

Reseña Foro CEF: Problemática en torno a la calificación de rentas como regalías

Introducción

Dentro de la propiedad intelectual encontramos los derechos de autor y la propiedad industrial, esta última está regulada en la Decisión 486 de la CAN donde se agota en dos categorías: Invenciones o nuevas creaciones: patentes, los modelos de utilidad, diseños industriales y los esquemas de trazado de circuito integrado. Agreguemos a esta lista los secretos industriales y empresariales y Signos distintivos: marcas, lemas comerciales, nombre comercial y enseña comercial. Se ha venido discutiendo si la imagen de una persona también podría incluirse dentro de alguna de estas categorías y por ende dársele el tratamiento de intangible.

Para efectos de esta exposición, los convenios de doble imposición contienen una clasificación de las rentas en: beneficios empresariales, intereses, regalías, rentas de artistas y deportistas, servicios independientes, entre otras; la dificultad que aquí se presenta es clasificar las rentas percibidas en una u otra categoría. Así mismo, dentro de cada uno de ellos se establecen las directrices para determinar el país a llamado a gravarlas. Allí, encontramos tres posibilidades: tributación exclusiva en la residencia, tributación exclusiva en la fuente y una tributación compartida (margen limitado de tributación en la fuente).

En lo que concierne a las regalías, el modelo de convenio de la OCDE define regalías como “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, diseños o modelos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. El modelo de convenio de la ONU extiende dicho concepto a los ingresos obtenidos por la transmisión o emisión de películas o grabaciones así como las rentas derivados del uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos. El modelo de Estados Unidos incluye dentro del concepto de regalías las ganancias obtenidas por la venta de bienes inmateriales así como las derivadas de imágenes y sonidos.

Colombia, de su parte, ha incluido dentro de la cláusula de regalías los servicios de consultoría, servicios técnicos y de asesoría técnica teniendo en cuenta que la legislación interna de Colombia, grava este tipo de renta extraterritorialmente, en cuanto las grava incluso cuando se presten desde el exterior, siempre que el beneficiario de tales servicios sea residente en Colombia.

Partiendo de estas definiciones surgen los siguientes interrogantes: ¿Se incluye la prestación de servicios personales indepen-

dientes? ¿Se incluye la venta de intangibles? ¿Se incluye el arrendamiento de maquinaria que incorporan tecnología? ¿Se incluye el *software*?

Otro interrogante que surge es la interpretación de los términos utilizados en la definición de regalías vg. patentes, derechos de autor, entre otros. Según el modelo de la OCDE (art. 3.2) la interpretación debe hacerse de conformidad con la ley interna a menos que de su contexto se derive un significado diferente; no obstante cabe hacer algunas preguntas adicionales; ¿La ley interna a la que se refiere es la del Estado de la fuente o la de la residencia?, ¿es la ley tributaria o la ley comercial?, ¿la vigente al momento de la celebración del tratado o al momento de aplicarla?, y ¿qué sucede con el derecho comunitario aplicable a dichos temas?

Para revisar estos temas el Centro de Estudios Fiscales, invitó a su sesión del 19 de febrero de 2009 a la Doctora Catalina Hoyos y al Doctor Santiago Solórzano, ambos miembros de la *International Fiscal Association* (IFA); quienes a partir del análisis de casos expondrán su definición de regalías.

Caso 1

Una empresa de computadores residente en España vende computadores en Colombia, sin establecimiento permanente, los cuales incorporan un software. ¿El pago que realizan los residentes colombianos a la empresa española constituyen una regalía?

La Doctora Catalina Hoyos considera que en la clasificación de las rentas como regalías o beneficios empresariales, es importante establecer el objeto sobre cual recae la transacción. En el caso del *software*, la negociación puede versar sobre dos cosas;

en el primer escenario nos encontramos ante un contrato de licencia, mientras que en la segunda situación hay una transmisión del *software* en el que te permiten cierto grado de explotación como por ejemplo sacar cierto número de copias (intangibles derivados), en este caso en particular no podemos hablar de regalías porque no se está haciendo una negociación sobre los derechos de autor.

El Doctor Santiago Solórzano hizo hincapié en la igualdad de tratamiento de las rentas obtenidas sin importar si la transacción es física o electrónica, concurda con la Dra. Hoyos en que la cuestión determinante es establecer si se puede explotar y usar el *software* o simplemente se le trata como un producto, toda vez que si hay un enajenación pura no están concediendo el derecho de uso sobre el intangible.

Sin embargo, en opinión del Doctor, si hay una adecuación especial al *software* básico conforme a las necesidades especiales de una Empresa, sí podríamos hablar de regalías porque sí hay una transmisión de *know how*, aunque es una transferencia parcial porque solo me transfieren lo concerniente a la mejora del software. La Dra. Hoyos no está completamente de acuerdo ya que no se puede generalizar dicha situación, sino que deben analizarse las prestaciones principales del contrato porque si están cediendo parte de unos derechos de autor, parte de las rentas serían regalías y otros beneficios empresariales; pero si lo que hay es simplemente la enajenación de un producto que se diseñó especialmente para dicho cliente, estaríamos por fuera del terreno de las regalías.

