

IGNACIO CRUZ PADIAL

*Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de
Málaga*

Extracto:

EL continuo incremento de la actividad económica que se genera entre las empresas, de distintos países, hace que las relaciones tributarias internacionales adquieran cada día mayor protagonismo.

Consecuencia de este hecho es que las cuestiones susceptibles de originar controversias se incrementan; pues bien, entre ellas, una de las que mayores conflictos de calificación tributaria está originando es la cuestión de los cánones.

Como sabemos, el que unas rentas se cataloguen como cánones o como actividad empresarial o profesional es importante a los efectos tributarios, ya que su gravamen será completamente distinto, puesto que tributarán en origen o en sede del perceptor de las rentas.

Asimismo, existe una falta de concreción en nuestra normativa interna de lo que son cánones y de otros conceptos relacionados como son: asistencia técnica, *know-how*, u otros. Esto hace que haya que recurrir a lo establecido en la normativa internacional, que no es otra que la recogida en el Modelo de Convenio de la OCDE.

Pues bien, a tratar de concretar las cuestiones descritas, con el apoyo que la jurisprudencia pueda aportar en esta cuestión, se ha dedicado el presente trabajo que, en síntesis, pretende poner de relieve las deficiencias que esta casuística genera, en la actualidad, en nuestro marco tributario.

Sumario:

Introducción.

1. Canon.

1.1. Ámbito interno.

1.2. Ámbito internacional.

2. Sujeción y gravamen de los cánones.

3. Prestación y cesión de tecnología: aspectos puntuales y situaciones específicas.

3.1. *Know-how* frente a asistencia técnica.

3.2. Enajenaciones-cesiones.

3.3. Prestaciones de servicios-cánones.

3.3.1. Servicios de investigación y desarrollo.

3.3.2. Servicios de formación.

3.3.3. Servicios de prestación de software.

3.3.4. Servicios de acceso a bases de datos.

3.3.5. Otros servicios.

4. A modo de conclusión.

INTRODUCCIÓN

Entre los diversos temas que, en la actualidad, suscitan interés en el marco de la fiscalidad internacional, uno de los que más trascendencia alcanza, por el protagonismo práctico que suscitan las rentas que generan, es el que se deriva de toda la casuística anexa a los contratos que implican transferencias tecnológicas y asistencia técnica derivadas de ellos. En definitiva, el tener clara la distinción entre lo que es una renta de carácter empresarial y un canon o asistencia técnica. Todo ello a efectos de su catalogación fiscal, puesto que el tratamiento aplicable no es homogéneo según se identifique de una forma o de otra.

En efecto, esta cuestión presenta, además, otras connotaciones, como es la cortedad normativa que hay en la definición de lo que es el concepto de canon, que se une, por otra parte, a una jurisprudencia que podríamos catalogar como confusa y que no ayuda en nada a delimitar esta situación.

A todo ello se une el hecho de que estamos inmersos en el marco de unas relaciones tributarias de carácter internacional, en las que a la hora de catalogar unas rentas concretas, como una modalidad u otra, no podemos obviar la cuestión de que puede existir un convenio para evitar la doble imposición (CDI), que habrá que considerar.

Pues bien, es en este contexto marco, que es el que existe, en el que pretendemos delimitar esta modalidad de rentas y proceder a su catalogación, bien como rentas empresariales o como cánones, y todo ello con la finalidad última de que tributen de forma efectiva por lo que realmente son.

1. CANON

Parece evidente, por nuestra parte, que si nuestra pretensión es clarificar cómo se sujetan a gravamen las transferencias de tecnología y, a su vez, logramos discernir los matices que permitan distinguir el concepto de canon de lo que puede ser asistencia técnica o *know-how*, sería congruente el hecho de que, de entrada, tratáramos de clarificar qué es cada uno de los conceptos aludidos.

Para alcanzar la pretensión descrita, vamos a tratar de delimitar estos conceptos, tanto en la normativa interna como a nivel internacional, considerando, para ello, incluso el hecho de que exista un convenio de doble imposición.

1.1. **Ámbito interno.**

Cuando acudimos a nuestra normativa interna al objeto de delimitar el concepto de canon, nos encontramos con el hecho de que en esta cuestión surge lo que podríamos calificar como primera paradoja, y es que ni las transferencias de tecnología ni los llamados cánones son fáciles de identificar en nuestra legislación interna.

En efecto, en el marco de nuestras normas, Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y otras Normas Tributarias, a pesar de que se alude en diversas ocasiones al término cánones, es más, incluso se cita de forma expresa como una de las categorías de rentas que están sometidas a tributación, sin embargo, su carencia definitoria es absoluta ¹.

Pues bien, esta falta de concreción que, a este respecto, tiene la Ley 41/1998, se pone de manifiesto en su artículo 12.4, al especificar que, cuando proceda calificar los distintos conceptos de renta en función de su procedencia, se atenderá a los criterios establecidos en la Ley 40/1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias. De ello se deduce que el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) debe servirse de las categorías de rentas descritas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) para conocer la naturaleza y consiguiente regla de sujeción e imposición para aquellas que obtienen los no residentes.

En esta situación nos encontramos que, en el artículo 23.4 del IRPF, si excluimos intereses y dividendos, con arreglo al catálogo de otros rendimientos del capital mobiliario, y tratamos entonces de delimitar la frontera para los cánones, seguiremos encontrándonos con una indefinición. En efecto, en el precepto descrito, encontramos posibles rentas afines, como los rendimientos procedentes de los derechos de la propiedad intelectual o industrial o los derivados de las prestaciones de asistencia técnica; sin embargo, las rentas vitalicias o temporales y los rendimientos derivados del arrendamiento de negocios o minas, que también están, parece obvio que no podemos alojarlos dentro de la categoría de cánones.

Asimismo, la norma, artículo 23.4 del IRPF, excluye de su ámbito las rentas que se producen en razón de una actividad económica, bien porque los bienes y derechos estén afectos a la misma o porque se trate de derechos explotados por el propio autor. De igual modo, también quedan fuera de este ámbito ciertas rentas procedentes de la propiedad intelectual, cuando se cede la explotación por el autor. Sin embargo, en el ámbito del IRNR, las rentas que surgen en ambos casos no podrán ser otra cosa que cánones.

¹ Véase, a este respecto, cómo en la normativa anterior, Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, en su Reglamento, artículos 113 y 256, existían, es cierto que de una forma más o menos indirecta, ciertas referencias conceptuales al concepto de canon.

Ante esta situación, nos encontramos que la LIRPF, más que ayudar, está induciendo a confusión, puesto que no tendría sentido que el legislador, cuando ha regulado el IRNR, pensara que los cánones no comprendieran las rentas propias de las transferencias de intangibles, cuando éstas tuvieran carácter empresarial, puesto que aceptar esta interpretación significaría dejar sin sentido y vacía de contenido la tributación de estas rentas en nuestro país.

En síntesis, nos encontramos que nuestra normativa interna, una por no definir y otra por falta de concreción, no otorga ninguna respuesta satisfactoria que aclare el concepto de canon y sus posibles modalidades de renta colaterales.

1.2. **Ámbito internacional.**

Hablar de ámbito internacional en el tema de cánones, por lo que a su tributación se refiere, es considerar el Modelo de Convenio de la OCDE (MCOCDE), y en concreto su artículo 12.

En efecto, la mayoría de convenios tributarios que se realizan en la esfera internacional, en el número 12 de su cuerpo legal, suelen mostrar una redacción en los mismos términos que la reflejada en el MCOCDE². Podemos decir que la norma bilateral está reflejando lo que la legislación nacional no dice, y como estamos hablando de una cuestión recogida en un tratado debe ser interpretado de manera singular.

Sobre esta cuestión, resaltar el hecho de que a diferencia de lo que acontece con otros preceptos, como dividendos e intereses, no se establece ninguna remisión a las normas nacionales en cuanto a la catalogación de las rentas comprendidas en el artículo 12 del Modelo de Convenio.

Sin embargo, en todo momento, hay que tener presente que el MCOCDE, en su artículo 3, prevé que cualquier expresión que no esté definida en el tratado que se suscriba tendrá el significado que le atribuya, a los impuestos objeto del Convenio, la legislación de cada Estado contratante (Estado de la fuente de rentas).

