

**ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA**

*Becario de Investigación del Ministerio de Educación y Ciencia.  
Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de  
Oviedo*

**Extracto:**

**E**STE artículo estudia los problemas de calificación que plantean las rentas de programas de ordenador en los convenios de doble imposición. La discusión gira en torno al concepto de cánones o *royalties* y a su delimitación con otras clases de rentas de los convenios, tales como los beneficios empresariales, las ganancias de capital o los servicios personales independientes. La cuestión principal es determinar en qué casos las rentas de programas de ordenador se deben calificar como cánones en los convenios de doble imposición. Para ello se analizan, en primer lugar, las características técnicas y económicas de los programas de ordenador, tales como el concepto, clases, formas de pago y transmisión, y la protección a través de los derechos de autor. El trabajo se centra, posteriormente, en las diferentes transacciones que implican software, analizando el alcance y contenido con el que se transmiten derechos sobre un programa de ordenador.

En este artículo el estudio de las rentas del software se realiza con base en el Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE y se centra en los problemas que se plantean desde la perspectiva del Estado español, analizando las resoluciones judiciales y administrativas sobre la materia. También se analiza el Derecho fiscal interno de los EE.UU. sobre programas de ordenador porque en él se ha inspirado gran parte del Comentario de la OCDE. Esto servirá para comprenderlo mejor e, incluso, para proponer una reformulación de sus contenidos.

---

## Sumario:

---

1. Introducción.
2. Aspectos generales de los programas de ordenador en la fiscalidad internacional.
  - 2.1. Evolución histórica.
  - 2.2. Características técnicas y económicas.
    - 2.2.1. Concepto.
    - 2.2.2. Clases.
    - 2.2.3. Medios de transmisión y formas de pago.
  - 2.3. La protección por los derechos de autor.
3. Las transacciones de software en EE.UU.
  - 3.1. Clases de transacciones que implican software.
  - 3.2. Derechos de autor sobre programas de ordenador.
    - 3.2.1. Explotación comercial de los derechos de autor.
    - 3.2.2. Contenido de los derechos de autor.
  - 3.3. Naturaleza jurídica de la transacción como venta o cesión de uso.
4. El comentario al artículo 12 del MC OCDE.
  - 4.1. Cesión de uso de derechos de autor.
  - 4.2. Cesión de uso del programa sin derechos de autor.
  - 4.3. Venta de derechos de autor.
  - 4.4. Contratos fronterizos entre la venta y la cesión de uso.
  - 4.5. *Know-how* y prestaciones de servicios informáticos.
  - 4.6. Contratos mixtos.
  - 4.7. Pagos del comercio electrónico.
5. La posición española.
  - 5.1. La observación española a los Comentarios de la OCDE.
  - 5.2. La aplicación administrativa y jurisprudencial de los cánones del software.
    - 5.2.1. La clase de programa de ordenador.
    - 5.2.2. Las prestaciones de servicios informáticos y las bases de datos.
    - 5.2.3. La naturaleza jurídica de las transacciones como venta o cesión de uso.
6. Conclusiones.

**NOTA:** Este trabajo se ha desarrollado dentro del Proyecto «Fiscalidad internacional de los cánones o *royalties*: especial referencia a los derivados de las transferencias de tecnología», financiado por el Ministerio de Educación y Ciencia (Ref. SEJ2004-07518).

## 1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo se centra en los problemas de calificación fiscal que plantean las rentas de programas de ordenador o *software* en los Convenios de Doble Imposición (CDI). El problema consiste en determinar cuándo estas rentas se deben calificar como cánones o *royalties* según la definición que figura en los CDI y las diferentes interpretaciones que han realizado los Estados. El artículo 12.2 del Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MC OCDE) contiene la siguiente definición de cánones:

*«El término cánones en el sentido de este artículo significa 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, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.»*

A pesar de que existe una definición expresa para esta clase de rentas en los CDI, se plantean numerosos problemas a la hora de distinguir los cánones (art. 12 MC OCDE) de otras rentas de los convenios, tales como los beneficios empresariales (art. 7 MC OCDE), los servicios personales independientes (art. 14 MC OCDE, ya derogado), las ganancias de capital (art. 13 MC OCDE) o, incluso, la categoría de otras rentas (art. 21 MC OCDE). La delimitación entre los cánones y otro tipo de rentas de los CDI suscita interminables controversias debido a las diferentes normas de reparto de la potestad tributaria. Un gran número de CDI –entre ellos los españoles–, en ausencia de establecimiento permanente, establece para los cánones una sujeción limitada en el Estado de la fuente, mientras que para las otras rentas mencionadas se prevé una sujeción exclusiva en el Estado de la residencia. Este diferente sistema de reparto de la potestad tributaria produce un enfrentamiento de intereses económicos. Por un lado, la Administración del Estado de la fuente se afana en calificar a la renta como canon para ejercer el poder de imposición limitado que le confieren los convenios y, por otro, los contribuyentes defienden una calificación diferente de la renta de manera que no exista una sujeción compartida en el Estado de la fuente.

Los programas de ordenador presentan una serie de características técnicas y económicas que han provocado numerosos problemas a la hora de determinar el régimen tributario que corresponde a sus rentas en los CDI, pudiendo señalarse algunas de ellas. En primer lugar, los programas de ordenador son, por un lado, obras protegidas en casi todo el mundo por los derechos de autor, al igual

que los libros, mientras que, por otro lado, la industria del software implica fuertes inversiones en I+D que sitúan a estas obras más próximas al campo de las patentes que al de las tradicionales obras culturales. En segundo lugar, los programas de ordenador dan lugar a una gran variedad de contratos en los que se transmiten derechos con muy diferente alcance y contenido (ej. cesión de derechos de autor, alquiler de programas de ordenador para diferente uso, prestación de servicios informáticos, contratos mixtos que comprenden software, *know-how* y servicios técnicos, etc.). Y, en tercer lugar, los propios CDI no se refieren expresamente al software por ninguna parte, por lo que se derivan problemas de interpretación para determinar en qué categoría de renta se deben incluir estos pagos.

Los diferentes Modelos de Convenio con sus respectivos Comentarios, las previsiones de los CDI, las normas fiscales internas de los Estados y la multitud de pronunciamientos administrativos y judiciales sobre la materia evidencian la importancia de un tema en el que se presentan tantas soluciones como intereses económicos de cada una de las partes implicadas, esto es, contribuyentes y Administraciones tributarias. Buena muestra de ello es la extensión con la que se aborda el tema en el Comentario al artículo 12 del MCOCDE <sup>1</sup> y el gran número de reservas y observaciones efectuadas sobre la materia <sup>2</sup>.

En este artículo, el estudio de las rentas de programas de ordenador se lleva a cabo desde el Comentario de la OCDE al artículo 12 del Modelo y se centra en aquellas cuestiones que se plantean desde la perspectiva del Estado español, analizando la práctica que al respecto ha seguido nuestra jurisprudencia y doctrina administrativa. También se presta una especial atención a las rentas del software en el Derecho interno de los EE.UU. debido a que muchas de las cuestiones sobre programas de ordenador del Comentario de la OCDE al artículo 12 están inspiradas en dicha normativa. El estudio del Derecho norteamericano servirá para comprender mejor el Comentario de la OCDE e, incluso, para proponer una reformulación de sus contenidos.

## 2. ASPECTOS GENERALES DE LOS PROGRAMAS DE ORDENADOR EN LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

### 2.1. Evolución histórica.

El estudio del software en los CDI se ha llevado a cabo fundamentalmente desde la IFA y la OCDE. La IFA estudió el tema del software de forma concreta en el 42.º Congreso de 1988 celebrado en Ámsterdam <sup>3</sup> y ha tratado en general el tema de las transferencias de tecnología en otros

<sup>1</sup> Vid. párrafos 12-17.4 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

<sup>2</sup> En la versión del MC OCDE de 28 de enero de 2003 todas las observaciones al Comentario del artículo 12 son en relación con los programas de ordenador y de las veinte reservas formuladas actualmente al artículo 12 del Modelo al menos cinco de ellas se refieren de forma directa a este tema.

<sup>3</sup> Vid. JONES, J. B. y MATTSON, R. N., «Ponencia General», en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXIIIb, 42nd International Tax Congress, Tax treatment of computer software, International Fiscal Association (IFA), Ámsterdam, 1988.

congresos <sup>4</sup>. Por su parte, el MC OCDE no contempla la problemática fiscal que plantean los cánones de programas de ordenador hasta que en 1992 se incluyen en el Comentario al artículo 12 los párrafos sobre la calificación de las rentas del software. Estos párrafos fueron el resultado de una serie de trabajos e informes entre los que se deben destacar los elaborados por el Comité Consultivo de Negocios e Industria de la OCDE (BIAC) <sup>5</sup> y por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE <sup>6</sup>.

Desde que en 1992 se incluyeron en el Comentario al artículo 12 del MC OCDE los párrafos relativos al software han tenido lugar dos importantes modificaciones. Primero, los párrafos sobre programas de ordenador fueron profundamente revisados y modificados en la versión del MC OCDE de 29 de abril de 2000 y, posteriormente, la nueva versión del MC OCDE de 28 de enero de 2003 ha vuelto a incidir sobre esta cuestión añadiendo los nuevos párrafos 17.1-17.4 en los que se estudia la caracterización fiscal que merecen los pagos producidos en el seno del comercio electrónico <sup>7</sup>. La OCDE consideró que la transmisión de productos digitales a través de Internet (tales como sonido, imágenes, texto o, incluso, programas de ordenador) podría suscitar dudas a la hora de subsumir dichos pagos en la categoría de cánones o en otras fuentes de renta.

A lo largo de toda esta evolución sobre el tratamiento del software en los CDI, interesa destacar, por su carácter pionero, las conclusiones propuestas por el BIAC al Comité Fiscal de la OCDE para que incluyera en el Comentario al artículo 12 algunas líneas sobre programas de ordenador. En el informe del BIAC ya se apuntaban algunas ideas de gran interés que han atravesado incólumes las sucesivas modificaciones del Comentario al artículo 12 y han llegando algunas de ellas a cristalizar en principios de una gran aceptación en la comunidad internacional. Entre las premisas fundamentales a las que llegó el BIAC, y que suscribe posteriormente la IFA en su Congreso de 1988, deben ahora señalarse las siguientes.

En primer lugar, el BIAC consideró que los pagos referentes a programas de ordenador podrían ser cánones ya que los programas de ordenador en la mayoría de las legislaciones se encuentran protegidos por los derechos de autor. Sin embargo, los programas de ordenador se identifican, en muchas ocasiones, con actividades comerciales e industriales, por lo que sus rentas también podrían estar más cerca de los beneficios empresariales del artículo 7 del MC OCDE. Con este razonamiento se

<sup>4</sup> Vid. CROWE, C. J., «Ponencia General», en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXa, *Congress of the International Fiscal Association, Tax Treatment of the importation and exportation technology –know-how, patents, other intangibles and technical assistance*, International Fiscal Association (IFA), Londres, 1975, págs. 1/99-1/130; LAINOFF, S. R. y VAISH, R. C., «Ponencia General», en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXXXIIa, *51<sup>st</sup> Congress of the International Fiscal Association, The taxation of income derived from the supply of technology*, International Fiscal Association (IFA), Nueva Dehli, 1997, págs. 134-137.

<sup>5</sup> BIAC Committee (BIAC Position Paper), *1977 OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, BIAC, París, 1987.

<sup>6</sup> OCDE, «The tax treatment of computer software» en *Model Tax Convention: Four Related Studies*, OCDE, París, 1992.

<sup>7</sup> Estos nuevos comentarios han sido el resultado del trabajo elaborado el 1 de febrero de 2001 por el *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce* bajo el título «Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce. Report to Working Party n.º 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs», (disponible en [www.oecd.org](http://www.oecd.org)).

pone de manifiesto el problema de la calificación de las rentas debido a la doble faceta del software, esto es, se protege por los derechos de autor y, al mismo tiempo, presenta un importante carácter empresarial. El BIAC también distinguió entre el software y las prestaciones de servicios vinculadas al mismo –tales como servicios de mantenimiento o asesoramiento informático- y consideró que los pagos por tales prestaciones de servicios no podían ser cánones.

