

EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS CÁNONES EN LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN FIRMADOS POR ESPAÑA

Juan Ramón Medina Cepero

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Internacional de Cataluña

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. NORMAS GENERALES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS
3. NORMAS PARTICULARES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS
4. EPÍLOGO

I. INTRODUCCIÓN

Es bien conocido que la sujeción fiscal de una persona física o jurídica puede realizarse en base a su residencia habitual o al lugar físico donde obtiene sus rentas. Este doble criterio de sujeción provoca, a nivel internacional, un problema de doble imposición¹. Este problema no es más que una cuestión de competencia fiscal entre Estados, que pretenden gravar una misma renta.

¹ De ahí, la búsqueda a nivel internacional de una norma jurídica común que, coordinando los ordenamientos de los países implicados, recoja un sistema autónomo para suprimir este fenómeno y sus efectos. Vid. a nivel internacional, MOORE & OUTSLAY., *US Tax Aspects of doing business abroad*, American Institute of certified accountants, New York, 1991, páginas 129 a 133; RYAN, E.D., "The Practical effect of US treaties to US persons: the interrelationship with the foreign tax credit", en *Tax Treaties and Competent Authority*, Matthew Bender, New York, 1978, páginas 111 y siguientes; POSTLEWAITE, Ph. & COLLINS, M. P., *International Individual Taxation*, MacGraw Hill, Colorado, 1981, páginas 215 a 241.

Los Estados intentan solucionar este problema adoptando medidas unilaterales o bien alcanzando acuerdos internacionales por vía diplomática. Las negociaciones diplomáticas sobre la doble imposición internacional han cristalizado en los llamados “Convenios internacionales de doble imposición”², que tienen, según el artículo 96 de nuestra Constitución, primacía sobre el Derecho interno³ y que constituyen la fuente primaria de resolución de estos conflictos internacionales de doble imposición fiscal⁴.

Asimismo, estos Convenios de Doble Imposición, que han sido elaborados siguiendo el esquema del Modelo de Convenio de la OCDE⁵ y que reúnen las mejores aportaciones de la historia del Derecho Fiscal Internacional⁶, son la norma de referen-

² Se ha señalado con acierto que los Convenios de Doble Imposición presentan una naturaleza dual: por una parte, suponen un acuerdo entre dos estados soberanos y, por otra, una vez ratificados, forman parte del ordenamiento jurídico interno de los Estados contratantes. Presentan, además una característica especial que los distingue de otros acuerdos internacionales dirigidos principalmente a regular las relaciones entre los Estados. Los Convenios de Doble Imposición, aunque regulen también unas relaciones entre Estados que los suscriben, van dirigidos, principalmente a los contribuyentes, personas privadas, que aplicarán inmediatamente sus disposiciones para determinar sus obligaciones fiscales respecto a cada uno de los Estados que han firmado el Convenio de Doble Imposición. Los Estados, en primer término, se limitan a tomar las medidas necesarias para incorporar a su ordenamiento interno el tratado suscrito. Será posteriormente, al comprobar la Administración fiscal de un Estado la aplicación hecha por el contribuyente del Convenio de Doble Imposición, cuando se plantee el problema del verdadero significado de sus disposiciones. Vid. DEL ARCO RUETE, L. *Doble Imposición internacional y Derecho tributario español*, Escuela de Inspección Financiera, Madrid, 1979.

³ Si bien la Constitución española no declara expresamente la primacía del derecho de los tratados sobre la ley nacional, dicha primacía, como señala DIEZ DE VELASCO, “se acepta implícitamente en el párrafo final del número 1 del artículo 96 de la ley fundamental que consagra constitucionalmente la común tradición legal, jurisprudencial y doctrinal española”. Cfr. DIEZ DE VELASCO, M. *Instituciones de Derecho Internacional Público*, Tecnos, Madrid, 2000, Tomo I, página 169. Por su parte, GUTIÉRREZ ESPADA, en esta misma línea, afirma que “la frase final del artículo 96.1 aun de manera indirectamente no puede ser más clara: una norma interna no puede derogar, modificar o suspender lo establecido por un tratado internacional”. Cfr. GUTIÉRREZ ESPADA, *ob. cit.*; página 629. Jurisprudencialmente, pueden consultarse las SSTs de 30 de septiembre de 1982, 31 de octubre de 1983, 22 de mayo de 1989, 18 de junio de 1991; así como el Auto del TC 740/84 y la STC 11/1985, de 30 de enero.

