

ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA*Doctor en Derecho. Universidad de Navarra***ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1998****Extracto:**

EL Convenio de Doble Imposición con Estados Unidos diversifica los tipos de la tradicional retención en la fuente en materia de cánones en función de la situación que da lugar al pago del canon. En relación a los programas de ordenador esta circunstancia ha generado una variedad de pronunciamientos administrativos y judiciales no coincidentes, en los que hasta el momento la última palabra corresponde a la Audiencia Nacional, quien por transposición de los términos relevantes en la legislación sobre propiedad intelectual, se ha pronunciado en favor de su consideración como obras literarias. Esta aproximación, sin embargo, termina necesariamente por vaciar de contenido la categoría de los derechos de autor sobre obra científica, articulada en el Convenio con autonomía propia y con una relevancia jurídica que carece de precedentes incluso en la legislación específica sobre esta materia.

Por otro lado, frente a los argumentos que emplea el TEAC, cuya aplicación en última instancia daría lugar a una categoría (obras científicas) de ámbito impreciso, las razones que avalan el tradicionalmente beneficioso tratamiento de los cánones de los derechos de autor aconsejan reservar la aplicación del 8 por 100 a los programas de ordenador, creaciones tecnológicas incorporadas al régimen de los derechos de autor por razones de oportunidad.

Sumario:

- I. Consideraciones introductorias.
 1. Relieve de la calificación de los cánones de los programas de ordenador como problema jurídico autónomo.
 2. Panorama de pronunciamientos en aplicación del Convenio con Estados Unidos.
- II. La doble vía que permite la interpretación de los Convenios de Doble Imposición.
- III. Límites que establece el Convenio para el empleo de la legislación interna en la interpretación de los términos «derechos de autor sobre obra literaria» y «derechos de autor sobre obra científica».
 1. La ineficacia del reenvío del artículo 3.2 del Convenio.
 2. La posibilidad de una calificación vinculante según la legislación no tributaria del Estado de la fuente.
- IV. La calificación de los programas de ordenador en el Convenio de Doble Imposición entre España y Estados Unidos.
 1. A partir de la legislación sobre derechos de autor.
 - 1.1. Planteamiento y contexto normativo.
 - 1.2. Aproximación crítica.
 2. A partir de los criterios de interpretación vigentes en el ordenamiento español.
 - 1.1. La Resolución de Dirección General de Tributos de 18 de diciembre de 1991: el significado corriente apunta la condición de obras técnicas de los programas de ordenador.
 - 1.2. La posición del TEAC: el significado técnico y usual afirma el carácter de obras científicas de los programas de ordenador.

I. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

En los últimos años hemos asistido al nacimiento y desarrollo de lo que ya incluso a nivel institucional se conoce como la «sociedad de la información». Uno de los factores que indiscutiblemente ha coadyuvado a esta caracterización es la reciente difusión masiva de los programas de ordenador, en un contexto jurídico que tiene a los derechos de autor como telón de fondo ¹. Evidentemente esta realidad empresarial y jurídica tiene su lógica repercusión en la vertiente impositiva del ordenamiento jurídico español y, particularmente, en el plano de las normas encargadas de repartir la competencia impositiva entre los Estados, a efectos de evitar situaciones de doble imposición que, en último término, vengán a obstaculizar aquellas relaciones económicas ². Al estudio de uno de los problemas que en el ámbito tributario ha planteado esta situación vamos a dedicar las páginas siguientes.

¹ En 1995 el mercado mundial de tecnología de la información produjo para los vendedores unos ingresos estimados en 527,9 billones de dólares. Más de la mitad de estos ingresos corresponden al mercado del *software* y de servicios relacionados con estos productos. Entre 1987 y 1994 el porcentaje de crecimiento de este sector duplicó prácticamente al del PIB mundial. En lo que se refiere a las exportaciones de productos informáticos, entre 1990 y 1994 EE.UU. creció a un promedio del 23 por 100 anual, cifrándose el importe correspondiente a este último año en 3.030,7 millones de dólares. En España el porcentaje que representa el *software standard* dentro del consumo anual de tecnología de la información ha experimentado un notable crecimiento, pasando de un 12,4 por 100 en 1987, a un 22,4 por 100 en 1995. OECD, *Information Technology Outlook 1997*, OECD, París, 1997, págs. 13 y ss. y 58. Por su parte, el Libro Verde sobre los derechos de autor y el reto de la tecnología-Temas relativos a los derechos de autor que exigen una actuación inmediata, Bruselas, 6 de febrero de 1989, COM (88) 172 final, pág. 172, recoge la siguiente descripción del mercado europeo: «El mercado de Europa occidental fue valorado en 1985 en 9.500 millones de dólares, de los cuales, 5.100 millones, un 54 por 100, correspondían a las ventas de soportes lógicos en paquetes. Estas ventas continúan creciendo con gran celeridad y a la cabeza de las mismas se sitúan las de paquetes para microordenadores, que, en la actualidad, aumentan a un ritmo del 30 por 100 anual, con un incremento de un 40 a un 50 por 100 anual en los últimos años. En términos generales, la demanda de soportes lógicos es actualmente más fuerte en Europa que en EE.UU., lo que ha impulsado a las empresas estadounidenses a aumentar sus ventas y actividades de investigación a través de filiales y empresas en participación situadas en Europa occidental. En efecto, los principales proveedores de soportes lógicos de Europa occidental provienen de EE.UU. En conjunto, en 1985 las empresas estadounidenses suministraron sus productos a alrededor del 65 al 85 por 100 del mercado de Europa occidental de soportes lógicos de sistemas, según el tipo, y a alrededor del 55 por 100 del mercado de soportes lógicos de aplicación».

² Para G. GEST- G. TIXIER, *Droit fiscal international*, 2.^a ed., Presses Universitaires de France, París, 1990, págs. 91 y s. entre los objetivos de los Convenios de Doble Imposición se encuentra la eliminación, en la medida de lo posible, de los obstáculos fiscales a la libre circulación de los capitales, las técnicas y las ideas.

1. Relieve de la calificación de los cánones de los programas de ordenador como problema jurídico autónomo.

En el marco de los Convenios de Doble Imposición (CDI), el tratamiento de las rentas derivadas de los programas de ordenador lleva aparejada una cierta inseguridad motivada inicialmente por la existencia de unas disposiciones, generalmente inspiradas en el correspondiente Modelo de Convenio de la OCDE, en cuya negociación no era apreciable la existencia y mucho menos la importancia económica que en la actualidad tienen los programas de ordenador (particularmente las versiones de 1963 y 1977 ni siquiera contemplaban estas situaciones a través de sus Comentarios³); en otras palabras, la determinación de la competencia impositiva sobre estas rentas con frecuencia se enfrenta con una realidad jurídica «pre-tecnológica», no concebida en relación a ellas, que, en último término, puede traducirse en una cierta violencia sobre el sentido y la finalidad originarios de dichas normas. Con todo, no es ésta la única razón de las dificultades interpretativas que plantean estas rentas; incluso ante una normativa relativamente reciente, como es el caso del Convenio entre España y EE.UU. (1990), no ha dejado de cuestionarse la calificación que corresponde a los cánones de los programas de ordenador.

Para hacer frente a la problemática de estas rentas el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE optó en 1992 por la incorporación de unos Comentarios al artículo del Modelo de Convenio correspondiente a los cánones (art. 12), sin que hasta el momento prácticamente se haya dejado sentir la necesidad de introducir una referencia expresa en el articulado del Modelo⁴. En este sentido, el

³ Acerca del último Modelo de la OCDE -prescindiendo en este momento de las posteriores actualizaciones- se ha publicado últimamente la obra de J. M. TOVILLAS MORÁN, *Estudio del Modelo de Convenio sobre renta y patrimonio de la OCDE de 1992*, Marcial Pons, Madrid, 1996; no obstante, la especificidad de este tema probablemente haya inducido al autor a omitir toda referencia, pese a ser objeto de unos detenidos Comentarios en esta nueva versión del Modelo. Estos Comentarios pueden encontrarse en G. PÉREZ RODILLA, «La fiscalidad de los cánones en el Nuevo Modelo de Convenio de la OCDE de 1992. La posición española», *TF*, núm. 32, 1993, págs. 61-64. También dan noticia de ellos, aunque más genéricamente, S. RAVENTÓS CALVO- J. ARIAS VELASCO, «Últimas orientaciones en materia de aplicación de los Convenios de Doble Imposición (Revisión de 1992 del Modelo de la OCDE)», en *AEAF, Adaptación del sistema tributario al Estado de Derecho*, Aranzadi, Pamplona, 1994, pág. 689.

⁴ Como se desprende del Informe del Comité de Asuntos Fiscales que ha servido como base para la redacción de estos Comentarios, la mayoría de los Estados consultados consideraron suficiente este remedio (sólo Francia, Italia y Luxemburgo se pronunciaron a favor de una mención expresa en el Modelo de Convenio). [Cfr: OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime fiscal appliqué aux logiciels», *Modèle de Convention fiscale: Quatre études complémentaires, Série Questions de fiscalité internationale n.º 4*, OCDE, París, 1992, págs. 75 y 101 y ss.]. Tras esta opción late la idea de que a través de la vía interpretativa no es preciso modificar los Convenios suscritos con anterioridad para resolver esta situación.

Con carácter general, el Comité de Asuntos Fiscales entiende que toda modificación o adición a los Comentarios que no supongan una modificación en cuanto al fondo de los artículos del Modelo normalmente debe resultar aplicable, puesto que responde a un consenso entre los países miembros respecto a la interpretación de las disposiciones existentes o bien en cuanto a su aplicación a situaciones específicas (cfr. el párrafo 35 de la Introducción al Modelo de Convenio, en OCDE, *Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune*, OCDE, París, actualizado a 21 de septiembre de 1995). Evidentemente esto supone, como ha puesto de relieve VOGEL, la necesidad de distinguir cuándo las modificaciones de los Comentarios suponen una simple aclaración o, por el contrario, implican una modificación del alcance de la norma [K. VOGEL (ed.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a Commentary to the OECD-, UN-, and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation of Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3.ª ed., Kluwer, Deventer, 1997, pág. 46 (en adelante, *Double Taxation Conventions*), trad. ingl. de

artículo 12 del Modelo de la OCDE continúa definiendo los cánones como «las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas»⁵.

El Comité ha articulado la competencia impositiva sobre estas rentas en torno a los derechos de autor, el sistema de protección jurídica generalizado en los países de la OCDE respecto al *software*⁶. Con todo, la identificación de los supuestos que constituyen auténticos cánones no deja de revestir cierta dificultad, ante la variedad de posibilidades que ofrecen los programas de ordenador, donde no siempre se verifica una cesión del uso de los correspondientes derechos de explotación (*v. gr.*, la contratación de los servicios de acceso a una base de datos, acompañada del suministro del *software* necesario)⁷. En efecto, en buena parte de las ocasiones se trata de situaciones reconducibles a la norma reguladora de la competencia de los Estados para gravar los beneficios empresariales (art. 7 del Modelo de Convenio).

Doppelbesteuerungsabkommen, 3.ª ed., Múnich, 1996]. En la misma línea AULT propone que las modificaciones introducidas en los Comentarios se limiten a las auténticas aclaraciones o elaboraciones de un lenguaje convencional ya existente, de forma que permitan un empleo «dinámico» de los Comentarios a efectos interpretativos, esto es, en relación a los Convenios anteriores, si bien restringido, en todo caso, a los supuestos que razonablemente pueden entenderse comprendidos dentro del significado especial pretendido por las partes en el momento de la entrada en vigor del Convenio (H. J. AULT, «The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties», *Intertax*, núm. 4, 1994, pág. 148).

⁵ La versión anterior del Modelo (1977) incluía, además, las cantidades obtenidas por el uso o la concesión del uso de un equipo industrial, comercial o científico. A diferencia del actual Modelo de la OCDE, el Modelo de Convenio de EE.UU., de 20 de septiembre de 1996, ha incorporado una referencia expresa a los programas de ordenador dentro del concepto de canon.

⁶ El Comité Consultivo de Negocios e Industria de la OCDE (BIAC) elaboró un informe en 1987 (*position paper*), en el que la calificación de estas rentas como cánones se hacía depender de la existencia de una protección mediante *copyright*; en caso de no cumplirse esta condición, se afirmaba su tratamiento como beneficios empresariales [*cf.*: J. B. JONES-R. N. MATTSOON, Ponencia General del Congreso de Amsterdam (1988), *Tax treatment of computer software*, en *International Fiscal Association, Cahiers de Droit Fiscal International, Studies on International Fiscal Law*, Vol. LXXIIIb, deuxième sujet, Kluwer, Deventer, 1988, pág. 37 (versiones inglesa y española)]. Con alguna excepción poco significativa, la afirmación de la protección de los programas de ordenador mediante el sistema de derechos de autor -o su equivalente anglosajón, el *copyright*- resulta válida a nivel mundial, como se puede comprobar en las referencias de derecho comparado que recoge J. DELGADO ECHEVARRÍA, «Comentario al Título VII de la LPI» en R. BERCOVITZ (coord.), *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, 2.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, págs. 1.354-1.359. Acerca de la necesidad de establecer un régimen de protección respecto a los programas de ordenador, DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, págs. 1.343-1.345; muy resumidamente, J. MAS-SAGUER, Voz «Software» en *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. IV, Civitas, Madrid, 1995, pág. 6.356, justifica la protección jurídica en «los elevados costes de desarrollo, creciente importancia para el progreso técnico, económico y social, extrema facilidad de copias y, así, de explotación no autorizada»; desde el punto de vista de la recuperación de los grandes costes, las distintas alternativas, entre las que se encuentra el establecimiento de un régimen jurídico de protección, aparecen apuntadas en el «Final Report of the National Commission on New Technological Uses of Copyrighted Works» (CONTU), de 31 de julio de 1978, de capital importancia para la incorporación de los programas de ordenador a la legislación norteamericana de *copyright*. Este informe se puede consultar en R.A. GORMAN-J.C. GINSBURG, *Copyright for the nineties*, 4.ª ed., Michie, Charlottesville, 1993, págs. 687 y s.

⁷ Véase la **Resolución del TEAC de 11 de junio de 1997** (JT 1997, 946). Algunas de las situaciones a que pueden dar lugar los pagos relacionados con los programas de ordenador son ilustradas por F. C. DE HOSSON, «Taxation of Cross-Border Software Payments», *Intertax*, núm. 12, 1992, págs. 682 y ss. También en la obra de R. L. DOERNBERG-K. VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention: Analysis, Commentary and Comparison*, Kluwer, The Hague, 1997, pág. 108.

La importancia de la precisión de este aspecto se evidencia en el propio informe del Comité de Asuntos Fiscales sobre el régimen fiscal aplicable a los programas de ordenador, donde se pone de manifiesto la existencia de numerosos convenios bilaterales que se apartan del criterio establecido en el Modelo de Convenio respecto a los cánones⁸. En efecto, desde la perspectiva que ofrece el Modelo de la OCDE, en principio no se desprenden especiales consecuencias de la consideración de las rentas derivadas de los programas de ordenador como cánones (art. 12) o como beneficios empresariales (art. 7), ya que, en cualquier caso, la competencia para exigir el gravamen se atribuye con carácter exclusivo al Estado de residencia del perceptor de las rentas⁹. No obstante, cuando se observa la realidad jurídica, esto es, las normas recogidas en los concretos convenios bilaterales¹⁰, no es extraño observar cómo, en materia de cánones, el criterio adoptado en ocasiones se traduce en el reconocimiento de una competencia impositiva limitada al Estado de la fuente¹¹.

⁸ OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime fiscal appliqué aux logiciels», *op. cit.*, pág. 76. En la doctrina, por todos, K. VOGEL, «Il diritto tributario internazionale» en AMATUCCI (dir.), *Trattato di Diritto tributario*, Vol. I, 2, Cedam, Padua, 1994, pág. 723.

⁹ VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 7», *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, (actualiz. 1991), 369. Evidentemente no incluimos en esta solución el tratamiento de los cánones obtenidos a través de establecimientos permanentes, a cuyos efectos *cfr.* el artículo 12.3 del Modelo de Convenio OCDE.

¹⁰ GEST-TIXIER, *Droit fiscal International*, *op. cit.*, pág. 94 y s., ponen de relieve que, si bien resulta innegable la importancia del Modelo de Convenio de la OCDE en la elaboración de los convenios de doble imposición, no hay que olvidar su condición de punto de referencia a la hora de elaborar los convenios bilaterales, que son los que constituyen las auténticas normas jurídicas. En el mismo sentido, VOGEL, «Il diritto tributario internazionale», *op. cit.*, pág. 718 y A. BORRÁS RODRÍGUEZ, «Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en *Estudios de Doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 36.

¹¹ En el marco de las negociaciones bilaterales las posiciones a veces se han decantado en favor de la aplicación de un tipo reducido de retención sobre el importe bruto de los cánones (*withholding tax*), como se desprende de las contestaciones de los distintos países al apartado 5.4 del cuestionario empleado por el Comité de Asuntos Fiscales para la elaboración del estudio relativo al estatuto fiscal de los programas de ordenador y que figuran en su Anexo II [*cfr.* OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime Fiscal appliqué aux logiciels», *op. cit.*, pág. 85]. De los convenios concluidos por EE.UU. cabe extraer también esta conclusión [*cfr.* VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 12», *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, (actualiz. 1992), 12-20]; así como de los concluidos por Italia, R. CORDEIRO GUERRA, «Interessi e royalties transnazionali: regime impositivo, problemi esegetici e spunti critici», en UCKMAR-GARBARINO, *Aspetti fiscali delle operazioni internazionali*, EGEA, Milán, 1995, pág. 149. La solución de la imposición compartida en materia de cánones aparece recogida en el Modelo de Convenio propuesto por la ONU (*cfr.* R. LENZ, «Les caractéristiques essentielles de la convention modèle établie par le groupe d'experts des Nations Unies en matière de conventions entre pays développés et pays en voie de développement», *Réflexions offertes a Paul Sibille*, Bruylant, Bruselas, 1981, págs. 667 y ss.; y J. R. FERNÁNDEZ PÉREZ, «Criterios de reparto de la potestad tributaria, según los distintos modelos de Convenios y Recomendaciones existentes», en *Estudios de doble imposición internacional*, IEF, Madrid, 1979, págs. 121-126). VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, *United States Income Tax Treaties*, Vol. I, Kluwer, The Hague, (actualiz. 1992), 4-10, por su parte, ponen de manifiesto cómo una de las justificaciones tradicionalmente empleadas por los países importadores de tecnología para establecer una retención en la fuente sobre estas rentas es el hecho de generar el contexto económico que permite la obtención de estas rentas. Además, continúan estos autores, si los cánones resultan deducibles para la determinación del beneficio imputable a los establecimientos permanentes entonces, en ausencia de una retención en la fuente, el Estado no puede recaudar ingreso alguno por la actividad económica desarrollada dentro del mismo.

Con todo, aun dentro de esta especialidad, respecto al Modelo y respecto a la norma prevista para los beneficios empresariales, sigue sin apreciarse el interés específico de estos cánones; en efecto, lo expuesto hasta el momento revela, sencillamente, una nueva situación a la que resulta aplicable una determinada norma distributiva de la competencia, pero que en todo caso se traduce en un régimen común para los supuestos que ampara el concepto de canon. En relación a la situación española, ello pone de manifiesto que el relieve de los cánones de los programas de ordenador como problema de calificación con autonomía propia no está vinculado al hecho de que España tradicionalmente, desde el Modelo de la OCDE de 1963, se haya reservado la potestad de gravar -limitadamente- los cánones en cuanto Estado de la fuente, como tampoco con que, coherentemente, la mayor parte de los convenios bilaterales españoles hayan incorporado este tratamiento, instrumentándolo a través de un tipo de retención único para todos los cánones, con independencia de la situación que haya dado origen al pago ¹².

Entre los convenios españoles más recientes, sin embargo, es posible apreciar una cierta tendencia a establecer tipos de retención diferenciados, e incluso distintos criterios de reparto de la competencia impositiva dentro del régimen de los cánones ¹³. Esta configuración diversificada despierta cuestiones de interpretación y de calificación de indudable interés, no ya sólo desde una perspectiva estrictamente académica. En el caso de los programas de ordenador, esta situación se evidencia con particular intensidad en la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU. -seguramente la norma con mayor trascendencia práctica en este punto-, donde aparece asociada a la necesidad de asimilar el *software* a una de las categorías tradicionales de los derechos de autor.

2. Panorama de pronunciamientos en aplicación del Convenio con Estados Unidos.

El Convenio entre España y EE.UU., de 22 de febrero de 1990 (ratificado el 21 de noviembre), agrupa los conceptos que integran el concepto de la OCDE de canon en tres categorías para las que prevé diferentes tipos de retención máxima (*withholding tax*) ¹⁴; así, el artículo 12.2 distingue entre el uso o las cesiones de uso de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o

¹² Para ilustrar el régimen clásico previsto en los convenios españoles baste reproducir el apartado 2 del artículo 12 del Convenio con Alemania: «...estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones». Similares previsiones figuran en los Convenios concluidos con Australia, Austria, Bélgica, Dinamarca, Finlandia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Países Bajos, Portugal, Reino Unido, Rumania, Suecia, Suiza, Túnez y, recientemente, Corea, si bien el porcentaje de retención oscila hasta el 20 por 100 según los casos.

