

# El concepto de cánones o regalías en los convenios para evitar la doble imposición internacional: características generales y problemas de calificación

ALEJANDRO GARCÍA HEREDIA\*

## Sumario

Este trabajo se centra en uno de los principales problemas que plantea la fiscalidad internacional de los cánones, como es la interpretación de la definición de cánones que figura en los convenios de doble imposición. A pesar de que en los convenios existe una definición expresa de cánones, el estudio de la misma presenta una especial dificultad debido a que el término cánones abarca rentas de muy distinta naturaleza y de una gran relevancia en el comercio internacional, vinculadas en su mayoría al concepto genérico de tecnología. En efecto, los cánones derivan de una gran variedad de bienes o derechos, tales como derechos de propiedad intelectual (desde libros hasta programas de ordenador); derechos de propiedad industrial (como patentes o marcas); informaciones secretas conocidas como *know-how*; equipos industriales, comerciales y científicos (como contenedores, buques, aeronaves y diversa maquinaria industrial) o determinadas prestaciones de servicios de asistencia técnica.

## 1. Introducción

Ante la creciente internacionalización de la economía los convenios de doble imposición (CDI) se configuran como una pieza básica en la regulación de las relaciones tributarias internacionales. Los convenios de doble imposición clasifican las rentas en diferentes categorías y determinan en cada caso el reparto de la potestad tributaria entre los Estados implicados en el convenio. Una de las categorías de renta que contemplan los CDI es la conocida como cánones, regalías o *royalties*. A pesar de que los convenios definen expresamente esta clase de rentas, la delimitación entre los cánones y otro tipo de rentas de los convenios suscita interminables controversias.

Pensemos en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (MC OCDE). La confusión se plantea a la hora de distinguir los cánones (art. 12 MC OCDE) de otras categorías de rentas de los convenios, tales como los beneficios empresariales (art. 7

\* Doctor Europeo en Derecho. Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz en España y docente de la especialización de Derecho Tributario Internacional en la Universidad Externado de Colombia.

MC OCDE), los servicios personales independientes (art. 14 MC OCDE, ya derogado), las ganancias de capital (art. 13 MC OCDE) o, incluso, la categoría de otras rentas (art. 21 MC OCDE). La importancia del tema reside en las diferentes normas de reparto de potestades tributarias que establecen los CDI en función del tipo de renta. Los sistemas de reparto más comunes son la sujeción exclusiva de la renta en el Estado de la residencia del perceptor y la sujeción compartida entre los Estados de la residencia y de la fuente con una atribución limitada de poder tributario a este último Estado. Una gran mayoría de convenios establece, en ausencia de establecimiento permanente, una sujeción compartida para los cánones y una sujeción exclusiva para las otras categorías de renta mencionadas. Esto hace que sea de la mayor importancia determinar si la renta en cuestión debe ser o no calificada como canon, debido a las diferentes consecuencias fiscales que pueden derivar de otorgar a las rentas una u otra calificación. No sucede lo mismo en el marco del MC OCDE en el que se establece una sujeción exclusiva tanto para los cánones como para aquellas otras rentas con las que éstos suelen confundirse. No obstante, los comentarios de la OCDE, conscientes de que muchos CDI establecen para los cánones una sujeción compartida, contienen varias explicaciones destinadas a deslindar los cánones de aquellas rentas que les son fronterizas.

El estudio de los diferentes sistemas de reparto de soberanía tributaria en relación con los cánones pone de manifiesto cómo la definición de canon depende de los particulares intereses económicos de los Estados. Debido a las diferentes políticas importadoras y exportadoras de los países existen varios conceptos de canon, no sólo en la legislación interna de los Estados, sino también en el plano internacional y comunitario<sup>1</sup>. A pesar de que no existe un concepto común y uniforme para este tipo de rentas, es posible identificar una estructura y elementos comunes que se repiten en la práctica totalidad de las definiciones de cánones. Para estudiarlos se puede tomar como referencia el concepto de canon del apartado segundo del Art. 12 del MC OCDE:

*“El término cánones en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”* (art. 12.2 MC OCDE).

En primer lugar el art. 12.2 del MC OCDE indica que los cánones pueden ser “cantidades de cualquier clase”, a continuación,

<sup>1</sup> En este sentido, mientras los Modelos de Convenio de la OCDE y EE. UU. han excluido del concepto de canon las rentas del arrendamiento de bienes de equipo, el MC ONU continúa incluyendo entre los cánones dichas rentas (vid. arts. 12.2 de los Modelos de la OCDE y de EE. UU. art. 12.3 del MC ONU). En el MC EE. UU., los cánones sólo pueden derivar tanto de una cesión de uso como de ciertas transmisiones de la propiedad, mientras que en el MC OCDE los cánones sólo pueden derivar de una cesión de uso (vid. arts. 12.2 de los Modelos de la OCDE y de EE. UU.). Además, algunos CDI también incluyen en el concepto de canon las rentas procedentes de ciertas prestaciones de servicios.

afirma que son rentas derivadas “del uso o la concesión de uso” y, finalmente, el artículo enuncia una serie de “bienes o derechos” cuyo uso o concesión de uso dará lugar a cánones. La definición de los cánones se encuentra formada por tres elementos que afectan respectivamente a la forma de pago, la naturaleza jurídica de la transacción y a un conjunto de bienes o derechos. En nuestra opinión, de estos tres elementos, se pueden distinguir, aquellos que no producen efecto en la calificación de las rentas y aquellos elementos decisivos para otorgar a una renta la calificación de canon. La forma de pago no se configura como un elemento determinante para calificar unas determinadas rentas como cánones, ya que se indica que los cánones pueden ser cantidades de cualquier clase. Los elementos determinantes del concepto de canon se refieren a la naturaleza jurídica de la transacción y al conjunto de bienes y derechos que están dentro de la definición de cánones. Estos son elementos definitorios del concepto de canon que se deben tener en cuenta para calificar a una renta como tal.

Este trabajo se centra en el estudio de los presupuestos determinantes del concepto de canon con la finalidad de determinar bajo qué condiciones una renta debe merecer tal carácter en el marco de los CDI. Ello nos obliga a efectuar algunas consideraciones generales sobre cada uno de los tres elementos que integran la definición del concepto de canon del art. 12.2 del MC OCDE, esto es, formas de pago, naturaleza jurídica de

la transacción y conjunto determinado de bienes o derechos.