La situación descrita, y debido a la inmensa casuística que puede generarse, nos obliga a buscar otras fuentes que nos ayuden a encontrar una interpretación válida del concepto cánones. Dichas fuentes podrán ser de carácter técnico, como sería la jurisprudencia nacional e internacional, o incluso considerar a la doctrina sin fuerza legal, pero con una influencia trascendente, nos estamos refiriendo

² El artículo n.º 12 del Modelo de Convenio de la OCDE indica que: «Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado si dicho residente es el beneficiario efectivo de los cánones». Asimismo, en su apartado 2 expresa que cánones significa «...las cantidades 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».

riendo a los comentarios al Modelo de Convenio, elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. En este caso, pensamos que estamos ante un elemento interpretativo de primer orden, como ha puesto de manifiesto la jurisprudencia en la materia que se ha construido a inspiración de dichos comentarios ³, y ello a pesar de que se les catalogue como carentes de suficiencia técnica.

Podría decirse que la función práctica que prestan estos comentarios es similar a la que desempeñan las recomendaciones comunitarias o la propia doctrina del Tribunal de Luxemburgo, ya que, en ambos casos, las consecuencias que tiene la interpretación que de ellos se hace es superior a la que podría presumirse por la naturaleza o el rango legal que tienen.

En definitiva, estamos afirmando que, para obtener una definición del concepto de canon, tenemos que acudir a la que de él se otorga en el artículo 12 del Modelo de Convenio y a los comentarios al mismo. De ahí que, con el soporte descrito, establezcamos los grandes rasgos en los que debe moverse la posible identificación o concreción del término:

- a) Su generación tiene que implicar la traslación de uso de un bien mueble o de un derecho.

Si hablamos de bien mueble, cualquier otra fórmula traslativa del dominio que no sea la cesión de uso supondría una ganancia de capital que no sería gravable en el Estado de la fuente, puesto que ya no sería un canon.

En cuanto a la cesión de uso, ésta puede consistir en: equipos industriales, derechos de la propiedad intelectual e industrial, tecnologías no registradas, asistencia técnica; todas ellas como las más significativas o usuales que puedan dar lugar a que se generen rentas con la calificación de canon.

- b) Es indiferente que el sujeto pasivo realice la operación de cesión de uso con habitualidad o lo haga con carácter empresarial, puesto que el precepto especial comprensivo de las transferencias de tecnología e intangibles, artículo 12 del Modelo de Convenio, prima sobre la cláusula general que los tratados, artículo 7, destinan a recoger los beneficios empresariales.

En definitiva, la única especificación que podemos, en principio, realizar del concepto canon proviene de la redacción otorgada en los acuerdos bilaterales de la definición que se le otorga en el artículo 12 del Modelo de Convenio ⁴.

³ Sobre esta cuestión puede verse CALDERÓN CARRERO, J. M.: «Algunas reflexiones en torno a los problemas de interpretación y calificación que plantea la aplicación de los convenios de doble imposición internacional: Análisis a la luz del nuevo Modelo de Convenio OCDE 1992», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 229, 1994, págs. 135-188, en especial págs. 142-143.

⁴ Véanse las consideraciones que a este respecto efectúa CARMONA FERNÁNDEZ, N.: «Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia», *Crónica Tributaria*, n.º 100, 2001, págs. 51-52.

2. SUJECCIÓN Y GRAVAMEN DE LOS CÁNONES

La cuestión primordial en el tratamiento de las rentas derivadas de las transferencias de tecnología e intangibles, en general, proviene de su calificación, puesto que, una vez decidida ésta, su sujeción y gravamen no debe presentar dificultades, al menos si lo comparamos con las que suscita el concepto.

Pues bien, a esta cuestión vamos a dedicar nuestra atención. En efecto, en nuestra actual normativa, es el artículo 12.1.e de la Ley 41/1998 el que establece una circunstancia determinante de la sujeción, y es que: los cánones, por el mero hecho de ser satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o establecimientos permanentes situados en el mismo, se encuentran sujetos al IRNR, es más, ello es así, incluso en el supuesto de que los bienes o derechos cedidos se utilicen fuera de nuestro territorio.

Éste podríamos decir que es el marco general, ahora bien, como casuística especial debemos anotar que si las rentas obtenidas derivan de prestaciones de asistencia técnica, el nexo de atracción para someter a gravamen las rentas ya no será el mero pago del rendimiento, sino que será otro, como es el lugar de realización o utilización de la prestación en territorio español, artículo 12.1.b.b', de la LIRNR.

Todo lo cual nos pone de manifiesto que nuestro marco de sujeción primario, siendo conciso, es lo suficientemente amplio para gravar, tanto por el mero pago del rendimiento como por la realización de la prestación en territorio español.

Pues bien, acotado el marco de sujeción, procede delimitar las posibles exoneraciones. A este respecto, y no sin ciertas dificultades, encontramos que en el artículo 13.1.f de la LIRNR tan sólo se otorga esta distinción a las rentas derivadas del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.

Todo ello, sin perjuicio de las rentas que deban quedar libres de impuestos porque así lo prevea un CDI, en el que se disponga la no tributación de las mismas en el Estado de la fuente, sino exclusivamente en el Estado de residencia del percceptor ⁵.

En este punto, y como norma de futuro, hay que contemplar la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, según la cual los cánones satis-

⁵ Con respecto a lo que, de forma concreta, se establezca en el CDI correspondiente, véase, en relación con los intereses, el trabajo de MEDINA CEPERO, J.R.: «El tratamiento tributario de los intereses en los convenios de doble imposición firmados por España», *Impuestos*, n.º 6, 2002, págs. 12-27.

fechos entre entidades vinculadas fiscalmente en el ámbito de la Unión Europea quedarán liberados de obligaciones impositivas en el Estado de origen, siempre que se otorgue adecuada cobertura a una serie de obligaciones informativas ⁶. No obstante, hay que tener presente la reserva española a su puesta en práctica, por espacio de ocho años, a partir de su posible entrada en vigor en 2003.

Determinado el marco de sujeción, procede delimitar los parámetros que configuran el gravamen de las rentas obtenidas que tengan la calificación de canon.

A este respecto, nuestra normativa interna distingue entre el hecho de que las rentas sean obtenidas con o sin establecimiento permanente. Cuando la obtención de renta es sin establecimiento permanente, la mecánica de tributación no presenta peculiaridades, cada renta devengada tributa de forma aislada; en este caso, la base imponible viene determinada por el importe bruto del rendimiento y el tipo impositivo es el general del tributo, 25% ⁷. Por el contrario, si la renta proviene de un bien o derecho afecto a un establecimiento permanente, engrosará las rentas empresariales imputables a éste (ya que deriva de un activo afecto al mismo), lo que le hará perder su singularidad, acogiendo, de esta forma, a una imposición que es bastante afín a la prevista en el régimen general de tributación de las entidades residentes.

Ahora bien, retomando la cuestión en lo que afecta a rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, tenemos que reseñar una peculiaridad, y es que, en las rentas derivadas de prestaciones de asistencia técnica, su base imponible presenta la opción de deducir ciertos gastos específicos, artículo 23.2 de la LIRNR ⁸.

Pues bien, lo descrito se corresponde con lo especificado por nuestra normativa interna en la forma de someter a gravamen las rentas obtenidas a las que se le ha otorgado la calificación de canon.

Sin embargo, la existencia de una norma bilateral, normalmente, modifica en parte las coordenadas descritas. Esto ocurre, en primer lugar, porque nuestras autoridades tributarias se distancian de las tendencias existentes en el seno de la OCDE que, en todo momento, propugnan la no tributación de los cánones en el Estado de la fuente y el gravamen de forma exclusiva en el Estado del perceptor de la renta. Para ello, establecen una serie de reservas al Modelo de Convenio sobre doble

⁶ Véanse los artículos 1 y 2 de la citada Propuesta de Directiva, «...Cada Estado miembro eximirá los intereses y cánones en su territorio de cualquier obligación impositiva sobre tales ingresos...». Esta propuesta puede consultarse en: http://europa.eu.int/eur-lex.es/com/dat/1998/es_598PC0067.html

⁷ Apreciar cómo para los otros dos grandes grupos de rendimientos del capital mobiliario, dividendos e intereses, desde el año 2001, se predica un tipo impositivo del 18%.

