo 12, debiendo en tales supuestos acudir a la teoría del contrato mixto para encontrar solución al problema. Así lo hace la Audiencia Nacional, en Sentencia de 24-6-2004, a propósito de la aplicación del Convenio de Doble Imposición con los Países Bajos, entendiendo que “es evidente, que el régimen aplicable a la transferencia de tecnología se amplía, por su propia naturaleza, a la actividad complementaria (accesoria de otra principal) consistente en la modificación de los sistemas de gestión y operacionales de control de recursos, como una transferencia de informaciones y conocimientos sobre experiencias comerciales y de gestión de recursos, conceptos que no pueden desvincularse de lo que es la tecnología objeto del contrato de autos y que, en definitiva, deben quedar incardinados en el concepto de cánones del artículo 12”.

Por otro lado, el mismo órgano, en Sentencia de 1-10-1998, y aún tratándose de un caso al que resulta aplicable el Convenio con Suecia, se expresa en contra de la consideración de un encargo de anteproyecto de ingeniería a un residente en aquel país como canon, al entender que los pagos que genera son contraprestación de estudios cuyo objeto es decidir si se acomete o no el proyecto y, por tanto, no suponen transferencia de tecnología.

Por su parte, el Tribunal Supremo en Sentencias de 16-7-1998, asistencia técnica concretada en la prestación de servicios informáticos, y de 28-4-2001, asistencia técnica materializada en cursos de formación y otros servicios relacionados con la cesión de *know-how*, y tratándose en ambos casos de la aplicación del Convenio con Alemania, concluye por considerar subsumibles en el ámbito del artículo 12 del referido Convenio, aquellos pagos que retribuyen prestaciones, que no obstante su calificación en el respectivo contrato, entran dentro del concepto de transferencia de tecnología.

3.3. Delimitación respecto de las rentas empresariales *stricto sensu*

La Dirección General de Tributos, a propósito de la distinción entre los conceptos de canon y

renta empresarial, comienza señalando (por ejemplo, consulta de 29-8-2001) que si bien con arreglo “al principio tradicional los beneficios empresariales no tributan en el país de la fuente, salvo que se opere a través de establecimiento permanente... este principio general cede para algunos tipos de renta para los que, pese a que pueda tratarse de rentas empresariales, el Convenio habilita una tributación en la fuente ... entre estos tipos de renta están los cánones”. Con ello, principio de especialidad, no se está negando naturaleza empresarial a la renta conceptuable como canon, sino atribuyéndole un tratamiento específico (ausencia de exención) que obliga a distinguir la renta por transferencia de tecnología de otras rentas empresariales. Así, en diversas consultas acerca de derechos sobre programas informáticos (además de la mencionada anteriormente, consultas de 16-5-2002 y 19-4-2004) se dice que “no se califica como canon la transmisión de la plena propiedad de los derechos sobre el programa ... en este caso se tratará de rentas empresariales o de ganancias de capital, según el caso, pero no se podrá hablar de canon, que sólo se refiere al uso de los derechos”; y que “cuando estamos ante un programa informático estándar, la renta tendrá la consideración de empresarial ... cuando se realice cualquier modificación o adaptación en el programa informático adquirido para adecuar el mismo al proceso productivo del pagador, la renta deberá ser considerada canon...”.

En otras contestaciones de la Dirección General, se afirma al respecto, que cuando “a pesar de que el no residente haga uso de sus conocimientos y experiencias, no por ello ceda el uso de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”, el pago o contraprestación acordado por su actividad o servicio (creación, mantenimiento y actualización de página web, consulta de 9-10-2002; grabación y confección de un máster o maqueta para la posterior fabricación, por la pagadora o por un tercero, de obras musicales en formato digital sobre dicho soporte, consulta de 18-10-2002), dicho pago, no tendrá la consideración de canon, sino la de beneficio empresarial.