⁴ Así pues, los tratados internacionales de doble imposición pretende eliminar esta doble imposición. Sin embargo, como se ha advertido con acierto, “la eficacia propia de los tratados internacionales de doble imposición no reside tanto en la eliminación de ésta como en la forma de conseguir tal resultado” Cfr. PALAO TABOADA, C., *Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1972, páginas 625 y 626. En el ámbito europeo, y sobre el pernicioso efecto que la doble imposición causa en el buen funcionamiento del mercado interior, puede consultarse el trabajo de SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M.A., *La Doble Imposición en la UE*, La Ley, Madrid, 1995.

⁵ Vid. sobre e esta materia los trabajos ya clásicos de GONZÁLEZ POVEDA, V. *Tratados y Convenios Internacionales*, CISS, Valencia, 1993 y de CALLE SAIZ, R. “Hacia los convenios multilaterales para evitar la doble imposición internacional”, en *Estudios de Doble Imposición Internacional*, IEF, Madrid, 1979 y “El Modelo de Convenio de doble imposición internacional de la OCDE (1977) y el proceso de armonización fiscal en la CEE”, en *HPE*, número 54, 1978.

⁶ Son numerosos los estudios históricos sobre los Tratados Internacionales que abordan la Fiscalidad Internacional. Entre los trabajos más relevantes, cabe citar, aparte de los ya referidos: BAKER, Ph., *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994, páginas 1 a 5; CARROLL, M., “League of Nations-Prevention of International double taxation and fiscal evasion”, *League of Nations*, Geneva, 1939, Doc. núm. F/ Fiscal/ 111; MARTÍNEZ, J. C., *Les Conventions de Double Imposition*, Litec,

cia básica⁷ para resolver los conflictos de competencia internacionales sobre las rentas obtenidas por los denominados “no residentes”.

Pues bien, el artículo 12 de los más de cuarenta Convenios de Doble Imposición suscritos hasta la fecha por España, estudia el tratamiento tributario que debe darse a una de las rentas más relevantes a nivel internacional: los cánones.

Estudiamos en este breve artículo, la forma en que los cánones son gravados en nuestros Convenios de Doble Imposición. Ofrecemos, de forma separada, tanto las reglas generales de su regulación como las especialidades que presentan algunos de estos Convenios.

Estamos convencidos de que el estudio comparativo del tratamiento fiscal de los cánones en estos Convenios puede abrir a nuestro legislador futuras vías de mejora en una regulación tributaria que, a nuestro juicio, debería favorecer en esta materia, una internacionalización más amplia y que tuviese en cuenta los nuevos condicionantes de una economía cada vez más globalizada.

2. NORMAS GENERALES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS

En materia de cánones, los convenios españoles de doble imposición presentan una diferencia fundamental respecto del Modelo de Convenio. Así, mientras éste opta por gravar los cánones atribuyendo el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario, todos los convenios españoles, dado que España es un país im-

París, 1986, páginas 18 y siguientes; FARRE ESPAÑOL, J.L., *La Doble Imposición, Modelo OCDE 1992*, Eina, Barcelona, 1994, páginas 51 y siguientes. BORRAS RODRÍGUEZ, A., *Doble Imposición: problemas jurídico internacionales*, IEF, Madrid, 1974, páginas 109 a 222; y DEL ARCO RUETE, L., *Doble Imposición Internacional y Derecho Tributario Español*, Escuela de Inspección Financiera, páginas 298 a 300.

⁷ Con acierto señala CALDERÓN CARRERO, que “todo análisis de las técnicas establecidas en los Convenios de Doble Imposición debe partir ineludiblemente del examen de estos Convenios-tipo y de la doctrina emanada de estas organizaciones internacionales complementando los mismos”. Cfr. CALDERÓN CARRERO, *La doble imposición internacional y de los métodos para su eliminación*, McGrawhill, Madrid, 1997, página 39. Obviamente, nosotros somos de la misma opinión.

⁸ La fórmula tradicionalmente empleada es: “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 ... por ciento del importe bruto de los cánones”.

⁹ Vid. los artículos 45.1 c) y f) de la Ley 43/1995 y los artículos 12.1 b) b’), 13. 1 f), 16. 1 d), 16. 2 d) y 23.4 de la Ley 41/1998. En referencia a los rendimientos de la propiedad intelectual, debe consultarse la Ley 22/1987, de 11 de noviembre y la Resolución de la DGT de 22 de mayo de 1984 en referencia al tratamiento del *software*. Respecto a la propiedad industrial, debe consultarse la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes. Respecto a las prestaciones de asistencia técnica, resulta obligada la consulta del Real Decreto 1750/1987, de 18 de diciembre, liberalizador de las transferencias de tecnología y prestaciones de asistencia técnica. En materia de transferencia de marcas,

portador de tecnología, excepto los suscritos con la antigua URSS, Bulgaria, Polonia y Hungría que señalan que tributarán exclusivamente en el Estado de residencia del beneficiario, establecen que los cánones pueden ser gravados en la fuente, si bien de forma limitada⁸, produciéndose la consiguiente remisión a la normativa interna⁹. Estos límites de imposición en la fuente¹⁰ toman, en los diferentes convenios, los siguientes valores generales:

a) 20 por 100 en el convenio con la India¹¹.