¹³ Entre los Convenios que prevén distintos tipos de retención para los cánones cabe citar los recientemente concluidos con EE.UU., Irlanda, India, China, Argentina y Tailandia. En otros, en cambio, se opta por combinar la previsión de un tipo único con la tributación exclusiva en el Estado de residencia prevista para ciertas categorías (v. gr. respecto a los derechos de autor, el Convenio con Canadá o el Convenio con Francia, de 10 de octubre de 1995 o el Convenio con Bolivia, de 30 de junio de 1997).

¹⁴ Como se afirma en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 1 de febrero de 1995, «en el supuesto de tributación de no residentes no cabe hablar, en sentido técnico-jurídico de retenciones, sino de tributación definitiva de no residentes ya que el sujeto pasivo del tributo es la entidad no residente».

artísticas, sujetas al tipo de retención más bajo, el 5 por 100; las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o sonido, uso de equipos industriales, comerciales o científicos y los derechos de autor sobre obras científicas, para los que se prevé una retención del 8 por 100; y, finalmente, una categoría a la que es aplicable una retención máxima del 10 por 100, en la que quedan englobados el resto de los cánones (patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos e informaciones relativas a experiencias industriales) ¹⁵.

Al igual que en el resto de los CDI españoles no se contiene, por tanto, una referencia expresa a los programas de ordenador ¹⁶, lo que a primera vista plantea la duda de la categoría en la que deben incluirse las cesiones de uso de los correspondientes derechos de explotación. A pesar de ciertas vacilaciones iniciales, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia parecen haber emprendido definitivamente el camino trazado por el Comité de Asuntos Fiscales ¹⁷; no obstante, la reconducción genérica al tratamiento de los derechos de autor se revela insuficiente para agotar los problemas de calificación.

El punto de partida de las dificultades se encuentra en el hecho de que, como ha puesto de relieve el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los Comentarios, ninguna de las categorías tradicionalmente empleadas en el campo de los derechos de autor (obras literarias, artísticas o científicas) resulta plenamente satisfactoria en relación a los programas de ordenador ¹⁸. Junto a esto, la previsión en el Convenio de un tipo de retención diferenciado para los derechos de autor sobre las obras científicas dota a este término de una relevancia jurídica perturbadora, que hace surgir un problema inédito hasta el momento ¹⁹.

¹⁵ Análoga redacción presenta el artículo 12 del Convenio con Irlanda.

¹⁶ En términos generales se trata de una previsión ausente de los convenios bilaterales. Entre las excepciones cabe citar los Convenios concluidos por la URSS con EE.UU. y con Alemania (cfr. JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software*, op. cit., pág. 39). También Francia en sus convenios más recientes suele incluir una referencia expresa a los programas de ordenador, [cfr. OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime Fiscal appliqué aux logiciels», op. cit., pág. 75], como el Convenio con EE.UU., de 31 de agosto de 1994; no obstante, esta previsión no figura en el nuevo Convenio con España, de 10 de octubre de 1995 (BOE de 12 de junio de 1997).

¹⁷ Así resulta, entre otras, de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 30 de abril de 1996 y la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995. Como muestra de las vacilaciones a que nos referimos, cabe citar la Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de abril de 1991, que examinaremos con más detalle en su momento, o el Considerando Tercero de la Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992, donde se afirma que «teniendo en cuenta que lo que protegen los derechos de autor es la originalidad y que en los programas de ordenador (...) la originalidad es mínima, llegamos a la conclusión de que, del canon (...), la cantidad que puede retribuir esos derechos de autor es mínima. El grueso del canon debe retribuir la utilización de patentes, marcas, tecnología, asistencia técnica, etc». No obstante, finalmente «puesto que no es misión de este tribunal agravar la situación jurídica particular de la reclamante», opta por mantener la liquidación practicada al 8 por 100.

¹⁸ Véase el párrafo 14 del Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio, en OCDE, *Modèle de Convention fiscale...*, op. cit. Con carácter general, esta dificultad aparece señalada en la reciente obra editada por la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (WIPO), *Introduction to Intellectual Property: Theory and Practice*, Kluwer, Londres, 1997, pág. 586.

¹⁹ En el Derecho comparado los programas de ordenador también han dado origen a problemas en la aplicación del Convenio entre EE.UU. e Italia que, al igual que en el caso español, tienen su origen en la previsión de tipos de retención diferenciados dentro de los cánones [cfr. VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 12»,

La solución no resulta tan evidente como a primera vista pudiera parecer y buena prueba de ello es la variedad de respuestas que han arrojado los distintos pronunciamientos recaídos hasta la fecha. Con la idea de presentar el problema en su extensión y sin perjuicio de que posteriormente examinemos estas decisiones con mayor detenimiento, es posible resumir las distintas posiciones de la siguiente manera:

- a) La Dirección General de Tributos (DGT) en alguna ocasión ha considerado que el sentido corriente de los términos -art. 31 del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados-, exige calificar los programas de ordenador como obras técnicas, lo que se traduce en el descarte del tratamiento correspondiente a los derechos de autor sobre obra científica y su correspondiente inclusión en la categoría para la que se ha previsto el tipo más elevado (10%) (Resolución DGT de 18 de abril 1991)²⁰. Esta solución, sin embargo, ha sido últimamente corregida, como se puede apreciar en las Resoluciones de 1 de febrero y 7 de julio de 1995.
- b) El Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), a partir de la aplicación de los criterios interpretativos vigentes en nuestro ordenamiento (arts. 3 del Código Civil y 23 de la Ley General Tributaria), entiende que el significado técnico y usual de los términos «obra literaria» y «obra científica» indican que los programas de ordenador deben ser incluidos en este segundo género de obras, con lo que España estaría legitimada para gravar hasta el 8 por 100 del importe bruto de estos cánones. En este sentido cabe citar las Resoluciones de 29 de septiembre de 1993 y 30 de abril de 1996²¹.

United States Income Tax Treaties, op. cit., (actualiz. 1992), 33 y JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software, op. cit.*, pág. 39]. El problema que se planteaba aquí, sin embargo, era diferente al supuesto español: Italia, en cuanto Estado de la fuente, entendía que estas rentas debían quedar sujetas al 5 por 100 previsto para todos los derechos de autor, puesto que según el *Ministero delle Finanze* se trata de derechos de autor sobre obra científica. No se plantea, por tanto, la consideración de los derechos de autor sobre obra literaria y sobre obra científica como categorías distintas.

Asimismo, distinto es el problema que suscitó el Convenio entre EE.UU. y Canadá. En este caso, la cuestión se planteaba en relación a las compañías norteamericanas que desarrollaban y vendían directamente *software* de aplicación a los usuarios canadienses. Canadá aplicaba la retención en la fuente correspondiente a los cánones, al entender que no procedía la exención correspondiente a la cesión del *copyright*, puesto que este sistema hace referencia a la cesión del derecho de reproducción y no a la cesión del derecho de uso previsto en las licencias que acompañan a las copias de los programas de ordenador [vid. N. BOIDMAN, «Interrelated effects of Canadian and US tax systems over the past twenty-five years», en ALPERT-VAN RAAD (ed.), *Essays on International Taxation, Series on International Taxation n.º 15*, Kluwer, Deventer, 1993, págs. 90 y s.]. Este tipo de conflictos tienden a solucionarse a través de la firma de Protocolos. Así, el Tercer Protocolo del Convenio entre EE.UU.-Canadá, ratificado el 9 de noviembre de 1995, elimina la retención en la fuente respecto a las rentas obtenidas por el uso o la cesión de uso de los programas de ordenador. Lo propio había hecho anteriormente el Protocolo de EE.UU. con Holanda, firmado el 4 de marzo de 1993.

²⁰ Reproducida en la obra de V. GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid, 1993, pág. 361.

²¹ **Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993** (JT 1993, 1398); **Resolución del TEAC de 30 de abril de 1996** (Vocalía 2.ª, JT 1996, 566); utilizando argumentos parcialmente coincidentes, **Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992**.

- c) En cambio, la Audiencia Nacional (AN), reconociendo que el sentido de los términos y la realidad social efectivamente apuntan a su consideración como obras científicas, concluye finalmente una solución distinta: los programas de ordenador son obras literarias (5%), porque así lo exige el criterio teleológico que se desprende de la Ley 16/1993, que transpone al ordenamiento español la Directiva 91/250/CEE, de protección jurídica de los programas de ordenador. Esta solución, apuntada por primera vez en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995, ha sido reproducida posteriormente en las Sentencias de 12 de diciembre de 1995, 22 de octubre de 1996, 15 de abril y 6 de mayo de 1997²².

Se trata, por tanto, de un problema al que se han ofrecido diversidad de respuestas y que, a la vista de los últimos pronunciamientos tanto del TEAC como de la Audiencia Nacional no puede darse por concluido de forma definitiva; por otra parte, a la vista de los argumentos empleados -que más adelante analizaremos-, parece que la correcta solución exige ubicar el debate en unas coordenadas que exceden del ámbito estrictamente tributario. Todo ello contribuye a que los términos de la discusión adquieran una notable complejidad que, en la medida de nuestras posibilidades, intentaremos aclarar en las páginas siguientes²³.

II. LA DOBLE VÍA QUE PERMITE LA INTERPRETACIÓN DE LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN

Se plantea, ante todo, un problema de contorno jurídico de las categorías empleadas en el Convenio con EE.UU., de manera que, una vez perfilados los términos «derecho de autor sobre obra científica» y «derechos de autor sobre obra literaria», podrá entonces cuestionarse la calificación que corresponde a los programas de ordenador. Ello justifica que antes de entrar en el análisis de las conclusiones y los argumentos de los distintos pronunciamientos, sea preciso apuntar algunas notas concernientes a la interpretación del Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU., relacionadas en último término con la naturaleza y especial caracterización normativa de estos tratados internacionales.

²² **SAN de 10 de octubre de 1995** (Sala de lo Contencioso-Sección 2.ª; JT 1995, 1205), **12 de diciembre de 1995** (Sala de lo Contencioso-Sección 2.ª; JT 1995, 1529), **22 de octubre de 1996** (Sala de lo Contencioso-Sección 2.ª; JT 1996, 1464), **15 de abril de 1997** (Sala de lo Contencioso-Sección 2.ª; JT 1997, 418) y **6 de mayo de 1997** (Sala de lo Contencioso-Sección 2.ª; JT 1997, 492). En realidad, para percibir la verdadera importancia de esta línea jurisprudencial conviene tener presente que todas estas sentencias corresponden a una concreta controversia cuyo origen se encuentra en unas Actas incoadas en el año 1991 por la Unidad de Fiscalidad Internacional y firmadas en disconformidad por «International Business Machines» (IBM, SAE). Los recursos que dieron lugar a las sentencias de la Audiencia Nacional fueron interpuestos por la sociedad referida contra la **Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993**, citada en la nota anterior. Las liquidaciones traían causa de unos pagos en concepto de cesión de derechos de autor previstos en el contrato concluido el 1 de agosto de 1987 entre «IBM, SAE» e «International Business Machines Corporation», residente en EE.UU.

²³ La dificultad de este problema fue anunciada en su momento por GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, op. cit., pág. 361.

Como es sabido, los objetivos de los Convenios para evitar la Doble Imposición se concretan, básicamente, en la lucha contra las prácticas de evasión y fraude -particularmente, contra el uso abusivo de los propios convenios- y, sobre todo, en la prevención de situaciones de doble imposición y la eliminación, en la medida de lo posible, de los obstáculos fiscales a la libre circulación de los capitales, las técnicas y las ideas²⁴. Su condición de tratados internacionales hace que en principio les sean aplicables las reglas generales de interpretación recogidas en el Convenio de Viena de 23 de mayo de 1969, sobre Derecho de los Tratados (arts. 31 y 32), al que suele reconocérsele la condición de norma codificadora del derecho consuetudinario internacional²⁵. El artículo 31 de este Convenio establece que «un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y su fin».

No obstante, al mismo tiempo la propia formulación de las normas de los CDI, que siguiendo el Modelo de la OCDE adoptan la forma de puntos de conexión con un presupuesto genérico, generalmente exige una integración con los respectivos ordenamientos internos para concretar su sentido y su alcance; esta peculiar caracterización tiene como consecuencia que el ordenamiento tributario de cada Estado asuma un papel destacado a efectos de precisar el significado de los términos convencionales²⁶.

Estas breves consideraciones son suficientes para poner de manifiesto que, en principio, el significado de los términos de un Convenio puede venir determinado bien por la legislación interna, bien a partir de los propios términos en su contexto convencional, a la luz de las reglas del Convenio de Viena. La eventualidad de que estas aproximaciones puedan arrojar resultados diferentes, no obstante, exige establecer un sistema de prelación que el propio Modelo de Convenio de la OCDE incorpora en su artículo 3.2: «Para la aplicación del Convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio»²⁷.

²⁴ GEST-TIXIER, *Droit fiscal international*, op. cit., págs. 91 y s.

²⁵ Así lo ha señalado el Tribunal Internacional de Justicia, como apuntan K. VOGEL-R. PROKISCH, Ponencia General del Congreso de la IFA de Florencia (1993), *Interpretation of double taxation conventions*, en International Fiscal Association, *Cahiers de droit fiscal international, Studies on International Fiscal Law*, Vol. LXXVIIIa, Kluwer, Deventer, 1993, pág. 66 y J. F. AVERY JONES et al., «The Interpretation of Tax Treaties with Particular Reference to Article 3(2) of the OECD Model (I)», *British Tax Review* núm. 90, 1984, pág. 15, nota 3. También lo entiende así el *US Department of State* en relación a determinados artículos de este Convenio (cfr. VOGEL, *Double Taxation Conventions*, op. cit., pág. 22). El Convenio de Viena se encuentra en vigor desde el 27 de enero de 1980.

²⁶ C. GARBARINO, *La tassazione del reddito transnazionale*, Cedam, Padua, 1990, págs. 531-534. AVERY JONES et al., «The Interpretation of Tax Treaties... (I)», op. cit., pág. 17, señalan esta mayor conexión con la ley interna que presentan los Convenios de Doble Imposición en comparación con otros Tratados. Para GEST-TIXIER, *Droit Fiscal International*, op. cit., pág. 76, esta circunstancia radica en la distinta finalidad perseguida por unos convenios que pretenden tender un puente entre dos sistemas tributarios, de los que se ven obligados a adoptar su vocabulario técnico.

²⁷ Versión del artículo 3.2 hasta la modificación de 1995 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Este artículo, según se afirma expresamente en los Comentarios al Modelo de Convenio, constituye la regla general de interpretación de los CDI. No obstante, la diversidad de opiniones que ha suscitado este aspecto revela la tensión que subyace en los Convenios de Doble Imposición entre, de una parte, la necesidad de una interpretación común por parte de los dos Estados implicados que garantice una misma aplicación del tratado y, de otra, el respeto a la soberanía fiscal de cada Estado, traducido en la necesidad primaria de su interpretación como parte integrante de su sistema fiscal ²⁸.

Sin entrar a valorar la opción que incorpora el artículo 3.2 del Modelo de Convenio ²⁹, a continuación vamos a examinar la posibilidad de una solución al problema que nos ocupa a través de los criterios de remisión que encierra este artículo, en la medida que sus términos aparecen reproducidos en el Convenio entre España y EE.UU.

²⁸ En la Ponencia General del Congreso de Florencia de la IFA (1993) se deja constancia de cómo las distintas ponencias nacionales reflejan esa tensión polarizada entre quienes defienden la referencia primaria a la legislación interna y quienes intentan agotar por todos los medios las posibilidades de una interpretación común y acudir, en último término a la legislación interna (cfr. VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions, op. cit.*, pág. 81). Esta situación se concreta en la articulación entre, de una parte, la remisión al ordenamiento interno y, de otra, el contexto en los términos del artículo 3.2 (cualquier término no definido tendrá el significado que se le atribuya por la legislación del Estado...a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente...). VOGEL afirma que de los términos de este artículo se desprende la primacía de la remisión, aduciendo una serie de argumentos en contra de los intentos de agotar las posibilidades del contexto antes de acudir a la ley interna; no obstante, este autor compensa, siquiera parcialmente, las desventajas de esta solución -eventuales interpretaciones divergentes- a través del empleo de un contexto más amplio que el definido en el artículo 31.2 del Convenio de Viena, en el que da cabida al Modelo de Convenio de la OCDE y a sus Comentarios, así como a las disposiciones relevantes de los ordenamientos nacionales (*Double taxation conventions, op. cit.*, pág. 213 y s.). En definitiva, se trata de una solución intermedia, entre las inicialmente apuntadas, que pretende restringir la aplicación del artículo 3.2 en favor de la interpretación común (VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions, op. cit.*, págs. 81 y s.). GEST-TIXIER, *Droit fiscal International, op. cit.*, págs. 87 y s., entienden que, en un plano teórico, el recurso al Derecho interno debería revestir el carácter de último remedio, subsidiario en todo caso, respecto a las definiciones convencionales y al contexto, lo que no les impide reconocer que, en la práctica, resulta indispensable acudir a él.

En la doctrina española, A. BORRÁS RODRÍGUEZ, «Los convenios internacionales para evitar la doble imposición desde el punto de vista de la teoría general de los tratados internacionales», en *Estudios de Doble imposición internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1979, pág. 68, sostiene que cuando no se recoja una definición en el Convenio y tampoco sean suficientes las reglas generales de interpretación (Viena), deberá acudirse a las normas de la *lex fori*. En el mismo sentido, el profesor portugués M. PIRES, *International Juridical Double Taxation of Income, Series on International Taxation*, núm. 11, Kluwer, Deventer, 1989, págs. 231 y ss. No obstante, si hemos entendido bien, este autor ha reconocido posteriormente que esta solución ideal no es la que se desprende del artículo 3.2 (cfr. PIRES, Ponencia Nacional de Portugal, *Interpretation of double taxation conventions, op. cit.*, pág. 531). Últimamente, J.M. TOVILLAS, «La interpretación de los Convenios de Doble Imposición y la cláusula general de interpretación del Modelo de Convenio de la OCDE», *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, núm. 0, 1996, pág. 124 y s., insiste en la necesidad de acudir en primer lugar al contexto.

²⁹ Como señalan VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions, op. cit.*, pág. 77, haciendo suyas las consideraciones del ponente de Noruega, las ventajas e inconvenientes del artículo 3.2 deben sopesarse adecuadamente antes de pronunciarse sobre el mismo.

III. LÍMITES QUE ESTABLECE EL CONVENIO PARA EL EMPLEO DE LA LEGISLACIÓN INTERNA EN LA INTERPRETACIÓN DE LOS TÉRMINOS «DERECHOS DE AUTOR SOBRE OBRA LITERARIA» Y «DERECHOS DE AUTOR SOBRE OBRA CIENTÍFICA»

1. La ineficacia del reenvío del artículo 3.2 del Convenio.

El artículo 3.2 del Convenio con EE.UU. dispone la remisión al ordenamiento interno en los mismos términos que el Modelo de Convenio de la OCDE: «Para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier término no definido en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente (...) el significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio»³⁰.

La aplicación de esta norma, tenida por una particular transposición del principio de la *lex fori* del Derecho Internacional Privado³¹, cede ante las definiciones específicas recogidas en el articulado del Convenio, entre las que se encuentra el concepto de canon. El artículo 12 del Convenio con EE.UU., en su apartado segundo, establece que «el término cánones empleado en este Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas...»³². No obstante, tal y como se desprende del artículo 3.2, el hecho de que los términos «derecho de autor...» formen parte del concepto de canon no impide que les sea aplicable la norma de reenvío puesto que la exclusión no afec-

³⁰ La práctica totalidad de los CDI celebrados por España establecen el reenvío en estos términos; con todo, existen algunos convenios en que la remisión se efectúa a la legislación interna con carácter general. Es por ejemplo, el caso del Convenio con la URSS, que hace referencia al «significado que se le atribuya por la legislación del Estado Contratante en el que se efectúe la imposición». Volviendo al Convenio con EE.UU., es de notar que en este caso la redacción del artículo 3.2 refleja la influencia del Modelo de Convenio de EE.UU. de 1981 [...y sin perjuicio de las disposiciones del artículo 26 (procedimiento amistoso)...].

Los problemas que plantea el empleo del procedimiento amistoso para solucionar los problemas de interpretación y aplicación del Convenio, procedente del Modelo de Convenio de EE.UU. se pueden consultar en VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions*, op. cit., pág. 76.

³¹ GEST-TIXIER, *Droit fiscal International*, op. cit., pág. 103. Respecto a las condiciones y el ámbito de la remisión del artículo 3.2, cfr. VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions*, op. cit., págs. 79 y s.

³² Continúa la definición del artículo 12 haciendo referencia a «...películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término "cánones" incluye, asimismo, las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos».

ta a los términos componentes de la propia definición, salvo que también ellos aparezcan definidos en el Convenio. Nada impide, por tanto, que para la fijación de las situaciones comprendidas dentro de uno y otro término sea posible el reenvío en las condiciones del artículo 3.2³³.