⁸ En efecto, el artículo 23.2 de la LIRNR establece que en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica..., la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos, y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente, artículo 4 del Reglamento, Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero.

imposición al objeto de preservar su soberanía fiscal en este campo. Es más, a dichas reservas, se les añade una interpretación extensiva que alcanza a determinadas rentas como pueden ser: las rentas procedentes de bienes de equipo, ciertas transacciones sobre programas de ordenador o, incluso, asistencia técnica ⁹.

En definitiva, nuestra Administración tributaria conserva, en los CDI suscritos, su soberanía tributaria sobre los cánones satisfechos a residentes del otro Estado contratante, lo cual no significa que el ejercicio de dicha facultad quede por entero al libre diseño de las normas internas, sino que, normalmente, es el CDI el que se ocupa de definir un techo al tipo impositivo aplicable.

De esta forma, el CDI, que tiene como función primordial repartir soberanías fiscales, no regula, normalmente, cómo se liquidan los tributos; es decir, no predetermina el tipo aplicable, pero sí pone límite a su cuantía.

Esta situación origina que sea necesario consultar cada CDI debido a la gran variedad de límites de alícuota, cierto que siempre inferiores al tipo interno del 25%, pero con un grado de movilidad muy grande, del 3% con Argentina al 20% con la India; o a tipos variables, como en el convenio con Irlanda, en el que se establece un 5% por derechos de autor, un 8% por películas o medios de reproducción de la imagen y un 10% en los demás casos. También existe la postura contraria, y es que ciertos tratados con carácter excepcional prevén que los cánones no tributen en España, sino sólo en el Estado de residencia, convenios con Hungría, Bulgaria y Polonia ¹⁰.

De otra parte, nos encontramos con el hecho de que las rentas procedentes de asistencia técnica sólo se recogen dentro del concepto de cánones en determinados CDI, como ocurre, entre otros, con los convenios firmados con Australia, Argentina, Marruecos, Suecia, Italia. En los que no se especifica de forma concreta, dichas rentas pasan a ser afectadas por el precepto relativo a las rentas empresariales, artículo 7, o en su caso, profesionales, artículo 14, con la consecuencia inmediata de que no tributan en el Estado de la fuente, salvo que la renta obtenida sea atribuible a un establecimiento permanente perteneciente al no residente ¹¹.

⁹ Nuestro país se reserva el derecho a gravar los cánones en la fuente, así como a gravar como cánones las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso; asimismo, se adhiere a una definición de cánones que incluya las rentas procedentes de la cesión de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores. Véanse números 36-44-45 de las reservas contenidas en el artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

¹⁰ España ha sido normalmente un país importador de tecnología, por ello se justifican las reservas al gravamen de los cánones en la fuente, sin embargo, cuando se hace un convenio con países, con los que se supone que nosotros seremos quienes exportemos tecnología, no se aplican las reservas, sino que tributamos en el Estado donde reside el beneficiario.

¹¹ Incidir, de nuevo, en el hecho de que las rentas de asistencia técnica, no en el tipo impositivo, sino en la base imponible, tienen un carácter semineto (artículo 23.2 de la LIRNR), con independencia de que el CDI en cuestión refrende, como lo hacen el suscrito con EE.UU y Argentina, o silencie este extremo.

3. PRESTACIÓN Y CESIÓN DE TECNOLOGÍA: ASPECTOS PUNTUALES Y SITUACIONES ESPECÍFICAS

Hemos querido reflejar, de forma sintética, el marco normativo que afecta a las rentas derivadas del concepto genérico «*transferencias de tecnología*», por lo que ahora trataremos de incidir en aquellas cuestiones específicas que están resultando complejas en punto a su calificación y consecuencia fiscal, y todo ello, en la medida que sea posible, con el apoyo de los pronunciamientos jurisdiccionales a los que podemos acudir, puesto que son el único resorte que nos queda al objeto de introducir claridad en la delimitación del concepto de canon.

De lo expuesto hasta ahora podemos entrever una idea primordial y es que, dentro de las consideradas rentas tecnológicas, su posible distinción, a los efectos de su catalogación tributaria, está en el carácter activo o pasivo que tengan.

En efecto, por un lado estarán las procedentes de prestaciones de servicios que, salvo que de forma expresa el tratado contemple que la asistencia técnica sea una manifestación de canon, no tributarán en el Estado de la fuente; de otro, las procedentes de las cesiones de intangibles o, lo que es igual, las rentas pasivas. Este último es el espacio en el que nos queremos mover; no obstante, es inevitable que surjan cuestiones colaterales, en torno a la delimitación conceptual de la asistencia técnica o a la calificación fiscal de otras prestaciones de servicios de naturaleza próxima, a las que prestaremos atención.

Otro aspecto a tratar será cuando en un mismo contrato convivan distintas prestaciones, unas pueden ser catalogadas como cánones, mientras otras pueden ser servicios de asistencia técnica complementarios a la cesión de tecnología. En estos casos, habrá que identificar con precisión las rentas que corresponden a cada prestación, al objeto de delimitar los cánones de aquellas otras rentas que no lo sean, todo ello de acuerdo con el CDI aplicable.

Asimismo, contemplar cómo los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE resaltan la necesidad de que exista una calificación separada de las rentas, salvo el caso de que una de ellas absorba con claridad a la otra, porque esta última sea residual o accesoria a la primera.

Esto último ocurrirá, puesto que no podemos obviar que los contratos que se celebran en el seno de empresas multinacionales suelen ser, en la práctica, altamente confusos por la generalidad de prestaciones comprendidas en su ámbito y, por ello, constituye una ardua labor la separación de lo que son cánones por cesión de intangibles, que tributarán en nuestro país al tipo limitado que se haya previsto en el CDI, de aquellas otras rentas correspondientes a prestaciones de servicios conexos con las transferencias de tecnología, que tendrán naturaleza empresarial, siendo, salvo excepción, de exclusiva tributación en el Estado de residencia del perceptor.

En este punto, no será extraño que, debido a la conflictividad en la calificación fiscal de una determinada renta entroncada en las transferencias de tecnología, se pueda acabar suscitando

do la iniciación de un procedimiento amistoso, por el cual las autoridades tributarias de los dos países busquen, sin garantía de que ello ocurra, una solución a sus posiciones interpretativas discordantes ¹².

Pues bien, vamos a recoger aquellas situaciones que se nos antojan más usuales y que son las que originan mayor conflictividad, al objeto de precisar los matices existentes cuando se alude al concepto de canon, para distinguir entre lo que es: *know-how* y asistencia técnica; dentro del *know-how* si nos estamos refiriendo a: un contrato de licencia o de cesión; a la enajenación parcial de la cesión; y, asimismo, cuando las distintas modalidades de prestación de servicios (investigación y desarrollo, formación, prestación de software, acceso a bases de datos y otras) pueden ser comprensivas de cánones.

3.1. *Know-how* frente a asistencia técnica.

Estos dos conceptos están integrados dentro de lo que tradicionalmente se conoce como canon. Sin embargo, a partir de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, nuestra doctrina administrativa efectúa una interpretación del concepto de *know-how* que lo escinde de forma nítida de la asistencia técnica ¹³.

Desde esta línea descrita, podemos considerar que al estar incluida en la definición de cánones la expresión: las cantidades satisfechas «...por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas», hay que considerar como canon al *know-how* ¹⁴, que se caracteriza por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y, asimismo, tampoco garantiza el resultado, con lo que difiere de aquellos otros contratos que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, a partir del conocimiento de su profesión, a hacer una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de asistencia técnica, en cuyo caso, las remuneraciones ya no constituyen cánones a los efectos del artículo 12 del Modelo de Convenio, sino rentas empresariales, artículo 7, o profesionales, artículo 14, con lo que la sujeción, por cánones, sólo podrá realizarse en el país de la fuente si la empresa o entidad presta los servicios mediante una base fija en él situada.