## 2. Formas de pago

El art. 12.2 del MC OCDE comienza afirmando que los cánones pueden ser “pagos de cualquier clase” (*payments of any kind*). De ello se desprende que la forma de pago no debe ser considerada como un presupuesto determinante en la calificación de unas rentas como cánones. Las diversas formas de pago no aportan ningún elemento definitorio que pueda ser utilizado en el sentido de otorgar la calificación de canon a unas determinadas rentas. La forma de pago puede ser dineraria o en especie y presentar formas muy variadas, desde una cantidad fija (a *forfait*) hasta pagos periódicos o sucesivos<sup>2</sup>. Existe, por tanto, una absoluta irrelevancia de la naturaleza económica del pago o remuneración a efectos de su calificación fiscal como canon en el marco del MC OCDE. A pesar de que la forma de pago no debe ser tenida en cuenta a efectos de calificación de las rentas, la definición de cánones como “pagos de cualquier clase” ha suscitado varias cuestiones de interpretación.

En primer lugar, el propio Comentario al art. 12 del MC OCDE señala la generalidad que presenta el término “pagos” cuando los cánones se definen como “pagos de cualquier clase”. En este sentido se indica que el término “pagos o cantidades” usado en la definición de cánones “tiene un significado

<sup>2</sup> La remuneración puede presentar un carácter proporcional, progresivo o regresivo y estar basada en las ventas, en los beneficios o en cualquier otro factor (cfr. Vogel, K. *On Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Incomen and Capital. With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3.ª ed., London, Kluwer Law International, 1997, p. 786 -m.n. 40b-).

muy amplio, ya que se refiere al cumplimiento de la obligación de poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista en el contrato o en la costumbre<sup>3</sup>.

En segundo lugar, debido a la amplitud de la dicción “pagos de cualquier clase”, se ha planteado si también podrían ser cánones determinadas cantidades que no proceden directamente de la cesión de uso de algunos de los bienes o derechos del art. 12.2 del Modelo, pero que tendrían su origen en una vinculación indirecta o mediata con los mismos. Este sería el caso de las indemnizaciones impuestas por un uso ilegítimo de alguno de esos bienes o derechos. En este sentido, el Comentario al art. 12 del MC OCDE señala que la definición de cánones comprende “tanto los pagos realizados bajo una licencia (*cánones directos*) como las indemnizaciones que una persona estaría obligada a pagar por la copia ilegal o infracción de los derechos a los que se refiere el concepto de canon (*cánones indirectos o mediatizados*)”<sup>4</sup>. Esto significa que las cantidades recibidas en concepto de indemnización por el uso ilegítimo de los bienes o derechos del art. 12.2, ya sea por daño emergente o lucro cesante, deben ser calificadas también como cánones. Por ello, la doctrina ha señalado que no es necesaria una relación sinalagmática de Derecho privado entre la retribución y la cesión de uso para poder calificar aquella como canon<sup>5</sup>.

En relación con las indemnizaciones y los cánones también se ha discutido la califica-

ción de los intereses por daños y las costas del juicio de indemnización. En cuanto a los intereses que deban abonarse por los daños causados se ha afirmado que no deberían ser calificados ni como cánones del art. 12 ni como intereses del art. 11 del Modelo sino, más bien, como beneficios empresariales del art. 7 o como otras rentas del art. 21<sup>6</sup>. En cuanto a las costas procesales que derivan del juicio en el que se condena a una parte al pago de una indemnización, consideramos que no son cánones *per se* pero que podrían tener tal carácter por aplicación de la doctrina del contrato mixto<sup>7</sup>. En este sentido, si la indemnización se califica como canon sería conveniente que los gastos de abogado y juicio relativos a dicha indemnización fueran considerados también como cánones al tratarse de algo “accesorio a la misma y de menor importancia” (*ancillary and largely unimportant*)<sup>8</sup>.

En tercer lugar, la amplitud de la expresión “pagos de cualquier clase” permite considerar como cánones las rentas derivadas de una operación ilícita en el sentido amplio del término. Esto significa que si una persona cede el uso de los derechos de autor sobre una obra sin ser ella misma el autor, las rentas que obtenga también deben ser consideradas cánones a pesar de que no se haya producido cesión alguna de derechos de autor, pues el cedente no era titular de los mismos ni estaba autorizado para cederlos a un tercero. Del mismo modo, consideramos que si un contrato de licencia deviene nulo o anulable

3 Parágrafo 8 del Comentario al Art. 12 MC OCDE.

4 Parágrafo 8 del Comentario al Art. 12 MC OCDE. Las aclaraciones entre paréntesis son nuestras.

5 Cfr. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 787 (m.n. 41).

6 Cfr. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 787 (m.n. 42).

7 Cfr. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 787 (m.n. 42).

8 Cfr. parágrafo 11.6 del Comentario al art. 12 del MC OCDE.

por estar viciado en alguno de sus elementos o haber omitido ciertos requisitos, las rentas de ese contrato no dejan de ser cánones por tal hecho. En contra de esta posición, el Tribunal Supremo español no consideró cánones las rentas derivadas de un contrato de licencia de *know-how* al ser declarado nulo y sin efectos por no cumplir con los requisitos que exigía la normativa española para esta clase de contratos<sup>9</sup>. En nuestra opinión, el concepto de canon, al definirse como “pagos de cualquier clase”, permite incluir también esta clase de cánones, aunque el contrato presente algún vicio o la operación por la que se obtiene la renta sea ilícita.

En resumen, la definición de los cánones como “pagos de cualquier clase” tiene como efecto más importante que la forma de pago de la transacción se configura como presupuesto irrelevante en la calificación fiscal de una renta como canon. Por otro lado, la amplitud de la expresión “pagos de cualquier clase” permite también incluir entre los cánones los pagos indemnizatorios y los derivados de una cesión de uso ilícita de los bienes o derechos del art. 12.2 del Modelo.

### 3. Naturaleza jurídica de la transacción

#### 3.1. Los cánones como rentas procedentes de una cesión de uso

El art. 12.2 del MC OCDE continúa definiendo los cánones como las cantidades

de cualquier clase pagadas por el “uso” (*the use*) o la “concesión de uso” (*the right to use*)<sup>10</sup> de determinados bienes o derechos. Estas expresiones configuran la naturaleza jurídica de la transacción como uno de los presupuestos determinantes del concepto de canon. Antes de tratar el presupuesto relativo a la naturaleza jurídica de la transacción conviene realizar algunas aclaraciones previas sobre las expresiones uso y concesión de uso y sobre la irrelevancia de la inscripción registral del intangible para que la renta sea canon.