La habilitación se realiza al «significado que se le atribuya por la legislación de ese Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio», lo que supone una remisión más amplia de lo que a primera vista puede parecer. Como señalan los Profesores GEST y TIXIER, a pesar de la circunscripción del reenvío a un sector de la legislación fiscal, en la medida que en esta sede se utilizan habitualmente conceptos de Derecho privado con el significado con que se entienden en estas ramas del Derecho, indirectamente se está haciendo referencia al Derecho Civil o al Derecho Mercantil³⁴. En este sentido, la redacción del artículo 3.2 introducida en 1995, ha de interpretarse en clave de simple aclaración, sin que se altere el resultado a que conducía este precepto bajo su redacción anterior. Así lo entienden VOGEL, DOERNBERG y VAN RAAD y BAKER, entre otros³⁵.

En cualquier caso, la elevación de los conceptos internos al plano de la interpretación del Convenio exige, evidentemente, que dichos términos se encuentren contemplados en las leyes de los impuestos a los que se refiere para, a partir de aquí, poder extraer de la legislación interna los perfiles de cada una de las categorías. Para referirse a estas rentas las leyes españolas suelen emplear la genérica expresión «propiedad intelectual» [art. 23.4 a) de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el art. 37.4 de la anterior Ley 18/1991, de 6 de junio], y si bien en algún momento se ha empleado una terminología similar a la del Convenio («derecho de autor sobre obra literaria, artística, informativa o científica» a que se refería el art. 113 del RIS -RD 2631/1982, de 15 de octubre-), dicha formulación no resultaba más significativa, en la medida que aparecía acompañada de un régimen jurídico único.

³³ J. F. AVERY JONES, «Qualification Conflicts: The Meaning of Application in Article 3(2) of the OECD Model», en la obra *Festschrift für Karl Beusch*, Walter de Gruyter, Berlín-Nueva York, 1993, pág. 43. VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 3», *United States Income Tax Treaties*, op. cit. (actualiz. 1989), 123.

³⁴ GEST-TIXIER, *Droit fiscal International*, op. cit., pág. 104.

³⁵ VOGEL, *Double taxation conventions*, op. cit., pág. 210; DOERNBERG-VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, op. cit., pág. 26; PH. BAKER, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, 2.ª ed., Sweet & Maxwell, Londres, 1994, pág. 35. La nueva redacción del artículo 3.2 del Modelo de Convenio dispone que para la aplicación del Convenio por un Estado Contratante, cualquier término o expresión no definida tendrá, salvo que el contexto exija una interpretación diferente, el significado que le atribuye la ley de este Estado relativa a los impuestos a los que se aplica el Convenio, prevaleciendo el significado atribuido por las leyes fiscales sobre el de otras ramas del Derecho. Los Comentarios que acompañan la nueva redacción del artículo 3.2 del Modelo de Convenio aclaran que ésta es la interpretación general y constante que vienen efectuando los Estados miembros. En cambio, P. ALGUACIL MARÍ-F.A. GARCÍA PRATS-A.M. JUAN LOZANO-P. PERIS GARCÍA, «Comentario de Jurisprudencia», *Civitas REDF*, núm. 89, 1996, págs. 148 y s., analizando la SAN de 10 de octubre de 1995 que estudiaremos seguidamente, entienden que la aplicación de la legislación interna en este caso puede obedecer a la nueva redacción de 1995 del artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE. No obstante, estos autores dudan que esta modificación del Modelo pueda emplearse para modificar, por vía interpretativa, los términos de un convenio bilateral anterior.

Las anteriores referencias permiten afirmar sin género de dudas que, en realidad, el concepto contemplado por las leyes fiscales españolas es el de «propiedad intelectual» -o derecho de autor-, pero no, el de «derecho de autor sobre obra científica» o el de «derecho de autor como obra literaria» que, como conceptos jurídicos autónomos y contrapuestos, carecen de un significado propio en esta sede. En definitiva, como se afirma en las Resoluciones del TEAC de 29 septiembre de 1993 y 30 de abril de 1996, «...no existe en el Derecho Fiscal Español definición alguna de la diferenciación entre obra científica y obra literaria por ser ésta irrelevante a efectos jurídicos».

La contraposición que exige la aplicación del Convenio con EE.UU. carece de relieve en las leyes de renta, no ya porque los términos no se definan en esta sede sino porque tampoco son objeto de regímenes jurídicos diferenciados. La aplicación del artículo 3.2 no permite obtener los perfiles de unas categorías no dibujadas en la legislación fiscal a la que el Convenio viene a complementar. Evidentemente, la respuesta podrá encontrarse en otro sector del ordenamiento español, particularmente en la normativa de propiedad intelectual, a cuya remisión, sin embargo, no autoriza la redacción del artículo 3.2 ³⁶.

Con todo, aun en el caso de que resultase aplicable el artículo 3.2 nada asegura que la solución sea aceptada por el otro Estado que, en aplicación de su ordenamiento interno, podría sostener un diferente sentido ordinario de los términos, reproduciéndose eventualmente situaciones de doble imposición o de evasión fiscal ³⁷. En último término, como dice DE LA VILLA, «la atribución de la potestad aplicativa del Convenio a cada uno de los Estados Contratantes, aisladamente, genera problemas que sólo la mutua buena voluntad de las Autoridades competentes puede resolver» ³⁸.

³⁶ VOGEL, *Double taxation conventions, op. cit.*, págs. 55 a 60 y 215, sostiene que en los casos en que no resulta aplicable el artículo 3.2 es preciso acudir a lo que denomina una calificación autónoma extraída del contexto del tratado, si bien termina reconociendo la dificultad de esta operación, generalmente por la ausencia de criterios suficientes, y el necesario recurso a la legislación del Estado que aplica el Convenio como solución interpretativa final. También K. VAN RAAD, «Interpretation of tax treaties», *Bulletin for International Fiscal Documentation* 40/1986, extractado en QURESHI (ed.), *The Public International Law of Taxation: Text, Cases & Materials*, Kluwer, Londres, 1994, pág. 146, quien, en cambio, se inclina por la aplicación de la calificación conforme a la legislación del Estado de la fuente, como la mejor entre las soluciones imperfectas.

³⁷ Ésta es la posición que adopta VOGEL en lo que se refiere a la aplicación del Convenio por parte del Estado de residencia. VOGEL, *Double taxation conventions, op. cit.*, pág. 208 y ss.

³⁸ J. M. DE LA VILLA, *Convenios fiscales de doble imposición*, en AMORÓS (dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo XIV, EDERSA, Madrid, 1982, págs. 70 y s. Se ha puesto de relieve que el defecto más grave que lastra al artículo 3.2 del Modelo de Convenio de la OCDE consiste precisamente en dar lugar a una interpretación unilateral del Estado que aplica el Convenio con lo que, en ciertas ocasiones, pueden no solucionarse los problemas que produce la falta de coordinación de los ordenamientos (doble imposición o evasión fiscal). Esta dificultad se ha intentado salvar mediante una interpretación restrictiva de «aplicación» del Convenio que llevaría en la mayoría de los casos al reconocimiento de la solución propuesta por el Estado de la fuente; esta solución, sin embargo, no ha encontrado una aceptación plena. Véase al respecto la nota 43.

Con estos parámetros, la solución que en términos generales puede darse al problema de las interpretaciones unilaterales divergentes pasa por la aplicación del procedimiento amistoso contemplado por el artículo 3.2 y regulado en el artículo 26 del Convenio, como señala A. BORRÁS RODRÍGUEZ, «Problemática general que suscita la aplicación del Convenio», en MARTÍNEZ LAFUENTE (dir.), *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos para evitar la doble imposición*, Gaceta Fiscal, Madrid, 1991, pág. 57. Con carácter general, GEST-TIXIER, *Droit fiscal International, op. cit.*, pág. 107, señalan este procedimiento como único recurso frente a los problemas que plantea el reenvío al derecho interno.

A la luz de las premisas anteriores no es de extrañar la crítica expresada por parte de la doctrina al entender que el recurso a la legislación interna no tributaria desborda los términos de la remisión al ordenamiento interno que dispone el artículo 3.2 del Convenio con EE.UU.³⁹. Con todo, se puede adelantar en este momento que, con carácter general, los órganos españoles que se han pronunciado sobre este problema de calificación, han omitido toda referencia al artículo 3.2 del Convenio, resolviendo de la misma manera que si se hubiese tratado de un problema estrictamente interno⁴⁰ -aplicación de la legislación interna específica, recurso a los criterios generales de interpretación recogidos en el Código Civil y la Ley General Tributaria, etc.- lo que, sin embargo, a último término no resulta siempre criticable ya que, según prevé el propio Convenio, para determinados supuestos puede acudir directamente a la legislación interna no tributaria.

2. La posibilidad de una calificación vinculante según la legislación no tributaria del Estado de la fuente.

En la aplicación del Convenio con EE.UU. la solución puede venir marcada con carácter definitivo por la legislación interna española no tributaria, gracias a la habilitación de un cauce específico para la determinación de las situaciones comprendidas dentro de los «derechos de autor sobre obra científica». En estos casos el Protocolo del Convenio redefine los términos del reenvío, habilitando al entero ordenamiento interno del Estado de la fuente: «la determinación de si un pago constituye retribución por derechos de autor sobre obras científicas se efectuará con arreglo a la legislación interna del Estado contratante del que los cánones procedan» (disposición 9.^a)⁴¹.

Esta regla especial de interpretación, si bien no representa una solución original -el propio Modelo OCDE incorpora este criterio para precisar los bienes inmuebles que generan las rentas inmobiliarias del art. 6.2-, en cualquier caso, *a priori* puede constituir una nueva vía para la calificación de los programas de ordenador que, además, permita superar la no vinculación del Estado de residencia, anclando de forma necesaria el significado a la legislación del Estado de donde proceden las rentas⁴².

³⁹ ALGUACIL-GARCÍA PRATS-JUAN-PERIS, «Comentario de Jurisprudencia», Civitas, *REDF*, núm. 89, 1996, pág. 148.

⁴⁰ Esta situación ha sido destacada como un fenómeno generalizado por GEST-TIXIER, *Droit fiscal International*, *op. cit.*, págs. 100 y s.

⁴¹ Una disposición de un Convenio no puede estudiarse aisladamente sino dentro del conjunto del Tratado, en el que se hayan comprendidos los eventuales Protocolos y canjes de notas. En este sentido, los Protocolos forman parte del tratado y su fuerza vinculante es igual a la del texto principal. Por todos, GEST-TIXIER, *Droit fiscal International*, *op. cit.*, pág. 91 y VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 32.

⁴² Respecto al principio de calificación del Estado de la fuente, el profesor VOGEL entiende que no se trata de una solución válida con carácter general para los problemas de calificación, puesto que resulta beneficiado el Estado que recoge una definición más amplia del término lo que, en última instancia, vendría a contradecir la propia finalidad de estos tratados que es, precisamente, la de distribuir de forma igual los hechos gravables entre los Estados contratantes. VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, págs. 57 y s. En la medida que este criterio supone, en términos generales, una vin-

El Protocolo tiene en este punto una virtualidad que excede ampliamente a la del artículo 3.2 ya que, de una parte, remite con carácter general a la legislación interna, rebasando el ámbito estrictamente tributario (más concretamente el de las leyes de renta); de otra, no se trata ya de la aplicación de la *lex fori*, sino de la calificación vinculante conforme a la legislación del Estado de la fuente, lo que hace desaparecer los problemas derivados de eventuales calificaciones divergentes⁴³.

Por lo demás, esta previsión sugiere una consideración que tendremos ocasión de comprobar más adelante. El hecho de que el Protocolo haya suprimido los conflictos de calificación cuando el Estado de la fuente califique la retribución como canon por estos derechos de autor, parece indicar, de una parte, la insuficiencia de al menos uno de los ordenamientos tributarios implicados para alcanzar la caracterización requerida (ya hemos tenido la ocasión de comprobarlo en relación al ordenamiento español) y, de otra, la intuición, cuando menos, de la ausencia de un mínimo consenso sobre el contenido de esta categoría. El hecho de que únicamente respecto a los «derechos de autor sobre obra científica» se santifique la calificación del Estado de la fuente revela precisamente su suscep-

culación del Estado de residencia a la calificación efectuada por el Estado de la fuente, la existencia de un concepto más amplio en uno de los ordenamientos internos determinaría una descompensación con ocasión de las respectivas aplicaciones del Convenio, cuya única causa radicaría en la propia configuración del sistema jurídico interno. Contra este argumento, AVERY JONES, «Qualification conflicts...», *op. cit.*, pág. 53.

Con independencia de que estas precauciones puedan estar justificadas ante un empleo generalizado de este criterio, en ningún caso son reproducibles cuando se prevé expresamente para supuestos concretos (derechos de autor sobre obras científicas); su propia condición de norma especial permite suponer razonablemente que las consecuencias de su aplicación han sido debidamente sopesadas. VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 42.

⁴³ Para percibir la relevancia de esta previsión conviene tener presente que en los supuestos de tributación compartida, como es el caso de la posición española respecto a los cánones, se reproduce la polémica doctrinal respecto al artículo 3.2, centrada en la expresión «aplicación del Convenio» con que se inicia el precepto. Así, AVERY JONES se inclina por que el Estado de residencia únicamente aplica el Convenio a efectos de comprobar si el Estado de la fuente ha procedido correctamente en la aplicación del convenio, para lo cual únicamente debe tener en cuenta la normativa interna del Estado de la fuente; en este sentido véanse las conclusiones de su trabajo «Qualification Conflicts...», *op. cit.*, págs. 61 y s. También VAN RAAD, «Interpretation and Application of Tax Treaties by Tax Courts», *op. cit.*, pág. 4. Planteando el problema desde la perspectiva del Estado de residencia, AVERY JONES *et al.*, «Credit and Exemption under tax treaties in cases of differing characterization», *European Taxation*, Vol. 36, núm. 4, 1996, págs. 118-134. En cambio, VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 79, entienden que en estas situaciones el Estado de residencia, al conceder el crédito, debe verificar, conforme a sus propias categorías internas, que el Estado de la fuente ha procedido correctamente y actuar en consecuencia, por lo que, en definitiva, también él estaría *aplicando* el Convenio. El Informe del *American Law Institute* sobre la interpretación de los tratados reconoce la dificultad de deducir la preferencia en la aplicación de la ley del Estado de la fuente a partir de los términos del Modelo OCDE, no obstante, termina recogiendo este criterio como último recurso interpretativo. Las «Recomendaciones adoptadas por el *American Law Institute* relativas a la Interpretación de los Tratados» aparecen recogidas en el Apéndice del trabajo de KATZ, Ponencia Nacional de EE.UU., *Interpretation of double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 643.

Otras referencias a este debate se encuentran en las obras de VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, págs. 57 y s. y 211 y ss. y AVERY JONES *et al.*, «The Interpretation of Tax Treaties... (I)», *op. cit.*, págs. 48 y ss. La raíz de la divergencia parece que, en último término, debe buscarse en el distinto alcance de los significados alemán (*anwenden*) e inglés (*application*), según apunta este autor en su obra «Qualification Conflicts...», *op. cit.*, págs. 52 y s. y 61 s., y posteriormente confirman VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 77 y s. Estos autores sostienen que el intento de solucionar los inconvenientes del artículo 3.2 ha supuesto abrir la puerta a nuevos problemas, representados particularmente por la ausencia de unanimidad entre los países acerca de qué deba entenderse por «aplicación» de un Convenio.

tibilidad para plantear conflictos de calificación o, en otras palabras, su falta de consistencia como categoría jurídica autónoma, cuando menos en los Estados Contratantes. Así, no debe extrañar que la Instrucción del *Inland Revenue Service* para la aplicación del Convenio entre EE.UU. y España declare que «tales pagos podrían, por ejemplo, ser considerados como retribución del derecho de autor sobre una obra literaria o por el uso de una experiencia científica»⁴⁴.

Como ha puesto de relieve GONZÁLEZ POVEDA, uno de los argumentos que se pueden esgrimir en favor de la consideración de los programas de ordenador como obras literarias -como sostienen las firmas norteamericanas que perciben estos cánones- es precisamente el hecho de que para las autoridades fiscales de EE.UU. merecen esta consideración⁴⁵. De lo dicho hasta el momento se desprende la inconsistencia de este argumento: la inclusión de esta disposición en el Protocolo del Convenio supone una concesión en favor de la solución marcada por el Estado de la fuente. Se trata de un arma interpretativa que, en definitiva, acarrea una renuncia, en este concreto punto, a la deseable interpretación común de los términos del Convenio⁴⁶.

Por otra parte, si bien es cierto que la posición anterior -la calificación de los programas de ordenador como obras literarias- se ha evidenciado en relación a ciertos conflictos derivados de la aplicación de Convenios de Doble Imposición (entre EE.UU. y Canadá), no lo es menos que existen otros precedentes que revelan cómo la posición de las autoridades norteamericanas no siempre ha sido favorable a esta consideración⁴⁷. Por lo demás, no existe una correspondencia absoluta entre

⁴⁴ V. GONZÁLEZ POVEDA (trad.), «Instrucción del "Inland Revenue Service" para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los Estados Unidos de América (II)», *TF*, núm. 18, 1992, pág. 50. AVERY JONES *et al.*, «The Interpretation of Tax Treaties... (II)», *op. cit.*, págs. 97 y s., apunta (y critica) el hecho de que EE.UU. suela tomar en consideración estas interpretaciones unilaterales, a partir de fuentes internas, como medios suplementarios de interpretación de los Convenios de Doble Imposición. Con más detalle, R. L. DOERNBERG, «Preparation of IRS international examiners for treaty-based international issues» en ALPERT-VAN RAAD (ed.), *Essays on International Taxation*, *op. cit.*, págs. 116 y s.; últimamente en DOERNBERG-VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, *op. cit.* págs. 26 y s. Con todo, esta crítica debe matizarse en ciertas ocasiones. Así, por ejemplo, cuando la otra parte contratante haya tenido acceso a esa documentación con anterioridad a la conclusión del Convenio (VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 48 y s.). En este sentido, según recoge en su propia Introducción, esta Instrucción del *Inland Revenue Service* «es una guía oficial para la interpretación del mismo. Refleja las ideas políticas subyacentes debajo de cada disposición concreta, así como los acuerdos alcanzados durante las negociaciones en relación con la interpretación y aplicación del Convenio» [GONZÁLEZ POVEDA (trad.) «Instrucción del "Inland Revenue Service" para la aplicación del Convenio de doble imposición entre España y los EE.UU. de América (I)», *TF*, núm. 17, 1992, págs. 40 y s.]. La cursiva es nuestra.

⁴⁵ GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, *op. cit.*, pág. 361.

⁴⁶ La expresión *common interpretation*, empleada reiteradamente en la versión inglesa de la Ponencia General de VOGEL y PROKISCH, ha sido traducida como «principio de concordancia de las decisiones» por J. SOPENA GIL, «La interpretación de los convenios de doble imposición internacionales: el Congreso de la IFA de 1993», *Civitas, REDF*, núm. 84, 1994, pág. 794. La necesidad de este principio aparece invocada por la Recomendación del Consejo de la OCDE C(94)11/FINAL, de 31 de marzo de 1994. En la obra de VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 39 y ss., se pueden hallar algunas referencias jurisprudenciales relativas a este principio.

⁴⁷ En el Convenio de EE.UU. con Italia, ante un precepto de estructura similar al recogido en el Convenio con España, la Explicación Técnica del Departamento del Tesoro de EE.UU. se inclinó por la inclusión de los programas en la categoría a la que era aplicable el tipo del 10 por 100, en detrimento del 5 por 100 previsto para los derechos de autor [cfr. VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 12», *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.* (actualiz. 1992), 33. También JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software*, *op. cit.*, pág. 39].

la normativa que justificó aquella decisión y la recogida en el Convenio con España: falta precisamente la articulación del tratamiento autónomo de los derechos de autor sobre obra científica, el término esencial del conflicto que suscita la aplicación del convenio español.

IV. LA CALIFICACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE ORDENADOR EN EL CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESPAÑA Y ESTADOS UNIDOS

1. A partir de la legislación sobre derechos de autor.

Dejando para más adelante algunas consideraciones relativas al método de interpretación, adquiere particular interés en este momento el estudio del sector del ordenamiento relativo a los derechos de autor, como sede natural donde, lógicamente, deben aflorar los perfiles jurídicos de estos términos ⁴⁸. En la Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993 se lee al respecto:

«Como es sabido, en el marco del ordenamiento jurídico el Derecho Fiscal tiene el carácter de derecho formal o adjetivo por contraposición con el derecho material o sustantivo. Dicho en otras palabras, sus normas se proyectan y modulan relaciones y situaciones jurídicas creadas y reguladas al amparo del derecho material o sustantivo. Por ello será en la esfera del derecho sustantivo, y en el caso concreto del Derecho Civil y la Ley de Propiedad Intelectual, ya que estamos ante un contrato de cesión o transmisión de derechos relativos a la propiedad intelectual, en el que deba resolverse la diferenciación obra científica-obra literaria para, una vez resuelta, determinar el tratamiento aplicable desde la perspectiva de la norma fiscal, en este caso el Convenio de Doble Imposición entre España y los Estados Unidos de América» (Considerando 5.º).

En la medida en que esta legislación arroje una conclusión favorable a la consideración de los programas de ordenador como obra científica, la calificación resultará definitiva a raíz de los términos del Protocolo. No obstante, hasta el momento la normativa sobre propiedad intelectual se ha empleado precisamente en sentido contrario, esto es, para fundamentar una posición favorable a su condición de obras literarias, en los términos que pasamos a exponer.