Por su parte, la jurisdicción económico-administrativa en Resolución de su Tribunal Central de 25 de junio de 2004, a propósito de la utilización de bases de datos, manifiesta que “si bien en el contrato se dice genéricamente «proporcionar servicios», se contrata la elaboración y ejecución por parte del no residente de un producto informático ajustado a las necesidades del mercado, que permita que los usuarios puedan entrar en la red de acceso de la base de datos y disponer incluso de la posibilidad de efectuar transacciones ... en consecuencia ... lo

que se pacta en este caso es la cesión de uso de una base de datos tratados de una forma determinada y de programas de ordenador, y por tanto, se trata de una transferencia de tecnología, por lo que los pagos derivados de la prestación del servicio tienen la consideración de cánones...”, no aceptándose, en consecuencia, la pretensión del reclamante en el sentido de considerarlos rentas empresariales.

Por su lado, la Audiencia Nacional, en Sentencias de 5-6-1998, 9-12-1999 y 7-2-2000, en relación con la cesión de derechos de emisión de programas de televisión, viene a expresar que la “participación del intelecto” en la creación de la obra cedida y no la mera cesión o arrendamiento de los correspondientes servicios técnicos, es lo que marca la diferencia entre la cesión de derechos de autor propiamente dicha (cánones) y la pura actividad empresarial. Y en Sentencia de 1-6-2000, en la que se aplica el Convenio Hispano-Alemán, y respecto de asunto ya debatido por la misma Sala en repetidas ocasiones, se manifiesta que el contrato por el que la empresa alemana fabricante de automóviles transmite a su filial en España el derecho de propiedad sobre patentes, marcas, modelos y documentación de un determinado vehículo no puede calificarse de compraventa, sino como “contrato de *engineering* o de asistencia técnica, conocido como de licencia o cesión de *know-how*, al obligarse la no residente a comunicar no sólo sus experiencias a fecha de contrato, sino el *know-how* futuro, con lo que se revela el tracto continuado propio de las transferencias de tecnología e inexistente en las compraventas empresariales”.

Finalmente, el Tribunal Supremo, Sentencia de 11-6-1997, a propósito del alquiler de servicios técnicos para retransmisiones deportivas y de la transmisión por ondas del producto televisado, niega la consideración de canon a los rendimientos satisfechos al no residente, entendiéndolo que no existe cesión de uso de “bienes de propiedad industrial o intelectual ajena” y calificando, en consecuencia, como renta empresarial los pagos implicados.

3.4. Aplicación de la teoría del contrato mixto

Como señala, entre otras, la consulta de la Dirección General de Tributos de 12-4-2002, en la hipótesis de un contrato mixto, es decir, con presencia de cánones y pagos que no respondan a ese concepto, los comentarios al Modelo de la OCDE dan la pauta de actuación a seguir: “conviene, en principio, descomponer con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o por una distribución razonable, la remuneración total estipulada

en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración así determinada al régimen fiscal que le sea propio. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal”.

Aplicada dicha pauta por la Dirección General en sus consultas, permite discriminar, dentro de un mismo contrato: entre la contraprestación que remunera la cesión de derechos de comercialización de programas de ordenador y suministro de nuevas versiones de esos programas ligeramente mejoradas –canon– y las cantidades abonadas por los servicios de soporte técnico –beneficio empresarial, al “remunerar la resolución de problemas técnicos que pudieran soportar los clientes con los programas, y no la transferencia de informaciones para su utilización posterior por parte de dichos clientes”–, consulta de 6-6-2003; entre servicios que supongan la cesión de uso de tecnología propia de la cedente tales como provisión, diseño, desarrollo, etc. de sistemas de información –canon– y servicios legales –beneficio empresarial–, según se señala en consulta de 8-7-2003; entre transmisión de *know-how* por servicios de ayuda a la concepción del envase –canon– y prestación de servicios por estudios de mercadotecnia o puesta a punto de materiales publicitarios, contribución al desarrollo profesional internacional, etc. –renta empresarial–, consulta de 31-10-2003.

Por su parte, la Resolución de 15-10-2004 del Tribunal Económico-Administrativo Central, señala que la prestación de una serie de servicios vinculados al objeto principal del contrato (la cesión de uso de programas informáticos desarrollados por la entidad no residente) no permite descalificar la naturaleza global de canon de las cantidades abonadas por la residente, ya que de la lectura del contrato se desprende que estos servicios no se habrían adquirido de forma aislada, sino que son consecuencia inmediata de la concesión del derecho de utilización de los diferentes programas.