En primer lugar se debe resolver la cuestión terminológica referente a las posibles diferencias entre las expresiones uso y concesión de uso. Una de las distinciones consiste en afirmar que la expresión “uso” está relacionada con la utilización efectiva del bien o derecho en cuestión, lo que significa que el arrendatario no sólo tiene derecho a utilizarlo sino que, de hecho, ya lo ha utilizado. Por su parte, la “concesión de uso” supone que el licenciataria, como consecuencia de la transacción efectuada, está facultado para la utilización de un determinado bien o derecho sin importar que ya lo haya utilizado materialmente o no. Por ello, las diferencias entre las figuras “uso” y “concesión de uso” no adquieren relevancia a los efectos de calificar una renta, sino que tales diferencias se encuentran en una superposición teórica de planos fácticos y jurídicos. Así, mientras que la expresión “uso” tiene aplicación en

9 Vid. STS de 28 de junio de 1973. Al respecto vid. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 787 (m.n. 42). Este pronunciamiento está comentado en Otero Castelló, J., “Tributación por Impuesto sobre las Rentas del Capital de los cánones de fuente española obtenidos por un residente de país con el que España tiene convenio. Aplicabilidad de los convenios si la liquidación se realiza en virtud de acta de la inspección”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 108, noviembre-diciembre, 1973, pp. 1401-1406.

10 En los CDI españoles la expresión *the right to use* se suele traducir por “la concesión de uso” o “el derecho de uso”.

el terreno estrictamente patrimonial de los hechos, la “concesión de uso” se refiere a un plano jurídico, con independencia de que se haya ejercitado o no tal derecho. Lo que se pretende señalar con las citadas expresiones es que el hecho determinante para que una renta sea canon es la celebración misma de la transacción, con independencia de que se ejerzan o no los derechos que contiene<sup>11</sup>. Por razones prácticas, en el presente trabajo se ha decidido utilizar en lo sucesivo la expresión “cesión de uso” para dar cobertura indistintamente a los conceptos “uso” y “concesión de uso”.

En segundo término conviene señalar que la gran importancia que adquiere la naturaleza de la transacción en materia de cánones implica que sean irrelevantes otros factores, como son la posible inscripción registral de los bienes o derechos del art. 12.2. El Comentario al art. 12 del MC OCDE señala que la definición de cánones “se aplica a los pagos por el uso o la concesión de uso de los derechos mencionados en tal definición con independencia de que hayan sido o no inscritos en un registro público o de que sea o no obligatoria su inscripción”<sup>12</sup>.

El problema principal de los cánones es determinar el concepto de cesión de uso, ya que para que una renta sea canon es necesario que la transacción de la que derive tenga la naturaleza jurídica de cesión de uso.

A pesar de esta importancia no existe una definición expresa de cesión de uso en los CDI ni en los Modelos. En ausencia de una definición consideramos que el significado de cesión de uso debería obtenerse del contexto del convenio y no del Derecho interno de los Estados<sup>13</sup>. Lo contrario supondría que el concepto de canon estuviera condicionado en todo caso por las distintas legislaciones estatales, con la complejidad que supondría adentrarse en la variedad de figuras que cada ordenamiento contiene en relación con las transacciones de esta naturaleza. Por todo ello, el concepto que se utiliza de cesión de uso es un concepto amplio que está definido de forma negativa, es decir, por oposición a otras figuras que no tienen tal carácter. En este sentido la cesión de uso se define por oposición a la transmisión de la propiedad. La cesión de uso se utiliza en el marco de los CDI como equivalente a los términos “licencia” (*license*) o “arrendamiento” (*letting*), mientras que la transmisión de la propiedad hace referencia al concepto de “venta” (*sale*)<sup>14</sup>. La cesión de uso se caracteriza porque el cedente no pierde la titularidad de los bienes o derechos cedidos, mientras que en la transmisión de la propiedad el vendedor se desprende definitivamente de los mismos transmitiendo su titularidad a la otra parte. En una cesión de uso, el cesionario no tiene un poder de disposición pleno y total sobre

11 En sentido similar cfr. De La Villa Gil, J. M., *Comentarios a las leyes tributarias y financieras*, t. XIV, vol. 1, Madrid, Edersa, 1982, p. 253.

12 Parágrafo 8 del Comentario al Art. 12 del MC OCDE.

13 Vogel afirma que tales expresiones no aparecen definidas en el Modelo ni se contiene una remisión a la ley interna para determinar su significado. Por ello, indica que debemos interpretarlas en el contexto global del Modelo y no acudir a la legislación interna para ver lo que se entiende en cada caso por cesión de uso (cfr. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 788 (m. n. 45)).

14 El comentario al art. 12 del MC OCDE señala que “en principio, los cánones por licencias de uso de patentes y bienes y pagos similares son ingresos para el beneficiario procedentes de un arrendamiento” (parágrafo 1 del Comentario).

los bienes o derechos cedidos, sin embargo, en una transmisión de la propiedad el comprador es dueño de la cosa vendida y ostenta sobre ella auténticas facultades dominicales de plena disposición.

A pesar de estas diferencias teóricas, la práctica contractual revela la dificultad de delimitar los conceptos de cesión de uso y transmisión de la propiedad ante determinadas transacciones. Un ejemplo son las licencias por tiempo ilimitado, las ventas por tiempo limitado y las denominadas licencias exclusivas. En las primeras, aún siendo una licencia, se ha articulado una cesión *sine die*, es decir, sin plazo para devolver lo cedido, por lo que tales licencias se acercan más a una venta debido a la amplitud de los términos en que han sido pactadas. Por su parte, en las ventas por tiempo limitado, el comprador estaría obligado a devolver lo adquirido después de un tiempo, por lo que esta clase de ventas parecen estar más próximas a una cesión de uso.

Por otro lado, las licencias exclusivas se relacionan con la expresión *forbearance*, que significa los pagos que el cesionario efectúa al cedente para que éste no conceda a ningún otro la licencia y el cesionario pueda disfrutar de ella en exclusiva. En realidad, estos pagos no se realizan por el uso del intangible, sino para impedir su uso por terceros. A pesar de ello, consideramos que los mismos se deben incluir en el concepto de canon de

los CDI debido a la expresión tan amplia que utilizan los convenios al referirse a los cánones como “pagos de cualquier clase”<sup>15</sup>. Además, estos pagos se encuentran incluidos expresamente en el concepto interno de canon del Derecho australiano y en algunos CDI españoles que consideran cánones los pagos por “la renuncia total o parcial al uso o a la cesión de uso de los bienes o derechos” que dan lugar a cánones<sup>16</sup>.

En esta misma línea el comentario de la OCDE considera que los pagos para garantizar la exclusividad de uso, en cuya virtud el cedente del bien o derecho se compromete a no entregarlo a ningún otro, se deben calificar como cánones siempre que se trate de una cesión de uso de tales bienes o derechos en el sentido que recoge la definición de cánones del Modelo<sup>17</sup>.

En nuestra opinión, la calificación como cánones de esta clase de pagos se debe realizar con cautela. En este sentido, si los pagos por una licencia de exclusiva implican que el propietario o cedente del intangible no pueda utilizarlo, consideramos que, en ese caso, podría tratarse de una venta y no de una cesión de uso. Por ello, debería analizarse el alcance de la renuncia total o parcial a la que se refieren los CDI citados, por ejemplo, si es o no por tiempo indefinido.