Caso 2

El canal TV Azteca presta el servicio audiovisual para que en Colombia el canal RCN

retransmita el programa “TE PILLÉ CON LOS PANTALONES ABAJO”.

La Administración Tributaria sostiene que estos ingresos deben ser calificados como cánones o regalías de conformidad con el artículo 12.

Posición de RCN: la prestación consiste en la cesión de unas meras imágenes que carecen de las características necesarias para ser calificadas como creación y, en consecuencia, como «obra audiovisual», pues, a su juicio, deben conceptuarse los servicios prestados como meras grabaciones, no susceptibles, por tanto, de ser objeto de derechos de autor, aunque sí de derechos “conexos”. De ahí que, a juicio de RCN, al no poder ser dichas imágenes objeto de derechos de autor, el servicio que se remunera no puede calificarse de cesión de derechos de autor ni ninguno de los otros supuestos contemplados en la definición de canon del artículo 12 de los Convenios de Doble Imposición.

Para el Dr. Solórzano, el concepto de regalías no implica la retransmisión de imágenes por lo cual en ausencia de más elementos de juicio habría que acudir a la legislación local; misma posición sostiene la Dra. Hoyos toda vez que si en el convenio no se expande la definición de derechos de autor, debo acudir a la legislación local para complementar la definición del artículo 12 del convenio de la OCDE y establecer su aplicabilidad.

Entonces, una vez establecido el concepto, los únicos intangibles que generan regalías son aquellos que envuelvan derechos de autor

El artículo 12 del convenio no se refiere a todos los intangibles sino sólo a aquellos que envuelven derechos de autor, derechos de propiedad industrial.

Caso 3

Una empresa colombiana licencia la marca “LA VAMO A TUMBÁ” a una empresa de demoliciones chilena para ser utilizada en el mercado suramericano. El pago del canon de la marca está establecido como un 10% de la “utilidad” de cada contrato y en caso de pérdidas la empresa colombiana soportará el 10% de las mismas. Qué calificación podría darse al pago que realiza la empresa española a la colombiana por el licenciamiento de esta marca.

Coinciden los Drs. Hoyos y Solórzano en que el planteamiento del caso encuadra perfectamente dentro de un contrato *Joint Venture* y pasaríamos a hablar de beneficios empresariales, que serán gravados en la fuente si hay establecimiento permanente y de lo contrario en la residencia.

El artículo 11 trae la definición de Dividendos, allí se establece la necesidad de participación en las rentas; además si la dueña de los derechos de autor se comprometió a participar de las pérdidas es porque allí había una aportación en especie.

Caso 4

El tenista suizo, residente en dicho país, Rogelio Fernández, es contratado por la empresa CREACIONES DEPORTIVAS LA MANGA VERDE, residente fiscal en Colombia, para que utilice la ropa deportiva que ella diseña mientras éste participa en el torneo CHALLENGER CLUB COLOMBIA, a realizarse en la ciudad de Cali. Por este concepto el tenista recibe una suma de 500.000 dólares. ¿Qué tipo de renta es?

Para el Dr. Solórzano la notoriedad de una persona es un intangible pero no se concede el uso y tampoco se encuentra registrado.

En los CDI suscritos por México el tratamiento es el siguiente “*las rentas que un residente de un Estado Contratante obtenga del ejercicio de su actividad personal en el otro Estado Contratante, en calidad de artista del espectáculo, actor de teatro, cine, radio y televisión, o músico, o como deportista, pueden someterse a imposición en este otro Estado. Cuando un artista del espectáculo o un deportista, residente de un Estado Contratante, obtenga del otro Estado Contratante rentas derivadas de sus actividades personales relacionadas con su notoriedad personal como artista del espectáculo o deportista desarrolladas en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado*”. Esta misma cláusula se encuentra en el modelo de convenio de Estados Unidos.

Este tipo de situaciones pueden obedecer a varias fuentes, patrocinio, contratos de prestación de servicios, explotación de marca. En conclusión, todas las actuaciones del artista deben tener el mismo tratamiento.

Otra posibilidad es que el deportista esté licenciando su propia marca, pero si utiliza su imagen estaríamos en el terreno de las rentas de artistas y deportistas.

Conclusiones

La Dra. Hoyos resalta la importancia de la división entre regalías y beneficios empresariales y además advierte la peligrosidad de una cláusula que parece en todos los convenios suscritos por Colombia en los cuales se establece que cualquier licencia de intangibles se trata como regalía y por el uso o derecho al uso, de equipos industriales, co-

merciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; lo que, puede llevarnos al extremo de afirmar que la simple copia de un intangible es una regalía, esto es, que los intangibles derivados resulten gravado por regalías. Esta aproximación es compartida por el Dr. Solórzano, quien además resalta que en México algunos convenios contienen el mismo error y la OCDE, desde hace más de tres décadas eliminó esta regla, que sólo trae confusión.