En segundo lugar, el BIAC indicó la irrelevancia que presentan las formas de pago y de transmisión de los programas de ordenador a efectos de la calificación de sus rentas. La forma no debe determinar su régimen fiscal sino que éste depende de las características económicas fundamentales del software. En este sentido, se ha efectuado una distinción en función de si el software se transmitía como un bien, un servicio o una forma de propiedad intelectual –o, incluso, como una combinación de las tres–. La transmisión del software como un bien tendría lugar en los casos en que se vende software estándar, esto es, para un amplia gama de usuarios. El software se transmite como un servicio cuando se trata de software hecho a medida, para un grupo concreto de usuarios que demanda unas características especiales. El software constituye una forma de propiedad intelectual cuando su transmisión implica derechos de autor y, solamente en este último caso, las rentas podrían merecer la calificación fiscal de cánones.

## 2.2. Características técnicas y económicas.

### 2.2.1. Concepto.

Los programas de ordenador han sido definidos por la OCDE como «un programa, o una serie de programas, que contiene las instrucciones destinadas a un ordenador, a los efectos del funcionamiento operativo del mismo ordenador (programas de ordenador operativos) o de la ejecución de otras tareas (programas de ordenador de aplicación)»<sup>8</sup>.

En el Derecho español, la Ley de Propiedad Intelectual (en adelante, LPI)<sup>9</sup> establece en su artículo 96.1 que «a los efectos de la presente ley se entenderá por programa de ordenador toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que fuere su forma de expresión y fijación. A los mismos efectos, la expresión programas de ordenador comprenderá también su documentación preparatoria».

Tanto la definición de la LPI como la de la OCDE contemplan la existencia de dos clases de programas de ordenador, esto es, programas operativos y programas de aplicación.

<sup>8</sup> Parágrafo 12.1 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

<sup>9</sup> Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril.

### 2.2.2. Clases.

Es posible distinguir entre el denominado «programa de ordenador operativo o de sistema» (*operational software*) y el «programa de ordenador de aplicación» (*application software*). El software operativo consiste en una serie de programas necesarios para el funcionamiento básico y eficiente de toda computadora sin los cuales no sería posible la utilización del propio ordenador (Ej. Ms-Dos, Windows, Unix, Linux, Macintosh). El software de aplicación consiste en programas concretos para la realización de determinadas tareas por parte del usuario (Ej. procesadores de textos, programas de diseño gráfico, correo electrónico, videojuegos).

Para la utilización del software de aplicación es necesario que el ordenador cuente con unos programas de funcionamiento básico, es decir, con un software operativo o un sistema que permita el procesamiento del software de aplicación. Por ello, el software operativo aparece en muchas ocasiones incorporado al propio soporte físico del ordenador (*hardware*) y se le conoce como *bundled software* (software envuelto) por oposición al *unbundled software*. Cuando se adquiere un ordenador, éste ya tiene incorporados unos programas operativos que van a permitir su funcionamiento, por lo que es posible considerar que tales programas forman parte del hardware. No obstante, aunque no es lo más frecuente en la práctica, nada impediría que el software operativo fuera independiente del propio ordenador y se adquiriera de forma separada.

Otra clasificación de los programas de ordenador se realiza en función de los usuarios a los que se dirige el programa y distingue entre «programas a medida o específicos» (*taylor made software*<sup>10</sup>) y «programas estándar» (*standard software*<sup>11</sup>). Los primeros consisten en un software hecho a medida para un usuario concreto, y los segundos se distribuyen en masa con idénticas características para una amplia gama de usuarios. Entre ambos extremos también existen programas equidistantes entre lo estandarizado y lo hecho a medida que son elaborados para un grupo reducido de usuarios y adaptados después a las particulares peticiones de cada uno (paquete estándar especializado o personalizado)<sup>12</sup>. Tanto el software operativo como el software de aplicación pueden ser a medida o estándar, aunque es frecuente que el software de sistema sea estandarizado y que sea en el software de aplicación donde mayor sentido cobre la distinción entre lo estandarizado y lo hecho a medida.

También se debe mencionar el denominado «software de fuente abierta» (*open source software*) (ej. Linux). Esta clase de software comenzó a utilizarse a finales de los años ochenta y con el desarrollo de Internet ha adquirido rápidamente un papel de gran importancia en la industria infor-

<sup>10</sup> También conocidos como *custom-made* o *customized software*.

<sup>11</sup> También conocidos como *canned*, *packaged* o *off-the-shelf software*.

<sup>12</sup> Sobre este software intermedio cfr. GÓMEZ PERALS, M., *La cesión de uso de los programas de ordenador*, Colex, Madrid, 1999, pág. 141.

mática<sup>13</sup>. El *open source software* es gratuito y de dominio público porque cualquier persona puede acceder a este software sin pagar a cambio ningún precio –salvo el derivado de transmitir una copia– y es transmitido sin ningún tipo de restricciones. Es, por tanto, un software que se distribuye en abierto y sin fines lucrativos, por lo que se opone al software que se comercializa y se vende en el mercado («*proprietary software*»).

Pues bien, según la IFA y la OCDE, las diferentes clases de programas de ordenador no son relevantes a efectos de la calificación fiscal de una renta como canon en los CDI. No obstante, han sido varios los Estados que han formulado observaciones al respecto concediendo importancia a la distinción entre software específico y estándar y concluyendo que sólo el específico puede dar lugar a un canon. Ésta es, por ejemplo, la postura del Estado español que será analizada más adelante (vid. 5). Igualmente, tiene importancia la distinción entre software operativo y software de aplicación debido a que se ha discutido si el primero puede ser considerado como parte del propio ordenador o *hardware* a efectos de calificar las rentas según la teoría del contrato mixto (vid. 4.6).

### 2.2.3. Medios de transmisión y formas de pago.

Los programas de ordenador pueden transmitirse de muy diversas formas y los pagos realizarse de muy diferentes maneras. El programa de ordenador se puede transmitir en un soporte físico (ej. disquete, disco láser, CD, incluso de forma escrita sobre papel, etc.) o en un medio intangible (ej. Internet, vía satélite, etc.). El pago puede ser dinerario o en especie y adoptar diversas formas (ej. a tanto alzado, vinculado a una determinada contingencia, una combinación de ambos, etc.).

Las diferentes formas de pago y transmisión de un programa de ordenador no deben influir en la calificación fiscal de sus rentas, hasta el punto de que a nivel internacional parece que se ha consolidado una especie de principio de irrelevancia de la forma<sup>14</sup>. Este principio supone que ni la forma de pago ni la forma de transmisión del software deben afectar a su tratamiento fiscal y, en particular, a la calificación de una renta como canon. Además, el concepto de canon de los tratados comienza indicando que los cánones son «cantidades de cualquier clase» («*payments of any kind*»), lo que pone de manifiesto la irrelevancia de las formas de pago.

<sup>13</sup> Sobre esta clase de software, vid. GOLE, T., «Open Source Software», *World Internet Law Report*, BNA International, Mayo 2004, n.º 5, págs. 26-31.

<sup>14</sup> Cfr. párrafos 12.1, 14.1, 15 y 16 del Comentario al artículo 12 MC OCDE. El principio de irrelevancia de la forma ya fue puesto de manifiesto en varios estudios de la OCDE y de la IFA sobre las transferencias de software. En cuanto a los trabajos de la OCDE, vid. BIAC Committee (BIAC Position Paper), *1977 OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, ob. cit., así como OCDE, «The tax treatment of computer software», ob. cit. Por lo que se refiere a la IFA, vid. JONES, J. B. y MATTSON, R. N., «Ponencia General», ob. cit., pág. 126. Los autores también coinciden en la existencia de este principio, vid. VAN DER LAAN, R. A., «Computer software in international tax law», *Intertax*, núm. 5, mayo 1991, pág. 267.



### 2.3. La protección por los derechos de autor.

La forma más común de protección jurídica de los programas de ordenador ha sido a través de la propiedad intelectual o derechos de autor (*copyright*)<sup>15</sup>. A pesar ello, los programas de ordenador son susceptibles de muy diversas formas de protección por parte del Derecho<sup>16</sup> y existe una larga polémica sobre si el software debe tutelarse a través de la propiedad industrial o intelectual<sup>17</sup>. La OCDE señala que los derechos sobre programas informáticos son una forma de propiedad intelectual y que todos los Estados miembros de la OCDE, salvo Suiza, protegen estos derechos, explícita o implícitamente, a través de la legislación en materia de derechos de autor<sup>18</sup>. En el caso de España, la protección de los programas de ordenador a través de los derechos de autor se regula en los artículos 95-104 LPI (Título VII del Libro I). Al igual que ocurre en otros países, la protección de los programas de ordenador por la propiedad intelectual no es necesariamente incompatible con la protección merced a la propiedad industrial<sup>19</sup>.

La mayoría de los Estados de la OCDE cuando protegen los programas a través de los derechos de autor distinguen entre el programa en sí mismo y el medio o soporte físico en el que está expresado (*embodied*). La protección que otorga la propiedad intelectual se cierne sobre el programa de ordenador pero no sobre el soporte material o inmaterial que lo alberga. Esto significa que no se protege al disquete o CD donde se contiene al programa, sino al programa en sí<sup>20</sup>. Además, la protección del software por los derechos de autor es la misma para toda clase de programas de ordenador, tanto para los programas de sistema como para los de aplicación, ya sean éstos estándar o específicos, y también para los programas de fuente abierta. Esto es debido a que todos los progra-

<sup>15</sup> No obstante, en EE.UU. cobran gran importancia las patentes en materia de software. Éstas han aumentado mucho más rápidamente que el total de patentes concedidas y, en la actualidad, representan entre el 4% y el 10% del total de patentes, [cfr. OECD, *OECD Information Technology Outlook: ICTs and the Information Economy 2002 Edition (Overview in Spanish)*, OECD, París, 2002, pág. 7].

<sup>16</sup> Sobre los distintos mecanismo de protección del software, *vid.* HERNANDO COLLAZOS, I., *Contratos Informáticos. Derecho Informático. Legislación y Práctica*, Librería Carmelo, San Sebastián, 1995, págs. 37-134.

<sup>17</sup> En el ámbito comunitario se persigue una protección desde la propiedad industrial de ciertas creaciones de software (*vid.* Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo «sobre la patentabilidad de las invenciones implementadas en ordenador». LCEur 2002, 579. [Bruselas 20.2.2002, COM (2002) 92 final]).

<sup>18</sup> Cfr. OECD, «The tax treatment of computer software», *ob. cit.*; párrafo 12.2 del Comentario al artículo 12 MC OCDE y, en el mismo sentido, JONES, J. B. y MATTSON, R. N., «Ponencia General», *ob. cit.*, pág. 110.

<sup>19</sup> En este sentido, el artículo 96.3, párrafo 2, de la LPI afirma que «cuando los programas de ordenador formen parte de una patente o un modelo de utilidad gozarán, sin perjuicio de lo dispuesto en la presente ley, de la protección que pudiera corresponderles por aplicación del régimen jurídico de la propiedad industrial». Por su parte, el artículo 104 de la misma ley nos indica que lo dispuesto para los programas de ordenador «se entenderá sin perjuicio de cualesquiera otras disposiciones legales tales como las relativas a los derechos de patente, marcas, competencia desleal, secretos comerciales, protección de productos semiconductores o derecho de obligaciones». De forma más general, referido al conjunto de la propiedad intelectual, el artículo 3, párrafo 2, de la LPI señala que «los derechos de autor son independientes, compatibles y acumulables con los derechos de propiedad industrial que puedan existir sobre la obra».

<sup>20</sup> Al respecto *cfr.* párrafo 12.2 del Comentario al artículo 12 MC OCDE. Esta idea que distingue entre la creación protegida por los derechos de autor y el soporte al que se incorpora la encontramos también en el artículo 3, párrafo 1, de la LPI cuando afirma que «los derechos de autor son independientes, compatibles y acumulables con la propiedad y otros derechos que tenga por objeto la cosa material a la que está incorporada la creación intelectual».

mas de ordenador, con independencia de su clase, son obras del intelecto humano protegidas por los derechos de autor <sup>21</sup>. Sin embargo, se analizarán también pronunciamientos españoles que consideren que los derechos de autor sólo protegen a los programas específicos y no a los estándares.