Los ejemplos que hemos expuesto en relación con las licencias ilimitadas, las ventas limitadas o las licencias de exclusiva, ponen

15 Los denominados pagos por *forbearance* o licencias de exclusiva también son considerados como cánones por Du Toit, Ch. P., *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD, Ámsterdam, 1999, pp. 52 y 53 y, en nuestra doctrina, Martín Jiménez, A. J., “Artículo 12. La tributación de los cánones o regalías”, en *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España*, La Coruña, Fundación Pedro Barrié de la Maza, 2004, p. 730.

16 Es el caso de los CDI españoles con Luxemburgo (1986), Australia (1992) o Noruega (1999) (vid. arts. 12.3 de los citados convenios).

17 Cfr. párrafo 8.1 del Comentario al art. 12 MC OCDE (introducido en la versión 2005).

de manifiesto, por un lado, la dificultad de delimitar la cesión de uso frente a la transmisión de la propiedad debido a la variedad y complejidad de los casos que suscita la práctica y, por otro, la importancia que presenta el análisis concreto de los hechos y circunstancias que rodean cada transacción.

El análisis de la transacción se va a complicar en mayor medida por la intervención de los intereses de cada una de las partes implicadas en la calificación de las rentas. Por un lado, los contribuyentes pretenden que el contrato, cuyo objeto son bienes o derechos del artículo de los cánones, se considere una transmisión de la propiedad antes que una cesión de uso. De esta forma, en muchos CDI, en ausencia de establecimiento permanente, se evitaría la imposición en la fuente y las rentas estarían sujetas en exclusiva en la residencia. Por otro lado, la Administración del Estado de la fuente se afana en defender la cesión de uso del contrato para calificar a sus rentas como cánones y, en consecuencia, disponer sobre las mismas del poder de imposición limitado que muchos CDI conceden para esta clase de rentas. Por esta razón,

cuando se trata de analizar la naturaleza de la transacción es necesario llevar a cabo un examen que vaya más allá de la mera forma jurídica que las partes hayan pretendido darle. Lo relevante, por tanto, no debe ser la naturaleza jurídica con la que los contratantes revistan la transacción, sino la naturaleza económica o finalidad empresarial que la transacción misma pretende<sup>18</sup>.

Debido a esta diferencia entre la forma que las partes dan al contrato y la verdadera naturaleza económica o intención subyacente, la doctrina anglo-americana ha elaborado la teoría de la sustancia sobre la forma (*substance over form*). Esta teoría defiende que no se reconozcan aquellas transacciones elaboradas exclusivamente con propósitos fiscales sin una voluntad razonable de negocio<sup>19</sup>. En esta línea, algunos autores han afirmado que para analizar la verdadera finalidad de la transacción es preciso realizar una aproximación económica basada en el grado en que el licenciante atribuye la posesión al licenciario<sup>20</sup>.

En nuestra opinión, como veremos a lo largo del trabajo, analizar la verdadera in-

18 El tema de la interpretación económica ha sido tratado por la IFA en varios de sus Congresos, por lo que no pretendemos hacer aquí una aproximación detallada, para ello nos remitimos a las ponencias de Wheatcroft, G.S.A., "Ponencia General", *The Interpretation of the Tax Laws with Special Reference to Form and Substances in Cahiers de Droit Fiscal International*, vol.50a, International Fiscal Association (IFA), Londres, 1965, pp. 7-14 y, más recientemente, Zimmer, F., "Ponencia General", *Form and Substance in Tax Law en Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. 87a, International Fiscal Association (IFA), Oslo, 2002, pp. 19-67. Igualmente, sobre la primacía que tiene la sustancia económica en relación con la forma en diferentes sistemas tributarios son interesantes las notas de Palao Taboada, C., "Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias", *Crónica Tributaria*, n. 73, 1995, pp. 69-75 y Falcon y Tella, R., "Interpretación económica y seguridad jurídica", *Crónica Tributaria*, n. 68, 1993, pp. 25-31. Igualmente, la importancia de la finalidad económica de la transacción frente a la forma que las partes pretenden darle guarda relación con los problemas que plantea el fraude de ley y con diversas operaciones comunitarias, para lo que nos remitimos, como ejemplo, al trabajo de Palao Taboada, C., "Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de reorganizaciones empresariales", *Revista de Contabilidad y Tributación*, n. 235, 2002, pp. 63-110.

19 Sobre la jurisprudencia que ha dado lugar a esta doctrina vid. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 117 (m. no. 79).

20 Cfr. Vogel, K., *On Double Taxation Conventions*, cit., p. 787 (m. n. 44).

tención de las partes frente a la apariencia de la transacción presenta una gran dificultad. Para ello se requiere tener en cuenta, no sólo los derechos y obligaciones que las partes acuerdan en el contrato, sino también los hechos y circunstancias que rodean a la transacción.

### 3.2. Cánones procedentes de una transmisión de la propiedad

Los cánones derivan de transacciones que tienen por objeto una cesión de uso por oposición a una transmisión de la propiedad. Esta es la regla general y una de las notas características de este tipo de rentas, pero existe una importante excepción a la misma. De modo que, en algunos casos, también pueden ser cánones las rentas procedentes de una transmisión de la propiedad. Esta extensión del concepto de canon a las rentas procedentes de una enajenación constituye una importante particularidad del MC EE. UU. que también ha alcanzado a varios convenios españoles<sup>21</sup>. El art. 12.2 b) del Modelo de EE. UU. afirma que también son cánones las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes o derechos que se contienen en el precepto de los cánones, en la medida en que tales ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos. Por el contrario, aquellas ganancias que no encajen en este grupo serán calificadas como ganancias de capital del art. 13 del Modelo<sup>22</sup>. Las rentas procedentes de una enajenación tendrán la

consideración de cánones, según el MC EE. UU. y los convenios que lo secundan, cuando concurren dos requisitos:

- Los bienes o derechos objeto de la venta deben ser los que figuran en el concepto de canon y no otros.
- La ganancia derivada de la enajenación debe ser determinada en función de alguno de los siguientes factores: productividad, uso o transmisión.

Con ello se crea una importante matización al planteamiento general de que los cánones sólo derivan de transacciones que tienen por objeto una cesión de uso. Así, por ejemplo, las rentas procedentes de la venta de un equipo industrial o de informaciones relativas a experiencias, industriales, comerciales o científicas (*know-how*) podrían ser consideradas cánones en el marco del convenio hispano-estadounidense (1990). Esta especialidad hace aún más difícil buscar un concepto unitario y definido para las rentas denominadas cánones.