⁴⁸ El resto de la normativa tributaria tampoco recoge la distinción. *Cfr.* los artículos 4.6 y 22 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio y el artículo 11 de la Ley 37/1992, sobre el IVA.

1.1. Planteamiento y contexto normativo.

a) *La posición de la Audiencia Nacional: aplicación de la Ley 16/1993 en cuanto norma que recoge el criterio interpretativo que determina la calificación de los programas de ordenador como obras literarias.* Como veremos con más detalle en epígrafes siguientes, las resoluciones administrativas recaídas hasta el momento habían abordado este problema a partir del significado técnico y usual de los términos (arts. 3 del Código Civil y 23 de la Ley General Tributaria), prescindiendo generalmente de la legislación sobre propiedad intelectual. Ello había conducido a posiciones decididamente favorables a la condición de obras científicas de los programas de ordenador ⁴⁹.

La Audiencia Nacional reaccionó a esta situación a través de una serie de sentencias que tiene su punto de partida en la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 octubre de 1995. Esta sentencia supone una modificación sustancial no sólo del sentido del fallo sino de los argumentos, realizando una aproximación que parte de la legislación de los derechos de autor representada por la Ley 16/1993, de protección jurídica de los programas de ordenador ⁵⁰.

Tal y como reconoce la Audiencia Nacional, en el momento de producirse los hechos no existía en el derecho positivo español una calificación jurídica de los programas de ordenador como obra literaria ni como obra científica por lo que debe acudir a los criterios de interpretación de las normas en que se hallan contenidos «los conceptos jurídicos indeterminados de obra literaria y de obra científica para averiguar si en alguno de ellos, o en ambos, encuentra acomodo hoy en la denominación de "sociedad de la información" la contemporánea noción de "programa de ordenador"». Para ello la sentencia parte de las reglas generales de interpretación contenidas en el artículo 3.2 del Código Civil, a la luz de cuyos criterios literal y lógico se inclina inicialmente por su calificación como obras científicas: «...aparece evidente que un programa de ordenador es resultado de un trabajo científico lo que hace que en la realidad social de hoy en día sea considerado como algo más próximo a una obra científica que a una obra literaria. Si a lo anterior añadimos que, amén de no ajustarse exactamente en su sentido gramatical ni al concepto de obra literaria ni al de obra científica, dados los amplios términos en que se expresa el Diccionario de la Academia en cuanto a la obra científica y dados los muchos más restringidos utilizados respecto de la obra literaria, habríamos de concluir que también con arreglo al sentido propio de las palabras se halla más próximo al concepto de obra científica que a la obra literaria» (FD 4.º).

De esta manera, se reconoce una alineación inicial con la posición sostenida por el TEAC ⁵¹. No obstante, aquí acaban las coincidencias ya que a partir de este punto se produce un vuelco en la argumentación que desemboca en el concepto «menos próximo». Según la Audiencia Nacional, la

⁴⁹ Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992 y TEAC de 29 de septiembre de 1993 (JT 1993, 1398) y 30 de abril de 1996 (Vocalía 2.ª, JT 1996, 566).

⁵⁰ SAN de 10 de octubre de 1995 (Sala de lo Contencioso-Sección 2.ª; JT 1995, 1205).

⁵¹ Cfr. Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993 (JT 1993, 1398) y 30 de abril de 1996 (Vocalía 2.ª; JT 1996, 566); también la Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992.

solución es diferente a la luz del criterio teleológico, en este caso señalado por la legislación sobre propiedad intelectual. La Ley 16/1993, de protección jurídica de los programas de ordenador, «será la norma que ha de fijar el criterio de interpretación finalista pues su objeto es, concretamente, incluir específicamente los programas de ordenador en la propiedad intelectual, superando definitivamente el vacío legislativo que, hasta su entrada en vigor, existía en el Derecho Español, singularmente en la legislación de Propiedad Intelectual.»

Y no cabe duda que la Ley 16/1993 asimila los programas de ordenador a las obras literarias y así viene justificado en la Exposición de Motivos de la norma cuando se dice «en la descripción del objeto se identifica el amparo que se otorga a los programas de ordenador con el que se ofrece a las obras literarias» y que alcanza la significación de mandato positivo en el apartado 1 del artículo 1 cuando, bajo el epígrafe «objeto de la protección», dispone que «los programas de ordenador serán protegidos mediante los derechos de autor como obras literarias tal como se definen en el Convenio de Berna para la protección de obras literarias y artísticas».

«En consecuencia, en el ámbito de la Ley 16/1993 aparece en la opción entre obra literaria y obra científica los programas de ordenador forman parte de la primera de ellas» y por tanto, declara la nulidad de las liquidaciones practicadas aplicando el 8 por 100, al tiempo que reconoce el derecho a una nueva liquidación al tipo impositivo del 5 por 100 y la devolución de las cantidades correspondientes ⁵².

El hecho de que el fallo se haya vertebrado con estos argumentos obliga a una breve reseña de la reciente evolución del régimen jurídico de los programas de ordenador, ciñéndonos a los términos que pueden tener relevancia sobre nuestro objeto de estudio.

b) Los programas de ordenador en la Ley 22/1987, de Propiedad Intelectual. La incorporación de los programas de ordenador a la legislación española de propiedad intelectual se realizó de manera expresa con la Ley 22/1987, de 11 noviembre, de Propiedad Intelectual, donde figuraban bajo un apartado propio dentro del artículo relativo al objeto de la propiedad intelectual [art. 10 i)],

⁵² El resto de los argumentos tienen por objeto salvar las dificultades que supone el hecho de que los acontecimientos tuviesen lugar con anterioridad a la aprobación de la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo. En primer lugar, la Audiencia entiende que la asimilación de los programas a las obras literarias no pretende por sí sola erigirse en una aplicación retroactiva de la Ley 16/1993, sino que se trata de «una simple invocación a los solos efectos interpretativos ante la existencia de una laguna legal en el momento de la realización del hecho imponible». Otro argumento hace notar que la Ley 16/1993 constituye la adaptación de una Directiva comunitaria que ya se encontraba en proceso de elaboración en el momento en que se produjeron los hechos, por lo que, *de lege ferenda*, podía decirse que ya en aquel momento los programas eran obras literarias. Además, añade el tribunal, el hecho de que las Directivas no sean normas directamente aplicables no supone un obstáculo a la anterior afirmación, en cuanto que la adopción de una directiva «supone tanto como aceptar la voluntad de los representantes de los Estados miembros en las instituciones de la actual Unión Europea». Por último, a mayor abundamiento, recuerda el carácter retroactivo de la Ley 16/1993, cuya Disposición Transitoria Única prevé su aplicación también a los programas creados con anterioridad a su entrada en vigor («sin perjuicio de los actos ya realizados y de los derechos ya adquiridos antes de tal fecha»). De donde también el artículo 1.1 tiene carácter retroactivo (FD 5.º).

al tiempo que en el Título VII (arts. 95 a 100) se diseñaba un régimen jurídico que respondiese a las especialidades de su naturaleza esencialmente tecnológica o utilitaria. La articulación de este régimen especial (Título VII, arts. 95 a 100) con las disposiciones comunes, llevó a la doctrina más solvamente a calificarlo como *ius singulare* ⁵³.

En lo que se refiere a la distinción entre derechos de autor sobre obras literarias y sobre obras científicas, la Ley 22/1987 no establecía una definición ni recogía una caracterización de estos términos que permitiese encuadrar los programas de ordenador en alguna de ellas. La Ley de Propiedad Intelectual comenzaba afirmando que «la propiedad intelectual de una obra literaria, artística o científica corresponde al autor por el solo hecho de su creación» (art. 1); mientras que el artículo 10, por su parte, disponía que: «son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro, comprendiéndose entre ellas:...i) Los programas de ordenador».

Tal y como aparecen empleados en esta norma, los términos obra literaria, artística y científica hacen referencia a distintas manifestaciones que puede asumir una creación intelectual; no obstante, las obras relacionadas en su artículo 10.1 no son objeto de clasificación puesto que, en último término, como dice el Profesor Rodrigo BERCOVITZ, «es obvio que las obras pueden pertenecer a más de uno de esos campos de la creación y en este sentido, los escritos científicos pertenecen al campo de la literatura y de las ciencias, los dibujos científicos, al campo del arte y de las ciencias...» ⁵⁴. En este sentido, la Resolución del TEAC de 30 de abril de 1996, afirma que «ni el Código Civil ni la vigente Ley de Propiedad Intelectual (refiriéndose a la Ley 22/1987) establecen caracterización alguna que permita sentar la diferencia entre la obra científica y la obra literaria...» (Considerando 6.º).

En realidad, dichas expresiones son herencia de una terminología que tradicionalmente se ha venido utilizando respecto a las creaciones del ingenio humano y que la Ley 22/1987 emplea genéricamente para definir su objeto de protección, o como más claramente dice BERCOVITZ, «más que una clasificación de las obras, vienen a marcar el ámbito de aplicación de la Ley» ⁵⁵. En último término, tal y como reconoce la Audiencia Nacional, esta ley no recoge una calificación de los pro-

⁵³ DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.368. Acerca de la condición de *ius singulare*, consúltase el comentario de este mismo autor al artículo 95, recogido en la 1.ª edición de estos *Comentarios...*, *op. cit.*, 1989, págs. 1.345-1.347. Según recoge la Exposición de Motivos de la Ley 22/1987, «la expresa regulación en la Ley (...) de las relaciones jurídicas derivadas de la creación de obras tecnológicamente avanzadas como son (...) los programas de ordenador, se justifica por la necesidad de adaptar los principios establecidos en las mencionadas normas de carácter general a las especiales características de estas figuras».

⁵⁴ R. BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, «Comentario al artículo 10 de la LPI», en R. BERCOVITZ (Coord.), *Comentarios...*, *op. cit.*, 2.ª ed., pág. 164. A. LUCAS-H.J. LUCAS, *Traité de la Propriété littéraire&artistique*, Litec, París, 1994, págs. 107 y s., afirman que no corresponde al Derecho trazar la frontera entre el arte y la ciencia.

⁵⁵ R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, págs. 206 y 211.

gramas de ordenador en términos de obra literaria o científica, ni en ella se prevé una definición, una caracterización o unos regímenes jurídicos diferenciados que exijan o permitan asimilaciones de esta naturaleza ⁵⁶.

Por este motivo no nos parecen convincentes argumentos como los empleados en la Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992 que, en aplicación del artículo 23 de la Ley General Tributaria, advertía el significado jurídico de los términos a partir del orden de la relación que figura en el artículo 10 de la Ley de Propiedad Intelectual,

«En sentido jurídico, habrá que acudir a la Ley 22/87 de 11 de noviembre... (que)... en su artículo 10, al definir el objeto de la propiedad intelectual, enumera, enunciativamente, distintas categorías, que siguen el orden literario, artístico, científico, porque empiezan por los libros, siguen con la música, cine, escultura, arquitectura (a medio camino entre arte y ciencia), ingeniería, ciencia en general, y por último los programas de ordenador, que debe ser lo que se considera más científico, o menos literario o artístico, de todo».

En cualquiera de los casos, bien se acepte este argumento bien las consideraciones que acabamos de exponer, según la Audiencia Nacional (Sentencias de 10 de octubre de 1995, 12 de diciembre de 1995, 22 de octubre de 1996, 15 de abril y 6 de mayo de 1997), la situación ha de entenderse sustancialmente mudada a partir de la Ley 16/1993, que transpone al ordenamiento español de la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, de protección jurídica de los programas de ordenador.

c) *Evolución normativa posterior a la Ley 22/1987*. Tanto la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, de protección jurídica de los programas de ordenador, como la Ley 16/1993, por la que se produce su incorporación a nuestro ordenamiento, establecen expresamente que «los programas de ordenador serán protegidos mediante los derechos de autor como obras literarias tal como se definen en el Convenio de Berna para la protección de obras literarias y artísticas» (arts. 2 y 1, respectivamente) ⁵⁷.

⁵⁶ Como dice J. M. RODRÍGUEZ TAPIA, Voz «Obra literaria, artística y científica», *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. III, Civitas, Madrid, 1995, pág. 4.543, a pesar de que «la Ley habla de obras literarias, artísticas o científicas, siguiendo la tríada tradicional del Derecho español y comparado... la diferencia entre obra literaria, artística y científica no tiene demasiada importancia, pues todas son protegibles por la ley». Consúltense también sobre este punto las obras de F. BONDÍA ROMÁN, «Los programas de ordenador en la Ley de Propiedad Intelectual y en la Directiva CEE de 14 de mayo de 1991», *Derecho de los Negocios*, núm. 27, 1992, pág. 8 y M. HEREDERO HIGUERAS, «La regulación jurídica de los programas de ordenador en el Derecho español», *I Congreso Iberoamericano de Propiedad Intelectual, Derecho de autor y derechos conexos en los umbrales del año 2000*, Tomo I, Ministerio de Cultura, Madrid, 1991, págs. 150 y s. y 157.

En el mismo sentido que la resolución citada en el texto, **Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993** (Considerando 6.º; JT 1993, 1398).

⁵⁷ La necesidad de incluir la referencia al Convenio de Berna se pone de manifiesto en el Dictamen del Comité Económico y Social (DO núm. C 329 de 30 de diciembre de 1989, pág. 4), incorporándose al texto de la Directiva en las modificaciones introducidas por el Parlamento Europeo (DO núm. C 231 de 17 de septiembre de 1990, pág. 78); la Propuesta de Directiva originaria únicamente establecía que «los programas informáticos recibirán la misma protección que las obras literarias» (DO núm. C 91 de 12 de abril de 1989, pág. 13).

Se trata de una normativa orientada fundamentalmente a la supresión de las diferencias existentes entre las legislaciones de los Estados miembros de la Comunidad «que producen efectos negativos directos sobre el funcionamiento del mercado común», pretendiendo crear, en definitiva, una base común de protección mínima entre los países que integran la Comunidad Europea ⁵⁸.

La conveniencia de solucionar la muy criticada dispersión normativa que causó la incorporación de esta Directiva y de otras previsiones comunitarias sobre propiedad intelectual aprobadas posteriormente ha dado lugar, finalmente, al Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual ⁵⁹. Al igual que ocurría en la Ley 22/1987, en la actualidad los programas de ordenador siguen mereciendo tanto una mención expresa en la regulación del objeto de la propiedad intelectual [art. 10 i)] como un régimen específico, recogido en el Título VII [«...y, en lo que no esté específicamente previsto en el mismo, (se regirá) por las disposiciones que resulten aplicables de la presente ley»], no obstante, en este texto se ha omitido toda referencia a las obras literarias y al Convenio de Berna ⁶⁰.

La dirección señalada por la Comunidad Europea encontró continuidad posteriormente en el marco del GATT [Acuerdo relativo a los «Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC)» ⁶¹] y de la propia Organización Mundial de la Propiedad

Para el estudio de esta Directiva pueden consultarse las obras de M. LEHMANN, «La Directiva Europea sobre protección de programas de ordenador», *RGD*, núm. 570, pág. 1.628 y J. MASSAGUER FUENTES, «La adaptación de la Ley de Propiedad Intelectual a la Directiva CEE relativa a la protección jurídica de los programas de ordenador», *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 199-200, 1991, págs. 41 y s. Más concretamente referidos a la ley de transposición, J. A. GÓMEZ SEGADÉ, «La nueva Ley española sobre protección de los programas de ordenador», *Derecho de los Negocios*, núm. 46/47, 1994, págs. 1-4 y F. BONDÍA ROMÁN, «Comentario a la Ley 16/1993, de 23 de diciembre, de incorporación al derecho español de la Directiva sobre protección jurídica de programas de ordenador», *Actualidad Informática Aranzadi*, núm. 12, 1994, pág. 2.

⁵⁸ DO núm. L 122 de 17 de mayo de 1991, pág. 42.

⁵⁹ Además de la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, se aprobaron las Directivas 92/100/CEE, de 19 de noviembre, sobre derechos de alquiler y préstamo y otros derechos afines a los derechos de autor en el ámbito de la propiedad intelectual, 93/38/CEE, del Consejo, de 29 de octubre, relativa a la armonización del plazo de protección del derecho de autor y de determinados derechos afines y la 93/83/CEE, del Consejo, sobre coordinación de determinadas disposiciones relativas a los derechos de autor y derechos afines a los derechos de autor en el ámbito de la radiodifusión vía satélite y de la distribución por cable.

⁶⁰ El mismo fenómeno se ha apreciado en Francia, legislación en la que el legislador español se ha venido inspirando tradicionalmente en materia de propiedad intelectual. A diferencia del Proyecto presentado por el Gobierno francés, el texto aprobado por la Asamblea Nacional el 26 de noviembre de 1993 no precisa que los programas «tengan el carácter de obras literarias», abandonándose la referencia de la Directiva al Convenio de Berna (*cf.* LUCAS- LUCAS, *Traité... , op. cit.*, págs. 114 y s.). En cambio, el Decreto Legislativo de 29 de diciembre de 1992, núm. 512 que transpone la Directiva al ordenamiento italiano, introduce un apartado con esta referencia en el artículo 1 de la Ley núm. 518, de 22 de abril de 1941 (*cf.* el Apéndice de la obra de L. CHIAMENTI, *Lineamenti del nuovo diritto d'autore. Direttive comunitarie e normativa interna*, 2.^a ed., Giuffrè, Milán, 1997, pág. 328).

⁶¹ A partir del 1 de enero de 1995 se encuentra en vigor el Acuerdo de Marrakech de 15 de abril de 1994, en virtud del cual se creó la Organización Mundial del Comercio (OMC). Entre los distintos acuerdos concluidos, el Anexo 1C recoge el acuerdo relativo a los «Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC)», obligatorio desde el 1 de enero de 1996, donde se establece que «los programas de ordenador, sean programas fuente o programas objeto, serán protegidos como obras literarias en virtud del Convenio de Berna» (art. 10.1). Este acuerdo

Intelectual, contexto jurídico en el que se incardina el Convenio de Berna (Tratado sobre derecho de autor adoptado por la Conferencia Diplomática el 20 de diciembre de 1996 ⁶²).

Todas estas referencias normativas coinciden en señalar al Convenio de Berna (en su versión del Acta de París de 24 de julio de 1971) y particularmente a su artículo 2, como un punto de referencia esencial para el régimen jurídico de los programas de ordenador. Según se desprende de la Directiva, los términos que emplea este artículo para definir el concepto de obra literaria, permiten el acceso de los programas de ordenador al marco de protección que ofrece este Convenio ⁶³.

1.2. Aproximación crítica.

Lo dicho hasta el momento parece confirmar las conclusiones de la Audiencia Nacional. De los preceptos mencionados resulta que la protección adoptada para los programas de ordenador corresponde a la ya establecida respecto a las obras literarias lo que, según la Audiencia, se traduce en detrimento de su consideración como obras científicas. A nuestro entender, la correcta aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU. pasa por una necesaria matización de estas afirmaciones.

da lugar a una nueva aproximación a los problemas de la propiedad intelectual en la que prevalecen las consideraciones de mercado sobre las culturales y sociales. El GATT ha unido comercio y propiedad intelectual, lo que se traduce en un tratamiento más pragmático y económico de los derechos de autor. Hay que tener en cuenta la importancia que en la actualidad han adquirido los derechos de autor en las balanzas de pagos de los países y en el comercio internacional, dentro del proceso de globalización del mercado, lo que, en última instancia, lleva a la pretensión de unos mínimos universales de protección (*vid.* A. BERCOVITZ, «La importancia económica de los derechos de autor y los derechos conexos. Planteamiento y líneas generales», *I Congreso Iberoamericano...*, *op. cit.*, Tomo I, pág. 327). El Acuerdo ADPIC establece los principios de trato nacional, ya recogido en el Convenio de Berna (art. 3) y de nación más favorecida (art. 4).

Respecto al Acuerdo ADPIC pueden consultarse las obras de M. BOTANA AGRA, «Los derechos de autor y afines en el marco del acuerdo de creación de la Organización Mundial del Comercio: anotaciones al régimen contenido en la sección 1 de la parte II del acuerdo sobre los "ADPIC" o "TRIPS"», *RGD*, núm. 608, 1995, pág. 5.297, A. DELGADO PORRAS, «El nuevo escenario del derecho de autor», en *Primeras Jornadas sobre el Derecho de Propiedad Intelectual de los Escritores en la Práctica*, celebradas en Madrid los días 19, 20 y 21 de diciembre de 1995, República de las Letras, Informes-Estudios núm. 4, 1996, págs. 25 y ss., A. KEREVER, «El nivel de protección de los derechos de autor y los derechos conexos en el acuerdo ADPIC de Marrakech», *Boletín de derecho de autor*, Vol. XXVIII, núm. 4, 1994, pág. 6, y S. RICKETSON, «The Future of the Traditional Intellectual Property Conventions in the Brave New World of Trade-Related Intellectual Property Rights», *International Review of Industrial Property and Copyright Law*, vol. 26, núms. 1-6, 1995, págs. 872-899.

⁶² En su artículo 4 se dispone que «los programas de ordenador están protegidos como obras literarias en el marco de lo dispuesto en el artículo 2 del Convenio de Berna. Dicha protección se aplica a los programas de ordenador, cualquiera que sea su modo o forma de expresión».