La OCDE indica que cuando la definición de canon de los CDI no comprenda de forma expresa una mención para los programas de ordenador, éstos deben considerarse incluidos en el aserto relativo a la «cesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas». Ello se debe a que la forma de protección más habitual de los programas de ordenador es la propiedad intelectual o derechos de autor. No obstante, la OCDE reconoce las dificultades que pueden surgir en algunos Estados para incluir los programas de ordenador en la dicción del concepto de canon que se refiere a derechos de autor <sup>22</sup>. Por ello, el Comentario al artículo 12 del MC OCDE afirma que los países que no encuentren posible adscribir los programas de ordenador a ninguna de estas categorías podrán adoptar en sus CDI una versión del concepto de canon que incluya expresamente a los programas de ordenador o que suprima toda referencia a la naturaleza literaria, artística o científica de los derechos de autor <sup>23</sup>. La mayoría de los CDI suscritos por España no han suprimido toda referencia en cuanto a la naturaleza de los derechos de autor ni recogen una mención expresa relativa al software <sup>24</sup>. Tan sólo algunos CDI españoles, como los firmados con Argentina (1992), Noruega (1999), Bélgica (1995) o Argelia (2002), contienen una referencia expresa a los programas de ordenador <sup>25</sup>.

A nuestro juicio, aunque el concepto de canon de los convenios no se refiere expresamente a los programas de ordenador, en la medida en que éstos están protegidos por los derechos de autor, encajarían en el concepto de canon de los convenios cuando se refiere a «cesión de uso de derechos de autor». Consideramos que del propio Comentario al artículo 12 del MC OCDE se desprende que lo relevante es que se trate de una obra protegida por los derechos de autor, con independencia de que la obra sea literaria, artística, científica o de otra clase. Otro tema diferente es la caracterización del software como obra literaria o científica que se ha planteado en el CDI hispano-estadounidense (1990) para la aplicación del límite de gravamen en la fuente al que se sujetan los cánones <sup>26</sup>. En este caso no se discutía si las rentas del software eran cánones sino que, partiendo de que tenían tal carácter, se trataba de determinar el límite de gravamen al que estaban sujetas en el Convenio en cuestión.

<sup>21</sup> En un primer momento, algunos Estados hacían distinciones entre los programas de sistema y los de aplicación. Se decía que la propiedad intelectual sólo podía abarcar a estos últimos pero no a los programas de sistemas porque éstos formaban parte del soporte físico del ordenador (cfr. JONES, J. B. y MATTSO, R. N., «Ponencia General», ob. cit., pág. 112).

<sup>22</sup> Un buen ejemplo es el caso de Polonia, en el que se ha considerado que no es posible calificar como canon ninguna clase de pagos por software en la medida en que los programas de ordenador no aparecen contemplados en la expresión la «cesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas» que contienen los convenios (vid. OSTASZEWSKA, A., «Decision of the Supreme Administrative Court on the Taxation of Software Payments», *European Taxation*, mayo 2002, págs. 202-204).

<sup>23</sup> Cfr. parágrafo 13.1 *in fine* del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

<sup>24</sup> No olvidemos que tampoco hay una mención expresa al software en el concepto de canon del MC OCDE. Donde figura toda la problemática que suscitan los programas de ordenador es en el Comentario al artículo 12 pero no en el articulado del Modelo.

<sup>25</sup> Además, de los cuatro apuntados, tan sólo los de Noruega y Argelia incluyen la mención al software en el propio Convenio, mientras que en los otros dos sólo figura en su Protocolo.

<sup>26</sup> Sobre el tema, vid. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el Convenio impositivo entre España y Estados Unidos», *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF. Núm. 15, 1999, págs. 97-144.

### 3. LAS TRANSACCIONES DE SOFTWARE EN EE.UU.

Los EE.UU. han aprobado una detallada normativa fiscal sobre los pagos por programas de ordenador con la finalidad de clasificar las diferentes transacciones del software y determinar la calificación fiscal de sus rentas <sup>27</sup>. La Administración fiscal norteamericana aprobó el 30 de septiembre de 1998 la nueva versión de las llamadas *software regulations* (en adelante las *regulations*) elaboradas por el *Internal Revenue Service* (IRS) y el *Treasury Department* de los EE.UU. <sup>28</sup>. La finalidad de las *regulations* es delimitar y analizar, con un propósito exclusivamente fiscal, las diversas transacciones que involucran programas de ordenador. Estas normas contienen una clasificación exhaustiva con numerosos y detallados ejemplos de las distintas formas que pueden revestir los contratos que tienen por objeto programas de ordenador.

Consideramos conveniente analizar las *regulations* norteamericanas debido a la importante atención que dedican al tratamiento fiscal de las transacciones del software. Además, tanto las *regulations* como el Comentario al artículo 12 del MC OCDE mantienen los mismos principios en cuanto a la clasificación de una renta como canon, hasta el punto de que las *regulations* han inspirado las revisiones del Comentario de la OCDE <sup>29</sup>. Esto hace que las *regulations* puedan servir para interpretar mejor los contenidos del Comentario y para proponer una futura reconsideración de los mismos. Muchas de las cuestiones sobre programas de ordenador que figuran en el Comentario al artículo 12 del MC OCDE no están del todo claras. Sin embargo, esas mismas cuestiones son tratadas en las *regulations* con mayor detalle, lo que justifica un estudio de esta normativa.

#### 3.1. Clases de transacciones que implican software.

Las *regulations* establecen la siguiente clasificación de las diferentes transacciones que pueden tener por objeto programas de ordenador:

- Ventas y licencias de un «producto protegido por los derechos de autor» (*copyrighted article*).
- Ventas y licencias de «derechos de autor» (*copyright rights*).
- Prestación de servicios para el desarrollo o modificación de un programa de ordenador.
- Prestación de *know-how* sobre técnicas de programación.

<sup>27</sup> Otro ejemplo significativo de Estados que han dictado normativa fiscal interna sobre esta materia es Australia. La Administración fiscal australiana (*Australian Taxation Office –ATO–*) dictó el 13 de mayo de 1993 la *Taxation Ruling* 93/12.

<sup>28</sup> Vid. «Classification of transactions involving computer programs» de 1998 del *Code of Federal Regulation* (26 CFR 1861-18). Con anterioridad existía una versión de 1996. Acceso directo en <http://www.gpoaccess.gov/cfr/index.html>

<sup>29</sup> Sobre la influencia de la normativa americana en el Comentario de la OCDE, vid. nuestro trabajo GARCÍA HEREDIA, A., «Novedades sobre cánones en el MC OCDE 2003: el informe del TAG y la influencia de la normativa de EE.UU. y Australia», *Quincena Fiscal Aranzadi*, septiembre 2004, núm. 15, págs. 33-48.

En este artículo nos centraremos en analizar las dos primeras transacciones por ser las más relevantes y concretas en el ámbito de los programas de ordenador. La distinción entre *copyright rights* y *copyrighted article* es el núcleo duro de las *regulations*, hasta el punto de que la diferencia entre ambas transacciones es la clave para determinar cuándo los pagos del software son cánones. La primera expresión significa que se han cedido derechos de autor sobre un programa de ordenador y la segunda indica que se ha cedido el programa de ordenador pero no derechos de autor sobre el mismo. En este último caso, el cesionario tan sólo adquiere la posibilidad de utilizar el programa para su propio uso, ya sea personal o profesional, pero no está autorizado para ejercer ninguno de los derechos de autor que existen sobre dicho programa. Por esta razón, se dice que el cesionario tan sólo adquiere el uso de un producto protegido por los derechos de autor (*copyrighted article*). Por el contrario, si la transacción implica *copyright rights* significa que se han transmitido al cesionario derechos de autor sobre el programa de ordenador. Tanto las transmisiones de derechos de autor como las transmisiones de un producto protegido por tales derechos pueden consistir en una venta o en una cesión de uso.

Teniendo en cuenta las previsiones de las *regulations*, en el marco de los CDI, la transacción que daría lugar a cánones sería la cesión de uso de derechos de autor de un programa de ordenador (*copyright rights*), por oposición a la simple cesión de una copia del programa (*copyrighted article*). Éste es también el mismo planteamiento que sigue el Comentario al artículo 12 del MC OCDE. Ahora bien, ante esta afirmación uno debe preguntarse: a) cuáles son los derechos de autor sobre un programa de ordenador y b) cómo determinar si estamos ante una cesión de uso o ante una venta de tales derechos. Estas cuestiones son de gran importancia para comprender en qué consisten las transacciones que dan lugar a cánones. El problema es que el Comentario de la OCDE apenas repara en ellas, en cambio, el Derecho fiscal norteamericano sí las desarrolla con más detalle, por lo que estudiaremos su regulación.

### 3.2. Derechos de autor sobre programas de ordenador.

Las *regulations* distinguen hasta cuatro clases de derechos de autor sobre un programa de ordenador: el derecho a realizar copias del programa de ordenador con la finalidad de distribuirlo al público, el derecho a preparar programas derivados sobre la base de un programa protegido por los derechos de autor, el derecho a realizar una exhibición pública del programa y el derecho a visualizar públicamente el programa.

#### 3.2.1. Explotación comercial de los derechos de autor.

Esta clasificación de los derechos de autor a efectos fiscales no coincide necesariamente con la que pudiera figurar en las leyes de propiedad intelectual. No todos los derechos de autor que pudiera contener la normativa sobre propiedad intelectual van a ser considerados derechos de autor a efectos fiscales, como sucede, por ejemplo, con el derecho a realizar copias y el derecho a distribuir las al público. Estos derechos figuran en muchas leyes de propiedad intelectual como dos derechos autó-

nomos e independientes y, sin embargo, a efectos de las *regulations* tales derechos aparecen unidos en uno solo. Ello significa que estos derechos, por separado, no son derechos de autor desde una perspectiva fiscal, de manera que el derecho de autor «fiscal» es «el derecho a efectuar copias *para* distribuir las al público»<sup>30</sup>. En nuestra opinión, el criterio que permite distinguir los derechos de autor a efectos fiscales y a efectos materiales es si el licenciataria está autorizado para ejercer una explotación comercial de los mismos, esto es, una distribución al público del resultado obtenido.

El derecho de autor a efectuar copias es el único en el que se exige expresamente la distribución al público, en otras palabras, es el único en el que se requiere una explotación comercial del software para estar en presencia de un derecho de autor. Por el contrario, parece que el derecho a la realización de un programa derivado es un derecho de autor con independencia de que dicho programa se distribuya o no al público, por lo que en este caso no se exigiría el requisito de la explotación comercial. No obstante, en nuestra opinión, este derecho también exige una explotación comercial y, en consecuencia, el derecho a preparar un programa derivado no es un derecho de autor en sentido fiscal si no se contempla, además, el derecho a distribuir al público el software resultante. Consideramos que el matiz de la explotación comercial también está presente en los derechos de exhibición y visualización que enuncian las *regulations* en tercer y cuarto lugar y que se acompañan de las expresiones «pública» o «públicamente».

En resumen, para que una renta del software sea canon no es suficiente estar en presencia de un derecho de autor, sino que debe tratarse de un derecho de autor con contenido fiscal, esto es, de un derecho de autor sobre el que se permita su explotación comercial. Por ello, no es lo mismo un derecho de autor en sede de la ley material de propiedad intelectual que un derecho de autor a los efectos de la calificación fiscal de las rentas del software. De acuerdo con la denominada regla *de minimis*, las *regulations* han considerado que, cuando hay un derecho de autor según la ley de propiedad intelectual pero no según las *regulations* (ej. el derecho a realizar una copia de seguridad), existirá un derecho de autor mínimo o sin importancia que, a efectos fiscales, debe ser ignorado<sup>31</sup>. En nuestra opinión, es posible, por lo tanto, distinguir entre derechos de autor fiscales y materiales.