Es posible que la razón de someter las rentas procedentes de una enajenación al régimen fiscal de los cánones se justifique en una medida antiabuso de los convenios. En este sentido, se ha afirmado que tales previsiones van encaminadas a evitar que determinadas cesiones de uso, enmascaradas bajo la forma de una transmisión de la propiedad, escapen al régimen tributario de los cánones<sup>23</sup>.

En ocasiones, las partes contratantes pretenden eludir la sujeción fiscal que mucho

21 Vid. Convenios españoles con EE. UU. (1990), Tailandia (1997) y México (1992).

22 Cfr. *Technical Explanation* n. 180 del MC EE. UU.

23 Cfr. AEDAF, *Fiscalidad Internacional. Convenios de Doble Imposición*. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Años 1996-1997), Navarra, Aranzadi, 2000, p. 181.

CDI establecen para los cánones en el Estado de la fuente, encubriendo bajo la forma jurídica de una venta la cesión de uso que verdaderamente pretenden llevar a cabo. Pues bien, como medida antifraude se ha establecido en el MC EE. UU. y en algunos convenios que el tratamiento de las rentas procedentes de aquellas transacciones sea el de los cánones. Ello se debe a que, en realidad, dichas transacciones continúan siendo cesiones de uso, por más que las partes traten de encubrirlas como compraventas. El problema consiste entonces en determinar cuáles son las transacciones que, pretendiendo una cesión de uso se revisten bajo la forma de una venta. Para ello, el MC EE. UU. ha establecido que serán aquellas cuyo precio se determine en función de alguno de los siguientes factores: productividad, uso o transmisión de tales bienes o derechos. Estos términos son confusos y no se ha establecido una definición o aclaración al respecto en el MC EE. UU., siendo difícil saber exactamente a qué se refieren.

Teniendo en cuenta la finalidad que persigue el precepto es posible, no obstante, apuntar algún significado para tales expresiones. El término “productividad” se refiere a los supuestos en los que el precio de la enajenación se fija en función del volumen de ventas que consiga el adquirente en relación con los bienes o derechos que le han sido “supuestamente” enajenados. Pensemos en que el titular de una patente vende esta a otra persona fijando para ello un precio que se determinará en función de los beneficios que obtenga el adquirente con la explotación de la misma. El término “uso” podría significar que el precio se fija en función de la utilización que realice el adquirente del bien o derecho vendido. Por ejemplo, cuando se está obligado a pagar una deter-

minada cantidad de dinero al transmitente cada vez que se utilice dicho bien o derecho. Mayores dificultades interpretativas supone determinar qué se debe entender por un precio fijado en función de la “transmisión” de los bienes o derechos. No en vano el CDI hispano-mejicano (1992) ha suprimido este término para quedarse sólo con los de “productividad” y “uso”.

Los CDI que consideran cánones los pagos por determinadas transmisiones de la propiedad han establecido con ello una presunción *iuris et de iure*. Esto significa que las enajenaciones de los bienes o derechos que figuran en el artículo de los cánones, cuyo precio se haya establecido en función de la productividad, uso o transmisión, darán lugar automáticamente a cánones y no a otro tipo de rentas, ya que parece que los convenios no admiten en este sentido prueba en contrario.

En la misma línea de medidas antiabuso se pueden encontrar previsiones similares en otros convenios españoles, como son los celebrados con Holanda (1971), Japón (1974) o Turquía (2002). Estos convenios albergan también ciertas disposiciones cuya finalidad consiste en calificar como cánones las rentas de contratos encubiertos bajo una transmisión de la propiedad, pero cuya verdadera naturaleza es la de una cesión de uso.

El Protocolo del Convenio con Holanda (disposición X) pone de manifiesto que también son cánones las rentas procedentes de una enajenación de los bienes o derechos del art. 12 cuando la misma se haya producido “con la condición de que el comprador se obligue a la reventa de los derechos o propiedad”. En este caso, si el adquirente o comprador está obligado a una posterior reventa de lo adquirido no existirá una auténtica transmisión de la propiedad. El comprador no tiene una plena disposición sobre

el bien o derecho al estar condicionado por una obligación de reventa o recompra sobre los mismos.

Por otro lado, el Protocolo del Convenio con Japón (disposición 4), tras recordar que los cánones son rentas que proceden de una cesión de uso, afirma que “los beneficios obtenidos de una enajenación auténtica de tales derechos o propiedad se regirán por lo dispuesto en el art. 13”, que es el relativo a las ganancias de capital. Por tanto, *contrario sensu*, se desprende que aquellas enajenaciones que no son auténticas, es decir las cesiones de uso encubiertas como transmisiones de la propiedad, sí darán lugar a cánones.

En la misma línea, el convenio con Turquía (art. 12.3) afirma que el término cánones “significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso o la venta de (...)”. El Protocolo (disposición 6) matiza el precepto afirmando que “se entenderá que, en el caso de cualquier pago recibido como contraprestación por la venta de bienes en el sentido del apartado 3 del art. 12, será de aplicación lo dispuesto en el art. 13, salvo que se pruebe que ese pago no constituía un pago por una auténtica enajenación de dichos bienes. En ese caso será de aplicación lo dispuesto en el art. 12”. De este modo se evidencia cómo la única intención del convenio es reafirmar que también son cánones las rentas procedentes de aquellas transacciones que, aun adoptando la forma de una venta, son en puridad cesiones de uso.

Todas estas previsiones manifiestan uno de los temas más problemáticos en materia de cánones, como es el determinar qué sucede ante aquellas transacciones situadas en el umbral de las cesiones de uso y de las trans-

misiones de la propiedad. Por lo general, las cesiones de uso que se encubren como ventas son aquellas que por la amplitud de los derechos otorgados al cesionario se aproximan a una transmisión de la propiedad y, por ello, es posible que las mismas se presenten como tales. Según el MC EE. UU. y varios convenios españoles se ha optado por atribuir a las rentas dimanantes de ciertas transmisiones de la propiedad el régimen fiscal de los cánones. Se ha considerado que las mismas no pierden su naturaleza económica de cesiones de uso a pesar de la amplitud de facultades que pueden otorgar al cesionario; muchas veces próximas éstas a las de una auténtica venta. A nuestro juicio se puede observar un criterio diferente en los Comentarios de la OCDE cuando se refieren a los cánones del *software* y se reconoce la existencia de transacciones en las que la cesión de uso de derechos de autor puede ser tan amplia que se aproxime a la venta de los mismos. Ante estas situaciones, la OCDE se inclina por excluir las rentas del ámbito de los cánones (art. 12) para llevarlas a los artículos de los beneficios empresariales (art. 7) o de las ganancias de capital (art. 13)<sup>24</sup>. Esto parece ser todo lo contrario de lo que establece el MC EE. UU. al considerar cánones a esta clase de rentas por entender que la transacción de la que dimanan no pierde su naturaleza de cesión de uso.