Por último, diversas Sentencias del Tribunal Supremo repiten la doctrina de la OCDE sobre el contrato mixto. Así, la de 29-7-2000, en la que se habla de operación mixta de licencia de *know-how* y cesión no dominical de su uso; o la de 2-10-1999, que distingue entre transferencia de derechos de propiedad industrial y compromiso de asistencia técnica o *know-how*, configuradores del contrato mixto de franquicia.

3.5. Miscelánea de posibles objetos de cesión de uso

Se pretende recoger en este apartado una muestra de posibles objetos de cesión de uso pintorescos o controvertidos, que bien despiertan curiosidad bien merecen una atención especial por los pronunciamientos “jurisprudenciales” que han generado.

Así, no resulta en absoluto sorprendente que la cesión de maquinaria de una empresa residente en Italia a otra residente en España tenga la consideración de canon, por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, según resulta del apartado 3 del artículo 12 del Convenio Hispano-Italiano (consulta de 22-8-2003).

Es más llamativo comprobar que los pagos realizados en el marco de un contrato en exclusiva (contrato de desarrollo), para abrir una serie de centros de enseñanza para la práctica del golf en España y Portugal, utilizando marcas y metodologías de una empresa americana, responden al concepto de canon, pues, según se señala en la consulta de 5-4-2002, dichos centros impartirán clases bajo la metodología (*know-how*) desarrollada por la empresa norteamericana y operarán bajo las marcas propiedad de dicha empresa.

Es, asimismo, curioso observar la diferencia de trato que merece un mismo supuesto, la remuneración por el derecho a distribuir un archivo fotográfico, según que las imágenes se cedan en soporte que permita su reproducción visual (canon), o lo que se ceda sea el uso de la fotografía en sí misma, es decir, del papel fotográfico positivo, cuya retribución tendrá la naturaleza de renta empresarial, sólo gravable en el país de residencia de perceptor (consulta 12-6-2002).

Por su parte, la consulta de 27-11-2003 muestra un resultado diverso según cual sea el Convenio de Doble Imposición aplicable a unos mismos hechos, en función del juego de exenciones y diversidad de tipos limitados de tributación, obtenidos o impuestos en la negociación de Convenios. Así, las cantidades satisfechas por una empresa residente en España, por los derechos de autor sobre cómics detentados por residentes, respectivamente, en Francia y Japón, tendrán siempre la naturaleza de canon; no obstante, mientras que en el Convenio con Francia (art. 12.2.b) las remuneraciones “por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) sólo se someterán a imposición” en el Estado de residencia del perceptor beneficiario efectivo (exención),

en el Convenio con Japón esas mismas retribuciones no gozan de exención alguna, quedando sujetas a una retención que no podrá exceder del 10 por cien de su importe bruto (art. 12.2 del Convenio Hispano-Japonés).

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha emitido, asimismo, Resoluciones sobre supuestos todavía no contemplados en este trabajo. Este es el caso de las de 22-11-2002 y 20-11-2003, sobre cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas. La primera, para un caso de aplicación del Convenio Hispano-Holandés indica que “cualquier tipo de renta derivada de una actuación artística o deportiva, aunque sea renta procedente de la cesión de derechos de imagen o de la difusión publicitaria del artista o deportista” está comprendida dentro del artículo 18 del Convenio (rentas artísticas o deportivas) y no puede ser considerada, en consecuencia, como canon. Por su parte, la segunda consulta, en un supuesto de aplicación del Convenio de Doble Imposición con Brasil, recoge una definición flexible del concepto de canon “dentro de la que cabe incluir realidades nuevas ... cuyo nexo común es el de ser cantidades pagadas a cambio del derecho a utilizar con fines comerciales imágenes, textos, nombres, conocimientos, etc., cuyo derecho de reproducción y utilización es privativo de la persona a quien se satisface ...”, y constata la cesión por un jugador de fútbol a una entidad no residente del derecho a la explotación comercial de su imagen, calificando como cánones los rendimientos satisfechos a dicha entidad por el club residente en que milita el futbolista.

