

**FISCALIDAD INTERNACIONAL:
REGALÍAS, ASISTENCIA TÉCNICA Y
TRANSFERENCIA DE TECNOLOGÍA**

FERNANDO SERRANO ANTÓN

ESPAÑA

SUMARIO

- Introducción
- Sujeción de los cánones en el Derecho interno
- La noción de cánones en los CDIs
- Tratamiento de los cánones en los CDIs suscritos por España
- Directiva 2003/49
- Problemas de aplicación

1. INTRODUCCIÓN: CONCEPTO

- Rentas derivadas de la cesión de elementos patrimoniales
- Elementos que tienen que ver con la propiedad industrial o intelectual.
- Generalmente en el marco de una actividad empresarial
- Poco en común con el resto de rentas pasivas.

1. INTRODUCCIÓN: SIGNIFICADO

La calificación de los cánones como rentas empresariales o como rendos del capital.

La concepción de los cánones como rentas empresariales sujetas a tributación compartida. Desde esta perspectiva, suponen una excepción al principio de tributación exclusiva de las rentas empresariales en el Estado de residencia, salvo establecimiento permanente – OCDE-.

1. INTRODUCCIÓN: LA PERSPECTIVA ESPAÑOLA

- los cánones o regalías como rendimientos del capital mobiliarios
- Crítica de esta postura (Art. 13.1.f.c' LIRNR:
 - Artificiosidad de esta calificación teniendo en cuenta la amplitud de la definición de cánones –alquiler de equipos científicos o industriales, p.e.
 - Adaptación de esta definición a la propia postura española en esta materia en el marco OCDE
 - Posición tradicional de España defendiendo la tributación de los pagos por cánones como Estado receptor de tecnología – MC ONU-. Contradicción !!! Necesaria reconsideración.

1. INTRODUCCIÓN

- Área especialmente litigiosa
- Problemas de calificación
- Jurisprudencia diversa y confusa
- Realidad inabarcable.

2. SUJECCIÓN DE LOS CÁNONES EN EL DERECHO INTERNO

- La Ley del IRNR opta por una calificación específica de los cánones, aunque englobándolos dentro de los rendimientos del capital mobiliario →
- No obstante, su hipotética calificación como rentas empresariales hubiera supuesto normalmente la sujeción al IRNR Art. 13.1.b.b'
- En el IRPF pueden calificarse como renta empresarial

2. LA SUJECCIÓN DE LOS CÁNONES EN EL DERECHO INTERNO

- La definición de regalías Art. 13.1.f.c' LIRNR:
Pagos por el uso o la concesión de uso de:
 - Derechos de autor: obras literarias, artísticas o científicas
 - Derechos de la propiedad industrial: marcas
 - Derechos sobre programas informáticos
 - Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas , el llamado know-how, patentes, fórmulas, planos

2. SUJECCIÓN DE LOS CÁNONES EN EL DERECHO INTERNO

- Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen
- Equipos industriales, comerciales o científicos
- Cualquier derechos similar a los anteriores
- Referencia final a la legislación de propiedad intelectual, patentes y marcas

2. SUJECCIÓN DE LOS CÁNONES EN EL DERECHO INTERNO

- Tipo impositivo.
 - 24 por 100 con carácter general (op x op)
 - 10 por 100, cuando son cánones a favor de una entidad asociada, residente en la Unión Europea
 - Concepto de entidad asociada
 - Tratamiento de los establecimientos permanentes
 - Tipo menor aplicable en cada CDI

2. SUJECCIÓN DE LOS CÁNONES EN EL DERECHO INTERNO

- Asistencia técnica: no criterio del pago, sino lugar de realización o de utilización de la prestación.
- Admite algunas deducciones, no previstas para el resto de regalías.
- La asistencia técnica sólo está prevista como canon en los CDIs: USA, Australia, Italia, Argentina, Suecia, Marruecos, Brasil, Noruega e India.
- Resto casos se tributa como rentas empresariales.