Para agotar los términos de referencia es preciso hacer mención al Convenio Universal de derechos de autor, firmado en Ginebra el 6 de septiembre de 1952 de la UNESCO donde, junto a las obras literarias y artísticas, sí se citan las obras científicas (art. 1) (C. COLOMBET, *Grands principes de droit d'auteur et des droits voisins dans le monde: Approche de droit comparé*, 12.ª ed., Litec, París, 1992, págs. 157-165).

⁶³ El interés de este tratado radica no sólo en el hecho de que las disposiciones que recoge revistan la condición de protección mínima sino, fundamentalmente, en la extensión a los países que forman parte de la Unión del trato que cada legislación interna concede a sus nacionales (art. 5). *Cfr.* C. COLOMBET, *Propriété littéraire et artistique et droits voisins*, 8.ª ed., Dalloz, París, 1997, pág. 334 y LUCAS-LUCAS, *Traité...*, *op. cit.*, págs. 856 y espec. 868-882.

Ante todo, es posible advertir una serie de disonancias en la construcción jurídica de la Audiencia Nacional. Basten dos muestras significativas en este momento. En primer lugar, pone de manifiesto que si bien en su momento, cuando se planteó el régimen jurídico más idóneo para la protección jurídica de los programas de ordenador, la asimilación a las obras científicas fue precisamente uno de los principales argumentos en favor de su inclusión entre los derechos de autor, hoy en día, una vez alcanzada esta protección, dicha afinidad se ve desplazada por la existente con las obras literarias⁶⁴. Por lo demás, resulta muy llamativo que en las sentencias referidas se omita el examen del precepto donde, según el propio tribunal, reside la solución. En efecto, a lo largo de los distintos fundamentos de derecho no existe siquiera la reproducción del concepto de obra literaria del Convenio de Berna, al que se remite la Directiva y del que, en último término, la Audiencia Nacional hace depender el fallo. Antes de adentrarnos en mayores consideraciones de esta naturaleza vamos a formular, asimismo, unas observaciones a lo que la Audiencia Nacional denomina «criterio teleológico de interpretación».

a) *La pretendida condición teleológica de la consideración del software como obra literaria en el Convenio de Doble Imposición.* Con idea de reforzar sus argumentos en favor de la consideración del *software* como obra literaria, la Audiencia afirma que su conclusión resulta del criterio teleológico de interpretación, en los términos que resultan del artículo 3 del Código Civil: «los distintos medios de hermenéutica legal han de ceder conforme al propio artículo 3.1 del Código Civil ("...atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas") ante la interpretación teleológica y justamente a ésta es a la que se atiende hoy no ya en un sentido usual o conforme a una práctica -que ni tan siquiera costumbre- sino en una norma con rango de ley». En este sentido, continúan las sentencias, la Ley 16/1993, de protección jurídica de los programas de ordenador, «será la norma que ha de fijar el criterio de interpretación finalista, pues su objeto es, concretamente, incluir específicamente los programas de ordenador en la propiedad intelectual, superando el vacío legislativo que, hasta su entrada en vigor, existía en el Derecho Español, singularmente en la legislación de Propiedad Intelectual».

Empezando por este último aspecto, el vacío debe entenderse en el sentido de que en la Ley 22/1987 no existía una relación clara entre la normativa específica de los programas de ordenador (Título VII) y el régimen general de propiedad intelectual, con sus consecuencias en el plano de la integración del régimen particular; otra interpretación carece de sentido, como ya hemos visto⁶⁵.

⁶⁴ J.A. GÓMEZ SEGADE, «La protección jurídica de los programas de los ordenadores electrónicos», *RDM*, XLVI, 1969, pág. 433, cita a ULMER entre los autores que incluían los programas dentro de las obras escritas de carácter científico. Recientemente también E. FERNÁNDEZ MASÍA, *La protección de los programas de ordenador en España*, Tirant, Valencia, 1996, pág. 81, menciona a este autor como precursor de dicha asimilación a efectos de la defensa internacional del *software* a través de los derechos de autor. Esta posición fue seguida por destacados autores como DESBOIS (cfr. *Le droit d'auteur en France*, 3.ª ed., Dalloz, París, 1978, pág. 56). Por su parte, el Tribunal federal alemán en la sentencia *Inkasso-Programm*, de 9 de mayo de 1985, incluyó los programas de ordenador entre las obras con contenido científico; en consecuencia, y por analogía con estas obras, entendió no susceptible de protección el contenido de carácter técnico-científico (cfr. A. STROWEL, *Droit d'auteur et copyright. Divergences et convergences: Etude de droit comparé*, Établissements Émile Bruylant, Bruselas, 1993, pág. 437).

⁶⁵ Como dice la propia Exposición de Motivos de la Ley 16/1993, «la incorporación de la Directiva al Ordenamiento jurídico español no plantea excesivos problemas, ya que la gran mayoría de las disposiciones que recoge se contemplan, aunque con otra redacción, en el Título VII del Libro I de la Ley de Propiedad Intelectual». El Anexo II del estudio

Por lo demás, dudamos mucho que, a la luz de lo expuesto hasta el momento, la conclusión apuntada pueda calificarse como el resultado de una interpretación teleológica. Difícilmente cabe esta afirmación cuando para fijar el significado de los términos de una norma [los apartados a) y b) del art. 12.2 del Convenio con EE.UU.] se ha prescindido totalmente del examen de su finalidad. Una cosa es que la Ley 16/1993, o más exactamente la Directiva, pretenda extender a los programas de ordenador la protección existente respecto a las obras literarias y artísticas y otra muy distinta que ésa sea la finalidad del Convenio de Doble Imposición y, particularmente, la finalidad de las normas que establecen un reparto distinto de la competencia tributaria, según se trate de derechos de autor sobre obras literarias o sobre obras científicas ⁶⁶.

No ponemos en duda que la extensión de los derechos de autor a los programas de ordenador permite que éstos se beneficien de ciertas previsiones normativas dictadas respecto de aquéllos. Así, cuando sean de aplicación convenios en los que se recoja un tratamiento específico para los derechos de autor, los cánones de los programas de ordenador se regirán por unas disposiciones normalmente más favorables ⁶⁷. Sin embargo, el problema que aquí se plantea exige algo más que esta simple constatación; se trata de asimilar los programas de ordenador a una de las categorías tradicionales de las obras del ingenio humano, entre las cuales hasta el momento jurídicamente no se ha distinguido.

correspondiente al régimen fiscal de los programas de ordenador, que contiene las respuestas a un cuestionario dirigido a ciertos países de la OCDE (entre ellos los que componían la Comunidad Europea en aquel momento) revela que todos ellos -excepto Suiza- empleaban ya entonces la protección de los derechos de autor [*cf.* OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime fiscal appliqué aux logiciels», *op. cit.*, pág. 92].

Por lo que se refiere a las consecuencias de la asimilación de los programas de ordenador a las obras literarias, la doctrina especializada ha criticado el hecho de que pese a ser ésta la voluntad de la Directiva, no se haya modificado la redacción del artículo 95 de la LPI, interpretado hasta este momento como la norma que establecía el carácter de *ius singulare* de esta regulación. MASSAGUER, «La adaptación de la Ley de Propiedad Intelectual a la Directiva CEE...», *op. cit.*, pág. 41 y s., afirma que tras la Directiva debe entenderse que estas normas constituyen derecho especial, en cuyo defecto se «impone la vigencia de todos los preceptos generales y, en particular, de las normas ordinarias relativas a las obras literarias». Ante la reiteración de los términos del artículo 95 en el nuevo Texto Refundido de la LPI, DELGADO ECHEVERRÍA, «Comentario al artículo 95 de la LPI», en R. BERCOVITZ (coord.), *Comentarios... op. cit.*, 2.ª ed., págs. 1.376 y ss., propone una solución por vía reinterpretativa que permita calificar al régimen actual como *ius specialis*.

Respecto a la legislación francesa, donde también se ha omitido la referencia a las obras literarias al incorporar la Directiva al *Code de la propriété intellectuelle*, LUCAS-LUCAS, *Traité...*, *op. cit.*, pág. 117, entienden que esta circunstancia no impide aplicarles las mismas reglas que a otras obras del espíritu en los aspectos en los que el legislador no haya establecido otra cosa, a pesar de que este régimen no encaje siempre con la finalidad y el entorno industrial de estas creaciones.

⁶⁶ En realidad, la Audiencia ha importado, sencillamente, un concepto jurídico («obra literaria») empleado por unas razones jurídicas concretas en la legislación sobre propiedad intelectual, pero sin que la conclusión pueda calificarse, en ningún caso, como el resultado del método teleológico, a efectos de imponerse sobre las conclusiones obtenidas a partir de los otros métodos interpretativos. Con carácter general, sobre las pautas de interpretación, E. SIMÓN ACOSTA, *El Derecho Financiero y la Ciencia Jurídica*, Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia, 1985, págs. 328 y ss.

⁶⁷ VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 12», *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, (actualiz. 1992), 62.

c) *La insuficiencia del criterio formal que ofrecen los derechos de autor.* Entrando ya en consideraciones de orden sustantivo, según la Audiencia Nacional, «en el ámbito de la Ley 16/1993 aparece en la opción entre obra literaria y obra científica los programas de ordenador forman parte de la primera de ellas». Sin embargo, los propios términos que dicha norma utiliza como referente contradicen esta afirmación ya que, si bien, en efecto, la Ley 16/1993 extiende a los programas la protección establecida respecto a las obras literarias, en cualquier caso, el sentido de dicho término se hace depender de lo dispuesto en el Convenio de Berna, cuyo artículo 2 dispone que «los términos "obras literarias y artísticas" comprenden todas las producciones en el campo literario, científico y artístico, cualquiera que sea el modo o forma de expresión...»⁶⁸.

Por otra parte, la Audiencia Nacional parece barajar los derechos de autor sobre obra científica como una especie con unas condiciones particulares de protección respecto a las que este régimen despliega en relación a las obras literarias. Esta aproximación, sin embargo, no es correcta ya que los términos obra literaria y obra científica no expresan una alternativa relevante desde un punto de vista jurídico. En relación a las obras científicas, los derechos de autor no suponen una protección de lo propiamente científico, del contenido, las ideas, los datos o los métodos científicos, sino de la forma de expresión empleada. No es, en definitiva, una protección sustancialmente diferente de la que corresponde a las obras literarias⁶⁹.

En realidad, la referencia a las «obras literarias», recogida en la Directiva y en el resto de las disposiciones mencionadas, no se circunscribe al campo de la literatura. Desde la perspectiva de los derechos de autor, el término «obra literaria» expresa su virtualidad jurídica en cuanto forma literaria, escrita o, en sentido más amplio, incluso, como obra que utiliza la palabra como forma de expresión; y sobre este elemento se cierne la protección. A este respecto, como pone de manifiesto el

⁶⁸ Este concepto, formulado en unos términos que no permiten precisar con exactitud el ámbito de aplicación del Convenio de Berna, se completa a continuación con una relación de obras protegidas, entre las que no figuran los programas de ordenador: «...tales como los libros, folletos y otros escritos; las conferencias, alocuciones, sermones y otras obras de la misma naturaleza; las obras dramáticas y dramático-musicales; las obras coreográficas y las pantomimas; las composiciones musicales con o sin letra; las obras cinematográficas a las cuales se asimilan las obras expresadas por procedimiento análogo a la cinematografía; las obras de dibujo, pintura, arquitectura, escultura, grabado, litografía; las obras fotográficas, a las cuales se asimilan las expresadas por procedimiento análogo a la fotografía; las obras de artes aplicadas; las ilustraciones, mapas, planos, croquis y obras plásticas relativos a la geografía, a la topografía, a la arquitectura o a las ciencias». La inclusión en esta lista supone que las obras disfrutan de la protección de los derechos de autor en los países de la Unión de Berna (art. 2.6). LUCAS-LUCAS, *Traité...*, *op. cit.*, págs. 855 y s. La cursiva es nuestra.

⁶⁹ No obstante, la propia naturaleza de las obras científicas no deja de tener su repercusión respecto a la protección que proporcionan los derechos de autor. Así, el hecho de que la finalidad primordial de una obra científica sea precisamente la comunicación de ideas contribuye a la creación y al desarrollo de un lenguaje específico, técnico, propio, que normalmente admite menos concesiones a la originalidad. Indudablemente esto puede introducir una cierta vinculación, incluso una innegable rigidez, entre forma y contenido hasta el punto de hacer difícil la separación entre los dos planos a efectos de extender la protección únicamente a la originalidad formal. Esta situación ha llevado al Profesor Rodrigo BERCOVITZ a reconocer que «el ámbito de protección de la creación científica a través del derecho de autor es escaso, ya que las obras han de presentar cierta autonomía en su exposición o comunicación con respecto a la mera información» (R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 166). Acerca de la originalidad de las obras científicas, D. LIPSZYC, *Derecho de autor y derechos conexos*, UNESCO, Buenos Aires, 1993, pág. 66. Sobre la protección de la propiedad científica, H. BAYLOS CORROZA, *Tratado de Derecho Industrial*, Civitas, Madrid, 1993, págs. 599-603.

Glosario de términos de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), a diferencia de lo que ocurre con su significado habitual, «desde el punto de vista de los derechos de autor, la referencia a la obra literaria va comúnmente referida a toda clase de obras escritas originales, ya pertenecan a las bellas artes o se trate de obras de naturaleza científica, técnica o simplemente práctica, con independencia de su valor o finalidad»⁷⁰.

El hecho de que las obras interesen, fundamentalmente, en cuanto forma literaria, determina que la referida contraposición aparezca difuminada en las distintas normativas de derecho de autor, considerándose las obras científicas entre las obras literarias tradicionales⁷¹. Así, no debe sorprender que el propio artículo 2 del Convenio de Berna, al delimitar su ámbito objetivo, defina la obra literaria y artística empleando un concepto genérico en el que incluye a la obra científica: «los términos obras literarias y artísticas comprenden todas las producciones en el campo literario, científico y artístico...» (art. 2)⁷²; como tampoco que en las Disposiciones particulares que acompañaban a la Propuesta de Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo se afirmase que «el programa de ordenador presenta todas las características de una obra literaria. Para evitar toda inseguridad jurídica, los programas informáticos deberán protegerse como obras literarias y no "como si fuesen" obras literarias o se asimilasen a ellas. Del mismo modo, no deberán considerarse como una nueva y distinta "subcategoría" de la obra literaria»⁷³.

⁷⁰ WIPO, *Glossary of terms of the law of copyright and neighboring rights*, World Intellectual Property Organization, Ginebra, 1980, pág. 149. Es una constante universal del derecho de autor que la protección se reconoce a la forma original de la obra con exclusión de las ideas (COLOMBET, *Grands principes de droit d'auteur...*, *op. cit.*, págs. 9 y ss.). En la doctrina española, por todos, R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, págs. 168 y s.

⁷¹ Consideraciones de esta naturaleza llevan a R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 166, a cuestionar la oportunidad de la mención a las obras científicas en la ley española. En esta línea, intentando reconocerle un ámbito propio, algún autor ha venido a afirmar el margen ciertamente reducido de la categoría de los derechos de autor sobre obra científica dentro de la que, en todo caso, incluía los programas de ordenador (cfr: G. QUINTERO OLIVARES-J. M. GÓMEZ BENÍTEZ, *Protección penal de los derechos de autor y conexos*, Cuadernos Civitas, Madrid, 1988, págs. 48 y s.). Véase también D. LIPSZYC, *Derecho de autor y derechos conexos*, *op. cit.*, pág. 71.

⁷² A decir de COLOMBET, *Grands principes de droit d'auteur...*, *op. cit.*, pág. 146, es evidente que las obras científicas deben aparecer mencionadas desde el momento en que emplean una forma protegible.

⁷³ DO núm. C 91 de 12. 4. 89, pág. 9.
Conviene tener en cuenta que la OMPI, en el marco de una «interpretación apropiada y estricta del Acta de París del Convenio de Berna» propuso en su momento un Modelo de legislación sobre derechos de autor que mencionaba expresamente los programas de ordenador entre las obras protegibles, particularmente entre las obras literarias: «las obras literarias y artísticas comprenden particularmente: (i) las obras expresadas por escrito (incluidos los programas de ordenador)...» [*Draft model provisions for legislation in the field of copyright*, chap. II, section 3 (1)(i), citado por M. BUYDENS, *La protection de la quasi-création*, Larcier, Bruselas, 1993, pág. 228]. Esta solución también fue propuesta por MASSAGUER en relación a la nueva redacción que debía presentar el artículo 10 de la ley española tras la aprobación de la Directiva (MASSAGUER, «La adaptación de la Ley de Propiedad Intelectual a la Directiva CEE...», *op. cit.*, pág. 42).

Por tanto, que los programas de ordenador se protejan como obras literarias, no representa algo distinto de lo que suponen los derechos de autor respecto a las obras científicas; en ambos casos se trata de una protección como obra literaria⁷⁴. Como dice el Profesor DELGADO ECHEVERRÍA, «lo que quiere la Directiva es que los Estados apliquen a los programas de ordenadores las mismas normas que, por ejemplo, a los libros, es decir, el régimen común, normal, ordinario, de la regulación de los derechos de autor; y puesto que los programas no son "obra artística" los encuadra en las "literarias"»⁷⁵.

Esta aproximación, sin embargo, plantea un grave problema. En efecto, si se asume la perspectiva jurídica que ofrecen los derechos de autor para la aplicación del CDI con EE.UU., los programas de ordenador efectivamente deberían considerarse entre los «derechos de autor sobre obra literaria», sin embargo, de esta manera, en última instancia vendría a vaciarse de contenido la previsión relativa a los derechos de autor sobre obras científicas, lo que no resulta admisible, máxime cuando, como revela el Protocolo, existe una voluntad manifiesta de mantener una calificación en este sentido.

El contexto de los términos convencionales exige dotar de un contenido a los derechos de autor sobre obra científica que, a la vista del criterio jurídico adoptado en aquella sede, deberá determinarse «recortando» el ámbito de los «derechos de autor sobre obra literaria». En este sentido, como ya hemos mencionado, la Instrucción del *Inland Revenue Service* norteamericano (IRS) para la aplicación de este Convenio establece que «tales pagos podrían, por ejemplo, ser considerados como retribución del derecho de autor sobre una obra literaria o por el uso de una experiencia científica»⁷⁶.

El artículo 2 del Convenio de Berna, cuya remisión en la Ley 16/1993 constituye el principal argumento de la Audiencia Nacional, revela que, a efectos de la interpretación de los términos del Convenio con EE.UU., el concepto «obra literaria» que emplea, no resulta válido en la medida que no pretende expresar la opción requerida sino determinar el ámbito objetivo de esta norma. No es cierto, por tanto, que desde la perspectiva de los derechos de autor, la Ley 16/1993 suponga una opción en detrimento de las obras científicas. Se trata de una opción favorable a aquel sistema de

⁷⁴ Según R. BERCOVITZ, respecto a la inclusión de las obras científicas en la ley de propiedad intelectual, «quizá el sentido que cabe atribuir a semejante mención es precisamente el de aclarar que, a pesar de que el campo científico está por su contenido fuera del ámbito del derecho de autor, ello no es obstáculo para que también puedan reconocerse obras en la comunicación original de los conocimientos científicos o técnicos» («Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 213).

⁷⁵ DELGADO, «Comentario al artículo 95 de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.379. De esta forma se extiende a los programas el régimen básico establecido respecto a las obras literarias -con independencia de que a continuación la propia Directiva se ocupe de incluir una serie de normas específicas que respondan a sus especialidades-. Como ya hemos adelantado, ésta ha sido la solución posteriormente adoptada en el seno de la Organización Mundial del Comercio en 1994 (art. 10.1 ADPIC), lo que ha permitido afirmar que, en este punto, «esta norma, para todos los efectos prácticos, constituye una modificación *de facto* del Convenio (de Berna), aplicable a todos sus Estados miembros». Así lo entiende el Ex Director General Adjunto de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, M. PORZIO, «La Propiedad Intelectual y la nueva Organización Mundial de Comercio», en el Libro Homenaje a J. DELICADO, *Colección de Trabajos sobre Propiedad Industrial*, Grupo Español de la AIPPI (Asociación Internacional para la Protección de la Propiedad Industrial), Barcelona, 1996, pág. 412.

⁷⁶ GONZÁLEZ POVEDA (trad.), «Instrucción del *Inland Revenue Service*... (II)», *op. cit.*, pág. 50.

protección, que se beneficia de la existencia de un instrumento internacional -y de su estado de ratificaciones-, sin necesidad de introducir una modificación en el articulado para incluir los programas de ordenador; pero sin ulteriores connotaciones, sin que esta asimilación deba traducirse, paralelamente, en una necesaria incompatibilidad con su consideración como obra científica ⁷⁷. En último término, tal y como ha señalado BONDÍA respecto al artículo 1.1 de la Ley 16/1993, «nada nuevo se contiene en este precepto que no estuviera ya dicho en la LPI» ⁷⁸.