b) 15 por 100 en los convenios con Brasil¹², Filipinas¹³, Tailandia¹⁴ y Bolivia¹⁵.

vid. la Ley 32/1988, de 10 de noviembre. Finalmente, en referencia al arrendamiento de buques, son de obligada consulta las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 1911, de 7 de junio de 1945 y de 14 de marzo de 1975, donde se señala expresamente que el arrendamiento a casco desnudo (*bare boat charter*) y con entrega (*time charter by demise*), en los que se produce la entrega del buque deben considerarse contratos de arrendamiento y no fletamiento. En esta materia, vid. también el Real Decreto 3327/1997, de 9 de diciembre y, más recientemente, el Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre y el artículo 70 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, que han quedado refundidos en el actual artículo 13.1 de la Ley 41/1998. Finalmente, y en referencia al arrendamiento de aeronaves, es obligada la respuesta de la DGT de 27 de julio de 1990, en respuesta a una consulta efectuada por una empresa residente en **Alemania**, donde se distinguen diversas formas de arrendamiento de aeronaves.

¹⁰ Un estudio histórico sobre las fluctuaciones de nuestras autoridades a la hora de eliminar la doble imposición que acaba con la aplicación preferente del sistema de retención en la fuente al tipo reducido del convenio en referencia a la tributación de dividendos, intereses y cánones, puede seguirse en BAENA AGUILAR, A., *La obligación real de contribuir en el IRPF*, Aranzadi, Pamplona, 1994, páginas 392 y siguientes; MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "Notas sobre la tributación de no residentes", *ob. cit.*; páginas 114 a 117; DE LA VILLA GIL, J.M., "La temática internacional del impuesto", en *RDFHP*, 142/1979, página 910. DE JUAN PEÑALOSA, J.L., "Cuestiones de Fiscalidad Internacional en España", *ob. cit.*, página 102 y siguientes; MAROTO SÁEZ, A., "Entidades no residentes en España y rendimientos obtenidos por no residentes", *Impuestos*, núm. 23/1994, página 98 y siguientes. URIARTE ZULUETA, "Aplicación de los Convenios de Doble Imposición en materia de dividendos, intereses y cánones", en *RDFHP*, núm. 19, 1972, página 509; y GONZÁLEZ POVEDA, "La tributación de no residentes en la Ley 18/1991", *Civitas*, núm. 75/1992, página 440.

¹¹ 10 por 100, en caso de derechos de autor.

¹² Los cánones por derechos de autor, incluidas las películas cinematográficas, tienen un límite de imposición en la fuente del 10 por 100.

¹³ Los cánones pagados por una sociedad registrada en el Consejo Filipino de Inversiones, tienen un límite de imposición del 10 por 100 y los cánones por películas cinematográficas o cintas de televisión o video, el 20 por 100.

¹⁴ Si se trata de derechos de autor sobre una obra literaria, teatral, musical, artística o científica (con exclusión de las películas cinematográficas y cintas de video y audio), el 5 por 100. *Leasing* financiero de equipos industriales, comerciales o científicos, el 8 por 100.

¹⁵ Los cánones por derechos de autor y otras remuneraciones similares, sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario.

c) 10 por 100 en los convenios con Marruecos¹⁶, Japón, Polonia, Luxemburgo, Argentina¹⁷, China, Reino Unido, Australia, Suecia, México¹⁸, Irlanda¹⁹, Estados Unidos²⁰, Túnez, Corea, Rumanía, Canadá, la antigua Checoslovaquia e Indonesia.

d) 8 por 100 en el convenio con Italia²¹.

e) 6 por 00 en los convenios con Países Bajos y Dinamarca.

f) 5 por 100 en los convenios con Francia, Noruega, antigua Checoslovaquia²², antigua URSS, Cuba, Austria, Ecuador, Federación Rusa, Suiza, Finlandia, Alemania, Israel, Portugal y Bélgica.

En los convenios con Polonia, antigua Checoslovaquia, Túnez y Canadá se sujeta la aplicación del límite a que los cánones tributen efectivamente en el Estado de residencia del perceptor.

3. NORMAS PARTICULARES CONTENIDAS EN LOS CONVENIOS

Como es habitual, existen una serie de particularidades en los convenios en relación al sistema de tributación y a los límites de imposición en la fuente aplicables a los cánones. Estas particularidades pueden sintetizarse en los siguientes puntos:

a) En el convenio con Noruega de 1963 se establecía que los beneficios procedentes de la enajenación de derechos o bienes recogidos en la definición de canon serán gravables únicamente en el Estado de residencia del cedente, no considerándose, a tales efectos, como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el momento de formalizarse el contrato de una manera cierta, determinada y expresada en

¹⁶ 5 por 100 de los cánones por derechos de autor.