Asimismo, resulta interesante el supuesto de hecho de la Resolución de 21-6-2000, en la que se califican como cánones las cuotas de afiliación pagadas por los promotores de complejos turísticos, explotados en régimen de multipropiedad, a una entidad residente en el Reino Unido, al considerar que dichos complejos obtienen “beneficios evidentes del patrimonio marcario”, pues “el uso de tales marcas y nombres atrae a más compradores al complejo, ante la expectativa de disponer de la posibilidad de intercambiar los derechos de multipropiedad dentro del sistema...”

En otro orden de cosas, la Resolución de 27-4-2001, aborda la cesión de imágenes sobre temas de actualidad con reserva de los derechos de autor a favor de la cedente, entendiendo que los pagos realizados “no son sino una compensación por el disfrute de dichos derechos, es decir, ... un canon satisfecho por el suministro de noticias o reportajes amparados por los derechos de *copyright* de que es propietaria la no residente y suministradora”. Por ello, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo

12.3 del Convenio entre España y Reino Unido, se califican como cánones las cantidades satisfechas a cambio de dicha cesión de uso.

Hacer referencia a una última Resolución, la de 16-11-2001, que en materia de cesión de derechos de autor sobre programas de ordenador, en el ámbito de aplicación del Convenio con Estados Unidos, no hace otra cosa que repetir la doctrina del Tribunal Supremo sobre el particular, identificando dichos programas con obras literarias. Pero esa doctrina, por sorprendente y reiterada, merece capítulo aparte dentro del presente trabajo.

La Audiencia Nacional presenta, asimismo, diversas Sentencias sobre la cesión de derechos de imagen; tal vez la más novedosa en esta exposición sea la de 3-10-2002, en la que la interposición de sociedad, para el cobro de unas rentas por la cesión de derechos de imagen de un artista, impide que pueda considerarse renta artística las cantidades percibidas, dada la cláusula antielusión en el artículo del Convenio con Holanda que las regula. Nos encontraremos, pues, ante una renta empresarial (tampoco cabe hablar de cánones), exenta en el país de la fuente.

Por otra parte, en Sentencia de 23-11-2000, la Audiencia Nacional encuadra las cantidades pagadas en el seno de un contrato por el que se prestan servicios de procesamiento de datos, de acceso a un sistema, así como del *software* necesario para el acceso al mismo, y de disponibilidad de los oportunos programas, como cánones conforme al artículo 12 del Convenio con Francia.

Finalmente, son también reiteradas y reiterativas las Sentencias de la Audiencia (24-1-2002, 26-3-2004, entre otras) que hacen referencia a la cesión de derechos de autor sobre programas de ordenador, en términos similares a los de la doctrina del Tribunal Supremo para el caso, que pasamos a exponer de manera concreta.

3.6. Cesión de uso de programas de ordenador

Las distintas instancias consultadas han emitido respuestas similares a la expresada por el Tribunal Supremo (en ocasiones, Audiencia Nacional, se encuentran en el origen de la misma), acerca de la consideración, a efectos de la aplicación de Convenio, de los derechos de autor sobre programas informáticos como derecho de autor sobre obra literaria; merecedores, por tanto, de la máxima protección dentro del artículo sobre cánones del Convenio en juego.

Son, en efecto, múltiples y conocidos los pronunciamientos del Supremo, en que sin variar un

ápice su postura, y casi siempre a propósito de la aplicación del Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos a una misma entidad no residente, se llega a conceder protección digna de mejores causas a la figura del creador de programas informáticos, como si tal creación estuviese en vías de extinción, y las empresas que se encuentran detrás de la misma anduviesen al borde de la quiebra financiera, o peor aún, anímica, en su esfuerzo investigador.

Decíamos que la línea argumental del Tribunal Supremo en la materia es sobradamente conocida. No obstante, antes de iniciar su comentario, tal vez convenga recordar sus líneas más marcadas.