¹² A este respecto, y por parte de la doctrina, se apunta la posibilidad, cuando el procedimiento amistoso no ha surtido el efecto del acuerdo deseado, de acudir a un arbitraje internacional para resolver el litigio suscitado en la calificación fiscal de las rentas. No olvidemos que esta cuestión de la calificación fiscal de los cánones, junto a la de los precios de transferencia, son las que a partir de ahora suscitarán más controversias en la esfera tributaria internacional. Sobre esta cuestión, puede verse CRUZ PADIAL, I. y GARCÍA CALVENTE, Y.: «Arbitraje internacional: su posible viabilidad», *Nueva Fiscalidad*, Edersa, n.º 1, 2002, págs. 20-31.

¹³ A este respecto, pueden verse las respuestas otorgadas por nuestra DGT en las consultas: n.º 0380-97 de 28 de febrero y la n.º 2431-00 de 22 de diciembre (esta última puede consultarse en *Normacef Fiscal*).

¹⁴ La Asociación de Oficinas para la Protección de la Propiedad Industrial define el *know-how*, como «conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento: procediendo de la experiencia, el *know-how* es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica».

Al objeto de encontrar una delimitación precisa, entre ambas modalidades de contratos, puede establecerse que en el *know-how* el cedente se obliga al suministro de informes, especificaciones, etc., sobre un proceso industrial específico, siendo éstos desconocidos y sobre los que debe mantenerse el secreto (cláusula de confidencialidad), pero no hay intervención en la aplicación de las fórmulas ni se garantiza el resultado. Por el contrario, si el cedente se obliga a suministrar información, consejo técnico necesario, garantizando el resultado, y comprende una obligación de hacer, el contrato se califica como de asistencia técnica ¹⁵.

También puede resultar interesante la existencia de contratos mixtos que cubren a la vez prestaciones de *know-how* y asistencia técnica o arrendamientos de servicios. Un ejemplo de ello sería el contrato de franquicia en el que el cedente comunica al cesionario sus conocimientos, además de suministrarle asistencia técnica, ayudas financieras y mercancías. Pues bien, en referencia a estos contratos mixtos, los comentarios al Modelo de Convenio recomiendan la separación, conforme a las propias indicaciones contenidas en el contrato, de la remuneración que corresponde a cada una de las prestaciones para, de esta forma, aplicar a cada una de ellas el régimen fiscal que le sea propio ¹⁶. También puede ocurrir que una prestación tenga carácter accesorio y pueda ser considerada como desdeñable, por lo que será posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal ¹⁷.

De los considerandos expuestos podemos aducir que respecto del denominado *know-how* existen una serie de rasgos definitorios que podríamos sintetizar como: conocimientos (informaciones, fórmulas, experiencias, etc.) no divulgados y sin protección registral, por tanto, de carácter confidencial o secreto y que, a su vez, tienen un valor productivo o reproductivo industrial, utilidad comercial, etc., y cuya transmisión no implica una obligación de hacer ni la prestación de un servicio determinado que conlleve garantizar el resultado.

¹⁵ En definitiva, podemos considerar que, tal y como y se hace en los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, el *know-how* es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del estado de la técnica, mientras que la asistencia técnica se basa en los *conocimientos usuales* de la profesión del cedente.

¹⁶ *Vid.*, sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1999 (RJ1999/7890), donde se califican los rendimientos derivados de un contrato complejo de transferencia de tecnología por el que se transmite la propiedad de patentes y modelos de utilidad y se establece un compromiso de asistencia técnica o *know-how*. El Tribunal realiza interesantes consideraciones sobre el *franchising* y va calificando cada uno de los aspectos que encierra esta modalidad de contrato mixto. En definitiva, viene a establecer que cuando existe compraventa la entidad transmitente no realiza ninguna prestación de trabajo o capital en nuestro país, por lo que se sale de nuestro marco fiscal. Si sólo existe cesión de procedimientos industriales o de uso de marca o si estamos en presencia de una asistencia técnica, el hecho imponible existe y el impuesto se devenga. Pues bien, en la sentencia se plantea con precisión la distinción de que en el contrato de referencia existe transferencia de propiedad y de modelos de utilidad, pero al mismo tiempo existe una presencia de asistencia técnica, el hecho imponible existe y el impuesto se devenga.

¹⁷ Sobre contratos complejos con elementos diferenciales resulta de interés la sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 1993 (*Normacef Fiscal*), en la que se califican los rendimientos obtenidos por una sociedad no residente sin establecimiento permanente procedentes de los pagos hechos por otra entidad residente, en concepto de prestaciones de transporte y preparación de la plataforma petrolífera realizadas por esta última. El Tribunal opta por considerar que las actividades no son diferenciables de la actividad principal, que es la perforación de pozos.

Sin embargo, la asistencia técnica, a la que también podríamos encajar algunas de las consideraciones anteriores, reúne una dosis de complejidad superior, por la amplitud y ambigüedad con la que se utiliza en la práctica para englobar una multitud de prestaciones ¹⁸.

Si acudimos a las normas fiscales vigentes, no encontramos ninguna concreción que nos despeje el panorama. Los artículos, 12.1.b.b', de la LIRNR, y el artículo 23.4, de la LIRPF, en los que aparece recogida la expresión «asistencia técnica» carecen de una definición legal precisa del término ¹⁹.

Esta situación, como no podría ser de otra forma, trae consigo que se produzcan fricciones interpretativas y ciertos desajustes de calificación. Nos surgen cuestiones como: resulta aplicable al *know-how* el criterio de sujeción, por el mero pago, propio de los cánones; los cánones, dentro de la LIRNR, asumen los parámetros de los CDI y minimizan el término asistencia técnica a un espacio más reducido que el que le otorga la LIRPF, a la que, sin embargo, la propia LIRNR invoca para calificar sus propias rentas. En síntesis, estas y otras contradicciones son las que surgen en el marco en que nos desenvolvemos, por falta de una definición o concreción legal de los términos.

De lo expuesto, puede inferirse, como una nota diferencial, el excluir del concepto asistencia técnica todas las variantes en las que se produce una cesión de un bien, tangible o intangible, esté o no registrado. Cuando en un CDI mencionamos la asistencia técnica, lo hacemos entendiendo que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios para la aplicación de tecnologías, dentro de un proceso empresarial. Se trata, en definitiva, de rentas activas que derivan de prestaciones de servicios, de obligaciones de hacer, no de ceder o dar.

Es por ello por lo que el concepto de asistencia técnica, inserto en el lenguaje de los CDI, no puede alterarse por la interpretación que de tal término se obtendría a la luz de las normas domésticas, para que, de esta forma, pueda ser discernido del término *know-how*, aun inscribiéndose ambos bajo el apellido común de cánones.

Sin embargo, es importante destacar que aquellas prestaciones incardinadas en la gestión y dirección empresarial (servicios de apoyo a la gestión) carecen de componente técnico y, por tanto, no pueden quedar encuadradas como asistencia técnica ²⁰.

¹⁸ Podemos encontrar, incluso, normas extrafiscales que avalan esta impresión. En efecto, en el Real Decreto 1750/1987, de 18 de diciembre, liberalizador de la transferencia de tecnología y asistencia técnica realizada por empresas extranjeras a españolas, bajo el concepto de asistencia técnica cabe todo género de transferencia tecnológica, como: patentes, modelos, marcas, programas de ordenador, contratos de franquicia, ingenierías, servicios de documentación, etc.

¹⁹ A este respecto, nos encontramos que en el marco de la LIRNR, artículo 12, asistencia técnica aparece claramente separado de cánones. Asimismo, en la LIRPF, artículo 23.4, se mencionan rentas tradicionalmente generadoras de cánones (derivadas de la propiedad industrial, intelectual) sin mencionar la expresión, y que, asimismo, están escindidas del epígrafe referido a las prestaciones de asistencia técnica. Sin embargo, en ningún caso, se hace mención al *know-how*.