La afirmación de la condición de obras literarias de los programas de ordenador no tiene otro sentido, por tanto, que su inclusión en el ámbito de protección de los derechos de autor frente a otros sistemas de protección (competencia desleal, propiedad industrial...) ⁷⁹. Por este motivo segura-

⁷⁷ A. BERCOVITZ, «Riesgos de las nuevas tecnologías en la protección de los derechos intelectuales. La quiebra de los conceptos tradicionales del derecho de propiedad intelectual. Soluciones jurídicas», en *El Derecho de Propiedad Intelectual y las nuevas tecnologías*, op. cit., pág. 73. MASSAGUER, «Software», op. cit., pág. 6.356.

Por su parte, el propio «Libro Verde de la Comisión sobre los derechos de autor y el reto de la tecnología- Temas relativos a los derechos de autor que exigen una actuación inmediata» [COM (88) 172 final. Bruselas 6 de febrero de 1989], uno de los puntos de partida de la Directiva 91/250/CEE de 14 de mayo, revela que «los Estados miembros han adoptado en general la postura de que la protección legal del soporte lógico informático debe basarse principalmente en la aplicación de la legislación de los *derechos de autor en sentido amplio*» y más adelante, cuando hace referencia a «una directiva que proteja explícitamente los programas informáticos con arreglo a la legislación sobre *derechos de autor en sentido amplio*» (La cursiva es nuestra). Con la extensión de la protección correspondiente a las obras literarias, la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, sale al paso de la incertidumbre evidenciada acerca de la protección de los programas de ordenador a través de los derechos de autor. Esta situación se refleja en el *Memorandum* preparado por la Oficina Internacional de la OMPI para la elaboración de un eventual Protocolo al Convenio de Berna, que finalmente se ha traducido en el Tratado de 20 de diciembre de 1996 (cfr. M. FICSOR, «El derecho de autor para el s. XXI: Un Tratado suplementario al Convenio de Berna», *I Congreso Iberoamericano...*, op. cit., Tomo II, pág. 897). LUCAS-LUCAS, *Traité...*, op. cit., pág. 854, señalan la susceptibilidad de esta situación para plantear conflictos de calificación entre las legislaciones nacionales de los Estados Contratantes. Ante la ausencia de una referencia expresa en el elenco de obras protegidas, la Comunidad Europea determina la extensión de este régimen, aprovechando los amplios términos del concepto «obra literaria», con lo que viene a arbitrar una solución que prescinde de la necesidad de modificar la redacción del artículo 2 de dicho Convenio.

Según la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley presentado por el gobierno francés, la referencia tenía únicamente por objeto remitir al régimen internacional de protección de los derechos de autor (cfr. LUCAS-LUCAS, op. cit., pág. 117, nota 264 y F. GOTZEN, «Les réponses actuelles du droit international aux défis des nouvelles technologies», *El Derecho de Propiedad y las nuevas tecnologías*, op. cit., pág. 154).

⁷⁸ BONDÍA, «Comentario a la Ley 16/1993...», op. cit., pág. 4, insiste en lo que ya hemos puesto de manifiesto al tratar la Ley 22/1987, «lo que se quiere expresar con esa equiparación no es más que los programas son obras protegibles por la propiedad intelectual, de la misma manera que cualquier otra obra intelectual susceptible de protección». Más recientemente, en el comentario que realiza al artículo 95 de la LPI, en la obra realizada junto a J. M. RODRÍGUEZ TAPIA, *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, Civitas, Madrid, 1997, pág. 348, afirma que «el hecho de que se consideren obras literarias u obras científicas no tiene ninguna consecuencia jurídica especial, ya que ambos tipos de obras tienen en la LPI el mismo régimen jurídico». En el mismo sentido se pronuncia RODRÍGUEZ TAPIA en el comentario al artículo 10 de esta misma obra (pág. 57).

⁷⁹ LEHMANN, «La Directiva Europea sobre protección de programas de ordenador», op. cit., pág. 1.625, pone de manifiesto cómo esta solución supone la conclusión del debate mantenido entre una aproximación propia del Derecho de Patentes (*patent approach*) frente a una aproximación propia del Derecho de Autor (*copyright approach*). Véase también LUCAS-LUCAS, *Traité...*, op. cit., pág. 849. El régimen de las patentes fue descartado en un primer momento (Convenio de Munich de 1973, sobre la patente europea), a causa de sus exigentes condiciones y su costosidad; no obstante, en la legislación española vigente se deja entreabierta esta posibilidad, que daría lugar a una protección acumulada. Posteriormente se exploró la vía de una protección específica (Disposiciones-Tipo de la OMPI de 1978); esta aproximación, sin embargo, tampoco prosperó. El balance entre las ventajas y los inconvenientes que presentan los distintos

mente se ha omitido la referencia a las obras literarias en el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual aprobado por Real Decreto 1/1996, aunque esto no deje de resultar criticable⁸⁰. Con todo, esta circunstancia nos permite poner de relieve una apreciación que no ha pasado desapercibida para la doctrina especializada y que de alguna manera late en la jurisprudencia tributaria: la necesidad de evitar los posibles equívocos que pueden derivarse de la identificación de los términos de la protección con el objeto de la misma. Como gráficamente ha expresado KEREVER, «esta calificación no tiene por objeto asimilar dichos programas a las novelas de Balzac, sino imponer a los Estados partes la obligación de proteger por el derecho de autor los programas informáticos»⁸¹. Una afirmación de este género, formulada en su propio contexto jurídico, es perfectamente trasladable al ámbito impositivo y en este sentido se explica que la Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992 afirme rotundamente: «nos limitaremos a rechazar que los programas de ordenador puedan calificarse ni siquiera remotamente de obras literarias» (Considerando 4.º). Por su parte, la Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993 (JT 1993, 1398), entiende que «es del todo evidente que un programa de ordenador no puede ser considerado... una obra literaria. Ni su contenido ni el lenguaje empleado autorizan tal equiparación. Obviamente, se trata de una obra de carácter científico y como tal se considera en sentido técnico y usual...» (Considerando 8.º). En estos casos, sin embargo, se está atendiendo fundamentalmente a otro orden de consideraciones, al margen de la normativa sobre propiedad intelectual, que examinaremos a continuación.

En definitiva, el hecho de que los programas de ordenador se protejan a través de los derechos de autor, a partir del régimen básico diseñado respecto a las obras literarias, no quiere significar la afirmación a ultranza de su condición de obras literarias sino, a lo sumo, su inclusión dentro del amplio sentido y a los exclusivos efectos con que este término aparece empleado en el ámbito de la propiedad intelectual.

En cualquier caso, de las anteriores afirmaciones se desprende la insuficiencia de la perspectiva jurídica que proporciona la legislación sobre propiedad intelectual para dar una respuesta al problema que plantea este Convenio de Doble Imposición. A efectos de la legislación sobre Propiedad

sistemas de protección existentes, todos ellos inadecuados en alguna medida, ha llevado a las legislaciones nacionales a inclinarse, finalmente, en favor de los derechos de autor, lo que no ha dejado de revelar ciertos desajustes y tensiones entre la realidad y el sistema de protección. Véase el Libro Verde de la Comisión sobre los derechos de autor y el reto de la tecnología, *op. cit.*, págs. 175 y ss.; asimismo, la evolución que relata DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, págs. 1.347 y ss.

⁸⁰ DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.372 y «Comentario al artículo 95 de la LPI», *op. cit.*, págs. 1.377 y s.

⁸¹ KEREVER, «El nivel de protección de los derechos de autor...», *op. cit.*, pág. 6. Dentro del contexto de la OMPI, GOTZEN, «Les réponses actuelles du droit international aux défis des nouvelles technologies», en *El Derecho de Propiedad Intelectual y las nuevas tecnologías*, Secretaría General Técnica del Ministerio de Cultura, Madrid, 1996, págs. 162 y s. (recoge las Jornadas «¿Hacia un nuevo derecho de la propiedad intelectual? La repercusión de las nuevas tecnologías», Santander, 30 de agosto al 1 de septiembre de 1995), señala que a partir de la 4.ª sesión de Ginebra -5 al 9 dic. 1994- la orientación mayoritaria del Comité de expertos para la elaboración de un eventual Protocolo al Convenio de Berna era la de elaborar un texto conforme a las disposiciones del Acuerdo ADPIC, en el sentido de que «los programas de ordenador se protejan como (*en tant qu'*) obras literarias, según el artículo 2 del Convenio de Berna, sin que esto quiera decir que sean obras literarias» (cursiva en el original). Creemos que esto es lo que en el fondo quieren decir ALGUACIL-GARCÍA PRATS-JUAN-PERIS, «Comentario de jurisprudencia», *op. cit.*, pág. 148.

Intelectual, los programas de ordenador son precisamente eso..., programas de ordenador, creaciones tecnológicas susceptibles de protección a través de este régimen, pero sin que en último término la referida dicotomía tenga relevancia respecto a las condiciones de la misma; la calificación en estos términos no aporta nada a un régimen diseñado con una serie de especialidades respecto al régimen común. En este sentido, resultan plenamente acertadas las palabras de DELGADO ECHEVERRÍA cuando afirma que «la comparación del *software* con otras obras de autor se ha hecho muchas veces para mostrar que también los programas han de estar protegidos por las mismas reglas. Probablemente, tales comparaciones, una vez incluido el *software* de manera indudable, por voluntad del legislador, en la legislación del derecho de autor, no sólo son inútiles, sino que llevan a inferencias equivocadas»⁸².

En su momento, cuando planteamos la posibilidad de aplicar el artículo 3.2 del Convenio con EE.UU. para determinar el significado a partir de la legislación tributaria, llegamos a la conclusión de la ineficacia de este recurso. Pues bien, no es que la contraposición no exista en la legislación tributaria, es que no existe en el ordenamiento español una caracterización jurídica de los «derechos de autor sobre obra científica» como categoría diferenciada. Esto hace que en principio deba cuestionarse, no tanto la eficacia de la remisión cuanto la propia existencia de una realidad jurídica delimitada y autónoma que responda a los términos a que remite el Protocolo.

2. A partir de los criterios de interpretación vigentes en el ordenamiento español.

Una vez agotadas, a nuestro juicio, las posibilidades que ofrece la legislación sobre derechos de autor conviene apuntar otras soluciones que, a través del recurso a los criterios interpretativos, se han señalado a este problema.

Con carácter general, en aquellas ocasiones en que se ha tratado de acceder al significado de los términos «obra literaria» y «obra científica» en aplicación del artículo 12.2 del Convenio con EE.UU., se ha acudido a los artículos 3 del Código Civil y 23 de la Ley General Tributaria (significado técnico o usual), en lugar de invocar el artículo 31 del Convenio de Viena de 1969, sobre Derecho de los Tratados (significado corriente)⁸³. Con todo, cabe registrar alguna excepción entre las resoluciones que hemos podido consultar.

⁸² DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.360. Este autor concluye afirmando que «aunque, puestos a comparar con obras escritas, lo más parecido son las obras científicas (mejor que la literatura de ficción)».

⁸³ El artículo 3 del Código Civil establece, en lo que aquí interesa, que «las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas (...)». Según el artículo 23 de la Ley General Tributaria, «(...)En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico, o usual según proceda (...). El artículo 31 del Convenio de Viena establece, por su parte, que «un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y su fin».

1.1. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 18 de diciembre de 1991: el significado corriente apunta la condición de obras técnicas de los programas de ordenador.

En alguna ocasión, la interpretación del Convenio con EE.UU. se ha basado en el artículo 31 del Convenio de Viena; no obstante, lo más sorprendente es que al amparo de esta norma se haya apuntado una nueva calificación:

«El tipo impositivo aplicable a los cánones relativos a los programas de ordenador con arreglo al Convenio de doble imposición con los Estados Unidos es el 10 por 100 conforme al apartado 2 c) del artículo 12 del Convenio. La disposición contenida en el apartado 9 b) del protocolo adicional al citado Convenio debe entenderse en el contexto de la norma interpretativa contenido en el artículo 3.2 del mismo. A falta de pronunciamiento expreso de la legislación fiscal interna, se entiende aplicable la regla general de interpretación contenida en el artículo 31 del Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 23 de mayo de 1969, conforme a la cual "un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del Tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y su fin".

En este sentido, el término "científico" hace referencia, en su acepción habitual, al saber abstracto mientras el término técnico califica las aplicaciones prácticas de ese saber. Resulta clara, por ello, la inscripción de los programas de ordenador, definidos por la Ley de Propiedad Intelectual como (...) en el ámbito de lo técnico y no de lo científico, cualquiera que sea la naturaleza (recreativa, administrativa, técnica o científica) de las funciones en que haya de utilizarse, de donde se sigue la tributación en la fuente de los cánones relativos a los mismos al tipo impositivo del 10 por 100, como se ha indicado más arriba» (Resolución DGT de 18 de abril de 1991) ⁸⁴.

De acuerdo con esta Resolución, el carácter esencialmente técnico o utilitario de los programas, destinados a hacer funcionar al ordenador, permite su empleo tanto para la comunicación de obras científicas o literarias como para cualquier otra función, sin que el género, el destino o la finalidad de las obras objeto de comunicación o la función realizada sean circunstancias jurídicamente relevantes ⁸⁵. Los principios que rigen los derechos de autor introducen, en principio y salvo referencia normativa expresa, la irrelevancia de la función que desempeña el programa informático a efectos de las normas que reparten la competencia tributaria recogidas en los CDI ⁸⁶.

⁸⁴ Reproducida por GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, *op. cit.*, pág. 361.

⁸⁵ Acerca de la irrelevancia del destino, el mérito o la finalidad de la obra, R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 168. Sobre la aceptación prácticamente unánime de este principio en las legislaciones nacionales de derecho de autor, COLOMBET, *Grands principes du droit d'auteur...*, *op. cit.*, págs. 15 y s.

⁸⁶ Esto llega a suponer que «la protección mediante derechos de autor se concede al programa de aplicación -ejecuta una tarea específica para el usuario del ordenador: proceso de datos, diseño asistido, videojuego...- y, aun cuando se dirige directamente a una máquina, al programa operativo -controla las funciones internas del ordenador o facilita el uso de programas de aplicación-». MASSAGUER, «Software», *op. cit.*, pág. 6.357.

A diferencia de la posición adoptada por la Audiencia Nacional, en este caso la negación del carácter de obra científica de los programas de ordenador no se ha visto acompañada por su correspondiente afirmación como obra literaria. Por el contrario, resaltando la condición técnica del programa se niega el tratamiento correspondiente a los derechos de autor y se justifica la aplicación del tipo (más elevado) previsto para la categoría que engloba a los restantes cánones.

A nuestro entender esta solución no es correcta en la medida que, si bien es cierto que los programas de ordenador son una obra técnica o, mejor aún, tecnológica, antes que científica⁸⁷, no lo es menos que en el ordenamiento español su protección tiene lugar, en principio, a través de los derechos de autor (art. 95 y ss. de la LPI). En este sentido, salvo que exista una referencia normativa que justifique su exclusión -como la que en ocasiones se establece en los CDI respecto a las películas cinematográficas-, no cabe recurrir a la vía interpretativa para eliminar los programas de ordenador del tratamiento previsto con carácter general para los derechos de autor⁸⁸. La cuestión debe dilucidarse, por tanto, entre los derechos de autor sobre obra literaria y sobre obra científica, de manera que no resulta legítimo aplicar la retención correspondiente a la categoría «residual»⁸⁹. Este proceder de la Administración, en definitiva, no es otra cosa que un nuevo intento de efectuar una calificación prescindiendo de las formas jurídicas empleadas por el legislador.

Por otra parte y como complemento de las anteriores afirmaciones, si se contempla el argumento de la Dirección General Tributaria desde la perspectiva de los derechos de autor, donde consideraciones como el mérito, el destino o la finalidad de la obra carecen de relevancia jurídica⁹⁰, resulta que los términos obra científica y obra técnica no son incompatibles; antes bien, como se señala en el epígrafe correspondiente del Glosario de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual, «en las legislaciones de derecho de autor, en la referencia general a obras científicas hay

⁸⁷ R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 164, DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, págs. 1.341 y 1.351. En esta línea, también GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, *op. cit.*, págs. 360 y s., ha excluido que, con carácter general, los programas puedan encuadrarse dentro de las obras científicas: «el encaje de los programas de ordenador dentro de la subcategoría de obras científicas no será correcto en la mayor parte de los casos, pues, evidentemente, un programa de ordenador no trata de aportar, en general, nada al campo científico, sino que es una obra técnica destinada a lograr un objetivo muy concreto».

⁸⁸ En este sentido, como ya hemos tenido ocasión de apuntar, los países que integran la OCDE han optado, de forma prácticamente unánime, por vincular el tratamiento de estas rentas al supuesto del uso o la cesión del uso de los derechos de autor.

⁸⁹ Así lo entiende GONZÁLEZ POVEDA, *Tributación de no residentes*, *op. cit.*, pág. 361, para quien «un canon pagado por la cesión de uso del derecho de autor de un programa de ordenador tendrá que ser tratado como cualquier otro derecho de autor y no tendrá más encaje que dentro de los apartados a) o b) del repetido artículo 12.2 del Convenio, pero nunca dentro del apartado c), que no comprende en ningún caso la cesión de derechos de autor».

⁹⁰ LUCAS-LUCAS, *Traité...*, *op. cit.*, págs. 77-85, hacen referencia a la denominada teoría de la unidad del arte para señalar la inclusión de las artes aplicadas en los derechos de autor, a cuyos efectos resulta irrelevante la finalidad estética o utilitaria de la obra. También, COLOMBET, *Propriété littéraire et artistique...*, *op. cit.*, págs. 24 y ss. En el artículo 10 e) de la LPI española se hace mención de las artes plásticas aplicadas.

que entender que se alude frecuentemente a todas las clases de obras que no sean las obras artísticas o literarias; por ejemplo, los escritos de carácter técnico, los libros de consulta, los libros de divulgación científica o las guías prácticas»⁹¹. El carácter con que se arbitra esta categoría induce a incluir en ella a los programas de ordenador.

Conviene reseñar, por último, que resoluciones más recientes de la Dirección General de Tributos revelan cómo esta tendencia parece definitivamente abandonada en favor de la consideración de estos cánones como correspondientes a derechos de autor sobre obras científicas (DGT de 1 de febrero de 1995 y 7 de julio de 1995).

1.2. La posición del TEAC: el significado técnico y usual afirma el carácter de obras científicas de los programas de ordenador.

a) Planteamiento.

Las dificultades -por no decir la imposibilidad- para individualizar una caracterización jurídica de los términos «obra literaria» y «obra científica» a partir de la normativa vigente probablemente han movido a fundamentar la jurisprudencia administrativa en consideraciones que, con carácter general, exceden del ámbito estrictamente jurídico, acudiéndose a explicaciones relativas a las diferentes características del contenido y del lenguaje de uno y otro tipo de obras, para motivar unas resoluciones favorables a la consideración como obras científicas⁹². La vía empleada en estos casos, como ya hemos señalado, recurre a los significados técnico y usual de los términos, a partir de los criterios generales de interpretación (arts. 23 de la Ley General Tributaria y 3 del Código Civil). Así, en la Resolución del TEAC de 30 de abril de 1996 esta calificación se sostiene en que

«...desde un punto de vista técnico y usual, el fundamento de la diferenciación entre la obra científica y la obra literaria hay que buscarlo tanto en el contenido como en el lenguaje que, a cada una de ellas, les es propio. Así, desde la perspectiva de su contenido, mientras la obra científica busca la objetividad, la claridad, el dominio en su exposición de una determinada realidad previamente sometida al método de investigación científ-

⁹¹ WIPO, *Glossary of terms of the law of copyright...*, op. cit., pág. 236.

⁹² **Resolución del TEAC de 29 de septiembre de 1993** (JT 1993, 1398). En términos parecidos, la **Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992**: «Los programas de ordenador no pueden considerarse obras literarias en vez de obras científicas, ni por el fondo, pues la realidad literaria es imaginaria, no importa la objetividad sino la verosimilitud, incluso dentro de lo fantástico, mientras que la ciencia busca la objetividad, la claridad, dominar una realidad; ni por la forma o lenguaje utilizado, pues uno de los modos de abordar el estudio de la Literatura, introducido por los formalistas rusos (1915-1929) y generalmente utilizado en nuestros días es a través de la distinción lenguaje literario, lenguaje científico lenguaje ordinario o de conversación, siendo totalmente opuestos el lenguaje científico, y el literario, teniendo este último unas características o propiedad imposibles de encontrar en un programa de ordenador. En cuanto a la clasificación de los géneros o formas literarias (Aristóteles: Comedia, Tragedia y Épica; Romanticismo Alemán: Épica, Lírica y Teatro), los programas de ordenador son inencajables» (Considerando 5.º).

fica o experimental, la obra literaria busca dar a la luz realidades y situaciones imaginarias aun partiendo de un hecho cierto, y en las que la objetividad e incluso la verosimilitud ceden en favor de la belleza en la exposición, el atractivo en el lenguaje o incluso, de la imaginación fantástica del autor. Simplificando se podría decir que, mientras el contenido de la obra científica tiende a ser algo objetivamente comprobable, en la obra literaria este referente objetivo de la posible comprobación de su contenido carece de todo valor. Como consecuencia de lo anterior, el lenguaje científico y el literario presentan caracteres perfectamente diferenciables, pues son trasunto de la diversa finalidad de creación intelectual de que forman parte y son medios de transmisión. Por ello, el texto científico se caracteriza por emplear un lenguaje universal, ya que persigue la exposición de una verdad general o universal desde un punto de vista objetivo, eliminando connotaciones y ambigüedades mediante el empleo de un lenguaje denotativo y términos monosémicos y unívocos, en el intento de que los mismos tengan un único significado y éste sea fijo. Se trata, asimismo, de un lenguaje designativo que trata de hacer coincidir sus contenidos con los contornos de los objetivos designados. Por contra, el texto literario emplea un lenguaje unidireccional o unilateral, que busca, fundamentalmente, establecer y centrar la comunicación entre el autor y el lector-receptor de la obra. Se trata, por ello, de un lenguaje caracterizado por el uso de diferentes figuras literarias que, según el tipo de obra, buscan crear diferentes sensaciones en el receptor. Es un lenguaje frecuentemente alejado de cualquier pretensión objetiva que busca, a través del cultivo de las diferentes sensaciones -placer, entretenimiento, ilustración-, la satisfacción del receptor. Los términos empleados son, por ello, con frecuencia ambiguos o polisémicos e, incluso, herméticos» (Considerando 7.º).