### 3.2.2. Contenido de los derechos de autor:

- El derecho a realizar copias del programa de ordenador con la finalidad de distribuirlo al público.

Para estar en presencia de este derecho de autor es necesario que se cumplan dos requisitos: realizar copias y distribuir las al público. Esto significa que la simple realización de copias no es un derecho de autor a efectos fiscales si éste no comprende, además, el derecho a la explotación comer-

<sup>30</sup> El énfasis añadido tiene como finalidad resaltar, a efectos fiscales, la unión de ambos derechos en un solo derecho de autor.

<sup>31</sup> Cfr. Regs. 1861-18 (c) (1) (ii) y 1861-18 (b) (2).

cial de tales copias, esto es, su posterior distribución al público. Por ello, el concepto de «distribución al público» es fundamental en el marco de este derecho y para su definición se deben tener en cuenta dos cuestiones. Primero, para estar ante este presupuesto no es relevante el número de personas a las que se distribuya el software o el número de copias que se distribuyan <sup>32</sup>. Y, segundo, no existe distribución al público si la distribución es entre «personas relacionadas» (*related persons*) <sup>33</sup>.

La cesión de uso del derecho a realizar copias, por muchas que éstas sean, no generará un canon, aunque tal derecho sea un derecho de autor para la LPI. Ello se debe a que para ser un derecho de autor a los efectos fiscales de las *regulations* se requiere que el derecho a realizar copias y el derecho para su distribución al público aparezcan unidos en un solo derecho.

- El derecho a preparar programas derivados sobre la base de un programa protegido por los derechos de autor.

El problema principal es interpretar el concepto de programa derivado. ¿Cuándo debemos considerar que se ha elaborado un programa derivado para estar en presencia de un derecho de autor a efectos fiscales? Esta cuestión surge porque existe una gran variedad de software que permite realizar diferentes clases de modificaciones sobre otros programas. Según las *regulations*, para que exista un derecho de autor, se requiere que la modificación del programa presente un carácter esencial o sustancial con respecto al software original <sup>34</sup>. Algunos autores han manifestado su disconformidad con este criterio y han afirmando que la realización de un programa derivado implica un derecho de autor a efectos fiscales siempre que se autorice su explotación comercial, sin importar si la modificación del programa es sustancial o insustancial <sup>35</sup>. Según esta postura, lo relevante para considerar que estamos ante un derecho de autor es que se autorice la distribución al público de la obra derivada.

A nuestro juicio esta postura nos parece la más correcta, pues consideramos que todo derecho de autor debe autorizar, a su vez, la explotación comercial de la obra para estar en presencia de una auténtica cesión de uso de derechos de autor a efectos fiscales. El hecho de que cuando las *regulations* enuncian los derechos de autor no hagan referencia a este requisito para el caso de los programas derivados no debería interpretarse en sentido literal. Sobre todo teniendo en cuenta que para los otros tres derechos están presentes expresiones como «*public*» o «*publicly*» que deberían ser interpretadas desde el punto de vista de la explotación comercial de la obra en el mercado.

<sup>32</sup> Cfr. Regs. 1861-18 (h). Cfr. también sobre esta cuestión los ejemplos 10, 11 y 12 de las *regulations*.

<sup>33</sup> Cfr. Regs. 1861-18 (g) (3). Cfr. también sobre esta cuestión los ejemplos 5 y 6 de las *regulations*.

<sup>34</sup> Vid. nuevos ejemplos 17 y 18 que las *regulations* introdujeron en 1998.

<sup>35</sup> Cfr. SPRAGUE, G. D., CHESLER, R. A., HERSEY, R., «The Final Software Revenue Characterization Regulations», *Tax Management International Journal*, núm. 2, 12 de febrero, 1999, pág. 67.

- Los derechos a realizar una exhibición pública del programa y a visualizar públicamente el programa.

Los propios autores norteamericanos han reconocido la falta de definición de estos derechos en las *regulations*, hasta el punto de no conocer la diferencia entre lo que puede ser una «exhibición pública» del programa (*public performance*) y «visualizar públicamente» el mismo (*publicly display*)<sup>36</sup>. El propio Preámbulo de las *regulations* reconoce que el contenido de estos derechos en relación con los programas de ordenador está aún desarrollándose, por lo que esta clasificación deberá ser reconsiderada en un futuro. El Preámbulo da alguna pista y señala que el ejercicio de estos derechos debe ser considerado bajo la regla de mínimos cuando sean utilizados a efectos de «publicidad o mercadotecnia». En tales casos no estaríamos, a efectos fiscales, ante derechos de autor sino, de nuevo, ante la figura de los *copyrighted articles*. En cuanto al tema de la explotación comercial, también consideramos que para estar en presencia de estos derechos se debería exigir tal requisito y, en consecuencia, la regla de mínimos debería ser aplicada cuando el propósito es un uso personal o profesional de los derechos y no su explotación comercial.

- Las *regulations* y el Comentario de la OCDE.

Las *regulations* establecen una clasificación concreta de los derechos de autor sobre el software y estudian el contenido de cada uno de ellos. Por su parte, el Comentario al artículo 12 del MC OCDE no clasifica con esa precisión los derechos de autor, sino que sólo se refiere vagamente al derecho a reproducir y distribuir al público el programa, al derecho a modificar el programa y al derecho a visualizar públicamente el programa. Además, el Comentario no trata con claridad el tema de la explotación comercial de los derechos, aunque parece tenerlo en cuenta tácitamente según se desprende de una lectura en conjunto del Comentario y de la redacción de las observaciones en las que se cita expresamente el término explotación comercial de los derechos.

A pesar de estas diferencias entre las *regulations* y el Comentario de la OCDE, ambos textos siguen los mismos principios en cuanto a la clasificación de las rentas del software como cánones, si bien el texto de las *regulations* es más claro y concreto. Por ello, y teniendo en cuenta que las últimas versiones del Comentario de la OCDE al artículo 12 se han inspirado en las *regulations*, se podría utilizar la normativa norteamericana para una futura reconsideración del Comentario al artículo 12.

### 3.3. Naturaleza jurídica de la transacción como venta o cesión de uso.

Según el Comentario de la OCDE al artículo 12, los cánones del software son rentas derivadas de la cesión de uso de derechos de autor. Una vez definido el contenido de los derechos de autor, el siguiente paso es, por tanto, determinar cuándo la transacción de derechos de autor sobre un pro-

<sup>36</sup> Cfr: LEVENSON, A., SHAPIRO, A., MATTSON, R. y MAGUIRE, N., «Taxation of Cross-Border Payments for Computer Software», *Tax Notes International*, núm. 22, 30 de noviembre, 1998, pág. 1.729.

grama de ordenador es una venta o una cesión de uso. En los CDI la importancia reside en que, si la transacción es una cesión de uso, las rentas serán un canon, mientras que, si es una venta, la renta será calificada como beneficio empresarial o ganancia de capital. La consecuencia fiscal es que en muchos convenios los cánones están sujetos a una retención en el Estado de la fuente, lo que no sucede con los beneficios empresariales o las ganancias de capital para las que se establece una sujeción exclusiva en el Estado de la residencia. La distinción entre venta y cesión de uso es, por tanto, uno de los mayores problemas en la calificación fiscal de las rentas. De nuevo, estas cuestiones apenas han sido tratadas en el Comentario al artículo 12 del MC OCDE. Por el contrario, el Derecho fiscal interno de los EE.UU., con la finalidad de deslindar las cesiones de uso de las transmisiones de la propiedad, contiene una regla específica conocida como la prueba de todos los derechos sustanciales (*all substantial rights test*).

Las *regulations* afirman que la transferencia de un derecho de autor sólo será una venta cuando hayan sido transferidos «todos los derechos sustanciales» del *copyright* (*all substantial rights in the copyright*)<sup>37</sup>. En otro caso, cuando tan sólo se hayan transferido algunos de ellos, la transacción será una cesión de uso y, por tanto, sus rentas serán cánones. Éste es un principio general establecido en el Derecho fiscal de los EE.UU. para las transferencias de intangibles y las *regulations* se limitan a trasladarlo al ámbito de los programas de ordenador<sup>38</sup>. Para la aplicación de esta regla, el Derecho estadounidense regula cuáles son los «derechos sustanciales» y los criterios para determinar si se han transferido todos o parte de esos derechos<sup>39</sup>.

Hemos visto cómo las *regulations* señalan en relación con los programas de ordenador hasta cuatro derechos de autor. En nuestra opinión, es posible vender todos o vender alguno o algunos de esos derechos, ya que cada uno de los derechos de autor puede ser aislado e individualizado del resto. La teoría de la divisibilidad de los derechos de autor implica que cada uno de esos derechos puede ser vendido o cedido en uso, aplicando a cada uno de ellos las reglas de «todos los derechos sustanciales»<sup>40</sup>. Cada derecho de autor se puede poner en conexión con los denominados derechos sustanciales. Esto significa que, si se transfieren todos los derechos sustanciales sobre ese concreto dere-

<sup>37</sup> Cfr: Regs. 1861-18 (f).

<sup>38</sup> Cfr: SPRAGUE, G. D., CHESLER, R. A., HERSEY, R., «The Final Software Revenue Characterization Regulations», ob. cit., pág. 68.

<sup>39</sup> Entre los supuestos en los que no se produce una transmisión de «todos los derechos sustanciales» y, por tanto, la transacción será una cesión de uso, se indican los siguientes: a) transferencia limitada geográficamente dentro de un país, b) transferencia que sólo permite usar la patente durante un período de tiempo inferior a la vida de la misma, c) transferencia en la que se conceden derechos sobre la patente, tan sólo, en algunos campos del comercio o la industria, pero no en todos, d) transferencia que no permite ejercer todas las reclamaciones o invenciones cubiertas por la patente y e) transferencia en las que el cesionario se reserva el derecho a terminar el contrato. En la legislación norteamericana también se señala que derechos no son sustanciales y otros derechos que, dependiendo de los hechos o circunstancias de la transacción, podrían o no tener tal carácter. Además, toda esta materia ha sido objeto de una abundante jurisprudencia de los tribunales norteamericanos. Para el desarrollo de estas cuestiones, *vid.* POSTLEWAITE, P. F.; CAMERON, D. L. y KITTLE-KAMP, T., *Federal Income Taxation of Intellectual Properties and Intangibles Assets*, Warren, Gorham & Lamont, Boston, obra de hojas intercambiables, págs. 2-75 y 2-77.

<sup>40</sup> De la misma opinión son BURKE, M. S. y SABA, F. S., «International Transfer of Intangible Property-Is There a New Bottle for a New Wine?», *International Tax Journal*, vol. 22, núm. 4 (fall 1996), pág. 6.



cho de autor, la transacción será una venta, mientras que, si tan sólo se transfieren alguno o algunos de los derechos sustanciales relativos a dicho derecho de autor, la transacción será una cesión de uso. En consecuencia, a la luz de cada derecho de autor, es posible realizar el denominado *all substantial right test*. La conclusión es que para estar ante una venta de derechos de autor sobre un programa de ordenador no es necesario vender todos los derechos de autor sobre dicho programa (es decir, los cuatro que señalan las *regulations*). Lo que se requiere para estar en presencia de una venta de cualquiera de tales derechos de autor es que se hayan transferido *todos* –y no parte– de los derechos sustanciales relativos al derecho de autor en cuestión.

#### 4. EL COMENTARIO AL ARTÍCULO 12 DEL MC OCDE

La OCDE considera que la circunstancia que permite conocer cuándo nos encontramos en presencia de un canon por software es la causa o razón del contrato. No importa la clase de programa ni las formas de pago y transmisión del mismo, lo relevante es la naturaleza jurídica de la transacción, es decir, el alcance con el que se transmitan los derechos sobre el programa. En palabras de la OCDE, para decidir si los pagos derivados de las transacciones del software son o no cánones, la principal cuestión a tener en cuenta es «identificar el motivo por el que se efectúa el pago» («*the identification of that for which the payment is essentially made*»).