3. LA NOCIÓN DE CÁNONES EN LOS CDIS

- El artículo 12 del MCOOCDE. Tributación de los cánones o “royalties” en el Estado de residencia del perceptor. Sin embargo, numerosos Estados han formulado la correspondiente reserva para gravar estas rentas en el Estado de la fuente
- Reserva española

3. LA NOCIÓN DE CÁNONES EN LOS CDIS

- El concepto de cánón en el MCOCDE
 - Importancia decisiva del apartado segundo
 - Exclusión de los pagos por la venta total de los derechos, tampoco por cotitularidad.
 - Referencia a derechos de autor, patentes, marcas y know-how: rentas empresariales
 - Segunda reserva de España para incluir el alquiler de equipos industriales, comerciales o científicos, y la asistencia técnica

3. LA NOCIÓN DE CÁNONES EN LOS CDIS

- Uso por España de su reserva salvo en los CDIs:
- Bulgaria, Hungría (entidades de gestión de marcas) y Malta

3. LA NOCIÓN DE CÁNONES EN LOS CDIS

- El concepto de beneficiario efectivo
 - La noción de beneficiario efectivo como cláusula antielusión ad hoc, propia de rentas sujetas a tributación compartida
 - El párrafo 4 de los Comentarios al artículo 12 del MCOCDE.
 - Eliminación de las llamadas “conduit companies”
 - Noción amplia de beneficiario efectivo. No son beneficiarios efectivos los agentes o nominees. Tampoco compañías fiduciarias actuando meramente por cuenta de un tercero
 - Derecho del beneficiario efectivo a la aplicación del CDI

3. LA NOCIÓN DE LOS CÁNONES EN LOS CDIS

- Tratamiento de los cánones percibidos por un no residente a través de su establecimiento permanente en el Estado de la fuente
 - Consideración como rentas del establecimiento permanente
 - Exigencia de vinculación efectiva
- Cánones y precios de transferencia
 - Apartado 4 del artículo 12 del MCOCDE
 - Tratamiento del exceso pagado

4. TRATAMIENTO DE LOS CÁNONES EN LOS CDIS SUSCRITOS POR ESPAÑA

- En general, los convenios españoles siguen el esquema del artículo 12 del MCOUDE, ajustado conforme a las reservas formuladas por España
 - Tributación compartida y limitada en la fuente
 - Inclusión del arrendamiento o alquiler de equipos
- No obstante, son numerosas las particularidades de este tratamiento en los distintos convenios

4. TRATAMIENTO DE LOS CÁNONES EN LOS CDIS SUSCRITOS POR ESPAÑA

- Particularidades de algunos convenios:
 - Francia: 5%, salvo en los cánones por derechos de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas)

4. TRATAMIENTO DE LOS CÁNONES EN LOS CDIS SUSCRITOS POR ESPAÑA

– EEUU

- Diferentes tipos (10,8 (películas cinematográficas, equipos industriales, comerciales o científicos) y 5% (Obras literarias, teatro)
- Tratamiento de la asistencia técnica, como canon
- Tratamiento de las ganancias de capital: calificación como canon
- Atención: Cláusula de nación más favorecida

4. TRATAMIENTO DE LOS CÁNONES EN LOS CDIS FIRMADOS POR ESPAÑA

– Méjico

- 10%. Se excluyen las obras literarias, artísticas, musicales
- Tratamiento de las ganancias de capital, igual que USA

– Argentina

- 3%, sobre el uso de noticias
 - 5%, sobre derechos de autor, literarias, artísticas...
 - 10%, sobre derechos de propiedad industrial y asistencia técnica
 - 15%, en los demás casos
- Inclusión general de la asistencia técnica

4. TRATAMIENTO DE LOS CÁNONES EN LOS CDIS SUSCRITOS POR ESPAÑA

- Portugal y Países Bajos
 - 5%, con definición corta
- Reino Unido
 - 10%, con definición corta
- Hungría y Bulgaria
 - Exoneración en el Estado de la fuente
- Grecia
 - 6% y cláusula antielusión específica para sociedades conductoras
- Noruega
 - Definición amplia del cánón con estructura novedosa