²⁰ Se quiere poner de manifiesto que, aunque en la LIRNR se distinguen los servicios de instalación o montaje, o la ingeniería, artículo 12, del concepto de asistencia técnica, las prestaciones descritas al tener componente técnico caben en el marco interpretativo de los tratados fiscales, a diferencia de las que sólo son servicios de apoyo a la gestión.

En definitiva, lo expuesto es el reflejo del momento actual que, como puede apreciarse, no en todos los casos presenta una situación clara y concisa sobre los conceptos expresados. Pues bien, analizada la normativa alusiva y comprensiva del tema, nos queda ver lo que la jurisprudencia aporta a la cuestión.

Así, encontramos que en la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 1995, en un caso en el que se analiza la asimilación de un contrato de ingeniería al de asistencia técnica, la Sala equipara ambos contratos, considerando el contrato de *engineering* (también en sus modalidades de licencia o cesión de *know-how*) productor del rendimiento obtenido en la contraprestación catalogada como cánones ²¹.

En la sentencia de la Audiencia Nacional, de 20 de febrero de 1996 ²², se establecen, aun reconociendo unos caracteres comunes, unas diferencias entre la compraventa y el *know-how*. Así, expresa que en el *know-how*, por ser un solo contrato y no una serie o sucesión de ellos, el transmitente queda obligado, además, a comunicar los perfeccionamientos futuros, y el adquirente se obliga no sólo a pagar el precio, sino también a no divulgar ni transmitir la técnica no patentada, pero secreta y monopolizada, ya que si se hiciera el contrato perdería su valor. Se establece el carácter de tracto continuado en el contrato de *know-how*, por la permanencia y continuidad del vínculo, y se indica, también, que estos contratos se estipulan en atención a la persona que adquiere, lo que es obvio que no ocurre en los contratos de compraventa ²³.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 7 de abril de 2000 ²⁴, entra a dilucidar si la transferencia de tecnología efectuada –*know-how*– constituye una transmisión de la propiedad o una cesión de uso. Se trata de determinar si, efectivamente, dicha transferencia es una cesión de uso o, más precisamente aún, estamos ante un contrato de licencia de *know-how* (o incluso un contrato híbrido o mixto de cesión y licencia), cuya contraprestación o canon ostenta la naturaleza de rendimiento sometido a tributación en nuestro país.

En el fundamento cuarto de la sentencia se expresa: el contrato de licencia de *know-how* es un negocio jurídico, en virtud del cual, el licenciante autoriza al licenciataro o receptor a su explotación durante un cierto período de tiempo, teniendo el receptor que satisfacer un precio cierto en

²¹ Véase (JT1995/410); asimismo, poner de manifiesto que, en esta cuestión, la Sala lo que ha hecho es remitirse a lo ya declarado anteriormente, sentencia de 16 de febrero de 1994, recurso n.º 207674. También, sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 1998 (*Normacef Fiscal*, recurso 672/1994), en donde se afirma que el *know-how* es, ante todo, un contrato de asistencia técnica y, por tanto, enmarcado en unas prestaciones de bienes de equipo con patentes necesarias para el funcionamiento.

²² Vid. (JT1996/196).

²³ Véase también la ya referida sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1999; asimismo, sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de octubre de 1996 (JT1996/1151), en la que establece como nota distintiva entre el contrato de compraventa y el *know-how* el hecho de que este último es de tracto continuado y se estipula en relación con la persona que adquiere. En el mismo sentido, más recientemente, sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, recurso 1057/1997).

²⁴ Vid., (*Normacef Fiscal* 4649/1995).

dinero o especie. Por su parte en el contrato de cesión, el cedente transmite el *know-how* al cesionario o receptor y se obliga a ponerlo en su efectivo conocimiento, quedando obligado el cesionario a satisfacer un precio convenido.

La diferencia entre uno y otro está en la posición que ocupa el titular transmitente de la titularidad del *know-how*. En el contrato de licencia, el licenciante no pierde la titularidad del *know-how* cedido, ni la posibilidad de su explotación sin perjuicio de las posibles restricciones pactadas; sin embargo, en el contrato de cesión de uso, el cedente se desprende definitivamente de la titularidad del *know-how*, no pudiendo realizar su explotación mientras no pierda su carácter secreto.

Otra de las argumentaciones que efectúa el Tribunal es que como precio del contrato se fija el valor de mercado de los elementos que se transmiten o ceden²⁵; con lo que concluye estableciendo que como no hay un precio cierto y determinado no puede existir compraventa. En definitiva, podemos decir que el debate de la cuestión se centra en delimitar la naturaleza que tiene la transacción efectuada: transmisión de la propiedad o cesión temporal del *know-how*, esto es, plusvalía o canon o, lo que es igual, exención o gravamen en nuestro país.

En la sentencia se trasluce el hecho de que no puede existir transmisión de tecnología no patentada, ya que no puede garantizarse al beneficiario la protección legal frente a terceros. Esta idea, aun con las reservas que se puedan hacer, entendemos que es asumible; sin embargo, nos resulta de más difícil encaje el hecho de que pueda existir una licencia de *know-how* que genera cánones, y una cesión del mismo a cuyo tenor se producen incrementos patrimoniales o beneficios empresariales, en definitiva, categorías de utilidades que en los tratados se excluyen de imposición en el Estado de la fuente.

En síntesis, en la sentencia que referimos, apreciamos una contradicción de fondo, puesto que, por una parte, se nos está diciendo que el *know-how* no es susceptible de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad, y de otra, se sostiene que puede existir un contrato mixto de licencia y cesión del *know-how*, en el que el cedente se desprende de la titularidad y nacen incrementos de patrimonio o beneficios empresariales, con lo cual, las rentas generadas no serán cánones.

Todo ello, sigue poniendo de manifiesto la incertidumbre que recae sobre esta cuestión, puesto que seguimos con la interrogante, después de analizar nuestra normativa tributaria y nuestra jurisprudencia, de si cabe o no reconocer, cuando se habla de técnicas empresariales confidenciales, que éstas sean objeto de una compraventa, y por tanto no generan cánones gravables en el Estado de la fuente, o por el contrario, dada su peculiar naturaleza, su cesión no puede originar otras rentas que no sean cánones²⁶.

²⁵ El sistema de valor de mercado como precio sólo es admitido por el Código Civil, artículo 1448, respecto de las cosas consumibles y es evidente que en el caso que nos ocupa el conjunto de conocimientos que integran el *know-how* no es, en estricta técnica jurídica, una cosa fungible, y en el caso de admitir que lo fuera, sería necesario la existencia de un mercado para contrastar, aspecto que no puede darse respecto de una información y conocimientos que son secretos y que, por este motivo, impiden la existencia del citado mercado o módulo comparativo de contraste.

²⁶ Véase sentencia del Supremo de 25 de abril de 2000 (RJ2000/4274), y de la Audiencia Nacional de 30 de noviembre de 2000 (Impuestos, base de datos tributaria, BD127952/2001); en ambas se expresa que las transferencias de tecnología, cuando no es un derecho protegido, tienen que ser catalogadas como cánones. También, resulta interesante la sentencia del Supremo de 29 de julio de 2000 (*Normacef Fiscal*, recurso 7103/1995) en la que estando en la línea de las anteriores existe un voto particular en sentido contrario.

De lo manifestado, podemos sacar una conclusión: en los contratos de *know-how*, el que su gravamen sea mediante cánones u otra modalidad dependerá de la posición que ocupe el titular respecto de los conocimientos técnicos «transmitidos»; si no pierde su titularidad, serán cánones, si se desprende de ella, no lo serán. No obstante, seguirá existiendo dificultad en delimitar por el propio contrato de *know-how* si estamos hablando, en definitiva, de licencia o cesión.

3.2. Enajenaciones-cesiones.

Nuestra Administración tributaria, en la disyuntiva entre enajenación-cesión, mantiene, con carácter general, una postura de gravar como cánones a no ser que se produzca una transmisión plena.

Así, nos encontramos, por ejemplo, que, en el terreno del software, nuestras autoridades tributarias sostienen, ante la OCDE, una reserva interpretativa que les faculta para gravar como cánones prácticamente toda renta conexas a un programa de ordenador, salvo que se produzca una transmisión plena de la propiedad de la obra.