Retomando la cuestión apuntada en el epígrafe anterior, esto es, el fundamento normativo de los criterios de interpretación, creemos que en estos casos debería invocarse, asimismo, el artículo 31 del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados, puesto que esta norma forma parte del ordenamiento español y, en definitiva, se trata de la interpretación de un tratado internacional. Probablemente una suerte de inercia lleva, sobre todo a los tribunales, a fundar la labor interpretativa exclusivamente en las normas a las que habitualmente acuden para resolver los conflictos internos ⁹³.

⁹³ F. A. GARCÍA PRATS, «Los cánones en los Convenios de Doble Imposición y su tributación», *RGD*, núm. 579, 1992, págs. 11.673 y ss. Esta situación, por lo demás, resulta acorde con la denuncia formulada por la doctrina internaciona- lista acerca de la actitud reticente del Tribunal Supremo acerca de la aplicación del artículo 31 del Convenio de Viena, tal como se puede consultar en la obra de J. A. PASTOR RIDRUEJO, *Curso de Derecho Internacional Público y Organizaciones Internacionales*, 6.ª ed., Tecnos, Madrid, 1996, pág. 142.

En todo caso, esta circunstancia, el haber acudido a distintas normas interpretativas, en ningún caso es argumento suficiente para justificar las distintas conclusiones apuntadas (obra literaria/obra científica/obra técnica) ya que, en último término, los preceptos del Convenio de Viena, del Código Civil y de la Ley General Tributaria, no incorporan principios interpretativos sustancialmente diferentes ⁹⁴. En realidad, a nuestro juicio, que se hayan alcanzado distintas calificaciones únicamente se explica por los distintos términos que en cada caso se han contrapuesto para deducir la calificación («obra literaria-obra científica» y «obra científica-obra técnica»).

En lo que atañe al fondo del problema, resulta lógico que a partir de las consideraciones expuestas, el TEAC entienda que los cánones de los programas de ordenador deban someterse en España a una retención máxima del 8 por 100. Existen numerosas referencias que se pueden emplear a estos efectos; baste, sin embargo, la básica descripción que se recoge en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, para comprobar que, de los términos tradicionalmente empleados por la legislación de propiedad intelectual, la asimilación más probable se produce respecto a las obras científicas ⁹⁵:

«Un programa de ordenador es una secuencia (o un conjunto de secuencias) de instrucciones destinadas a un ordenador. Desde un punto de vista técnico se pueden distinguir dos clases de programas: el programa de sistema, destinado al funcionamiento operativo del propio ordenador (...) y el programa de aplicación, integrado por secuencias de instrucciones que permiten utilizar el ordenador para la realización de tareas específicas. Estos programas pueden haber sido concebidos para un determinado cliente o usuario, o para un grupo de ellos, o bien pueden constituir un producto *standard* ampliamente difundido en el mercado.

Con carácter general un programa de ordenador es fruto de ideas y conceptos que resultan de un proceso de investigación y desarrollo. El resultado generalmente consiste en un programa que puede hallarse descrito, escrito en papel o grabado sobre soporte magnético (banda o disco), o sobre un soporte óptico (disco láser). Su transmisión puede efectuarse bien mediante la transmisión del propio soporte, bien a través de cable o de satélite» ⁹⁶.

⁹⁴ PASTOR RIDRUEJO, *Curso de Derecho Internacional Público...*, *op. cit.*, págs. 141 y s. afirma que al interpretar un tratado internacional, el artículo 31 del Convenio de Viena puede invocarse sin ningún problema puesto que, en definitiva, se trata del criterio objetivo completado por el teleológico.

A pesar de que los EE.UU. no hayan depositado el instrumento de ratificación del Convenio de Viena, en la doctrina estadounidense se ha puesto de manifiesto cómo los principios y los modos norteamericanos de interpretación de los tratados presentan grandes similitudes con las reglas de este Convenio (KATZ, Ponencia Nacional de EE.UU., en *Interpretation of double taxation conventions*, *op. cit.*, págs. 624 y ss.). Para VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 34, los principios fundamentales de interpretación de los acuerdos internacionales, globalmente considerados, no difieren en gran medida de los que gobiernan la legislación interna.

⁹⁵ DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.360. También R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 164.

⁹⁶ OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime fiscal appliqué aux logiciels», *op. cit.*, pág. 68 y s.

b) Aproximación crítica.

• Planteamiento. La construcción que acabamos de exponer, y los propios términos del Convenio, hacen surgir la duda acerca de si corresponde extender a las obras científicas «tradicionales» el tratamiento que el TEAC ha determinado para los cánones de los programas de ordenador. Una interpretación literal de los términos del Convenio de Doble Imposición apunta ciertamente en este sentido; sin embargo, la razón del precepto que establece el trato diferenciado para los derechos de autor, a nuestro juicio, permite alcanzar unas conclusiones diferentes.

Los argumentos que aduce el TEAC gravitan sobre una jurídicamente incierta delimitación de los derechos de autor sobre obra científica que, todo lo más, podrían figurar completando otro orden de consideraciones que, a nuestro entender, son las que verdaderamente justifican la articulación autónoma de esta categoría respecto al resto de los derechos de autor.

La premisa inicial de esta nueva aproximación es la constatación de que el hecho de que el Convenio de Doble Imposición haya establecido los «derechos de autor sobre obra científica» como una situación jurídica diferenciada, dotándola de una virtualidad de la que carece en su sede natural, provoca una innegable situación de inseguridad jurídica. En efecto, junto a la inclusión del criterio relevante en materia de derechos de autor -la forma-, recogido en la letra a) del artículo 12.2, a continuación se introduce una categoría que atiende primordialmente al contenido de la obra [letra b)] -el «campo», en palabras del Convenio de Berna⁹⁷-. Esta situación determina necesariamente una superposición de calificaciones sobre ciertas obras, que la aplicación del Convenio exige resolver. En otras palabras, a través de esta vía se viene a generar un problema de difícil solución, como es la necesidad de delimitar jurídicamente los campos de la ciencia y de la literatura, lo cual si ya tradicionalmente ha venido excediendo de las pretensiones de la legislación sobre derechos de autor, con mayor motivo no puede constituir el objeto de una previsión aislada del Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU.⁹⁸.

A nuestro juicio, una interpretación teleológica y sistemática del Convenio permite alcanzar el verdadero sentido y alcance de la expresión «derechos de autor sobre obra científica»⁹⁹. A partir de su contexto en el Convenio de Doble Imposición, es posible extraer la finalidad que se pretende con el establecimiento de los derechos de autor sobre obra literaria y sobre obra científica como situaciones jurídicas diferenciadas y, en último término, reducir a sus justos términos la categoría para la que se ha previsto la retención del 8 por 100.

⁹⁷ F. POMBO GARCÍA, «Régimen fiscal de los royalties y de la propiedad intelectual e industrial», en *Estudios sobre el Convenio entre España y Estados Unidos...*, op. cit., pág. 271, entiende que la distinción que exige la aplicación del Convenio con EE.UU. se basa en el contenido de la obra.

⁹⁸ Cfr. nota 54.

⁹⁹ Tanto el artículo 3 del Código Civil como el artículo 31 del Convenio de Viena hacen especial referencia a la interpretación conforme a la finalidad de las normas. Entre las distintas pautas de interpretación de los Convenios, DE LA VILLA, *Convenios fiscales...*, op. cit., pág. 74, otorga preferencia a la interpretación sistemática. VOGEL, *Double taxation conventions*, op. cit., pág. 60, entiende que para la solución de los conflictos relacionados con los requisitos de la regla distributiva (*Metatatabestand*), cuando no resulte aplicable el artículo 3.2, es preciso agotar las posibilidades de una calificación autónoma a partir de los términos del convenio y de su contexto.

• La justificación del tratamiento «favorable» de los derechos de autor por el Estado de la fuente. Más allá de la finalidad general, ya expuesta, de los Convenios de Doble Imposición, las distintas normas que recogen pueden perseguir la realización de otros fines cuya concreta individualización contribuya decisivamente a la tarea interpretativa¹⁰⁰. En este caso dichos fines pueden advertirse a partir de la previsión de un tipo inferior para las obras literarias, de teatro, musicales y artísticas, respecto al previsto para las obras científicas.

Tomando como criterio la situación que da origen al pago de los cánones, se suele distinguir entre cánones culturales y cánones industriales y comerciales. La primera categoría se reserva para las rentas procedentes de la cesión del uso de los derechos de autor, mientras que los cánones industriales y comerciales corresponden a la explotación de patentes, marcas, procedimientos industriales, *know-how*, asistencia técnica, etc. Si se tiene en cuenta que el argumento que tradicionalmente se viene empleando para justificar la retención en la fuente sobre estas rentas es la condición de Estado importador de tecnología, resulta evidente que la imposición compartida refleja un interés que se contrapone primordialmente en torno al segundo género de situaciones¹⁰¹. Esto explica que con frecuencia se prevea un trato diferenciado, más beneficioso, para los cánones culturales, articulado a través de tipos de retención más reducidos o incluso a través de su tributación exclusiva en el Estado de residencia¹⁰². En último término, a través de esta discriminación favorable se pretende evitar o, cuando menos, paliar un obstáculo fiscal a la difusión y al desarrollo cultural y educativo¹⁰³.

¹⁰⁰ Conviene traer a colación las afirmaciones que se recogen a este respecto en la Ponencia General del Congreso de la IFA (1993): «El hecho de que el artículo 31, párrafo 2, del Convenio de Viena sobre Derecho de los Tratados trate de la finalidad del tratado en conjunto y no de cada estipulación no excluye, al buscar el sentido de una estipulación, la adopción de un punto de vista funcional, tomando también en cuenta su finalidad en la medida en que pueda deducirse del texto de la norma. Ello tiene especial importancia para las reglas del convenio que no sirven directamente para evitar la doble imposición, pero que son útiles para otros fines. Para ello el Relator suizo señala con acierto que esas disposiciones de fines especiales constituyen el principal sector de aplicación de la interpretación teleológica» (VOGEL-PROKISCH, Ponencia General, *Interpretation of double taxation conventions, op. cit.*, pág. 143).

¹⁰¹ R. DUCCINI, *Fiscalité des contrats internationaux*, Litec, París, 1991, pág. 466, hace referencia a la disociación que se produce entre el tratamiento correspondiente a los derechos de autor -que no experimentan retención en el Estado de la fuente- y el correspondiente a los cánones (*redevances*) y las consecuencias que tiene aquella calificación convencional respecto a los programas de ordenador. Véase también JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software, op. cit.*, pág. 41. Conviene poner de relieve cómo ya los antecedentes del primer Modelo de Convenio de la OCDE (1963) reflejaban ese interés primordial en los cánones industriales o comerciales; en este sentido, véanse los Modelos de Convenio elaborados por el Comité Fiscal de la Liga de las Naciones de Méjico (1943) y Londres (1946).

¹⁰² Entre los Convenios españoles que optan por la previsión de un tipo de retención inferior cabe citar los concluidos con: Brasil, Italia, Marruecos, Ecuador, Argentina, EE.UU., Irlanda y Tailandia. Otros convenios no aplican retención alguna a los cánones de los derechos de autor, siguiendo la regla general del Modelo OCDE (tributación exclusiva en el Estado de residencia): Canadá, Checoslovaquia, Polonia, URSS, Méjico y, últimamente, Francia y Bolivia. Este principio, por último, se extiende a la totalidad de los cánones en los Convenios con Hungría y Bulgaria.

¹⁰³ J. M. DE LA VILLA, Prólogo de *Relaciones Fiscales Internacionales*, IEF, Madrid, 1987, pág. 22; también en *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 265, donde señala que este tratamiento obedece a la intención de favorecer los intercambios culturales. En el momento de escribir esas líneas, el autor ocupaba el cargo de Consejero Financiero de España ante la OCDE. Acerca del tratamiento más favorable que se suele dispensar a los derechos de autor, con carácter general, JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software, op. cit.*, pág. 39.

En esta filosofía deben entenderse las previsiones del Convenio con EE.UU. Como se afirma en la Instrucción del *Inland Revenue Service*, la aplicación del tipo reducido se fundamenta precisamente en la condición de derechos culturales que tienen los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, de teatro y musicales ¹⁰⁴. Evidentemente una afirmación de esta naturaleza, acompañada de un tipo más elevado para las obras científicas, lleva lógicamente a excluir o a reducir esta valoración cultural y educativa respecto a este tipo de obras, lo que no ya sólo resulta sorprendente sino que, además, carece tanto de precedente como de continuidad en los Convenios concluidos tanto por España como por EE.UU. ¹⁰⁵. Hasta el momento todas las rentas procedentes de la cesión del uso de los derechos de autor, incluidas las obras científicas, han merecido -o han debido merecer ¹⁰⁶- el mismo tratamiento, sin distinguir en función del tipo de obra de que se tratase ¹⁰⁷.

A nuestro juicio, el hecho de que la aplicación del tipo de retención del 5 por 100 pretenda reservarse a los derechos de autor «culturales», hace que el problema se reduzca a la necesidad de distinguir dentro de los «derechos de autor sobre obra científica», entre aquellas manifestaciones que, siguiendo las razones expuestas, deben permanecer sujetas al 5 por 100 -respetándose el tratamiento unitario para los derechos de autor culturales- y aquellas otras situaciones susceptibles de componer esta categoría, a las que sería aplicable el tipo del 8 por 100, por valorarse junto a los derechos de autor otro tipo de razones que, en último término, justificarían el reconocimiento de una mayor competencia impositiva al Estado de la fuente.

• Las dimensiones de la categoría «derechos de autor sobre obra científica» a partir de una interpretación sistemática del Convenio entre España y EE.UU. Dentro de la letra b) del artículo 12.2 del Convenio con EE.UU. se reúnen una serie de supuestos que presentan cierta heterogeneidad; así, junto al uso (o la cesión de uso) de los derechos de autor sobre una obra científica y las películas

¹⁰⁴ GONZÁLEZ POVEDA (trad.), «Instrucción del *Inland Revenue Service... (II)*», *op. cit.*, pág. 50.

¹⁰⁵ Cfr. V. GONZÁLEZ POVEDA, *Tratados y Convenios Internacionales*, 2.ª ed., Ed. CISS, Valencia, 1992; para los convenios posteriores, véase la relación recogida por CASADO-FALCÓN-DE LA PEÑA-SIMÓN, *Código Tributario*, Aranzadi, Pamplona, 1998, págs. 742 y s. Respecto a los convenios concluidos por EE.UU., VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. Artículo 12», *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, la última actualización consultada corresponde al año 1996.

¹⁰⁶ Algunos autores, a partir de una incorrecta interpretación del término «obra literaria», excluyen las obras científicas del tratamiento de los derechos de autor en aquellos convenios donde se omite la referencia expresa a este tipo de obras. Así, DE LA VILLA, *Convenios fiscales...*, *op. cit.*, pág. 270, respecto a los convenios con Canadá o Italia, en los que la previsión se establece respecto a «obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas»; también J. R. FERNÁNDEZ PÉREZ, «Régimen tributario de dividendos y cánones en el marco de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España», en *Relaciones Fiscales Internacionales*, *op. cit.*, pág. 240. Ya hemos apuntado cómo estas referencias, correctamente entendidas, se refieren a formas de expresión y no a los contenidos de las obras. El hecho de que las obras científicas sean, de las categorías clásicas, las que por su contenido pueden presentar en ocasiones una mayor cercanía a la propiedad industrial, no justifica la exclusión del tratamiento correspondiente a los derechos de autor. En último término, como dice VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 50, la existencia de diferencias en la redacción de los convenios no implica necesariamente diferencias sustantivas (...). Es perfectamente concebible que un Estado Contratante en un caso desee una aclaración que no resulta necesaria para las partes de otro Convenio.

¹⁰⁷ La única excepción significativa afecta a las películas cinematográficas, sobre las que con relativa frecuencia se prevé un tratamiento diferenciado (por ejemplo, un tipo de retención superior) al resto de los derechos de autor.

cinematográficas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o sonido (películas, cintas...), se somete también al 8 por 100, el uso de equipos industriales, comerciales o científicos. Con todo, a nuestro juicio, existe un hilo conductor de todas estas situaciones.

Bajo el régimen de los cánones se engloban unas rentas cuyo rasgo más significativo se encuentra en su procedencia del uso o la cesión del uso de una serie de bienes o derechos -o la prestación de servicios relacionados-, sin atender a consideraciones de otra índole como la condición empresarial de las rentas. La coordinación de este precepto con el artículo del Convenio correspondiente a los beneficios empresariales se articula en beneficio de la norma específica (art. 7.6) ¹⁰⁸, lo que supone que la competencia de los Estados para gravar estas rentas no se «filtrará» a través del artículo 7 (beneficios empresariales) sino del artículo 12 (cánones).

En buena parte de las ocasiones, las obras protegidas mediante los derechos de autor incorporan un componente industrial o empresarial que se beneficia de las previsiones destinadas a favorecer el desarrollo cultural y educativo ¹⁰⁹. Con todo, es posible identificar obras en las que, por su propia naturaleza, sus características o su proceso de elaboración, aquel componente reviste una especial intensidad, reflejándose incluso a través de normas específicas dentro del propio régimen de los derechos de autor. En el plano de los Convenios de Doble Imposición, esta percepción con frecuencia se traduce en un tratamiento diferenciado de las rentas que proceden de estas obras.

A modo ilustrativo cabe citar el caso de las películas cinematográficas. Las rentas derivadas de la explotación de las películas, si bien figuran entre los cánones en el Modelo de Convenio de la OCDE, en los propios Comentarios al artículo 12 se abre la posibilidad de su tratamiento como beneficios empresariales ¹¹⁰. En los convenios suscritos por España, estas rentas son efectivamente con-

¹⁰⁸ Por todos, VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 31.

¹⁰⁹ El fenómeno del acceso masivo a determinadas manifestaciones de la cultura supone el desarrollo de toda una industria en torno al fenómeno cultural. Es difícil trazar la línea donde comienza el fenómeno industrial-empresarial y dónde el cultural y, más aún, considerar cuál de estos factores debe prevalecer desde una óptica impositiva cuando uno y otro aparecen dotados de relevancia jurídica. En la actualidad existe una opinión favorable a excluir del trato favorable reconocido a los derechos de autor a ciertas creaciones (por ejemplo, las películas cinematográficas), pero no sería extraño que esta tendencia continuase expandiéndose. A. BERCOVITZ, «La importancia económica de los derechos de autor...», *op. cit.*, pág. 325, destaca el papel fundamental que juegan las empresas incluso en el plano de la creación de las obras, al actuar movidas por intereses económicos, motivando la aparición de «nuevos derechos que, encuadrados formalmente en el campo del Derecho de autor, tienen, sin embargo, por objeto la protección de las inversiones económicas de las empresas». STROWEL, *Droit d'auteur et copyright...*, *op. cit.*, págs. 271-291, señala la necesidad de tener en cuenta que junto al interés del autor y al interés público existe el interés de un empresario que en la actualidad está adquiriendo una importancia creciente.

¹¹⁰ En el Modelo de Convenio de EE.UU. de 16 de junio de 1981 se preveían las rentas de las películas cinematográficas entre los beneficios empresariales (art. 7.7), con lo que se venía a reconocer que el nivel de inversión de capital, riesgo y la participación del *licensor* se asimilaba más a una actividad empresarial que a una inversión pasiva o a un acuerdo de licencia sobre una patente [VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 12», *United States Income Tax Treaties*, *op. cit.*, (actualiz. 1992), 72]. Con todo, buena parte de los convenios bilaterales estadounidenses contemplan esta situación entre los cánones. Además, últimamente, en el Modelo de Convenio de 20 de septiembre de 1996 estas rentas han pasado a formar parte del artículo 12.

sideradas cánones, sin embargo con frecuencia se le otorga un régimen diferenciado al resto de los derechos de autor; en lo que se refiere al Convenio con EE.UU. también estas rentas figuran en la categoría sujeta al 8 por 100. En último término, a través de estas consideraciones se pone de relieve que el hecho de que distintas creaciones puedan disfrutar del mismo género de protección-los derechos de autor- no supone que a otros efectos, impositivos en este caso, deban ser necesariamente objeto de un mismo tratamiento.