¹⁷ Los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de licencias tienen un límite de imposición del 3 por 100, los pagados por derechos de autor, el 5 por 100 y en otros casos el 15 por 100 distintos a la cesión de patentes, diseños, modelos o procedimientos secretos, o a la cesión de equipos industriales, comerciales o científicos. En materia de *know-how*, resultan especialmente interesantes las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de febrero de 1990 y de 23 de julio de 1997, donde el Tribunal intenta discernir en un contrato complejo de transferencia de tecnología y compraventa, lo que cabe calificar como "cánones". Asimismo es de obligada consulta la Contestación de la Dirección General de Tributos de 20 de abril de 1999, donde distingue, en unos rendimientos obtenidos por una sociedad japonesa sin establecimiento permanente por el arrendamiento y venta de un robot, entre lo que cabe calificar como "canon" y lo que debe ser considerado como "beneficio empresarial".

¹⁸ Los cánones por derechos de autor sólo se gravan en el país del beneficiario.

¹⁹ 5 por 100 en los cánones por derechos de autor y el 8 por 100 en los cánones por películas.

²⁰ Este Convenio de Doble Imposición contiene otros dos tipos límites de imposición: el 5 por 100 para los derechos de autor, y el 8 por 100 para los cánones de películas y de equipos industriales.

²¹ 4 por 100 sobre derechos de autor.

²² Los cánones por derechos de autor (excluidas las películas cinematográficas) sólo pueden gravarse en el país de residencia del beneficiario.

unidades monetarias. En el nuevo Convenio de 1999, se sigue el Modelo de Convenio y se opta, con carácter general, por la “tributación compartida”, estableciendo un límite máximo de gravamen en el país de la fuente del 5 por 100.

b) En el convenio con Irlanda, se establecen tres tipos máximos de imposición en la fuente:

- El 5 por 100, en el caso de cánones pagados por el uso o el derecho al uso de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas.
- El 8 por 100, en los cánones sobre películas cinematográficas, cintas u otros medios de reproducción de la imagen o el sonido, así como en los cánones por el uso de equipos industriales comerciales o científicos.
- El 10 por 100, en los demás casos.

Por otra parte, y a nivel de Protocolo se establece que las reducciones en la fuente del artículo 12 no se aplican cuando los cánones se obtengan en un Estado contratante por una sociedad residente del otro Estado en cuyo capital participen directa o indirectamente, personas no residentes de ese otro Estado en más de un 50 por 100. Esta restricción sólo se aplica a las sociedades cuya actividad se limite a la simple tenencia de acciones u otros activos. Si se trata de rendimientos obtenidos del arrendamiento a casco desnudo de buques, aeronaves o contenedores utilizados en el tráfico internacional, tales rendimientos sólo pueden gravarse en el Estado de residencia del beneficiario²³.

c) En los convenios con Italia y Marruecos, los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica tienen fijado un límite de imposición en la fuente del 4 por 100 y del 5 por 100, respectivamente, del importe bruto de las remuneraciones. Se excluyen derechos relativos a películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión.

d) De forma parecida, el Convenio suscrito con Israel establece un límite máximo de tributación en el país de la fuente del 5 por 100, con excepción de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras realizadas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a televisión y a discos o cintas magnetoscópicas que quedarán exentas.

²³ Por otra parte, este es el criterio seguido por **España** en su normativa interna. En esta materia es paradigmática la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de marzo de 1998, en la que se señala que el alquiler de buques en régimen de casco desnudo (*bare boat charter* o *affrètement coque nue*), por empresa residente, para utilizarlos en el transporte marítimo internacional, no están sujetos a imposición en **España**. Por tanto, los pagos realizados al arrendador no residente no son gravables en **España**. Vid. en el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 31 de marzo de 1998.

e) En el Convenio suscrito con la India, el artículo 12 establece dos tipos de imposición en la fuente: el 10 por 100, en el caso de cánones relativos al uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y el 20 por 100, en el caso de “pagos por servicios técnicos y otros cánones”. A estos efectos, el término “cánones” comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor de una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas para radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

f) La disposición 2ª del Protocolo firmado con China establece que los cánones pagados por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos se someterán a imposición tomando como base el 60 por 100 de su importe íntegro.