#### **4. Bienes o derechos que dan lugar a cánones: propiedad intelectual y propiedad industrial**

El conjunto de bienes o derechos contenidos en la definición de canon constituye otro de los presupuestos determinantes para que

<sup>24</sup> Cfr. párrafo 16 del comentario al art. 12 MC OCDE.

una renta sea calificada como canon. Se trata de un grupo de bienes o derechos bastante variado, por lo que su delimitación nunca ha estado clara y el comentario al art. 12 del MC OCDE tampoco ayuda mucho a la hora de clasificar los concretos bienes o derechos que se ubican en el concepto de canon<sup>25</sup>. Ante esta falta de concreción y claridad es necesario efectuar una clasificación más sistemática de los bienes o derechos del art. 12.2. del MC OCDE. Con el objeto de mostrar la variedad de rendimientos a los que se extienden los cánones, los hemos clasificado en las siguientes materias:

– Propiedad intelectual. El concepto de canon del art. 12.2 del MC OCDE se refiere a los “*derechos de autor sobre obras literarias, artísticas y científicas, entre las que se incluyen las películas cinematográficas*”. Se trata de una formulación genérica en la que se cita expresamente una clase de obras protegidas por los derechos de autor, como son las películas cinematográficas. El problema se plantea a la hora de determinar cuáles son las obras protegidas por los derechos de autor y, en concreto, la inclusión del *software* en esta categoría.

– Propiedad industrial. En este grupo se incluyen todas las creaciones amparadas por los derechos de la propiedad industrial. El precepto cita a modo de ejemplo algunas de

ellas, tales como las patentes o las marcas, por ser éstas las más generales y tradicionalmente conocidas. No obstante, consideramos que cualquier otra creación susceptible de ser protegida por tales derechos estaría dentro del concepto de canon (por ejemplo, las topografías de productos semiconductores –*chips*– o las variedades obtenciones vegetales, pues ambas están protegidas por diversas formas de propiedad industrial). Los bienes y derechos en relación con la propiedad industrial que menciona el concepto de canon del art. 12.2 del MC OCDE se refieren a “*patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos*”. Algunos de estos derechos, como los relativos a dibujos, modelos o planos, es probable que también encuentren protección en el ámbito de los derechos de autor.

– Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (*know-how*). Esta parte del concepto de canon se refiere a lo que se conoce como *know-how*, esto es, una serie de informaciones secretas, patentables o no, que por dicho carácter confidencial constituyen una importante ventaja competitiva para la empresa que las utiliza. Esta clase de informaciones son de una gran utilidad y eficacia en determinadas aplicaciones empresariales, tanto en el campo de la producción de bienes como en el de la prestación de servicios. El art. 12.2

25 El comentario al analizar cada uno de los rendimientos que integran el concepto de canon afirma que “el arrendamiento se puede conceder en relación con una empresa (por ejemplo, la concesión por un editor de derechos de autor sobre una obra literaria o la concesión por el inventor del derecho a utilizar una patente) o con total independencia de cualquiera de las actividades del arrendador (por ejemplo, la concesión por los herederos del inventor del derecho a utilizar una patente)” (párrafo 1 del comentario al art. 12 MC OCDE). El Comentario alude al concepto de canon confundiendo y aglutinando categorías cuando afirma que los cánones se refieren “en general a los bienes o derechos que formen parte de las diferentes modalidades de la propiedad literaria y artística, a los elementos de la propiedad intelectual especificados en el texto y a informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas” (párrafo 8 del comentario al art. 12 MC OCDE).

del MC OCDE contempla el *know-how* bajo la expresión *informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas* y, también podríamos incluir en este grupo, la que se refiere a *fórmulas o procedimientos secretos*.

– Equipos industriales, comerciales o científicos. La cesión de uso de esta clase de bienes de equipo estuvo incluida en el concepto de canon del MC OCDE hasta la versión de 1992. La OCDE reconoció que los bienes de equipo no se integraban adecuadamente en la naturaleza del concepto de canon<sup>26</sup>. No obstante, muchos Estados han seguido incluyendo estas rentas en el concepto de canon de sus CDI al no estar dispuestos a renunciar al gravamen en la fuente que venían obteniendo con los cánones por arrendamiento de bienes de equipo. El MC EE. UU. nunca ha considerado cánones las rentas procedentes de los bienes de equipo, a diferencia del MC ONU que incluye esta clase de bienes en el concepto de canon. En el Derecho interno español los bienes de equipo también figuran en el concepto de canon de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes [art. 13.1 f) 3º].

– Prestaciones de servicios. El Comentario al art. 12 del MC OCDE define las prestaciones de servicios por oposición al *know-how* y, en consecuencia, los pagos por prestaciones de servicios están fuera del ámbito de los cánones. Sin embargo, varios CDI incluyen en el concepto de canon ciertas prestaciones de servicios, en particular, la asistencia técnica.

Con la excepción de los equipos industriales, comerciales o científicos y las prestaciones de servicios, se puede afirmar que los cánones son rentas procedentes de los derechos sobre bienes intangibles, es decir, propiedad intelectual, propiedad industrial y *know-how*. En otros términos, el concepto de canon da cobertura a lo que se denomina *intellectual property*; expresión anglosajona que comprende los denominados *copyright* (derechos de autor, lo que sería nuestra propiedad intelectual) y la denominada *industrial property* (que sería el equivalente a nuestra propiedad industrial).

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI/WIPO) ha reconocido que una acepción amplia de los términos recién mencionados da cobertura a toda una gama de intangibles. La expresión *copyright* incluiría tanto los derechos de autor en sentido estricto como los denominados derechos conexos y, por su parte, el término *industrial property* abarcaría un gran número de formas, incluso, la competencia desleal y el *know-how*<sup>27</sup>. En definitiva, los cánones son rentas que proceden de la propiedad intelectual e industrial; y entendiendo ésta última en sentido amplio podemos también incluir en ella el *know-how*. Además, hay que tener en cuenta que en algunos CDI también son cánones los denominados bienes de equipo y los pagos por ciertas prestaciones de servicios.

En los siguientes capítulos se analiza el concepto de canon distinguiendo entre propiedad intelectual, propiedad industrial y

26 Cfr. párrafo 37 del comentario al art. 7 MC OCDE y párrafo 9 del comentario al art. 12 del mismo Modelo. Asimismo, vid. el Informe de la OCDE, "The Taxation of Income Derived from the Leasing of Industrial, Commercial or Scientific Equipment", *Intertax*, n.º 1, enero, 1984.