A nuestro juicio, la especial valoración de esta condición empresarial o industrial es un rasgo común de las situaciones referidas en la letra b) del artículo 12.2 ¹¹¹. Piénsese, por lo demás, que mientras para la posición española tanto las rentas de las películas cinematográficas como las derivadas del uso de equipos industriales, comerciales o científicos, tradicionalmente han formado parte de los cánones, sujetos a un gravamen limitado en el Estado de la fuente, en el Modelo de Convenio de EE.UU. de 1981 -en el que se inspira el Convenio con España-, en cambio, estas rentas son expresamente consideradas entre los beneficios empresariales, con tributación exclusiva en el Estado de residencia (salvo en el supuesto de los establecimientos permanentes) ¹¹². Ante las distintas posiciones relativas de los Estados Contratantes, la previsión de una retención inferior a la establecida para los cánones industriales o empresariales (10%) -al margen del tipo especial reservado a los derechos de autor culturales-, se muestra como una solución de compromiso realista.

El planteamiento anterior conduce a que, con independencia de la oportunidad de otorgar a los derechos de autor sobre obra científica, con carácter general, un trato más gravoso en el Estado de la fuente que el correspondiente a las obras literarias, no sea tanto el carácter científico cuanto la valoración de una realidad empresarial o industrial amparada por esta calificación lo que justifique la no aplicación del tipo previsto para los derechos culturales.

En lo que se refiere a los programas de ordenador, estas razones aparecen avaladas por un doble orden de consideraciones.

1. Las propias condiciones del régimen de protección de los programas de ordenador efectivamente revelan la pretensión primordial de asegurar la recuperación de una inversión realizada por el empresario, hasta el punto de que, contrastando con la tradición continental

El Convenio Multilateral tendente a evitar la Doble Imposición de los cánones derivados de los Derechos de autor, de 13 de diciembre de 1979, ya excluía de su ámbito de aplicación a los cánones de las películas cinematográficas cuando correspondiesen al productor o a sus derechohabientes.

¹¹¹ Téngase en cuenta que las rentas derivadas del uso de equipos industriales y científicos, a partir de la reforma de 1992 del Modelo de Convenio de la OCDE, han dejado de considerarse cánones para incluirse, precisamente, entre los beneficios empresariales (art. 7). No obstante, España ha formulado una Reserva al efecto de mantener el tratamiento de estas situaciones dentro del artículo 12 (parágrafo 45).

¹¹² Cfr. DOERNBERG-VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, op. cit., págs. 59 y ss. y 104 y ss.

en materia de derechos de autor, la figura del autor aparece ciertamente difuminada en un régimen diseñado para la protección de aquel que normalmente resultará ser el titular de los derechos de explotación ¹¹³. Es lo que se ha venido a denominar el «derecho de autor sin autores». Como dice el Profesor Alberto BERCOVITZ, «los programas de ordenador... aunque formalmente se protejan como obras literarias, exigen tales especialidades en su regulación que constituyen realmente una modalidad nueva de protección, donde lo que se protege es el resultado de una inversión económica y a quien se protege es al empresario que ha hecho esa inversión» ¹¹⁴. Estos derechos de autor forman parte de los que, por contraposición, se han denominado «derechos exclusivos empresariales», con los que se pretende asegurar la recuperación de una inversión empresarial, ante los elevados costes que supone la elaboración y el desarrollo del *software* ¹¹⁵. Es, por tanto, razonable concluir que, dentro de este marco, los cánones de los programas de ordenador tienen una condición fundamentalmente industrial. Nótese, a estos efectos, que la solución que Francia propuso en su momento en el marco de la OCDE, se basaba precisamente en la extensión

¹¹³ Véase la descripción que realiza DELGADO, «Comentario al artículo 95 de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.373, acerca de la realidad presente en la elaboración y el desarrollo de los programas de ordenador. J. A. GÓMEZ SEGADÉ, «Respuestas de los sistemas de propiedad intelectual al reto tecnológico...», *op. cit.*, pág. 150, hace notar el predominio actual de los intereses de la industria frente a los derechos correspondientes a autores, artistas, ejecutantes, etc., situación que ha avanzado progresivamente a partir del Libro Verde de 1988.

La normativa recogida en la LPI respecto a los programas de ordenador resiente la influencia de la concepción norteamericana de los derechos de autor (*copyright*), donde lo relevante es la vertiente económica del fenómeno, incluido su componente de inversión empresarial. Esta regulación no responde al sistema continental de derecho de autor, que tradicionalmente se ha venido caracterizando por el diseño de un régimen legal basado primordialmente en la protección de los intereses del autor, con un especial énfasis en el aspecto moral que toda creación conlleva; no obstante, ambas concepciones coexisten en el mismo texto legal. Seguramente no son ajenos a la adopción de este régimen ni el carácter pionero de los EE.UU. en el tratamiento jurídico de los programas de ordenador ni, sobre todo, su importancia, en términos de participación económica, en este sector. Se suele hacer referencia a la Directiva como solución de compromiso entre ambos sistemas (GÓMEZ SEGADÉ, «Respuestas de los sistemas de propiedad intelectual al reto tecnológico...», *op. cit.*, pág. 150). LEHMANN, «La Directiva Europea sobre protección de programas de ordenador», *op. cit.*, pág. 1.622, señala que el propio Libro Verde sobre Derecho de Autor: el Desafío Tecnológico-Cuestiones de Derecho de Autor que requieren acción inmediata, reflejaba «una aproximación jurídica general indebidamente ligada a la noción anglosajona de *copyright*. Las diferencias entre el sistema de derecho de autor y el *copyright* se pueden consultar en STROWEL, *Droit d'auteur et copyright...*, *op. cit.*, págs. 28-34. Respecto al derecho norteamericano, GORMAN-GINSBURG, *Copyright for the nineties*, *op. cit.*, págs. 683 y ss.

¹¹⁴ A. BERCOVITZ, «La importancia económica del Derecho de Autor y de los Derechos Conexos. Planteamiento y líneas generales», *I Congreso Iberoamericano...*, *op. cit.*, Tomo I, pág. 326. Según este autor, que se pretende la recuperación de la inversión se desprende de las normas relativas a la titularidad de los derechos económicos (A. BERCOVITZ, «Riesgos de las nuevas tecnologías...», *op. cit.*, págs. 73 y ss). En otro momento, llega a calificar de ficción legal la situación que se plantea respecto a los programas de ordenador (A. BERCOVITZ, «Riesgos de las nuevas tecnologías...», *op. cit.*, pág. 79). Véase también, COLOMBET, *Propriété littéraire et artistique...*, *op. cit.*, pág. 79. STROWEL, *Droit d'auteur et copyright...*, *op. cit.*, pág. 57 y particularmente la bibliografía citada en la nota 187. La gráfica expresión que referimos en el texto aparece recogida por DELGADO, «Comentario al artículo 97 de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.431. Véase también COLOMBET, *Grands principes du droit d'auteur...*, *op. cit.*, pág. 19.

¹¹⁵ A. BERCOVITZ, «Tendencias actuales en la Propiedad Intelectual», en el Libro Homenaje a M. A. LAQUIS, *Derecho Económico Actual*, Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 549. También se destaca esta vertiente del fenómeno informático en OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime fiscal appliqué aux logiciels», *op. cit.*, pág. 69.

a los programas de ordenador del tratamiento previsto para las películas cinematográficas, contempladas ante todo como producto y no en función de los derechos relacionados al mismo, ya fuesen derechos de autor o de otra naturaleza ¹¹⁶.

2. La aplicación del 8 por 100 a los programas de ordenador supone la constatación, en el plano fiscal, de la realidad jurídica diferenciada que constituye una obra esencialmente tecnológica y utilitaria que, al propio tiempo, se halla protegida mediante los derechos de autor y, en último término, la manifestación de la tensión que introduce esta situación en unas normas fiscales que se polarizan entre el tratamiento habitual de la tecnología, sujeta a retenciones en la fuente relativamente elevadas ¹¹⁷-sobre todo si se tiene en cuenta que se aplican sobre importes brutos- y las más benévolas previsiones que suelen acompañar a las rentas que proceden de los derechos de autor ¹¹⁸. De hecho, existen ya referencias de Derecho comparado que muestran la incorporación de estos cánones a las previsiones establecidas para la transferencia de tecnología ¹¹⁹.

c) Conclusión.

La condición industrial o comercial que late tras el régimen especial de protección, relacionada con la naturaleza tecnológica o utilitaria de los programas de ordenador, resulta suficiente para desactivar la aplicación de las previsiones fiscales establecidas en el Convenio con EE.UU. respecto a las obras literarias ¹²⁰. En este sentido, la Resolución del TEAR de Madrid, de 30 de septiembre de 1992, entiende que

¹¹⁶ Cfr. OCDE (Comité des Affaires Fiscales), «Régime fiscal appliqué aux logiciels», *op. cit.*, pág. 75. M. PEÑA y BERNALDO DE QUIRÓS, «Comentario a los artículos 428 y 429 del Código Civil» en ALBALADEJO (dir.), *Comentarios al Código Civil y a las Compilaciones Forales*, Tomo V, Vol. 2, EDERSA, Madrid, 1985, pág. 731, afirma la consideración primordial de los programas como producto.

¹¹⁷ En el Informe del Comité Consultivo de Negocios e Industria de la OCDE (BIAC), de 1987, se afirmaba que un elevado gravamen en la fuente (como en el caso de las patentes) no resultaba justo, apropiado ni eficiente, teniendo en cuenta la naturaleza del *software*, la frecuencia de su modificación y la facilidad de proporcionarlo como servicio (cfr. JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software*, *op. cit.*, pág. 39).

¹¹⁸ C. FERNÁNDEZ BALLESTEROS, «El derecho de autor y los derechos conexos en los umbrales de año 2000», en *I Congreso Iberoamericano...*, *op. cit.*, Tomo I, págs. 115 y s., ubica los programas de ordenador en la línea demarcatoria entre la propiedad intelectual y la propiedad industrial. Véase también las consideraciones de A. CASADO CERVIÑO, «Interrelación entre propiedad industrial y propiedad intelectual: su tratamiento en la vigente legislación española», *I Congreso Iberoamericano...*, *op. cit.*, Tomo I, págs. 90 y s. Para COLOMBET, *Grands principes du droit d'auteur...*, *op. cit.*, pág. 19, en el régimen de los programas existe una cierta aproximación a la propiedad industrial. GOTZEN, «Les réponses actuelles du droit international...», *op. cit.*, pág. 155, señala el espíritu de la propiedad industrial en la Directiva de la Comunidad relativa a los programas de ordenador. Véase la bibliografía citada por DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, págs. 1.364 y s.

¹¹⁹ Cfr. el Convenio entre Argentina y Bélgica, de 12 de junio de 1996 que otorga a los programas de ordenador el mismo tratamiento que a las patentes, marcas, asistencia técnica, etc.

¹²⁰ Para DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.* pág. 1.349, se trata de tecnologías y como tales se comportan en su formación y difusión en el mercado; en el mismo sentido, GÓMEZ SEGADÉ, «Respuestas de los sistemas de propiedad intelectual...», *op. cit.*, pág. 150. Partiendo de la afirmación de que, incluso en aquellos casos en que

«...la justificación de favorecer con un tipo reducido del 5% a los derechos de autor sobre obras literarias y artísticas es la protección de las manifestaciones culturales, protección que forma parte de la realidad social de este tiempo y este país, siendo numerosas las manifestaciones de dicha protección: subvenciones a cine, teatro, música, Premios Nacionales, tipo reducido en el IVA de libros y determinados espectáculos, etc., en cambio los programas de ordenador, al tener una finalidad eminentemente práctica, económica, comercial o de servicios, no son acreedores a esa especial protección a las actividades culturales que reclama la sociedad de nuestros días» (Considerando 6.º).

Ciertamente, en la mayoría de las ocasiones resultarán aplicables a estos cánones las previsiones genéricamente establecidas en los CDI respecto a los derechos de autor ¹²¹. Esta solución, sin embargo, no deja de introducir una cierta distorsión en la finalidad de las normas, particularmente cuando se parte de premisas normativas que atribuyen relevancia jurídica a la distinción entre cánones culturales y cánones industriales o comerciales ¹²².

Ello aconseja que, en la medida de lo posible, deba apreciarse de distinta manera la distinta realidad que se pone de manifiesto en la protección jurídica de los programas de ordenador: una realidad tecnológica a la que se ha extendido la protección de los derechos de autor, fundamentalmente, por razones de conveniencia empresarial ¹²³. Esta circunstancia no puede pasar desapercibida para

se aplican retenciones respecto a los cánones industriales o comerciales, se exime de gravamen a los cánones por derechos de autor, JONES-MATTSON, Ponencia General, *Tax treatment of computer software*, *op. cit.*, pág. 39, entienden que tampoco respecto a los programas de ordenador debería exigirse retención, bien por su consideración como derecho de autor o bien a través de una previsión específica. No obstante, la justificación que esgrimen estos autores no tiene nada que ver con la finalidad cultural que existe tras la exención de los derechos de autor, sino con el hecho de que el desarrollo del *software* exige considerables inversiones, lo que hace que los porcentajes de los cánones, aunque superiores en comparación al resto de los derechos de propiedad comercial o industrial, puedan dejar un escaso margen para la absorción de la retención en la fuente.

¹²¹ R. PÖLLATH, «Artículo 12», en VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 792.

¹²² VOGEL refiere la LTR 91-28-025 del *Inland Revenue Service* norteamericano que, en aplicación del Convenio entre EE.UU. y Canadá, incluye los programas de ordenador en la exención recogida respecto a los *royalties* que traen causa de la producción o reproducción de una obra literaria; según este autor esta inclusión se basa en una interpretación amplia o extensiva (*broad interpretation*) de esta disposición (*Double taxation conventions, Supplement 1994, op. cit.*, pág. 88).

¹²³ DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, págs. 1.349 y 1.362, R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, 2.ª ed., pág. 164 y MASSAGUER, «Software», *op. cit.*, pág. 6.356. M. BUYDENS, *La protection...*, *op. cit.*, pág. 229, siguiendo a DESJEUX, afirma que si el legislador francés finalmente ha optado por el derecho de autor ha sido por razones de oportunidad, extrínsecas a la lógica propia del derecho de autor. Para A. CARRASCO PERERA, en el Prólogo de la obra de FERNÁNDEZ MASÍA, *La protección de los programas de ordenador...*, *op. cit.*, pág. 20, la guía fundamental fue la baratura de costes que supone el *copyright*. DAVARA, *Derecho Informático*, Aranzadi, Madrid, 1993, pág. 139, también invoca razones económicas. Este aspecto se destaca también en el Informe Final de la CONTU, junto al menor impacto económico que tiene este régimen sobre el mercado. HEREDERO, «La regulación jurídica de los programas...», *op. cit.*, pág. 149, por su parte, pone de manifiesto que el descarte de la opción del contrato de transferencia de tecnología obedeció exclusivamente a presiones

aquellos Estados que, como el español, vienen justificando tradicionalmente el establecimiento de retenciones en la fuente sobre los cánones en su condición de importadores de tecnología ¹²⁴. En último término, que los programas se encuentren protegidos por los derechos de autor no supone necesariamente equipararlos a las obras del ingenio, y mucho menos en todas las dimensiones del ordenamiento jurídico ¹²⁵. Y esta apreciación jurídica diferenciada es la que, a nuestro juicio, se ha pretendido instrumentar en este Convenio a través de la categoría en virtud de cuya asimilación los programas de ordenador tuvieron acceso a los derechos de autor ¹²⁶. En este sentido, los propios Comentarios de la OCDE relativos al régimen aplicable a las rentas de los programas de ordenador -citados en las Resoluciones del TEAC de 29 de septiembre de 1993 y de 30 de abril de 1996 y de la DGT de 1 de febrero de 1995-, tras reconocer las dificultades que supone la inclusión de los programas de ordenador en alguna de las categorías tradicionales, concluyen que «lo más realista parece la asimilación a una obra científica» ¹²⁷.

En último término, para determinar la verdadera dimensión de esta categoría, resultan sumamente reveladoras las palabras del Profesor Rodrigo BERCOVITZ: «la utilización del derecho de autor dentro del campo de la informática permite hablar de una nueva categoría general de obras, la obra tecnológica, que no debería confundirse con la obra científica, aunque frecuentemente la doctrina utiliza esta última categoría para referirse a los programas de ordenador» ¹²⁸.

políticas. Con carácter ilustrativo, recordamos que además del régimen establecido en el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (art. 95 y ss.), existe una referencia expresa a los programas de ordenador -para uso industrial o empresarial-, en el Real Decreto 1750/1987, de 18 de diciembre de 1987, sobre liberalización de la transferencia de tecnología y asistencia técnica, junto a patentes de invención, modelos de utilidad, conocimientos secretos no patentados aplicables a la actividad productiva (*know-how*).

¹²⁴ DE LA VILLA, Prólogo de *Relaciones Fiscales Internacionales*, *op. cit.*, pág. 22.

¹²⁵ Acerca de la diferente función de una obra del ingenio y de un programa de ordenador, DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.351. R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 164, niega que los programas de ordenador sean reconducibles a alguna de las categorías tradicionales: «esta sistematización no se corresponde en realidad ni siquiera con una interpretación amplia o extensiva de lo científico, sino que responde a utilizar el calificativo legal que, por exclusión de los otros dos, es menos distante del objeto considerado como obra. Los programas de ordenador no son obras científicas, sino obras tecnológicas». En el mismo sentido, DELGADO, «Comentario al Título VII de la LPI», *op. cit.*, pág. 1.360 y bibliografía allí citada, A. BERCOVITZ, «Riesgos de las nuevas tecnologías...», *op. cit.*, págs. 73 y ss. y J. A. GÓMEZ SEGADÉ, «Respuestas de los sistemas de propiedad intelectual al reto tecnológico. El Derecho europeo continental y el Derecho anglosajón del *Copyright*», en *El Derecho de autor y las nuevas tecnologías*, *op. cit.*, pág. 150.

¹²⁶ En la Reserva formulada por Italia a los Comentarios al artículo 12 del Modelo OCDE, tras la afirmación de su derecho de gravamen en la fuente y su disposición a acordar un trato favorable a ciertos conceptos, entre ellos, los derechos de autor, se prevé la posibilidad de someter el uso o la concesión de uso de los derechos relativos a los programas de ordenador a un régimen fiscal distinto del aplicable a los derechos de autor (párrafo 37).

¹²⁷ *Cfr.* el párrafo 14 del Comentario al artículo 12, en OCDE, *Modèle de Convention fiscale...*, *op. cit.* Acerca del recurso a los Comentarios relativos a los programas de ordenador, introducidos en 1992, para interpretar el convenio entre España y EE.UU., concluido y ratificado con anterioridad (1990), VOGEL, *Double taxation conventions*, *op. cit.*, pág. 46, con carácter general, entiende que no puede reconocérseles la fuerza vinculante correspondiente a los Comentarios ya existentes en el momento de la terminación del convenio. No obstante, siguiendo a VINELOTT, reconoce su importancia en la interpretación de los convenios («*are clearly entitled to very great weight*»).

¹²⁸ R. BERCOVITZ, «Comentario al artículo 10 de la LPI», *op. cit.*, pág. 158 y s.

Por último, y para concluir, conviene tener presente que, en línea con la solución que hemos indicado, la reciente versión del Modelo de Convenio de EE.UU., de 20 de septiembre de 1996, apunta hacia una consideración expresa y diferenciada del *software* respecto de las categorías tradicionales de los derechos de autor. Así, en la nueva redacción del concepto de canon que introduce este Modelo, tras la clásica referencia a los derechos de autor «culturales», se ha previsto una categoría residual dentro del *copyright* («otras obras») en la que, además de las películas cinematográficas y los medios de difusión del sonido y la imagen, figuran los programas de ordenador ¹²⁹.

¹²⁹ El nuevo concepto de cánones en el Modelo de Convenio de EE.UU. presenta la siguiente redacción: «(...) a) toda contraprestación por el uso o el derecho de uso del *copyright* sobre obras literarias, artísticas o científicas u otras obras (incluidos los programas de ordenador, películas cinematográficas, cintas o discos de sonido o video y otros medios de reproducción de la imagen o el sonido), patentes, marcas, diseños o modelos, planes, procedimientos o fórmulas secretos, u otros derechos o propiedades similares, o por información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas». La redacción de este artículo se completa con una referencia característica del concepto norteamericano de cánones, reproducido en sus anteriores Modelos y que también figura en el Convenio con España: «b) la ganancia derivada de la enajenación de las propiedades descritas en el párrafo anterior, cuando la contraprestación se determine en función de la productividad, el uso o la disposición de la misma». Acerca de la irrelevancia que a efectos prácticos tiene esta modificación del Modelo de 1996, siempre que el régimen de los cánones siga el principio de tributación exclusiva en el Estado de residencia, DOERNBERG-VAN RAAD, *The 1996 United States Model Income Tax Convention*, op. cit., pág. 65. Respecto a los convenios bilaterales de EE.UU., VOGEL-SHANNON-DOERNBERG-VAN RAAD, «Comm. artículo 12», *United States Income Tax Treaties*, op. cit., 44-51, aunque es de señalar el hecho de que no aparezca contemplado el Convenio con España (1990), pese a que la obra se encuentra actualizada al año 1996.