Según el Comentario de la OCDE, solamente hay canon cuando se produce una cesión de uso de derechos de autor sobre el software, lo que equivaldría a los denominados *copyright rights* de las *regulations*. Por el contrario, la posición española se aparta de este criterio y mantiene un concepto de canon en relación con el software mucho más amplio. España considera que también pueden dar lugar a un canon determinadas cesiones de uso en las que no está involucrado ningún derecho de autor, las cuales equivaldrían a la transmisión de un *copyrighted article* de las *regulations*. Para el estudio del Comentario al artículo 12 del MC OCDE, dado que tanto EE.UU. como la propia OCDE mantienen la misma postura sobre los cánones del software, es conveniente tener en cuenta los planteamientos expuestos en relación con las *software regulations* de los EE.UU.

La clasificación que efectúa la OCDE de las transacciones que tienen por objeto programas de ordenador no es una tipología elaborada desde la teoría del negocio jurídico, sino una clasificación para resolver los problemas concretos que van planteando las transacciones de software. Esto provoca que la clasificación tenga un carácter sumamente intrincado y difícil de sistematizar. Tratando de poner un poco de orden, se podrían distinguir los siguientes tipos de transacciones referentes a programas de ordenador:

- Cesión de uso de derechos de autor (parágrafo 13.1).
- Cesión de uso del programa sin derechos de autor (parágrafos 14-14.2).

- Venta de derechos de autor (parágrafo 15).
- Contratos fronterizos entre la venta y la cesión de uso (parágrafos 15 y 16).
- *Know-how* y prestaciones de servicios informáticos (parágrafos 11-11.6 y 14.3)
- Contratos mixtos (parágrafos 11.6 y 17).
- Pagos del comercio electrónico (parágrafos 17.1-17.4)

#### **4.1. Cesión de uso de derechos de autor («Acquisition of partial rights in the copyright, without the transferor fully alienating the copyright rights»).**

Para que se articule una transacción de esta naturaleza, es necesaria la cesión de uso de alguno o algunos de los derechos de autor sobre el programa para su explotación comercial. La OCDE afirma que esta modalidad consiste en la utilización del programa de una forma que, sin dicha cesión de derechos de autor, no estaría permitida al constituir una infracción de tales derechos <sup>41</sup>. En este caso las rentas deberían ser cánones por tratarse de una cesión de uso de derecho de autor. Ahora bien, existen determinados supuestos en los que a pesar de ceder el uso de derechos de autor los pagos no serían cánones. Esto puede ocurrir cuando los derechos de autor se ceden con un contenido tan amplio que otorgan al cesionario facultades que son más bien propias de una venta antes que de una cesión de uso. Se trata de situaciones fronterizas entre la venta y la cesión de uso que hacen especialmente difícil la calificación fiscal de sus rentas.

El problema es determinar cuáles son esos derechos de autor y qué es una cesión de uso. El Comentario de la OCDE indica muy brevemente cuáles son esos derechos de autor y no deja clara la diferencia entre cesión de uso y transmisión de la propiedad. Ya hemos visto cómo la normativa fiscal norteamericana analiza con más detenimiento los derechos de autor a efectos fiscales y contiene normas específicas para deslindar la cesión de uso de la venta. En el Derecho español no existe normativa fiscal que establezca cuáles son los derechos de autor a efectos de la interpretación del concepto de canon de los CDI. Los derechos de autor sobre un programa de ordenador se contemplan en nuestra LPI <sup>42</sup>.

<sup>41</sup> Esta expresión está inspirada en el parágrafo 18 de la *Taxation Ruling* australiana 93/12 en el que se afirma que la licencia a usar derechos de autor sobre un programa implica que el propietario de tales derechos «autorice a otra persona a hacer lo que de otra forma sería una infracción del derecho de autor».

<sup>42</sup> Los derechos de autor sobre un programa de ordenador figuran en el artículo 99 LPI y pueden resumirse en los siguientes: el derecho de realizar copias del programa de ordenador, el derecho de modificar, alterar o transformar el programa de ordenador, el derecho de distribuir al público el programa de ordenador. Además, el artículo 99 de nuestra LPI no tiene carácter exhaustivo, por lo que también es posible señalar otros derechos de autor no recogidos expresamente en la ley, como es el caso de los derechos de comunicación y difusión pública del programa.

En el Comentario al artículo 12, al igual que en las *regulations*, es de gran importancia distinguir entre la cesión de uso de derechos de autor sobre un programa y la cesión de uso del programa de ordenador sin derechos de autor. En la primera, es necesario que se cedan alguno o algunos de los derechos de autor, mientras que en la segunda no se produce la cesión de uso de ningún derecho de autor, sino que se adquiere, tan sólo, la propiedad del soporte que da cuerpo al programa y el derecho a la utilización del software con la posibilidad de efectuar una copia de seguridad. En consecuencia, ambos tipos de cesión merecen un tratamiento fiscal diferente hasta el punto de que tan sólo la cesión de uso de derechos de autor es la única que produce cánones según el Comentario de la OCDE.

#### **4.2. Cesión de uso del programa sin derechos de autor («*The rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary to enable the user to operate the program*»).**

Esta clase de transacciones se instrumentan a través de un contrato de licencia conocido como licencia de software empaquetado al vacío» (*shrink wrapped software license*)<sup>43</sup> por la que el adquirente dispone de los derechos necesarios para poder utilizar el programa de manera óptima y eficaz en cuanto usuario del mismo (ej. el derecho a efectuar copia de seguridad). El licenciatarlo único que adquiere en esta transacción es una copia del programa de ordenador o lo que se ha denominado en EE.UU. como un «producto protegido por los derechos de autor» (*copyrighted article*)<sup>44</sup>. El licenciatarlo no adquiere, en cambio, derechos de autor sobre el programa en los términos fiscales que venimos comentando.

La OCDE afirma que los derechos adquiridos en una licencia *shrink wrapped* en relación con los derechos de autor están limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar con el programa. La copia de seguridad es uno de estos derechos. Como indica la OCDE, la legislación de derechos de autor de la mayoría de los Estados permite automáticamente al usuario efectuar una copia de seguridad del programa sin necesidad de que figure expresamente en el contrato<sup>45</sup>. Sin embargo, todavía existen legislaciones en las que, sin una mención expresa en el contrato que habilite a efectuar una copia de seguridad, la realización de la misma constituiría infracción de los derechos de autor. En nuestra opinión, el derecho a realizar una copia de seguridad previsto en la licencias de software no es un derecho de autor a efectos fiscales porque no implica la explotación comercial del programa, es decir, no autoriza a distribuir al público dicha copia. El supuesto comprador del

<sup>43</sup> Esta denominación se debe a que la «ruptura de la cubierta» (*tearing*), donde viene envuelto el software, podría suponer manifestación del consentimiento aceptando la oferta.

<sup>44</sup> *Cfr.* Regs. 1861-18 (b) (1) (ii).

<sup>45</sup> En el caso del Estado español, *cfr.* artículo 100.2 LPI.

programa tan sólo adquiere la propiedad del soporte físico o material en el que se contiene (v. gr. el CD en el que está grabado) pero, en ningún caso, es propietario del programa ni se le han cedido derechos de autor sobre el mismo <sup>46</sup>.

En este punto se requiere, a nuestro juicio, una mayor explicación del Comentario de la OCDE sobre el alcance de la explotación comercial de un derecho de autor, no sólo en relación con el derecho a efectuar copias, sino también con el resto de los derechos de autor sobre un programa. Esto significa que debe concretarse mejor cuándo la utilización de derechos de autor puede dar lugar a un canon y cuándo, por el contrario, tales derechos de autor se limitan al mero uso personal o profesional del programa pero no a su explotación comercial y, por lo tanto, sus rentas no son cánones. Las *software regulations* de los EE.UU. contienen alguna explicación más sobre el concepto de explotación comercial y los derechos de autor.

Esta clase de cesiones de uso que no implican derechos de autor a efectos fiscales pueden ir dirigidas a un usuario particular que utilice el programa para sus propias necesidades (cesión de uso personal) o a varias empresas que utilicen el programa directa o indirectamente en relación con la actividad que desarrollan (cesión de uso profesional) (ej. licencias otorgadas a las empresas que permiten la realización de una pluralidad de copias, tales como las *site licenses*, *enterprise licenses* o *network licenses*). Las rentas de una cesión de uso que no implica derechos de autor, ya sea ésta personal o profesional, no son cánones sino, más bien, beneficios empresariales del artículo 7 del MC OCDE. Ello se debe a que la cesión de uso no implica la cantidad necesaria de derechos de autor para estar en presencia de cánones, esto es, no implica derechos de autor con un contenido fiscal.

#### **4.3. Venta de derechos de autor («The transfer of the full ownership of the rights in the copyright»).**

La transmisión de la propiedad de los derechos de autor puede tener un alcance total o parcial. En el primer caso se transmite la propiedad de todos los derechos de autor referidos a una obra concreta. En el segundo, existe también una transmisión de la propiedad pero tan sólo de alguno o algunos de los derechos de autor referidos a dicha obra. Las rentas obtenidas con la transmisión total

---

<sup>46</sup> En este sentido el artículo 56 LPI resulta bastante ilustrativo cuando establece que «el adquirente de la propiedad del soporte a que se haya incorporado la obra no tendrá, por este título, ningún derecho de explotación sobre esta última». Para indicar este extremo, en la práctica, las licencias de software suelen contener la siguiente redacción: «Usted únicamente es propietario de los discos y demás medios materiales en los que el software y las fuentes están grabados, pero la EMPRESA X, o quien le haya concedido la licencia, retiene la titularidad del software, documentación y fuentes correspondientes, así como de cualquier copia que pueda existir». Igualmente, las licencias de software suelen afirmar que, «salvo los extremos autorizados por el derecho aplicable, no puede descompilar, aplicar ingeniería inversa, desmontar o reducir por cualquier otro medio el software a una forma perceptible por el ser humano. NO puede modificar, instalar en red, alquilar, arrendar, prestar, distribuir o crear trabajos derivados a partir del software, en todo o en parte. NO puede transmitir electrónicamente el software de un ordenador a otro, o a través de una red».

o parcial de la propiedad de tales derechos no serían cánones, ya que la propia definición de canon de los CDI se refiere a cesión de uso como opuesta a transmisión de la propiedad<sup>47</sup>. Estas rentas serían, más bien, ganancias de capital del artículo 13 o beneficios empresariales del artículo 7 MC OCDE. Es importante subrayar que para estar ante una venta de derechos de autor no se requiere que la misma implique transmisión de todos los derechos de autor sobre una obra, sino que cada uno de ellos puede ser individualizado y transmitido en propiedad o en uso (teoría de la divisibilidad de los derechos de autor).

#### 4.4. Contratos fronterizos entre la venta y la cesión de uso («*Extensive but partial alienation of rights*»).

El problema lo presentan aquellas situaciones fronterizas ubicadas en los umbrales de la venta y de la cesión de uso. Se trata de contratos que tienen elementos económicos de ambas figuras, por lo que es muy difícil determinar en cuál de las dos deben subsumirse<sup>48</sup>. La confusión se debe a que en este tipo de contratos se instrumenta una amplia cesión de uso de derechos de autor, por lo que no se cede uno de los derechos de autor de manera aislada y limitada, sino que se otorgan un gran número de ellos y con amplias facultades. Ante estas situaciones, la OCDE reconoce que es necesario estar al caso concreto, aunque, en general, parece mostrarse más partidaria de considerarlas antes ventas que cesiones de uso, por lo que sus pagos no serán cánones. La OCDE cita, como ejemplo de estos contratos, aquellos que comprenden un derecho exclusivo de utilización durante un cierto período de tiempo o para un área geográfica determinada, el pago de una contraprestación adicional en función de la utilización del programa y una contraprestación principal a tanto alzado. Como indica la OCDE, la naturaleza de la transacción es la de una enajenación y ésta no puede resultar modificada por la forma que adopte el pago, aunque se trate de un pago a plazos o se vincule a una determinada contingencia.