Pues bien, en este sentido, resulta de especial relieve la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de junio de 2000²⁷. En ella, se hacen las siguientes afirmaciones ante un caso de enajenación «parcial» de un programa de ordenador.

Se trata de un acuerdo en el que X vende y Z compra los derechos de propiedad en exclusiva de un sistema, de forma que X no conservará derecho alguno sobre el mismo por lo que no podrá utilizar, ceder, vender el sistema sin el consentimiento y con sujeción a los términos y condiciones especificados por Z.

Se interpreta por la Sala como una transmisión completa del dominio a título de venta. No obstante, en el contrato se afirma que los derechos de propiedad no afectarán a los de X, teniendo presente que lo que Z adquiere es el 23,5% del sistema informático que se aporta a cambio de acciones.

Para la Sala ha existido transmisión de la propiedad de los derechos de propiedad intelectual sobre el sistema de software, con lo que se ha producido una alteración patrimonial que, de acuerdo con el convenio suscrito (art. 13), debe tributar como ganancia de capital en el país de residencia del transmitente.

No obstante, hemos de especificar que en los comentarios al artículo 13, ganancias de capital, se establece que la misma se genera por la transmisión de la propiedad y que será objeto de gravamen en el país del transmitente (X), y como ninguno de los países implicados han hecho reservas a los comentarios de este artículo, entendemos que están obligados a aceptar la interpretación auténtica acordada en el seno de la OCDE.

²⁷ Véase (*Normacef Fiscal*, recurso 6206/1995).

Esto es así si sólo atendemos al citado artículo 13, es decir, se entiende que existe una plusvalía mobiliaria por la enajenación «parcial» de un software.

Ahora bien, no se está considerando cuál es la postura española en materia de reparto de soberanías tributarias cuando se trata de cánones por programas de ordenador. En ningún momento se hace alusión al artículo 12 del convenio, ni a sus comentarios y a las reservas españolas a su aplicación. Nuestras autoridades tributarias han expresado su voluntad manifiesta de gravar en el Estado de la fuente las rentas derivadas de las transmisiones de software, aun en el caso de que se trate de enajenaciones parciales. Extremo este que no ha sido tenido en cuenta por el Tribunal²⁸. Llama la atención que la sentencia desconozca, o no quiera conocer, cuál es la referida postura de nuestra Administración tributaria en materia de reparto de soberanías fiscales cuando se trata de posibles causas por transferencias parciales de programas de ordenador.

Una observación de los hechos referidos en la sentencia pone de manifiesto que la entidad (X) no residente sigue disponiendo del software original, e incluso de sus posibles desarrollos, así como que presta los servicios de mantenimiento; sin embargo, podemos concluir que la entidad receptora (Z) también adquiere los derechos sobre dicho mantenimiento.

En definitiva, en esta situación, da la sensación de que se ha escindido un derecho de propiedad en dos, lo que supone la plena transmisión de una parte; sin embargo, pensamos que, como lo que se transmite es un porcentaje del total, lo que se está haciendo es transmitir en su totalidad una parte de los derechos (enajenación parcial), lo que entendemos encajaría en las reservas efectuadas al artículo 12 y debía gravarse en Z como cánones. Todo ello, con la connotación añadida, en el caso que nos ocupa, de que la enajenación parcial de un software sea una aportación no dineraria en una ampliación de capital, lo que, al margen del aspecto semántico de la cuestión, nos hace albergar muchas dudas sobre su viabilidad práctica.

3.3. Prestaciones de servicios-cánones.

En el ámbito del artículo 12 de los convenios se comprenden determinadas rentas no pasivas, que se derivan de prestaciones de servicios ubicadas bajo el concepto asistencia técnica, cuyos límites no siempre están exentos de problemática, y todo ello en el marco de confusión terminológica que ocurre en el contexto de las llamadas transferencias de tecnología.

Pues bien, vamos a tratar de delimitar algunas de las rentas procedentes de prestaciones de servicios cuya calificación tributaria puede ser objeto de controversia:

²⁸ Sobre esta cuestión, pueden verse las respuestas otorgadas por nuestra DGT en relación con pagos efectuados por software, véase consulta n.º 1552-97, de 11 de julio, y consulta n.º 1602-01, de 29 de agosto (esta última puede consultarse en *Normacef Fiscal*).

3.3.1. Servicios de investigación y desarrollo.

La investigación y desarrollo (I+D) constituye una de las actividades que mayor incremento está generando en las relaciones entre empresas internacionales ²⁹. Vamos a considerar los supuestos en los que se aportan cantidades, en el marco de acuerdos de colaboración, que contribuyen a proyectos de I+D, al objeto de determinar en qué medida, dependiendo de su calificación como cánones o beneficios empresariales, dichos pagos se sujetan o no a la imposición española.

En este ámbito, podemos considerar, como situación genérica, la que se origina cuando una entidad española, perteneciente a un grupo empresarial, contribuye con sus pagos a tener derecho a la utilización de los resultados obtenidos en el proceso de I+D del grupo, cuya titularidad corresponde a un no residente. En este caso, parece que los pagos realizados deben tener la consideración de cánones.

Sin embargo, las variantes que pueden plantearse sobre esta cuestión pueden ser múltiples y diversas, puesto que la opinión que subyace en los proyectos de investigación y desarrollo conjuntos bajo la dirección y coordinación de una entidad no residente es que, sólo cuando la entidad española sea titular plena de los derechos de propiedad industrial y, en su caso, de los derechos de explotación del *know-how*, las cantidades aportadas al proceso, entendidas estas como forma de financiar un gasto y no como pago por la cesión de uso de tecnología, no tendrán la consideración de cánones ³⁰.

Tras estas notas iniciales, queremos dejar constancia de una situación que, con fórmulas muy variadas, es frecuente en la actualidad. Nos referimos a los acuerdos intragrupo, en cuya virtud las empresas contratantes establecen que se aporten cantidades para contribuir a los trabajos de I+D, que una entidad no residente, de forma directa o indirecta, realiza en beneficio de todo el grupo empresarial. A cambio, la entidad pagadora española recibirá de forma gratuita los posibles beneficios que se obtengan de los resultados tecnológicos positivos que se deriven de las investigaciones realizadas.

Es opinión de la OCDE que cuando existe un CDI dichos pagos deben calificarse como rentas empresariales que retribuyen unos servicios de incierto resultado, no existe cesión de uso de bienes o derechos. No obstante, aquí hay que resaltar que, a veces, estos acuerdos pueden enmascarar

²⁹ Sobre este tema, puede verse la obra de SERRANO ANTÓN, F. y otros: *Régimen tributario de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica*, La Ley, Madrid, 2000. Asimismo, la reciente actualización que, sobre las últimas modificaciones surgidas en esta cuestión, han realizado MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: «Las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades: a propósito de la reciente doctrina administrativa y de las modificaciones legislativas para el año 2000», *Quincena Fiscal*, n.º 4, 2002.

³⁰ Ésta es la interpretación que da el centro consultivo del Ministerio de Hacienda en la consulta n.º 2431-00, de 22 de diciembre (*Normacef Fiscal*), a la cuestión planteada por una entidad consultante residente en España, que concluye con otras entidades no residentes diversos contratos de contribución a gastos y de prestación de servicios relativos a proyectos de investigación y desarrollo. En definitiva, redundante la misma idea, ya apuntada, de que sólo cuando la entidad española adquiera la titularidad plena que se derive de los derechos de propiedad industrial las contribuciones realizadas no tendrán la consideración de canon o rendimiento del capital mobiliario, no teniendo que someterse a tributación en nuestro país.

la cesión de tecnología preexistente a la fecha en la que se inician éstos, puesto que, en definitiva, a juicio de nuestra Dirección General de Tributos (DGT), es el requisito de titularidad, no se especifica cuál (jurídica, económica...), obtenida por la entidad aportante de la contribución, el único que puede impedir que las aportaciones sean catalogadas como canon ³¹.

En definitiva, para que no exista tributación en concepto de canon, hay que acreditar la existencia de un interés expreso en que el acuerdo finalice con la adquisición de la plena titularidad; lo único objetable es que en nuestra legislación tributaria no aparece recogida dicha exigencia, por parte del contribuyente, al acuerdo establecido.