El problema que se suscita (procedencia de la calificación como obra literaria de los programas de ordenador), ha sido resuelto por numerosas Sentencias, en asuntos prácticamente idénticos y seguidos entre las mismas partes (entre las más recientes, las de 14-3-2002, 25 de junio de 2002, 16-7-2002, 20-7-2002, 28-9-2002, 27-6-2003 y 17-12-2004: no cabe duda, pues, de que se ha creado jurisprudencia, en sentido estricto) “todas ellas desestimatorias y fundadas en los siguientes razonamientos:

La cuestión suscitada por la representación del Estado en este recurso de casación ... gira en derredor de la distinta conceptualización que de los programas de ordenador tienen la Administración Fiscal y la Sociedad Mercantil recurrida a los efectos de la aplicación del artículo 12 del Convenio suscrito entre España y los Estados Unidos ... habida cuenta que, con arreglo al precepto mencionado, los cánones satisfechos por la entidad española a la americana en concepto de cesión de derechos de autor sobre programas de ordenador (*royalties software*) habían de tributar a un tipo del 5 por 100 del importe bruto pagado si se entendía que se trataba de la cesión de una obra literaria –posición de la recurrente en la instancia– o a otro del 8 por 100 si se calificaba de cesión de obra científica –posición de la Administración– ...”

La Administración denunciaba en su recurso la interpretación de la Audiencia Nacional, “que, después de partir, con toda corrección, de la inexistencia en nuestro derecho positivo de una calificación jurídica de los programas de ordenador como obras literarias u obras científicas” –y aquí, entiendo yo, deberíamos quedarnos para seguir nuestro propio camino– “y después, asimismo, de afirmar que, en principio, un programa de ordenador es el resultado de un trabajo científico y, por ende, algo más aproximado a una obra científica que a una obra literaria, llegó a la conclusión, utilizando criterios interpretativos –que no normativos– derivados de la Ley 16/1993, de 23 de diciembre, de Incorporación al Derecho Español de la Directiva Comunitaria

91/250, CEE, de 14 de mayo, sobre Protección Jurídica de Programas de Ordenador, de que tales programas constituían obras literarias y no científicas...

Pese a que, como advierte la representación del Estado en su escrito de interposición, la calificación que la Ley 16/1993 hace de los programas de ordenador como obras literarias es a los solos efectos de su protección, la Sala ha de abundar en la correcta y motivada exposición de la Sentencia impugnada y, en consecuencia, compartir su lógica conclusión. Y ello, esencialmente, por un triple orden de argumentos:

En primer lugar, porque ni la vieja Ley de Propiedad Intelectual de 10 de enero de 1879, ni la posterior Ley 22/1987, de 11 de noviembre, contenía, ni contiene, una concreta delimitación entre las obras literarias y las científicas que permita incardinar en uno y otro concepto a los programas de ordenador ... en consecuencia, el único criterio normativo existente, aunque sea a los sólo efectos de la protección de los derechos de autor relativos a los mencionados programas, es el que suministra la Ley 16/1993, esto es, el de asimilarlos, puntualmente, a obras literarias.

En segundo término, porque un programa de ordenador independientemente de su contenido, además de ser obra eminentemente práctica, es también creación intelectual que utiliza el lenguaje escrito como medio de comunicación ...

Y, en tercer lugar, porque, cuando la Ley de Propiedad Intelectual alude a obras literarias, artísticas o científicas como objeto del derecho de propiedad intelectual, está haciendo referencia a formas de expresión, no a contenidos, por la elemental razón de que no son las ideas científicas, literarias o artísticas las que constituyen dicho objeto, sino su expresión en las obras correspondientes...”

Expuestos los argumentos del Supremo, analizamos sus razones y las que entiendo deberían llevar a una solución radicalmente distinta:

Se parte, en la Sentencia de la Audiencia Nacional recurrida, de afirmar que no existe en el Derecho positivo español una calificación jurídica que permita adscribir los programas de ordenador a la categoría de obra literaria o a la de obra científica. Tal vez no exista, porque no sea posible ni necesaria su adscripción a ninguna de dichas categorías; esto es, porque el programa de ordenador no encaje en el concepto que las mismas representan (de esto sería muestra su consideración como categoría independiente en la nueva normativa doméstica española; aunque la virtualidad de la misma en supuestos de aplicación de Convenio resulte limitada desde un punto de vista estrictamente jurídico). A pesar de ello, se busca su incrustación en alguno