A nuestro juicio, estas transmisiones tan amplias de derechos de autor también deben ser consideradas ventas antes que cesiones de uso, por lo que sus rentas no serían cánones. No obstante, ante todo, habrá que realizar un análisis de los hechos y circunstancias que rodean a la tran-

<sup>47</sup> Con la salvedad, por ejemplo, del Convenio España-USA que considera cánones las ganancias derivadas de la enajenación de todos los bienes o derechos cuya cesión de uso genera cánones siempre que las ganancias procedentes de dicha enajenación se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de tales bienes o derechos (*cf.* art. 12.3 *in fine* CDI España-USA). A salvo de esta clase de excepciones, la mayoría de los CDI consideran que las rentas de una transmisión plena de derechos no son cánones.

<sup>48</sup> Los autores coinciden en señalar la naturaleza híbrida de estas transacciones. En la doctrina española *cf.* MARTÍN JIMÉNEZ, A. J., «Los programas de ordenador, el MC OCDE y la posición española: algunas notas críticas», *Revista Crónica Tributaria*, núm. 103, 2002, págs. 80 y 81; CARMONA FERNÁNDEZ, N., «De la fiscalidad del software», *Tribuna Fiscal*, núm. 91, mayo 1998, pág. 79 y VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «Convenios de Doble Imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador» en *Derecho Tributario e informática*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 104. En la doctrina extranjera, *cf.* AULT, H. J., «The 1992 OECD Model Treaty: Treatment of Computer Software», *European Taxation*, Octubre, 1993, pág. 331.

sacción<sup>49</sup>. El problema es que el Comentario de la OCDE no proporciona unos criterios para determinar cuándo la transacción es venta o cesión de uso. Debido a esta carencia en el Comentario y a la imposibilidad de interpretar los conceptos de venta y cesión de uso de acuerdo con el contexto de un CDI, se hace necesario el recurso a la ley interna de los Estados, lo que podría suponer una diversidad de interpretaciones y el consiguiente riesgo de doble imposición o doble no imposición. Por ello, consideramos que el Comentario de la OCDE debería ser reformulado y que, al respecto, se podrían tener en cuenta las pautas que la legislación de algunos Estados han dado para distinguir estas figuras, como es el caso de la prueba de todos los derechos sustanciales que contempla la legislación norteamericana (*all substantial rights test*).

#### **4.5. Know-how y prestaciones de servicios informáticos («to supply information about the ideas and principles underlying the program, such as logic, algorithms or programming languages or techniques»).**

El Comentario de la OCDE al artículo 12 contiene varios criterios para distinguir el *know-how* de las prestaciones de servicios<sup>50</sup>. Esto se debe a que, en el Modelo y en la mayoría de los CDI, las rentas por prestaciones de servicios no son cánones, mientras que las rentas por una cesión de uso de *know-how* sí tienen tal carácter<sup>51</sup>. Una clase de prestaciones de servicios son los servicios informáticos, que pueden ir desde la instalación de un software hasta su posterior mantenimiento y suministro de actualizaciones. El problema consiste en delimitar en qué casos los servicios informáticos son prestaciones de servicios o, por el contrario, pagos por informaciones secretas no patentadas o *know-how*. En relación con los programas de ordenador, el Comentario cita como ejemplo de *know-how* el caso en el que se transmiten ideas o principios subyacentes al programa, tales como lógica, algoritmos o técnicas o lenguajes de programación, con la condición mantener las mismas en secreto<sup>52</sup>.

<sup>49</sup> Algunos autores para determinar en qué casos estas transacciones son ventas o cesiones de uso han utilizado una serie de criterios, a nuestro juicio, acertados, aunque tan ambiguos y generales como los del Modelo. VOGEL afirma que la diferencia decisiva para saber ante qué tipo de transacción nos encontramos consiste en estudiar el grado en que el licenciatario atribuye la posesión al licenciatario (cfr. VOGEL, K., *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law Internacional, 3.ª ed., London, 1997, págs. 787 y 788 (m.no. 44)). DE HOSSON menciona la necesidad de determinar el valor que tienen para el transmitente los derechos que ha transmitido (cfr. DE HOSSON, F. C., «Taxation of Cross-Border Software Payments (Article 12)», *Intertax*, núm. 12, diciembre, 1992, pág. 684). LOKKEN se refiere a los orígenes económicos de las rentas procedentes de la propiedad intelectual como criterio para deslindar la venta de la cesión de uso [cfr. LOKKEN, L., «The Sources of Income From International Uses and Dispositions of Intellectual Property», 36 *Tax Law Review*, 233, 247 (1981)].

<sup>50</sup> Sobre las diferencias entre *know-how* y prestaciones de servicios en el Comentario de la OCDE y los problemas planteados en los CDI españoles, vid. nuestros trabajos GARCÍA HEREDIA, A., «Who knows the riddle of *know-how*? Spain becomes entangled in the web of intangibles», *European Taxation*, n.º 3, March, 2005, págs. 103-112 y «El *know-how* en los convenios de doble imposición: el caso del Opel Corsa», *Revista de Información Fiscal*, n.º 64 (Julio-Agosto 2004), págs. 11-56.

<sup>51</sup> Existen algunas CDI en los que las rentas por prestaciones de servicios se incluyen en el artículo de los cánones [vid. Convenios españoles con Brasil (1974), Suecia (1976), Italia (1977), Marruecos (1978), EE.UU. (1990), Australia (1992), Argentina (1992), India (1993), Noruega (1999)].

<sup>52</sup> Cfr. parágrafos 11.5 y 14.3 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

#### 4.6. Contratos mixtos («Mixed contracts»).

La figura del contrato mixto encuentra aplicación en diversas rentas de la fiscalidad internacional y, en relación con los cánones, se presenta en ámbitos como los programas de ordenador (parágrafo 17) el *know-how* (parágrafo 11.6) o las representaciones artísticas (parágrafo 18). Según el Comentario de la OCDE al artículo 12 (parágrafo 11.6), el contrato mixto se debe resolver, en principio, aplicando a cada prestación del contrato el régimen fiscal que le corresponda. Para ello, es necesario descomponer la cuantía del pago y determinar qué rentas pertenecen a cada una de las prestaciones. Este fraccionamiento o descomposición del contrato debe efectuarse con base en las informaciones contenidas en el contrato y, cuando éstas no sean suficientes, el fraccionamiento se hará por medio de un reparto razonable. En otras ocasiones, es necesario aplicar a toda la renta del contrato mixto el mismo régimen fiscal, con independencia de la diversa naturaleza que puedan tener las prestaciones que contiene<sup>53</sup>. La aplicación de esta última regla tiene lugar: a) cuando una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el «objeto principal del contrato» (*principal purpose of the contract*), mientras que las otras prestaciones previstas no tiene más que un «carácter accesorio y de escasa importancia» (*ancillary and largely unimportant character*) y b) cuando no sea posible fraccionar o descomponer el contrato.

En relación con los programas de ordenador, el Comentario cita dos ejemplos de contrato mixto (parágrafo 17), esto es, la adquisición de un equipo informático (hardware) que incorpore programas de ordenador y el contrato de cesión de uso de programas de ordenador con prestaciones de servicios incluidas. En el primer supuesto, el problema se suele plantear en relación con el software operativo o de sistema que va incorporado a un determinado equipo (hardware). Esto se debe a que las rentas procedentes de un equipo suelen contener también las relativas a ese software operativo que ya lleva incorporado la máquina (*bundled software*). A nuestro juicio, de acuerdo con la reglas de la OCDE sobre los contratos mixtos, habría que someter la remuneración por el software operativo al mismo régimen fiscal aplicable al hardware. Ello es así porque la prestación principal consiste en la venta de un equipo y no en la de los programas operativos que lleva incorporados<sup>54</sup>. El segundo de los ejemplos que señala la OCDE se produce cuando el contrato contiene, junto con la cesión de uso de un software, toda una serie de prestaciones de servicios relativas al mismo, tales como la instalación del software o los servicios de mantenimiento y asesoramiento informático. La prestación principal es la cesión de uso de software, mientras que las prestaciones de servicios sobre el mismo tienen más bien un carácter accesorio<sup>55</sup>. Por lo tanto, al igual que en el caso anterior, se debe aplicar a toda la remuneración el régimen fiscal que corresponda a la prestación principal.

<sup>53</sup> Esta última suele ser la opción más frecuente. En palabras de VAN DER LAAN estaríamos ante el «principio de sustancia económica» (*principle of economic substance*), en cuya virtud todo lo que sea tratado económicamente como una unidad también debe ser tratado fiscalmente como tal (*cf.* VAN DER LAAN, «Computer software in international tax law», ob. cit., pág. 268).

<sup>54</sup> Por ejemplo, un avión tiene incorporado todo un software que permite controlar las funciones de la aeronave, sin embargo, el pago del contrato se realiza principalmente por el avión y no por el software que lleva incorporado. Lo mismo sucede con muchos otros bienes que tienen incorporado un software que permite su utilización y desarrollo, tales como máquinas de escribir, calculadoras, fotocopiadoras, teléfonos, cajeros, televisiones, etc. En estos casos, los pagos no se efectúan en contraprestación del programa de ordenador incorporado sino del bien tangible en sí.

<sup>55</sup> Al respecto *cf.* RTEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995/459) y RDGT de 12 de junio de 1995.

#### 4.7. Pagos del comercio electrónico.

El 28 de enero de 2003 tuvo lugar una importante modificación del Comentario al artículo 12 del MC OCDE debido a las particularidades que plantea el comercio electrónico en relación con los cánones. El objeto de las transacciones electrónicas puede ser cualquier producto digital adquirido a través de Internet, es decir, «descargado electrónicamente» (*electronically downloaded*). Por tanto, estas reglas se aplican no sólo a programas de ordenador, sino también a cualquier otro tipo de productos digitales, tales como imágenes, sonidos o texto adquiridos vía Internet. En este sentido los párrafos 17.1-17.4 del Comentario plantean el problema de la calificación fiscal que merecen los pagos producidos en el seno del comercio electrónico para delimitar los supuestos en los que dichos pagos deben ser calificados como cánones. Estos nuevos párrafos han sido el resultado del trabajo llevado a cabo por el grupo de expertos de la OCDE dedicado a la calificación de las rentas procedentes del comercio electrónico (*Technical Advisory Group on Treaty Characterisation issues arising from e-commerce*).

El propio Comentario al artículo 12 indica que los principios expuestos para los programas de ordenador son también aplicables a los productos digitales del comercio electrónico. En este sentido se contempla también el principio de irrelevancia de la forma, ya que la particularidad del medio utilizado en la contratación –Internet– no motiva un tratamiento fiscal diferente. Lo relevante para saber cuándo tales rentas son cánones es, de nuevo, la causa del contrato, es decir, la razón por la cual se efectúa el pago. Del Comentario al artículo 12 que se refiere a las transacciones electrónicas se pueden extraer dos posibles transacciones y asimilarlas a la terminología utilizada con los programas de ordenador:

- Cesión de uso del producto digital sin derechos de autor (*«The payment is essentially for the acquisition of data transmitted in the form of a digital signal»*) (párrafos 17.2 y 17.3). En este supuesto se adquieren productos digitales a través de Internet pero sin ánimo de explotarlos comercialmente, es decir, para un uso o divertimento exclusivo del adquirente, para sus propias necesidades, ya sean éstas personales o profesionales. Por tanto, no se produce la cesión de uso de ningún derecho de autor sino tan sólo una cesión de uso del producto digital. Ésta es la naturaleza que tienen los pagos efectuados por descargar de Internet una canción, una imagen, un videojuego o cualquier otro producto digital. El adquirente almacena este producto en el disco duro de su ordenador, en la memoria RAM, en un CD o en cualquier otro soporte.

La OCDE dedica unas cuantas líneas para dejar claro que la copia del producto digital, que es necesaria para poder descargarlo electrónicamente, no implica la utilización de derecho de autor por el cliente. Dicha copia es tan sólo necesaria para poder adquirir el producto de Internet, es decir, para que éste pueda ser «capturado y almacenado» (*captured and stored*). La OCDE pone de manifiesto cómo la realización de esta copia implica, según la legislación de algunos Estados o las cláusulas de ciertos contratos, el uso de derechos de autor por el cliente. En cualquier caso, ya se considere que dicha copia implica o



no derechos de autor, el pago se efectúa por la simple adquisición del producto digital pero no por la explotación comercial del mismo. De esta manera, en una cesión de uso personal o profesional, al no existir en puridad cesión de uso de derechos de autor, las rentas no serían cánones, sino que podrían ser beneficios empresariales del artículo 7 del MC OCDE.