g) El artículo 12 del convenio con los Países Bajos señala que las cantidades procedentes de la enajenación de los derechos o bienes recogidos en la definición de canon, sólo se someterán a imposición en el estado de residencia del cedente. No obstante, en el Protocolo se matiza que lo anterior no será aplicable si la venta de los derechos o la propiedad ha tenido lugar con la condición de que el comprador se obligue a la reventa de los derechos o la propiedad. El tipo general de 6 por 100 es matizado en el punto 14 del Protocolo anejo al Convenio de Doble Imposición. En efecto, los cánones procedentes de España y pagados a un residente de los Países Bajos en virtud de contrato formalizado dentro del período de cinco años a partir de la fecha de aplicación del Convenio de Doble Imposición a los cánones, soportarán un tipo que no puede exceder del 5 por 100²⁴.

h) El convenio con Tailandia, aun cuando fija como porcentaje máximo el 15 por 100 con carácter general, establece dos porcentajes máximos especiales:

- el 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos por razón del *leasing* financiero relativo al uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.
- el 5 por 100 del importe bruto de los cánones por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, teatral, musical, artística o científica, excluidas las películas cinematográficas y las cintas de vídeo o audio empleadas para radio y televisión.

²⁴ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de mayo de 1993 señala, basándose en el artículo 3 b) del Convenio suscrito entre los **Países Bajos** y **España** el 16 de junio de 1971, que no es aplicable el Convenio de Doble Imposición con los **Países Bajos** a las Antillas Neerlandesas

i) El convenio con Israel, aun cuando fija como porcentaje máximo el 5 por 100 con carácter general, por lo que se refiere a los cánones por el uso, o la concesión del uso, de derechos de autor sobre obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, eleva este límite al 7 por 100 del importe bruto si se trata de cualquier otro canon.

j) En el convenio con Brasil se introducen dos matizaciones importantes:

- Se fija en el 10 por 100 el límite de imposición en el Estado de procedencia para los derechos de autor sobre obras artísticas o científicas. Se incluyen las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión, cuando sean producidas por un residente de uno de los Estados contratantes.
- El Protocolo anexo establece que si Brasil, después de firmado el convenio, redujera el límite impositivo general del 15 por 100 aplicado a los cánones pagados por un residente del Brasil a un residente de un tercer Estado no situado en Iberoamérica, se aplicará automáticamente una reducción idéntica en el impuesto aplicable a los cánones pagados a un residente en España que se encuentre en condiciones similares.

k) Los convenios firmados con la antigua URSS, Polonia, Canadá, la antigua Checoslovaquia, Francia y Bolivia establecen que los cánones satisfechos en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones equivalentes por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario. Se excluyen los cánones por películas cinematográficas y por trabajos relativos a filmes o cintas de vídeo para su empleo en relación con la televisión²⁵. No obstante, el convenio con Polonia añade en su protocolo que los cánones por derecho de autor y otros pagos análogos que, en razón de películas cinematográficas y obras filmadas o grabadas en cinta de vídeo para su uso en la televisión, se devenguen en un Estado contratante y se paguen a un residente del otro Estado, serán gravables solamente en dicho otro Estado, siempre que tales películas cinematográficas u obras filmadas o grabadas en cintas de vídeo para su uso en la televisión fueren suministradas al otro Estado contratante dentro del marco de acuerdos culturales concertados entre Estados contratantes.

l) En el convenio con Estados Unidos deben mencionarse las siguientes peculiaridades:

²⁵ En este sentido, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1997, donde se señala que la contraprestación satisfecha por la utilización de una cabina de televisión en un estadio francés y el transporte mediante ondas hertzianas del producto audiovisual (un partido de fútbol) se paga por la prestación de un servicio empresarial y no tiene la consideración de canon a efectos de la aplicación del Convenio de Doble Imposición con **Francia**.

- El límite impositivo del 10 por 100 se configura con un carácter residual respecto a los límites del 5 por 100 aplicable a los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas, y del 8 por 100 establecido para los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas²⁶. En el Protocolo anexo se matiza que la determinación de si un pago constituye o no retribución por derechos de autor sobre obras científicas se efectuará con arreglo a la legislación interna del Estado de procedencia de los cánones²⁷.
- En referencia a los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se establece que se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta, determinándose la base imponible a tales efectos, con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones.
- Si se trata de cánones percibidos por el uso, o el derecho al uso, de contenedores en tráfico internacional, en el Protocolo se atribuye el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario.

Debe señalarse que todos los convenios españoles siguen, en general, la definición de “cánones” recogida en el modelo de convenio según la cual el término “cánones” significa las cantidades de cualquier clase pagada 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 el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, y por las informaciones relativas a

²⁶ La Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de junio de 1993 señala que los rendimientos procedentes de la cesión de la explotación de películas en **España** están sujetos al gravamen del Impuesto sobre Sociedades, al no derivarse de una compraventa, sino de un arrendamiento.