5. DIRECTIVA 2003/49/CE, RELATIVA A UN RÉGIMEN FISCAL COMÚN APLICABLE A LOS PAGOS DE INTERESES Y CÁNONES EFECTUADOS ENTRE SOCIEDADES ASOCIADAS DE DIFERENTES EE MM

- **Ámbito de aplicación de la directiva. Art. 1º**
 - Importancia de la noción de beneficiario efectivo
 - Tratamiento de los establecimientos permanentes
 - Objetivo: retención 0 %, aplicación actual del régimen transitorio

CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN

DIRECTIVA 2003/49

- Definición de cánones. Art. 2º
- Definición de sociedades asociadas. Art. 3º
- Régimen transitorio de España. Art. 6º

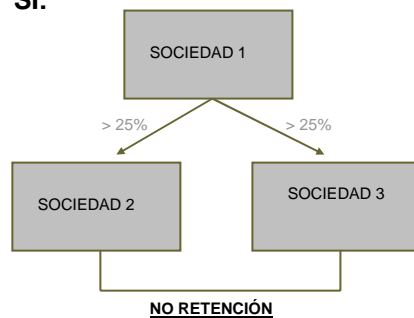
Seis años desde la entrada en vigor de la Directiva 2003/48/CE

CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN

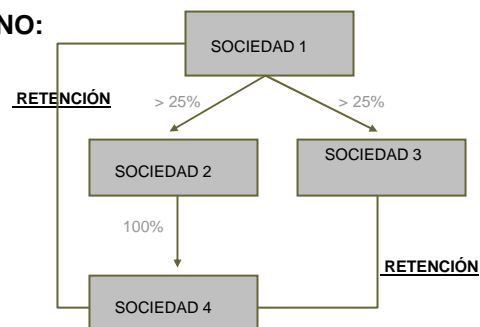
5. DIRECTIVA 2003/49

✧ Compañías asociadas: son aquellas en las que una sociedad tiene una participación directa mínima del 25% en el capital de la otra o la otra sociedad tiene una participación directa mínima del 25% en su capital, o bien una tercera sociedad tiene una participación directa mínima del 25% tanto en su capital como en el capital de la otra sociedad. Los EM tendrán la opción de sustituir el criterio de una participación mínima en el capital por el de una participación mínima en los derechos de voto.

SI:



NO:



CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN

DIRECTIVA 2003/49

- Los conceptos de intereses y cánones se remiten a la definición dada en los artículos 11 y 12 del modelo OCDE de Convenio.
- Incorporación de una cláusula por la cual no se aplicará la exención de retención en origen cuando el beneficiario efectivo de los intereses o cánones no esté "sujeto efectivamente" a tributación en su estado miembro de residencia. No cabría entender sujeta, por ejemplo, a una entidad que se beneficiara de un régimen especial de exención para estas rentas.

CONGRESO INTERNACIONAL DE TRIBUTACIÓN

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

- Programas Informáticos
 - Referencia a un primer problema: la recalificación de los programas informáticos como obras literarias y su trascendencia en algunos convenios, especialmente EEUU y Francia. Distinto tipo de retención
 - Doctrina del Tribunal Supremo
 - Supuesta trascendencia de la reforma de la Ley del IRNR al diferenciarlo
 - Resolución de la D.G.T. de 8-7-2003 (0956-03)

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

- La propia calificación como cánones de los pagos por el uso de programas informáticos
- Postura de la OCDE:

Comentarios al apartado 2º del artículo 12 del MC OCDE. Distinción fundamental entre “copyright in the program” y “a copy of the copyrighted program”. Intrascendencia del soporte de esa copia

- Los pagos por derechos parciales de copyright sobre un programa informático constituyen un canon. El programa sería fundamentalmente una obra científica
- Los pagos por el uso de la copia de un programa informático constituyen una renta empresarial

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

– Postura española

La observación formulada por España a los párrafos 14, 15 y 17.1 y 17.4 de los comentarios al artículo 12 del MCOCDE

España tratará como cánones los pagos por la cesión parcial de derechos sobre programas informáticos, tanto si los pagos son contraprestación por el derecho a explotar ese programa, como si retribuyen la adquisición del programa para su uso por el pagador, salvo si, en este último caso, la copia adquirida es totalmente estándar sin haber sido de ningún modo adaptada al comprador

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

Postura de la D.G.T.