27 Cfr. WIPO, *Introduction to Intellectual Property. Theory and Practice*, Londres, Kluwer Law International, 1997, pp. 3-5.

bienes de equipo. En la propiedad intelectual se analizan todas las cuestiones relativas a los derechos de autor y otros derechos afines a los mismos, en la propiedad industrial se incluye en sentido amplio el *know-how*, el cual debe distinguirse de las prestaciones de servicios y, finalmente, se estudian aquellos CDI que también consideran cánones las rentas del arrendamiento de unos concretos bienes tangibles, como son los equipos industriales, comerciales y científicos.

Por último, para evitar una confusión terminológica se debe indicar que los cánones que son objeto de este trabajo no tienen nada que ver con otra clase de rentas que también se han denominado cánones en los CDI, pero que tienen un régimen diferente. Es el caso de los pagos por la explotación de recursos naturales que pueden proceder de diversas materias primas, tales como minerales (*mineral royalties*), gas (*gas royalties*), petróleo (*oil royalties*) o madera (*timber royalties*). A pesar de la denominación de *royalties* que se atribuye a estas rentas, no se tratan de cánones en el sentido del art. 12 del MC OCDE. El MC OCDE indica expresamente que no tienen la consideración de cánones

en el sentido del art. 12 los pagos variables o fijos por la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales<sup>28</sup>. Estos pagos se consideran bienes inmuebles y, en consecuencia, sus rentas son calificadas como rendimientos inmobiliarios del art. 6 del Modelo<sup>29</sup>. El MC OCDE, como vemos, regula de forma separada los *royalties*, en el sentido que estamos estudiando, y los pagos por explotación de recursos naturales. Sin embargo, en los primeros modelos de convenio se regulaban bajo el mismo artículo y bajo el mismo título de *royalties* tanto unas como otras rentas, si bien ya se distinguía entre ambos cánones y se establecía un régimen fiscal diferente para ambos<sup>30</sup>. Así, para los cánones por la explotación de recursos naturales se establecía también, en aquel entonces, una sujeción exclusiva en el Estado donde se encuentran tales recursos. La International Fiscal Association (IFA) ha prestado atención a la fiscalidad de las rentas de explotación de recursos naturales por la importancia económica que presentan para muchos países, muy especialmente, para los denominados “países en desarrollo”<sup>31</sup>. En la actualidad, algunos de los CDI firmados

28 Vid. parágrafo 19 del Comentario al art. 12 MC OCDE. La misma previsión ya se recogía en el MC OCDE 1977 en el parágrafo 14 del Comentario a su art. 12 en el que se indicaba, además, que aquellos Estados que incluyendo en el concepto de canon las rentas por cesión de uso de bienes de equipo pudieran con dicha mención quedar incluidas también las rentas por la explotación de recursos naturales, podrían, para evitar esta confusión, excluir expresamente tales rentas añadiendo después de las palabras “de un equipo industrial, comercial o científico”, la siguiente precisión: “que no constituyan bienes inmuebles comprendidos en el art. 6”.

29 Vid. parágrafo 19 de los Comentarios al art. 12 MC OCDE y art. 6.2 del citado Modelo.

30 Cfr. art. X de los Modelos de Méjico (1943) y Londres (1946). Algunas consideraciones sobre el tratamiento de los cánones en estos Modelos se efectúan en el capítulo donde se analizan los cánones a la luz de otros modelos distintos del de la OCDE.

31 Vid. Mayes, P. V., “Tributación de las industrias extractivas”, en *Cahiers de Droit Fiscal International*, vol. LXIIIa, IFA, 1978, pp. 101-129. Un estudio sobre la fiscalidad de las industrias extractivas puede encontrarse en Garnat, R. y Clunies Ross, A., *Taxation of Mineral Rents*, Clarendon Press, London, 1983.

por España dedican un artículo específico a los explotación de determinados recursos naturales<sup>32</sup>.

### 5. Un caso particular de calificación: las cantidades por compensación de cánones retenidos

Como es sabido, muchos CDI establecen la posibilidad de que el Estado de la fuente ejerza un poder de imposición limitado sobre los cánones y, en consecuencia, las cantidades retenidas por el Estado de la fuente pueden deducirse, posteriormente, en el Estado de la residencia en concepto de pago por impuesto extranjero. Debido a este sistema de retención, cuando el cesionario de los derechos de autor o de la propiedad industrial entrega la remuneración o canon al cedente, esta cantidad será menor que el precio del contrato inicialmente pactado. Pues bien, en este apartado planteamos el problema de la calificación que merecen las cantidades que se entregan para compensar o indemnizar la pérdida sufrida con la imposición en la fuente. Se plantea si esas cantidades pagadas para compensar una retención de cánones pueden ser calificadas como cánones y, por tanto, estar también sujetas a una nueva retención en la fuente.

Esta cuestión ha sido tratada por la Administración fiscal australiana en una *ruling* de 2004 (*Taxation Ruling*, TR 2004/17) bajo el título *Income Tax: Indemnification of Royalty Withholding Tax* (en adelante, TR)<sup>33</sup>. El problema comenzó a plantearse en Australia en

relación con los pagos por intereses a través del caso “Century Yuasa Batteries”<sup>34</sup>, en el que se había discutido la calificación de unos pagos que fueron pactados para sufragar la pérdida sufrida por la retención en la fuente de los intereses. El prestamista pretendía recibir la misma cantidad de intereses que recibiría en caso de no haber retención en la fuente y, por ello, el prestatario le entregó una suma adicional, consistente en la misma cantidad que se había retenido en la fuente. Los tribunales señalaron que en ese caso la cantidad compensatoria pactada no tenía el carácter de interés, por lo que no estaba sometida a una nueva retención. Ello era debido a que tal cantidad no podía vincularse al pago de los intereses porque la finalidad de la misma era diferente de la finalidad por la que se pagaban los intereses<sup>35</sup>.

Lo que ahora se pregunta la Administración australiana es si este mismo resultado al que se ha llegado en relación con los intereses, se puede aplicar a las cantidades pagadas por las cláusulas de indemnización de retenciones sobre cánones. Adelantando la solución, señalamos que la Administración ha considerado que el caso de los cánones es diferente y, en consecuencia, ha afirmado que las cantidades compensatorias de cánones retenidos deben considerarse, igualmente, cánones y estar sometidas a una nueva retención en la fuente.

Un ejemplo de la denominada “cláusula indemnizatoria de las retenciones sobre cánones” (*royalty withholding tax indemnity clause*) es recogida por la normativa

32 Es el caso del art. 23 del Convenio con Noruega (1999) relativo a las “actividades relacionadas con la exploración y explotación de los recursos naturales del fondo marino y de su subsuelo”.