²⁷ Es muy aleccionadora la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1998, donde se declaran sujetos al Impuesto sobre Sociedades español los rendimientos derivados del arrendamiento o cesión de uso de películas cinematográficas y declara improcedente la devolución de las retenciones practicas por la entidad pagadora residente en **España** (Trifilms, S.A.) a una sociedad norteamericana residente en New York (Dino de Laurentis Corporation). Sobre esta cuestión, puede consultarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 1998. También resulta interesante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 19 de noviembre de 1996 sobre los rendimientos procedentes de la explotación de películas cinematográficas en formato vídeo doméstico.

experiencias industriales, comerciales o científicas²⁸. Asimismo, se intenta separar siempre el “canon” (artículo 12) del “beneficio empresarial” (artículo 7)²⁹.

Las peculiaridades que se contienen en algunos convenios respecto a la definición de “cánones” son varias; a saber:

a) El convenio con Dinamarca incluye las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de equipos de transporte.

b) Los convenios con Italia, Brasil, Suecia y Marruecos incluyen las rentas procedentes de la prestación de asistencia técnica.

²⁸ Como puede verse, bajo el nombre de cánones (*royalties o redevances*) se comprenden rendimientos de naturaleza muy distinta y a veces imprecisa. Se confunden fácilmente, en algunos casos, con prestaciones de servicios, como sucede con los procedentes de la transmisión de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas cuya frontera con los obtenidos en prestaciones de servicios no es tan nítida como sería conveniente. Vid. por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 1973 donde el reclamante no puede probar que unas cantidades pagadas en concepto de “asistencia técnica” a una empresa alemana sean encuadrables en el concepto de “cánones” y, en consecuencia, sólo puedan ser gravadas respetando el límite máximo del 5 por 100 establecido en el Convenio de Doble Imposición hispano-francés de 1966; la de 16 de julio de 1988, en la que señala que deben ser incluidas en el concepto de “cánones” las contraprestaciones pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales que incluyen compensaciones accesorias en contratos de transferencia de tecnología y cesión de licencias, así como por la asistencia técnica, por cursillos de formación, por gastos de viaje, manutención, alojamiento, y por compensación de cursillistas; y la de 24 de octubre de 1998 en la que el Tribunal duda sobre si las rentas obtenidas por la prestación de servicios de asesoramiento informático prestados por una entidad residente en **Bélgica** son calificables como “canon”. Su perplejidad aumenta al repasar el artículo 12.2 del Convenio hispano-belga y comprobar que no puede determinarse con exactitud el contenido de los servicios prestados. Sin embargo, decide no calificar estas rentas como cánones porque la Administración había ya reconocido que no lo eran y ahora no puede pretender un cambio de calificación sin explicar el porqué de esta pretensión. También es interesante la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de enero de 1995, donde se analiza la naturaleza jurídica del contrato de transferencia de tecnología, concluyéndose que participa de la naturaleza jurídica de un contrato de “asistencia técnica” y, en consecuencia está sometido en **España** a un límite impositivo máximo del 5 por 100, que es el que señala para los “cánones” el Convenio de Doble Imposición hispano-alemán de 1966. En el mismo sentido, vid. la Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de mayo de 1996. Asimismo, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de abril de 1995 equipara el llamado “contrato de ingeniería” al contrato de “asistencia técnica”. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de diciembre de 1995 razona sobre lo que debe entenderse por “servicios de apoyo a la gestión”.

²⁹ Esta es una cuestión que ha llevado a no pocas confusiones que los Tribunales españoles han intentado aclarar. Vid. por ejemplo, la Sentencia de la Audiencia Territorial de Madrid de 13 de noviembre de 1985, donde se especifica que la utilización de servicios de ordenador por parte de una entidad residente en **España** deben ser definidos como “cánones” y no como “beneficios empresariales”, debiendo, en consecuencia, tributar en el Estado-fuente, según el régimen de tributación compartida establecido en el artículo 12 del convenio hispano-belga. Las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de 14 de julio de 1994, de 20 de octubre de 1994 y de 3 de noviembre de 1994, en referencia a sumas pagadas a sociedades extranjeras por la explotación en **España** de películas cinematográficas, intentan calificar adecuadamente este tipo de rendimientos, acabando calificarlos como “beneficios empresariales” en vez de como “cánones”, lo cual, como puede deducirse de lo que venimos exponiendo, no resulta, a nuestro modo de ver, acertado. Vid. la aleccionadora Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de septiembre de 1997, en la que tras estudiar un contrato para la coproducción de una telenovela, en el que ambas partes comparten los derechos de autor, establece que no existe compensación por disfrute de los derechos de autor y, en consecuencia, no cabe hablar de “cánones”, sino de “beneficios empresariales”.

c) El convenio con Estados Unidos incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizados en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes recogidos en la definición de “cánones”. Asimismo, el término “cánones” incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos³⁰.

d) El convenio con Marruecos incorpora el arrendamiento de equipos agrícolas y portuarios, sin especificar el ámbito objetivo del término “equipos agrícolas o portuarios”³¹.

e) El artículo 12 del Convenio de Doble Imposición firmado con México se aparta del Modelo de Convenio en estos puntos:

- Sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario, los cánones o regalías pagadas en virtud de derechos de autor, y otras remuneraciones similares por la producción de una obra literaria, dramática, musical o artística. Se excluyen de esta regla los cánones o regalías relativos a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas, destinadas a televisión y a discos o cintas magnetofónicas.