- Cesión de uso de derechos de autor («*Consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product*») (parágrafo. 17.4). En este supuesto, a diferencia del anterior, la descarga de Internet de un producto digital se efectúa con el fin de proceder a una explotación comercial del mismo. Para ello es necesaria la cesión de uso de derechos de autor, por lo que los pagos referentes a este tipo de «descargas» sí serían cánones. La OCDE señala como ejemplo la adquisición por Internet de una imagen con el fin de estamparla en la portada de un libro que va a ser publicado. Esto no se puede realizar sin una previa cesión del uso de derechos de autor en relación con la imagen que va a ser utilizada en la cubierta del libro, por lo que es necesario ceder el uso del derecho a reproducir y distribuir dicha imagen.

## 5. LA POSICIÓN ESPAÑOLA

La posición española sobre la calificación de las rentas del software en los CDI se estudiará, por un lado, en relación con la observación española efectuada al Comentario al artículo 12 del MC OCDE (observación núm. 28) y, por otro, en relación con las resoluciones judiciales y administrativas sobre la materia. En ambos casos, se analizará la posición mantenida por España teniendo en cuenta las desviaciones que presenta con respecto al Comentario de la OCDE al artículo 12.

### 5.1. La observación española a los Comentarios de la OCDE.

El Estado español desde 1992 ha formulado dos importantes observaciones sobre programas de ordenador al Comentario al artículo 12 del MC OCDE. La primera se ha mantenido inalterable a lo largo de más de diez años, desde el MC OCDE de 1992 hasta su versión del 2003. La segunda se ha formulado a partir de esta última fecha y es la que actualmente está vigente.

- Observación núm. 28 (MC OCDE 1992-2000): España, al igual que la OCDE, considera cánones los pagos referentes a la cesión de uso de derechos de autor sobre un programa de ordenador. La diferencia está en que España, además, también considera cánones los pagos por la cesión de uso personal o profesional de los programas que no implican derechos de autor. En consecuencia, para el Estado español, tanto si se ceden derechos de autor sobre el programa como si se cede simplemente el uso del mismo –ya sea con

finés personales o profesionales–, las rentas referentes a dichas transacciones serán cánones. Por el contrario, la OCDE sólo considera cánones las rentas procedentes de una cesión de uso de derechos de autor pero, en ningún caso, las relativas a una simple cesión de uso del programa.

- Observación núm. 28 (MC OCDE 2003): al igual que en la anterior observación y siguiendo a la OCDE, España continúa considerando cánones las rentas procedentes de una cesión de uso de derechos de autor. La novedad consiste en que sólo van a tener la consideración de cánones –junto con la cesión de uso de derechos de autor– los pagos procedentes de una cesión de programas de ordenador para uso profesional siempre que tales programas «no estén absolutamente estandarizados sino, de alguna forma, adaptados al comprador»<sup>56</sup>. Esta nueva observación restringe más el concepto de canon para los programas de ordenador, pues ahora se exigen dos requisitos para que las rentas por cesión de uso de software sin derechos de autor se califiquen como cánones:
  - La cesión de uso debe ser para fines profesionales y no personales.
  - La cesión de uso debe tener por objeto una clase concreta de programas de ordenador, aquellos que no estén absolutamente estandarizados sino, de alguna forma, adaptados al comprador.

La observación española de 2003 excluye del concepto de canon los pagos referentes a cesiones de uso personales y, lo que es más importante, presta atención a la clase de programa de ordenador. Por el contrario, para la OCDE, el hecho de estar en presencia de un programa estándar o de un programa hecho a medida no supone un trato fiscal diferente. A nuestro juicio, esta observación plantea problemas cuando se refiere a una clase de programas de ordenador en términos tan ambiguos, esto es, «programas que no estén absolutamente estandarizados sino, de alguna forma, adaptados al comprador». Por otro lado, parece que la nueva observación se acerca un poco más a la posición mantenida en el Comentario de la OCDE debido a que excluye del concepto de canon la cesión de uso de software con fines personales, por lo que se van eliminando transacciones en las que no se negocia con derechos de autor en sentido fiscal. A pesar de ello, extraño sería que, incluso con la antigua observación, se calificaran como cánones unas rentas procedentes de una simple cesión de uso personal del software, como puede ser la que tiene lugar cuando un particular adquiere para su propio uso un programa de ordenador por medio de una licencia *shrink wrapped*.

<sup>56</sup> Además de España son varios los Estados que han formulado observaciones en este sentido. Méjico realiza una observación muy similar a la española pero con la importante diferencia de que no limita la cesión de uso profesional a un tipo concreto de software. Eslovenia afirma lo mismo que decía antes España pero restringe la cesión de uso profesional a los mismos programas a los que ahora la restringe nuestro país. La observación de Grecia mantiene la misma redacción que tenía la antigua observación española. Corea tiene una observación un tanto anómala con relación al resto de las comentadas, ya que no repara en las distintas cesiones de uso sino que se limita a decir que la transferencia de *know-how* a través de programas de ordenador es un canon. Además, Polonia y Portugal efectuaron una reserva (parágrafo 43) afirmando que tratarán como cánones las rentas procedentes del software siempre que no deriven de una total transferencia de los derechos sobre el mismo.

## 5.2. La aplicación administrativa y jurisprudencial de los cánones del software.

La gran mayoría de los pronunciamientos españoles consideran cánones las rentas de una simple cesión de uso de software en la que no se produce cesión alguna de derechos de autor sobre el mismo. Ésta es la línea que viene manteniendo el Estado español a través de las observaciones al Comentario al artículo 12 del MC OCDE. Los órganos judiciales y administrativos españoles no limitan el concepto de canon a la cesión de uso de derechos de autor sobre un programa de ordenador, sino que, para gravar un mayor número de rentas en la fuente, se amplía el concepto de canon a los pagos por la simple cesión de uso de un programa de ordenador que no implica derechos de autor.

### 5.2.1. La clase de programa de ordenador.

La IFA y la OCDE han dejado claro que la clase de programa de ordenador no debería influir en la calificación de sus rentas en los CDI, sin embargo, la observación española de 2003 presta especial atención a una clase concreta de programa de ordenador. La jurisprudencia y doctrina administrativa también han considerado que la clase de software es determinante para definir a una renta como canon, hasta el punto de afirmar que el software estándar no puede generar cánones<sup>57</sup>. Estos pronunciamientos, teniendo en cuenta que los cánones del software deben ser rentas que deriven de la cesión de uso de derechos de autor, han considerado que sólo el software específico puede dar lugar a ellos, por ser éste, según los tribunales, el único susceptible de ser protegido por tales derechos. En nuestra opinión, los pronunciamientos españoles en materia fiscal que han considerado que los derechos de autor sólo protegen a los programas específicos pero no a los estándar no han interpretado de manera adecuada la protección que dispensa la propiedad intelectual. Los programas de ordenador se protegen por la propiedad intelectual con independencia de su clase (*vid.* 2.3). En relación con los programas originales y adaptados los pronunciamientos no hacen distinciones en cuanto a la calificación de sus rentas, por lo que en esta materia existe una igualdad de trato fiscal entre ambos<sup>58</sup>.

<sup>57</sup> *Vid.* RRDGT de 29 de agosto de 2001 (NFC013022) y 16 de mayo de 2002 (NFC016537), la RTEAC de 25 de septiembre de 1991 (NFJ001347) (Considerando 5.º) y las SSAN de 28 de febrero y 16 de mayo de 1995 (FFDD 5.º y 4.º, respectivamente) dictadas en el caso «Opel». En la línea de considerar que el software estándar no produce cánones, se muestra también ahora la nueva observación española núm. 28 al Comentario de la OCDE sobre el artículo 12 del Modelo.

<sup>58</sup> *Vid.* RRDGT de 1 de noviembre y 11 de noviembre de 1991 en la que se señala que «un programa adaptado, sigue siendo, como el programa original», propiedad de la empresa que lo cede. En la misma línea, la RDGT de 6 de junio de 2003 (NFC018175) indica que «el suministro de nuevas versiones de los programas, ligeramente mejoradas, tiene la misma naturaleza que se acaba de analizar para la cesión de los derechos sobre los programas en sí mismos y, por tanto, seguirá su mismo tratamiento». La igualdad de trato fiscal entre los programas originales y derivados se confirma también en el artículo 96.3 LPI cuando se afirma que la protección otorgada a los programas de ordenador también se extiende a cualesquiera versiones sucesivas del programa así como a los programas derivados, salvo aquellas creadas para ocasionar efectos nocivos en un sistema informático.

### 5.2.2. Las prestaciones de servicios informáticos y las bases de datos.

Se ha planteado si las rentas por prestaciones de servicios sobre programas de ordenador deben recibir la misma calificación que las rentas por el respectivo programa de ordenador. El objeto de estos contratos no sería el software en sí mismo, sino unas determinadas prestaciones de servicios que recaen sobre el software.

En todos los pronunciamientos analizados está claro que las prestaciones de servicios sobre el software no están incluidas en el concepto de software, por lo que una cosa son los programas de ordenador y otra los servicios relativos a los mismos. El error se produce cuando los tribunales consideran que las rentas por servicios informáticos son cánones debido a que se configuran como «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas»<sup>59</sup>. En nuestra opinión, debería estar claro que el *know-how* y las prestaciones de servicios no son lo mismo. Los tribunales deberían haber tenido en cuenta el Comentario al artículo 12 del MC OCDE en el que se pone un gran énfasis en la distinción entre *know-how* y prestaciones de servicios<sup>60</sup>.

Otra de las cuestiones que plantean las prestaciones de servicios sobre programas de ordenador es en relación con los contratos mixtos. En muchas ocasiones, en un solo contrato y bajo una misma contraprestación se incluyen tanto la cesión material del software como toda una serie de prestaciones asociadas a la misma, que pueden ir desde la instalación física del programa hasta servicios posteriores de mantenimiento. La solución para estos casos es diferente en el Comentario al MC OCDE y en los pronunciamientos españoles. Con base en el Comentario al artículo 12 de la OCDE, la cesión de uso del software no podría generar cánones por no implicar cesión alguna del uso de derechos de autor, ya que se trata, tan sólo, de una cesión de software para un uso normalmente empresarial o industrial, pero no para una explotación comercial del mismo. Igualmente, de acuerdo con el Comentario de la OCDE, las prestaciones de servicios tampoco pueden generar cánones, pues éstas se deben distinguir de las rentas del *know-how*, las cuales sí tendrían la calificación de cánones<sup>61</sup>. Todo lo contrario sucede en los pronunciamientos españoles que, en la línea de la observación española al Comentario, consideran que la simple cesión de uso de un software da lugar a un canon y, en consecuencia, si existen prestaciones de servicios sobre el mismo deberán tener también tal carácter por aplicación de la doctrina del contrato mixto<sup>62</sup>.

<sup>59</sup> Vid. STS de 24 de octubre de 1998 (NFJ007030), SAN de 23 de noviembre de 2000 (NFJ010296), Sentencias de la Audiencia Territorial de Madrid de 11 y 13 de noviembre de 1985 y RTEAC de 25 de septiembre de 1991 (NFJ001347).

<sup>60</sup> Vid. párrafos 11-11.6 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

<sup>61</sup> Véase nota anterior.

<sup>62</sup> Vid. RRTEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995/459) y 18 de marzo de 2003 (JUR 2003/163427) y RRDGT de 22 de julio de 1998 y 12 de junio de 1995.