3.3.2. Servicios de formación.

En principio, podría pensarse que la distinción entre lo que son servicios educativos o formativos y las prestaciones derivadas de las transferencias de tecnología está definida de forma clara; sin embargo, la proximidad del concepto asistencia técnica y lo que puede ser el traslado de conocimientos técnicos operativos con las prestaciones formativas puede dar lugar a confusión o equívocos en su delimitación ³².

Todo ello porque el Tribunal Supremo, en sentencia de 16 de julio de 1998 ³³, pone de manifiesto que el régimen aplicable a la transferencia de tecnología se amplía, por su propia naturaleza, a la actividad complementaria consistente en la transmisión de los conocimientos que la sociedad vendedora ha obtenido con la experiencia de la aplicación de la tecnología. El tratamiento que merecen estas contraprestaciones debe ser el mismo que se le otorga a los pagos realizados como consecuencia de la asistencia técnica y los cursillos de formación.

También afirma que las cantidades que se cuestionan son incluíbles en el concepto de canon, ya que éste se refiere a las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales y científicas, sin distinción en ellas, ni excluirlas, de lo que se corresponde por gastos de viaje, manutención o alojamiento del personal, así como la compensación a cursillistas por la ausencia de su lugar de trabajo habitual, puesto que todos estos gastos están directamente relacionados con la asistencia técnica, y donde la ley no distingue no debe distinguir el intérprete de la misma ³⁴.

³¹ Id. cit. ant. En la referida respuesta de la DGT, en ningún momento se apunta a qué tipo de titularidad se está refiriendo, tal vez, porque la respuesta otorgada no sepa de qué titularidad está hablando.

³² El TEAC en Resolución de 23 de octubre de 1998 (*Normacef Fiscal*, R.G. 5048/1995) afirmó que los servicios de *training* (unidos a otros de diseño o estudios técnicos) eran constitutivos de cánones, puesto que en conjunto constituyen transferencia de tecnología.

³³ Puede verse en (*Normacef Fiscal*, recurso 4416/1992).

³⁴ La sentencia en cuestión, de 16 de julio de 1998, recurso n.º 4416/1992, establece que son tributables los rendimientos obtenidos en territorio español en concepto de contraprestación por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquier otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español. En definitiva, asimila a cánones todos los gastos conexos relacionados con la asistencia técnica incluyendo los derivados de los cursillos de formación, como serían gastos de viaje, manutención, alojamiento.

La interpretación que se hace de la sentencia puede ser compartida en la medida que todos los gastos que originan los cursos de formación, y vinculados a los mismos, tengan un carácter residual o accesorio respecto de la prestación dominante en cuantía y concepto, que debe ser la cesión de tecnología. Si ello no es así, entendemos que no deberían ser considerados como cánones, sino como gastos conexos a la actividad empresarial.

Sin embargo, el aspecto primordial será determinar dónde está el límite de la cuantía que se considera residual o accesorio respecto de la prestación principal. Habría que hacer un intento de cuantificación para otorgar seguridad jurídica y evitar conflictos interpretativos en los contratos celebrados que incluyan esta casuística, puesto que si no se hace la confusión seguirá siendo la nota predominante en ellos.

3.3.3. Servicios de prestación de software.

Sobre esta cuestión, nos parece apropiado, en primer lugar, tener delimitado con precisión si la cuestión del software se cataloga como obra científica o literaria, ya que la tributación no es la misma. A este respecto, la sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995³⁵, basándose en la Ley 16/1993, de 23 de diciembre, de incorporación al derecho español de la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, sobre protección jurídica de programas de ordenador, determina que no cabe duda de que la Ley 16/1993 asimila los programas de ordenador a las obras literarias, y así se justifica en la exposición de motivos de la norma cuando se dice que: «en la descripción del objeto se identifica el amparo que se otorga a los programas de ordenador con el que se ofrecen las obras literarias»³⁶.

Asimismo, en relación con esta materia, la sentencia de la Audiencia Nacional, de 28 de febrero de 1995³⁷, establece que la transmisión por una sociedad no residente a otra residente de un software específico, realizado para una determinada operación y de aplicación a un sistema de producción, está sometida a la Ley de Propiedad Intelectual, no siendo, por tanto, dicho software susceptible de transmisión, sino sólo de cesión en uso, por lo que se le considera sometido a gravamen en España en concepto de canon³⁸.

³⁵ Véase (*Normacef Fiscal*, recurso 1016/1993).

³⁶ Ver sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 (*Normacef Fiscal*, recurso 346/1996), en donde cataloga los programas de ordenador como obra literaria y no científica.

³⁷ *Vid.*, (JT1995/155).

³⁸ En el mismo sentido al comentado puede verse la Resolución del TEAC, de 23 de julio de 1997 (*Normacef Fiscal*, R.G. 8204/1994); en ella se establece que los pagos efectuados por empresa española a otra no residente, por la elaboración y ejecución de un producto informático que le permita el acceso a una base de datos y disponer de un programa de ayuda para conocer su funcionamiento, son la contraprestación de una cesión de programas de ordenador, debiendo calificarse como cánones y estando sujetos al impuesto en nuestro país.

Desde el ámbito tributario, las operaciones en las que se transfieren derechos sobre programas informáticos pueden calificarse de distintas formas según sea, en cada caso, lo que se está transfiriendo o, lo que es igual, en función de la naturaleza de los derechos que obtiene el adquirente en el acuerdo de transferencia a que se haya llegado. De esta forma, no cabe la aplicación de cánones cuando se transfiera la plena propiedad de los derechos sobre el programa informático; si se ha transferido la propiedad, la contraprestación no puede referirse al uso de los derechos. Serán rentas empresariales o ganancias de capital, según los casos.

Sin embargo, hay ocasiones en las que el autor o titular de los derechos de distribución sobre dichos programas puede ceder una parte de los mismos a otra persona para que ésta desarrolle o, incluso, explote el propio programa, lo que supone permitir su uso de forma que si no existiese el acuerdo constituiría una infracción a la propiedad intelectual. En estos casos se estaría cediendo la explotación comercial de unos derechos de la propiedad intelectual que la legislación ha equiparado a los derechos de carácter literario, por lo que, en este caso, la renta generada sí tendría la categoría de canon ³⁹.

3.3.4. Servicios de acceso a bases de datos.

Estamos considerando el transmitir o permitir el acceso a información pública, en este caso, parece difícil encajar la cuestión de que las rentas devengadas puedan ser constitutivas de cánones.

Sin embargo, tenemos que detenernos un momento y pensar que, en ocasiones, podemos tener acceso a información que se encuentra protegida o cuyo soporte en software adquiere un protagonismo decisivo, o el caso de empresas que facilitan el acceso a determinados bancos de datos. Pues bien, todas estas cuestiones, con más énfasis aún desde la entrada en vigor de la Ley 5/1998, sobre protección jurídica de bases de datos, pueden ser consideradas como una modalidad de propiedad intelectual.

En relación con estas casuísticas pueden surgir diversas disyuntivas que no son fáciles de precisar. Así, si consideramos el caso de una empresa residente que utiliza, de forma genérica, sus terminales para obtener información procesada de una compañía extranjera que realiza todas las funciones de carácter empresarial, estaremos ante una prestación de servicios de las contempladas en el artículo 7 del Modelo de Convenio. Si, por el contrario, la empresa residente no se limita a lo especificado, sino que realiza por sí misma aplicaciones específicas utilizando al efecto equipos, programas o conocimientos reservados cedidos por la empresa no residente, en este caso, los pagos que

³⁹ En esta línea está la contestación de la DGT, n.º 1602-01, de 29 de agosto (*Normacef Fiscal*), a una empresa consultante que adquiere productos de software a una empresa holandesa y los revende en España, intermediando también en la correspondiente licencia de uso. Todo ello al objeto de calificar la operación a efectos del Convenio Hispano-Holandés y su tributación en España. De todas formas, nos parece que en este tema nuestra postura es especialmente beligerante, puesto que se postula una vis atractiva que parece recoger toda serie de prestaciones colaterales sin necesidad de que éstas tengan un carácter residual. Véanse los párrafos 14 y 15 de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE. Asimismo, sentencia del Tribunal Supremo de 28 de abril de 2001 (*Normacef Fiscal*, recurso 827/1996).

se efectúen por la residente a la no residente por este concepto, o incluso su totalidad en los casos en que estas prestaciones constituyan la parte principal de las realizadas por la entidad no residente, tendrían la consideración de cánones con arreglo al régimen previsto en el artículo 12 del convenio ⁴⁰.