³⁰ Vid. la Sentencia del Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995, donde se aborda la cuestión de si el *software* debe ser calificada de “obra científica”, o de “obra literaria”, ya que, en el primer caso, los *royalties* (importe bruto de los cánones) tributarían al tipo del 8%, en tanto que en el segundo de los casos, el tipo aplicable sería el del 5%. La Audiencia Nacional, basándose en la Ley 16/1993, de 23 de diciembre, de incorporación al derecho español de la Directiva 91/250/CEE, de 14 de mayo, sobre protección jurídica de programas de ordenador, decide que “no cabe duda que la Ley 16/1993 asimila los programas de ordenador a las obras literarias y así se justifica en la exposición de motivos de la norma cuando se dice que “en la descripción del objeto se identifica el amparo que se otorga a los programas de ordenador con el que se ofrecen las obras literarias” y que alcanza la significación de mandato positivo en el apartado 1º 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”. Así pues, el Tribunal acaba asimilando los programas de ordenador a las obras literarias, y, en consecuencia, debe aplicárseles un tipo de gravamen en la fuente del 5 por 100. Sobre esta misma materia, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de febrero de 1995 establece que la transmisión por una sociedad no residente a otra residente de un *software* específico, de aplicación a un sistema de producción de un automóvil, está sometida a la Ley de Propiedad Intelectual, no siendo, por tanto, dicho *software* susceptible de transmisión, sino únicamente de cesión en uso, por lo que se considera sometido a gravamen en **España** en concepto de canon. En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 23 de julio de 1997.

³¹ Es interesante la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Santa Cruz de Tenerife) de 24 de octubre de 1994 en la que se declaran sujetos a imposición los rendimientos procedentes del arrendamiento de un buque para su explotación en el tráfico internacional por parte de una sociedad residente en **España**, siendo el sujeto pasivo la empresa residente de **Marruecos**, a tenor de lo dispuesto en el Convenio de Doble Imposición con este Estado.

- El término “cánones” o “regalías” incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de los bienes y derechos a que se refiere el artículo 12 en la medida en que el importe obtenido por dicha enajenación se determine en función de la productividad o del uso de tales bienes o derechos.
- Las disposiciones de este artículo no se aplican cuando el derecho o el bien por el que se paguen los cánones o regalías se concertó o asignó exclusivamente con el propósito de beneficiarse de este artículo y no por razones comerciales fundadas.

Por otra parte, el Protocolo prevé que cuando México suscriba un Convenio de Doble Imposición con un tercer Estado que sea miembro de la Unión Europea en el cual la imposición en la fuente sobre los cánones sea más reducida que la prevista en el Convenio de Doble Imposición suscrito con España, México aplicará esta imposición más reducida a los cánones pagados a residentes en España.

f) Los convenios con Rumanía, Túnez y Canadá se refieren a los derechos de autor, sin especificar qué cabe entender por “derechos de autor”.

g) El Convenio con Portugal aplica a los cánones la cláusula *anti-treaty shopping*, en referencia a las sociedades portuguesas, cuyos socios no son residentes en Portugal.

h) Los convenios con Polonia, Marruecos, Dinamarca, Rumanía, Luxemburgo, la antigua URSS, Bolivia, Tailandia, Túnez, Brasil, Suecia, Canadá, Hungría y el Reino Unido incluyen las cantidades pagadas por el uso o concesión de uso de películas y cintas o bandas de grabación para radio y televisión.

i) El convenio con Luxemburgo también incluye las remuneraciones pagadas o acreditadas periódicamente o no, cualquiera que sea su denominación o su forma de cálculo, que se efectúa por la renuncia total o parcial al uso o la cesión de un bien o de un derecho que tenga la consideración de canon.

Aparte de la definición de canon ofrecida en los diferentes convenios, debe destacarse el interés de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE a efectos de la delimitación de las partidas de rendimientos que quedan incluidas en el concepto de canon³².