33 Disponible en [www.ato.gov.au/](http://www.ato.gov.au/)

34 Vid. parágrafo 3 de la TR.

35 Cfr. parágrafo 5-7 y 61-66 de la TR.

australiana en relación con los bienes de equipo del siguiente modo: “El arrendatario deberá pagar todos los impuestos australianos incluyendo las retenciones. Cuando el arrendatario no pueda realizar un pago al arrendador sin una deducción o retención el arrendatario deberá inmediatamente pagar dicha suma adicional para que la suma total recibida por el arrendador equivalga a la cantidad recibida si dicha deducción o retención no hubiera sido realizada”<sup>36</sup>. Para resolver la calificación que merecen tales pagos, la Administración australiana realiza, en primer lugar, un estudio profundo del concepto de canon y de la jurisprudencia más relevante<sup>37</sup>. Una vez analizado este concepto llega a la conclusión de que las cantidades pagadas por indemnización o compensación de las retenciones sufridas sobre los cánones, deben ser también consideradas cánones y, en consecuencia, deben estar también sometidas a una retención<sup>38</sup>. Ello será así siempre que dichas cantidades sean consideradas como una retribución por el uso de los bienes o derechos que dan lugar a un canon. Para determinar cuando estamos ante este supuesto será necesario analizar en cada caso la verdadera naturaleza del acuerdo bajo el cual se ha pactado la cláusula de indemnización<sup>39</sup>.

El proyecto australiano señala también cuáles son las críticas que se podrían realizar a esta postura, así como las contracríticas con las que respondería la Administración

australiana, pudiendo resumirse en las siguientes<sup>40</sup>:

– Contradicción entre el caso de los intereses y el de los cánones. Ante esta objeción la Administración australiana afirma que en el caso “Century Yuasa Batteries”<sup>41</sup> se consideró que los pagos indemnizatorios por los intereses retenidos no eran intereses. Sin embargo, ahora se dice que los pagos para compensar las retenciones sobre cánones son igualmente cánones porque el concepto canon es más amplio que el de intereses y podría también dar cobertura a las cantidades indemnizatorias. Por el contrario, el concepto de interés es tan limitado que no permitía considerar a la indemnización como un pago que retribuye el préstamo de dinero.

– La suma de la indemnización se pacta sobre la base de las cantidades retenidas y no sobre la base del bien o derecho cuya cesión de uso generó un canon. La Administración considera que este hecho no es relevante porque el concepto amplio de canon no repara en el parámetro que se haya utilizado para calcular el importe del mismo.

– Las partes describen estos pagos como indemnización por los impuestos de retención y no como retribución por bienes o derechos que dan lugar a un canon. La crítica consiste en afirmar que la denominación que las partes den al acuerdo no es determinante para calificar sus pagos.

36 Vid. parágrafo 11 de la TR.

37 Vid. párrafos 28-60 de la TR.

38 Cfr. párrafos 22-25 de la TR.

39 Cfr. párrafos 23, 25 y 27 de la TR. Todos estos párrafos coinciden en afirmar que es una cuestión de “interpretación” (*proper construction*) el análisis de si dicha cantidad indemnizatoria constituye retribución por bienes o derechos que dan lugar a un canon.

40 Cfr. párrafos 70-72.

41 Vid. parágrafo 3 de la TR.

En suma, la *ruling* australiana considera que son cánones las cantidades pagadas para compensar la pérdida acaecida como consecuencia de la retención sufrida por los cánones en el Estado de la fuente. A nuestro juicio, esta clase de indemnizaciones también deben ser calificadas como cánones teniendo en cuenta la razón por la que se entregan, puesto que el pago de las mismas se realiza para utilizar, por ejemplo, la tecnología cedida. Este pago compensatorio se integra como una parte del precio o contraprestación por el uso de la patente, por lo que no constituye remuneración por otra clase de bienes o derechos, sino que se efectúa para poder usar la patente porque en el contrato se ha incluido la obligación de satisfacer dicha compensación. No importa el hecho de que su causa resida en compensar la pérdida producida por una retención. Tampoco debería ser relevante que el mayor o menor precio de la contraprestación principal sobre la patente tenga su causa, en parte, en las pérdidas o gastos que haya podido sufrir el cedente en su actividad.

Este se justifica también en que el concepto de canon de los CDI abarca cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o el derecho de uso de una serie de bienes o derechos. La afirmación “pagadas por” está referida al cesionario, esto es, significa la razón por la que efectúa el pago, por ejemplo, para usar una patente o un derecho de autor. No es relevante, sin embargo, para que utilice luego el cedente el pago que ha recibido. No importa que la utilice para sufragar el gasto provocado por el impuesto de retención o para diseñar otra patente. En este caso, lo que podemos afirmar es que el precio por el uso de la patente que finalmente paga el cesionario se encarece debido al impuesto de retención que pretende recuperar el cedente

a través de las cláusulas de indemnización. Y ello es así con independencia de que la cláusula de indemnización se haya integrado como parte del precio total que se exige para la patente o, que dicha cláusula, se haya escindido y anotado en otra parte del contrato como una contraprestación más que se debe pagar por usar la patente.

## 6. Conclusiones

El hecho de que existan importantes diferencias entre unas y otras definiciones de cánones en la práctica internacional, obedece a la pugna constante entre los intereses de países exportadores e importadores de recursos tecnológicos. Así pues, los Estados importadores defienden un concepto amplio de cánones para poder ejercer sobre más pagos la potestad tributaria en la fuente que les confieren los CDI. Por el contrario, los Estados exportadores pretenden limitar dicho concepto para no perder la potestad exclusiva de gravamen sobre tales rentas. Las diferentes posturas mantenidas por los Estados se aprecian con claridad en sus CDI, en las reservas y observaciones al Modelo y Comentarios de la OCDE y en la interpretación y aplicación de los convenios por parte de las autoridades judiciales y administrativas de los Estados implicados. No obstante, la definición de cánones que contemple un determinado CDI no es necesariamente ilustrativa de la política económica exterior que mantienen tales Estados en relación con las importaciones y exportaciones de capital intangible. Ello se debe a que en la negociación de un CDI influyen varios factores y entran en juego políticas negociadoras en las que se cede para llegar a un acuerdo.

Tras haber analizado varias definiciones de cánones en la práctica internacional, se

puede afirmar que entre tanta variedad existe un denominador común, es decir, una serie de pagos que se repiten en todas las definiciones estudiadas. Se trataría de un concepto base de canon a partir del cual se adicionan, en algunas definiciones, otra clase de pagos. Por tanto, es posible inferir un significado fiscal internacional del término cánones y definirlos como *cualquier pago por la cesión de uso de propiedades intangibles*. Las propiedades intangibles que formarían parte de este significado internacional de cánones serían los tres grandes grupos a los que nos hemos referido en este trabajo, esto es: derechos de autor, propiedad industrial y *know-how*.