Algunos pronunciamientos también han abordado contratos cuyo objeto consiste en la utilización de bases de datos <sup>63</sup>. Los tribunales han considerado que los pagos por la utilización de bases de datos deben ser cánones por tratarse de una cesión de uso de programas de ordenador <sup>64</sup>. Por su parte, la DGT ha exigido que el acceso a las bases de datos se configure de una forma determinada para estar en presencia de un canon. En este sentido ha afirmando que es necesario que la empresa que accede a la base de datos no se limite a un acceso pasivo o de simple acumulación sino que, de alguna forma, debe participar de manera activa y propia en dichos datos <sup>65</sup>.

### 5.2.3. La naturaleza jurídica de las transacciones como venta o cesión de uso.

La gran mayoría de los pronunciamientos no han reparado en las diferentes clases de cesiones de uso a las que nos hemos referido –personales, profesionales y para una explotación comercial– <sup>66</sup>, sino que, simplemente, contraponen cesión de uso a transmisión de la propiedad. No importa si la cesión de uso implica o no derechos de autor, lo relevante para que la renta sea canon es que no se trate de una transmisión de la propiedad. Ésta ha sido la trayectoria de gran parte de la doctrina de la DGT <sup>67</sup> y del TEAC <sup>68</sup> que ha considerado cánones las rentas procedentes de una cesión de uso de software, hubiera o no implicados derechos de autor en dicha cesión. Ésta es la misma postura que viene manteniendo el Estado español a través de las observaciones al Comentario al artículo 12 del MC OCDE.

<sup>63</sup> La protección jurídica de los programas de ordenador es diferente de la correspondiente a las bases de datos (cfr. BERCONVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., «Artículo 10.2», en la obra *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, Tecnos, 2.ª ed., Madrid, 1997, pág. 194 y Directiva 96/9/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 1996, sobre protección jurídica de las bases de datos). Las bases de datos pueden contener todo tipo de elementos, incluso obras que a su vez estarán protegidas por los derechos de autor, no obstante, a las bases de datos se dispensa una protección especial en cuanto conjunto o unión de varios elementos que pueden ser independientes (cfr. BERCONVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R., «La protección jurídica de las bases de datos», *Revista de Propiedad Intelectual*, núm. 1, 1999, págs. 11 y ss.).

<sup>64</sup> Vid. SAN de 20 de julio de 2000 (JT 2001/9) y RRTEAC de 11 de febrero de 1997 (JT 1998/1963), 11 de junio de 1997 (JT 1997/946) y 23 de julio de 1997 (NFJ005857).

<sup>65</sup> Vid. RRDGT de 24 de julio de 1987 y 3 de febrero de 1988. Ambas Resoluciones afirman que «si el proceso de los datos sobre las diferentes funciones empresariales mecanizadas se efectúa por el Centro de Ordenadores de la Compañía británica utilizando la empresa española los terminales del sistema únicamente para alimentar el mismo y contener la información procesada», se trataría de un prestación de servicios. Por el contrario, si la empresa española «realiza por sí misma, aplicaciones específicas utilizando al efecto equipo, programas o conocimientos reservados cedidos por la Compañía británica», los pagos efectuados serían cánones.

<sup>66</sup> Tan sólo en algún pronunciamiento aislado se repara, muy sucintamente, en las diferentes clases de cesiones de uso (vid. RRDGT de 9 de junio de 1997 y 14 de marzo de 1994).

<sup>67</sup> Vid. RRDGT de 1 de noviembre de 1991, 11 de noviembre de 1991, 14 de marzo de 1994, 11 de julio de 1997, 22 de julio de 1998, 31 de julio de 1998, 16 de noviembre de 1999, 17 de abril de 2000, 18 de abril de 2000, 29 de agosto de 2001, 12 de abril de 2002 ó 10 de mayo de 2002. Consúltense por todas la de 29 de agosto de 2001 (núm. 1602-01, NFC013022). Otras Resoluciones más recientes, como la de 6 de junio de 2003 (NFC018175), parecen ya seguir la postura española de la nueva observación.

<sup>68</sup> Vid. RRTEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995/459) y 18 de marzo de 2003 (JUR 2003/163427).

La contraposición entre la cesión de uso y la transmisión de la propiedad ha adquirido un especial relieve en las sentencias que se refieren al que se podría denominar como el caso del «Opel Corsa»<sup>69</sup>. Esta jurisprudencia discute la calificación de los pagos referentes a los contratos suscritos entre la empresa alemana «Opel» y la española «General Motors». En virtud de estos contratos, la empresa alemana cedía a la española una serie de programas de ordenador específicos para ser utilizados en la fabricación de vehículos y, a cambio, la empresa española, previa ampliación de su capital social mediante la aportación de los citados programas, le entregaría a la empresa alemana acciones totalmente desembolsadas. Este contrato se califica como una operación societaria que se realiza a través de la aportación *in natura* de un software específico que aporta la empresa alemana y que es retribuido con acciones de la empresa española.

La AN considera que hay cánones debido a que el software objeto del caso es de carácter específico. La Audiencia afirma que este software es el único que protege nuestra LPI, ya que esta ley no permite la transmisión de la propiedad de los programas de ordenador sino, tan sólo, una cesión de uso de los mismos. Por el contrario, el TS casa la Sentencia de la Audiencia y considera que no estamos en presencia de cánones, porque del contenido del contrato se desprende que las partes no pretendían una transmisión de la propiedad sino, tan sólo, una cesión de uso. En este caso, el TS mantuvo la que se ha denominado «tesis de la indiferencia», en cuya virtud no tiene sentido cuestionarse si ha existido una cesión de uso o una transmisión de la propiedad por tratarse de una operación societaria con aportación *in natura* de una serie de programas de ordenador<sup>70</sup>. En palabras del Magistrado, «toda aportación social *in natura*, cualquiera que sea su naturaleza, genera incrementos o disminuciones patrimoniales, y nunca rendimientos»<sup>71</sup>. En consecuencia, es indiferente que la aportación consista en la transmisión de la titularidad o en ceder su uso, debido a que la contraprestación de tal aportación nunca será una renta o rendimiento para la empresa alemana aportante sino un incremento de patrimonio. El Magistrado indica además que, según el Comentario 5 al artículo 13 del MC OCDE, las aportaciones sociales son consideradas como ganancias de capital<sup>72</sup>.

<sup>69</sup> Esta empresa ha motivado un gran número de pronunciamientos judiciales en relación con los cánones, pero ahora solamente nos referimos a los pronunciamientos sobre los contratos suscritos por «Opel» cuyo objeto eran programas de ordenador, por lo que no se tratan aquí los contratos suscritos por dicha empresa relativos al *know-how* y las prestaciones de servicios. En relación con los programas de ordenador, cuando hablamos del caso «Opel», podemos citar las SSAN 28 de febrero de 1995 (JT 1995/155) y 16 de mayo de 1995. Por su parte, el Tribunal Supremo ha dictado en casación, respectivamente, las Sentencias de 8 de abril de 2000 (2000/3773) y 3 de junio de 2000 (NFJ009860).

<sup>70</sup> Esta postura fue manifestada por el Magistrado GOTA LOSADA en el voto particular a la STS 8 de abril de 2000 (2000/3773) y, posteriormente, dicha postura ha configurado el contenido de la STS 3 de junio de 2000 (NFJ009860), en la que GOTA LOSADA figuraba aquella vez como ponente.

<sup>71</sup> El voto particular contiene extensos fundamentos de derechos dedicados a justificar la diferencia entre rendimientos y ganancias de patrimonio. A lo largo de los mismos se realiza un amplio recorrido histórico por la legislación interna española que se remonta, incluso, al Impuesto General de la Renta de 1967 (*vid.* FFDD 3 y ss.).

<sup>72</sup> La doctrina ha manifestado diferentes opiniones sobre esta jurisprudencia. MARTÍN JIMÉNEZ ha considerado acertado el voto particular (*vid.* «Los programas de ordenador, el MC OCDE y la posición española: algunas notas críticas», *ob. cit.*, pág. 93). CARMONA FERNÁNDEZ ha indicado que lo más correcto hubiera sido calificar a las rentas como cánones al estar en presencia de una cesión de uso. De suerte que lo único que perseguía la empresa era encubrir dicho contrato bajo la apariencia de una compraventa y conseguir así la no imposición en la fuente (*cf.* «La problemática fiscal de los cánones y *know-how*» en la obra *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*, Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, DOC. N.º 24/02, IEF, Madrid, 2001, pág. 11).

A nuestro juicio, en la jurisprudencia examinada nos encontramos en presencia de esa clase de transacciones situadas entre la cesión de uso y la transmisión de la propiedad. Son cesiones de uso que albergan un contenido tan amplio que pudiera aproximar los derechos del cesionario a los de un comprador, por lo que se requiere un análisis detallado de los contratos discutidos examinando con minuciosidad los derechos y obligaciones transmitidos por las partes. Finalmente, si no es posible llegar a una solución con base en los mismos, el Comentario de la OCDE se inclina por considerar que sus rentas están más próximas a una transmisión de la propiedad <sup>73</sup>.

## 6. CONCLUSIONES

El Comentario de la OCDE al artículo 12 del Modelo distingue entre la cesión de uso de derechos de autor sobre un programa de ordenador y la mera transmisión de un programa que no implica derechos de autor y considera que sólo da lugar a cánones la primera de ellas. El problema es que el Comentario no define claramente la diferencia entre cesión de uso y transmisión de la propiedad ni el contenido que deben tener los derechos de autor sobre un programa. Las *software regulations* de los EE.UU., por el contrario, sí regulan con más detalle estas cuestiones, por lo que las mismas podrían tenerse en cuenta para reformular el Comentario de la OCDE. Si los Comentarios de la OCDE pueden funcionar, de algún modo, como contexto de un CDI, el hecho de que el Comentario no desarrolle en profundidad estas cuestiones podría suponer que, de acuerdo con el artículo 3.2 del MC OCDE, se debiera acudir a la ley interna de los Estados. Esto provocaría el problema de determinar qué Estado debe calificar la renta o, si se concluye que ambos Estados pueden calificarla, el problema podría ser una doble imposición o doble exención.

Del estudio del Comentario de la OCDE al artículo 12 se desprenden, no obstante, dos cuestiones generales de gran interés. En primer lugar, las reglas previstas para los programas de ordenador se pueden extender también a cualquier otra obra protegida por los derechos de autor, con independencia del medio por el cuál se transmita. Esto significa que, para determinar si una renta es canon en los CDI, las reglas de calificación aplicables a un libro o a un programa de ordenador serán las mismas, por lo que los principios enunciados en el Comentario deberían ser formulados de un modo más general. En segundo lugar, se debe señalar que la determinación de los derechos de autor, a los efectos de establecer cuándo existe un canon, difiere del contenido que a tales derechos les atribuyen las leyes materiales de propiedad intelectual. Por ello, debería distinguirse entre derechos de autor fiscales y materiales, pues sólo ante una cesión de uso de los primeros las rentas serían cánones. El criterio que serviría para efectuar esta distinción sería el de la explotación comercial de los derechos. Por ejemplo, mientras que el derecho a efectuar una copia es un derecho de autor, en muchas leyes de propiedad intelectual, no lo es, sin embargo, a efectos fiscales, pues, para ello, se exige que la realización de copias se acompañe además del derecho de distribuirlas al público, es decir, se requiere una explotación comercial de la obra.

<sup>73</sup> Cfr. parágrafo 16 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

En cuanto a la posición mantenida por el Estado español en materia de cánones, ésta ha sido desde siempre la de un Estado importador de tecnología y, por lo tanto, su postura es la de ampliar el concepto de canon para incluir en su ámbito el mayor número posible de rentas. La jurisprudencia y doctrina administrativa tienen claro que las transmisiones de propiedad no producen cánones y se mantienen en la línea de las observaciones españolas considerando que todas las cesiones de uso de software dan lugar a un canon, con independencia de que se hayan cedido o no derechos de autor. Por otra parte, los pronunciamientos españoles confunden los contratos que tienen por objeto *know-how* de aquellos que consisten en meras prestaciones de servicios y afirman que son cánones los pagos por prestaciones de servicios informáticos al entender que las prestaciones de servicios son «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas». Estos casos se habrían resuelto mejor si las autoridades españolas hubieran tenido en cuenta las diferencias entre *know-how* y prestaciones de servicios en el Comentario de la OCDE al artículo 12.