Habría que plantear aquí qué ocurre cuando la naturaleza de la información transmitida tenga un carácter técnico o socio-económico, que no tiene su causa en el desarrollo de experiencias industriales, y es accesible por otros medios al público en general. La posible cláusula de confidencialidad incorporada al contrato no constituye una manifestación del carácter secreto de la información protegida. En este caso, no puede hablarse de cesión de *know-how*.

Sin embargo, la Resolución del TEAC de 23 de julio de 1997, ya citada, ante unas rentas satisfechas por servicios vinculados al acceso y utilización de un banco de datos, las califica como cánones, por entender que se produce la cesión de uso de unos programas de ordenador que permiten el acceso a la base de datos y se dispone de un programa de ayuda para su funcionamiento.

Esta última postura, si hablamos de información accesible por otros medios, no estaría acorde con la anteriormente manifestada. Es por ello por lo que, en definitiva, el hecho diferenciador para la catalogación de las rentas como cánones u otra modalidad radica en que la empresa suministradora de la información contenida en la base de datos sea o no la encargada y responsable del suministro, tanto de la propia base de datos como de los programas necesarios para su correcto funcionamiento, con lo que estaríamos hablando de una prestación de servicios; sin embargo, si sólo se limita a facilitar los medios, pero sin garantizar el correcto uso, las rentas satisfechas a la entidad que facilita el servicio serían cánones.

De todas formas, estas y otras cuestiones que puedan surgir en relación con lo que supone el hecho, cada día mayor, de utilizar una base de datos y los mecanismos de acceso a ella, no hacen sino poner de manifiesto la complejidad que supone toda esta casuística.

3.3.5. Otros servicios.

Vamos a considerar en este apartado alguna otra prestación de servicios que podemos considerar que tienen un carácter más residual.

Así, podemos referirnos a los servicios de traducción, consistentes en contratar prestaciones que tienen por objeto la traducción de textos y su posterior transmisión, lo que implica el desarrollo de un trabajo intelectual que es cedido a la empresa contratante ⁴¹.

⁴⁰ En este sentido, véase contestación de la DGT de 16 de abril de 1996. También sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de noviembre de 2000 (*Normacef Fiscal*, recurso 1201/1997).

⁴¹ Estamos recogiendo una resolución de la DGT, a la cuestión planteada por una sociedad cuya actividad es la traducción de textos y, a tal fin, contrata con otros traductores externos a la empresa; véase consulta n.º 0499-97, de 14 de marzo.

En opinión de nuestra DGT, el pago por la cesión de uso de la propiedad intelectual que origina el trabajo de traducción se califica como canon en nuestro ordenamiento tributario. Por tanto, todas estas rentas (obtenidas por residentes en países con convenio) se consideran obtenidas en territorio español y sometidas a imposición en nuestro país.

Entendemos que la respuesta a la cuestión planteada es rotunda, en la medida que considera que lo que se está produciendo es una cesión de derechos de autor o, lo que es igual, la cesión de un trabajo intelectual ⁴².

Otra cuestión que puede originar falta de concreción es la relacionada con los servicios prestados en materia de publicidad. Respecto de este concepto «asesoramiento publicitario», resulta significativa una Resolución del TEAC, de 1 diciembre de 2000 (recurso n.º 4092/1997) ⁴³, en la que se califican determinados servicios de creación publicitaria y control de campañas, así como la asistencia en técnicas publicitarias e investigación de mercados, como determinantes en la obtención de cánones, porque se produce no una prestación de asistencia técnica, sino una cesión de conocimientos, técnicas o información, es decir, de *know-how*.

Sin embargo, si estimamos que lo que se hace, por parte de la entidad no residente, es prestar sus servicios profesionales de asesoramiento en materia publicitaria, sin transmitir técnicas operativas confidenciales y productivas a la entidad española beneficiaria del servicio, difícilmente encontramos acomodo para que las rentas obtenidas por la no residente puedan ser calificadas como cánones. En definitiva, estamos ante una resolución confusa que no ayuda a discernir la calificación tributaria a otorgar a los pagos realizados por el servicio que se recibe.

4. A MODO DE CONCLUSIÓN

Hemos pretendido poner de manifiesto algunos de los aspectos más relevantes que acontecen en el controvertido tema de los cánones. Es obvio que no ha sido nuestra pretensión agotar las posibles resoluciones ni los pronunciamientos doctrinales sobre la cuestión, asimismo, tampoco lo expuesto pretende otorgar respuestas válidas a todas las casuísticas que se producen.

Consideramos que en toda esta problemática inciden de forma decisiva dos cuestiones: una, el poco conocimiento, en lo que a derecho interno se refiere, de la fiscalidad que afecta a los no residentes; otra, y aún peor, la existencia de un derecho derivado de la legislación contenida en los convenios de doble imposición que es el eje primordial sobre el que gira la tributación de los cánones.

⁴² En este sentido, sentencias de la Audiencia Nacional de 7 de febrero de 2000 (JT2000/991) y 24 de mayo de 2000 (JT2000/1893).

⁴³ Puede verse en (JT2001/119).

De otra parte, además, y debido a las circunstancias descritas, no es raro que, en el marco general de la fiscalidad internacional, se produzcan con frecuencia, tal vez excesiva, decisiones jurisdiccionales que podríamos catalogar como «frívolas» que no ayudan a clarificar la cuestión, sino todo lo contrario, puesto que introducen dudas e incertidumbre sobre los criterios aplicados.

También, se denota que no existe plena sintonía por parte de nuestra jurisdicción, incluso de máximo nivel, Tribunal Supremo, con la doctrina tributaria consolidada en el seno de la OCDE. Es más, podríamos decir que, a veces, el distanciamiento entre ambas es alarmante. Tal vez, a ello contribuya el excesivo celo y rigor de nuestros tribunales, y quizás falta de uniformidad en los criterios aplicados. No podemos obviar que, al margen del alcance legal que puedan tener, los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE están siendo incorporados de forma regular a la jurisprudencia comparada en materia de Derecho tributario internacional afectado por convenios bilaterales. De ahí, la extrañeza de que su utilización por nuestros tribunales de justicia e incluso por nuestra propia Administración tributaria no responda a unos criterios más uniformes.

Éste es el motivo por el que nos encontramos con posturas interpretativas domésticas, que son dispares de aquellas que se encuentran en el Modelo de Convenio, cuando se trata de perfilar conceptos esenciales como son: asistencia técnica, *know-how*, licencias o cesión de uso, enajenaciones totales o parciales; en definitiva, de las cuestiones más usuales y significativas que ocurren en el complicado mundo de la tributación internacional en lo que a cánones se refiere.

Por todo ello, parece obvio, por nuestra parte, incidir en el hecho de que se asuman los postulados internacionales sobre la cuestión, con el objeto y finalidad de que nuestra línea jurisprudencial esté acorde con los criterios utilizados por el derecho internacional tributario que, a su vez, esté afectado por convenios bilaterales para evitar dobles imposiciones. Con ello, entendemos que no se daría solución plena a la cuestión de catalogación de los cánones; sin embargo, sí conseguiríamos una mayor uniformidad de criterio que permitiría mayor afinidad en las decisiones internas respecto de las establecidas a nivel internacional.

A la consecución del objetivo descrito debe ayudar el hecho de que nuestro país ya no es un mero importador tecnológico, sino que ahora también somos un exportador importante; por ello, a nuestra Administración tributaria, en su afán recaudatorio, quizás le venga bien, a partir de ahora, estar en una mayor sintonía con los postulados recogidos a nivel internacional (MCOCDE) y no sea tan partidaria de las reservas que, al mismo, en su día estableció.