- Resolución de la D.G.T. de 29-8-2001 (1602-01):
 - Doble distinción según el destino y la naturaleza del programa informático. Consideración como cánones de los pagos por programas específicos o adquiridos para su explotación incluida la reventa
- Resolución de la D.G.T. De 16-5-2002 (0725-02):
 - Bienes de equipo y programas incorporados a los mismos. Software estándar o específico
- Resolución de la D.G.T. De 6-6-2003 (0762-03):
 - Reiteración de la doctrina de la doble distinción

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

- Cánones, Asistencia Técnica y Know-how
 - En algunos convenios, la asistencia técnica recibe un tratamiento específico y es incluida en el ámbito de los cánones (por ej. EE.UU, Brasil o Argentina)
 - Si no concurre esta circunstancia:
 - Los pagos por el uso de asistencia técnica no suponen un cánón sino una renta empresarial
 - Sí constituyen un cánón, los pagos por el uso de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, es decir, el llamado “Know-how”

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

Diferencias entre “Know-how” y asistencia técnica

- Definición de “Know-how” aceptada por la OCDE
 - El “Know-how” alude al fruto de la propia experiencia de quien lo cede y se refiere a una información confidencial derivada de esa experiencia
 - El cedente de “Know-how” transmite esa mera información sin comprometerse a obtener ningún resultado específico
 - La asistencia técnica constituye una prestación de servicios típica de ciertas profesiones. Quien la presta no transmite información ni su conocimiento profesional
- Postura de los Tribunales:
 - S.T.S. 30-5-2002: aceptación por el Tribunal Supremo de esta distinción entre asistencia técnica y cesión de “Know-how”

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN: CANONES Y COMERCIO ELECTRÓNICO

- Trabajos de la OCDE sobre la calificación de ciertas rentas derivadas del e-commerce
 - La OCDE tiende a considerar como rentas empresariales estos pagos
 - Sólo serían cánones los pagos por el uso de derechos de autor en un soporte electrónico o por la cesión de “Know-how”
 - Párrafos 11.4 y 11.5 de los Comentarios al artículo 12 del MC. OCDE
- Posición de la Administración española
 - Resolución de la D.G.T. de 9-10-2002, (1518-02). Actualización de contenidos bibliográficos por Internet. Rentas empresariales

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN: DERECHOS DE IMAGEN

- Art. 13.1.f.c' LIRNR incluye expresamente los derechos de imagen entre los cánones
- Práctica jugadores profesionales y sus clubes: retribución laboral y por derechos de imagen
 - El problema en un CDI:
 - Concepción flexible de la Administración española de canon
 - Similitud derechos de autor con los derechos de imagen
 - Uso de un soporte adecuado lo acerca al derecho de autor
 - La especificidad de los derechos de imagen, no parece que pueda incluirse, renta empresarial o profesional.

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

Contratos de franquicia

Contratos mixtos que pueden incluir pagos que sean cánones por el uso de marcas o derechos de propiedad industrial o por la cesión de "Know-how". Necesidad de diferenciar las contraprestaciones

- Derechos de retransmisión de eventos deportivos:
Distinción entre estos derechos y la cesión de imágenes o noticias en un soporte, relativas a tales eventos. Posición de la A.N.: rentas empresariales, en el primer caso, y cánones, en el segundo

6. PROBLEMAS DE APLICACIÓN

– Alquiler de equipos:

- STS de 11-6-1997. Alquiler de una cadena de televisión. No es un canon. CDI España-Francia
- R. TEAC de 4-4-2003. Alquiler de vehículos de turismo, No es canon, CDI España-Portugal

– Fotografías:

- Calificación como cánones, cesión de un derecho de autor. Resoluciones de la D.G.T. de 12 y 19-5-2002 (0900-02 y 0937-02)