de estos moldes, y con ese fin se acude al juego que dan los criterios hermenéuticos del artículo tercero del Código Civil. Parece que el elegido sea el de la “relación con el contexto” (criterio sistemático): a falta de una calificación-adscripción directa, que sólo se da en el artículo 1.º I de la Ley 16/1993 a efectos de extender la protección dada por la misma (pero no por otras normas, como pueda ser un Convenio de Doble Imposición), se indaga indirectamente, en su Exposición de Motivos y disposiciones transitorias, las de dicha Ley, para llegar a establecer un sistema lógico en sus pasos, falto de lógica, a mi entender, en su resultado, que deriva en conceder la misma protección, no sólo a efectos registrales o de protección de titularidad jurídica, o incluso de titularidad económica, sino también a efectos tributarios, a los programas de ordenador que a las grandes obras del pensamiento humano.

Entiendo, antes de abandonar este argumento, que ninguno de los criterios de interpretación del artículo 3.º del Código Civil puede ser utilizado de manera que conduzca al resultado de equiparación que se critica: ni el sentido propio de las palabras, ni los antecedentes históricos y legislativos, ni mucho menos la realidad del tiempo en que han de ser aplicadas o el espíritu y finalidad de las normas permiten ese salto; pero es que entiendo que tampoco lo permite el propio criterio sistemático, salvo que no exista otro objeto de protección que aquel al que se refiere la Ley 16/1993, o que convirtamos a la misma en una declaración de principios con eficacia *erga omnes*. Es decir, si el criterio sistemático se aplica en el contexto limitado de la repetida Ley, la conclusión puede ser válida, desde un punto de vista dialéctico; pero si se aplica en un contexto más amplio, el del ordenamiento positivo en su conjunto, la conclusión derivada de la lógica dialéctica utilizada no parece correcta.

Por otro lado, a propósito del segundo argumento esgrimido, no cabe duda de que un programa

de ordenador es obra eminentemente práctica, además de creación intelectual que utiliza un lenguaje como medio de comunicación. La cuestión está en que las obras literarias no suelen ser eminentemente prácticas (más que para los editores), y que los lenguajes que utilizan una y otra “creación intelectual” no parece que tengan mucho que ver; uno se sirve de palabras el otro de signos, ambos son frutos de la inteligencia, pero en el primero interviene además el espíritu.

Finalmente, pienso que son precisamente las ideas científicas, literarias o artísticas las que merecen la protección del sistema, aunque sólo la alcanzan cuando se convierten en obra, cuando su contenido queda expresado de manera que puede ser objeto de protección por el Derecho positivo; lo que no convierte en objeto de protección al continente, sino en vehículo necesario para la expresión de aquellas ideas.

Retomando la idea de la Audiencia Nacional, ignoro si un programa de ordenador es, en todo caso, el resultado de un trabajo científico (imagino que habrá programas y programas), lo que está claro es que se encuentra más cerca de la obra científica que de la literaria. Aunque, para completar mi razonamiento, ni tan siquiera creo que merezca la protección digna de una patente, obtenida tras largos años de investigación, en la lucha contra cualquier enfermedad, como no sea, y entiendo que esto puede ocurrir, que dicho programa haya participado también en una investigación de esa naturaleza.

No veo, pues, mayor inconveniente en que se le aplique a la cesión de derechos de autor sobre programas informáticos, el tipo limitado del 10 por 100 del cajón de sastre del apartado 2.c del artículo 12 del Convenio con Estados Unidos, por falta precisamente de encaje no forzado en las categorías más beneficiosas de las letras a) y b) de dicho apartado (en este mismo sentido, consulta de la Dirección General de Tributos de 8-7-2003).

BIBLIOGRAFÍA

- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2001): “Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia”, *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, número 11.
- (2003): *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Praxis, Barcelona.
- GONZÁLEZ POVEDA, V. (1993): *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2004): “La tributación de los cánones o regalías” en RUIZ GARCÍA, J. R., y CALDERÓN CARRERO, J. M. (coord.): *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, Instituto de Estudios Económicos de Galicia Pedro Barrié de la Maza, A Coruña.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2002): “Los programas de ordenador, el M.C.OCDE y la posición española: algunas notas críticas”, *Crónica Tributaria*, núm. 103.
- Han sido consultadas, asimismo, para la elaboración de este trabajo las bases de datos NORMACEF y ARANZADI.*