³² El término cánones, al ser una definición establecida en los Convenios de Doble Imposición, es derecho de los convenios y excluye cualquier otra interpretación basada en las leyes nacionales de los Estados. Sólo es “canon” la contraprestación pagada por el uso de alguno de los bienes materiales o inmateriales enumerados en el artículo 12 del Modelo de Convenio, siendo irrelevante la definición que pueda dar del término la ley nacional. Dentro de la definición se comprenden no sólo las sumas pagadas normalmente por la cesión del uso conforme a derecho, sino también las indemnizaciones pagadas por la utilización ilegal, cualquiera que sea la causa de su pago: indemnización por daños, por beneficios perdidos, por lucro cesante, etc. Por el contrario no son cánones los intereses indemnizatorios de la mora del deudor, que se rige por la disposición del Convenio de Doble Imposición, regulada como “interés” en el artículo 11 del Modelo de Convenio. Vid. la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de marzo de 1997 que considera como “cánones” las cantidades satisfechas en virtud de contrato por el que se cede material informativo y noticias de actualidad, al entender que se ceden derechos de autor.

Así, se considera que al incluir en la definición de cánones “las informaciones relativas a experiencias prácticas adquiridas en el campo industrial, comercial o científico”, debe considerarse como canon el denominado *know-how*. Éste es definido por la Asociación de Oficinas para la Protección de la Propiedad Industrial (*Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle*) como “el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento; procediendo de la experiencia, el *know-how* es el complemento de lo que un industrial no puede saber por el solo examen del producto y el mero conocimiento del progreso de la técnica”.

Los Comentarios al Modelo de Convenio caracterizan al *know-how* por el hecho de que el cedente no tiene que intervenir en la utilización por el cesionario de los conocimientos cedidos y no garantiza el resultado, diferenciándose, pues, de aquellos otros que comprenden prestaciones de servicios donde una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a efectuar ella misma una obra para la otra parte, como ocurre en los contratos de pura asistencia técnica y cuyas remuneraciones no constituyen, según los citados comentarios, cánones a efectos del artículo 12 del modelo de convenio de la OCDE, sino beneficios empresariales (artículo 7) o rentas de profesionales independientes (artículo 15).

Es posible, no obstante, la existencia de contratos mixtos que cubren a la vez prestaciones de *know-how* y asistencia técnica o arrendamientos de servicios³³. Un ejemplo, son los contratos de franquicia (*franchising*) donde el cedente comunica al cesionario sus conocimientos, además de suministrarle asistencia técnica, ayudas financieras y mercancías³⁴. Pues bien, en referencia a estos “contratos mixtos”, los Comentarios al Modelo de Convenio recomiendan la separación, conforme a las propias

³³ Especialmente interesante resulta la Sentencia de la Audiencia Nacional de 21 de febrero de 1995, donde el Tribunal estudia un contrato celebrado entre *Opel* y *General Motors*, que aúna transferencia de tecnología y la venta de un automóvil. Mientras la Inspección lo califica como contrato de *know-how* y señala que debe tributar, en su totalidad, al 5% según el Convenio hispano-alemán, la Audiencia distingue entre el contrato de compraventa y el de *know-how*. La Audiencia estudia con precisión lo que debe entenderse por *know-how*. Vid. en el mismo sentido, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de febrero de 199 y la de 1 de octubre de 1996. También puede consultarse la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón, de 6 de octubre de 1998, donde se califican como “cánones” los rendimientos derivados de un contrato celebrado entre una sociedad residente en **Alemania** y su filial española por el que la primera se compromete a transmitir a la segunda la tecnología necesaria para la fabricación de un producto, con sus posteriores innovaciones.

³⁴ Esta actividad ha adquirido tal importancia que ha sido objeto en **España** de una regulación especial que sigue las disposiciones del Reglamento de la Comisión número 4078/1988, de 30 de noviembre, sobre las actividades de franquicia. La Ley 7/1996, de 15 de enero, señala en su artículo 62 que “la actividad comercial en régimen de franquicia es la que se lleva a efecto en virtud de un acuerdo o de un contrato por el que una empresa denominada franquiciadora, cede a otra, denominada franquiciada, el derecho a la explotación de un sistema propio de comercialización de productos o servicios”. Los Mode-

indicaciones contenidas en el contrato, de la remuneración correspondiente a cada una de las prestaciones, para aplicar a cada una de ellas el régimen fiscal que le sea propio³⁵. Así, por tanto, una prestación tenga un carácter accesorio, y más bien desdeñable, es posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal³⁶.

Respecto a los arrendamientos-ventas y las ventas a plazos, debe señalarse que los elementos de venta, pues las partes han convenido desde un principio la transmisión de la propiedad, deben predominar y los pagos escalonados no deben constituir, en principio, cánones³⁷.

En el caso de equipos industriales objeto de *leasing*, los pagos periódicos realizados hasta el momento en que se ejerce la opción de compra tributarán como cánones y los posteriores se tratan como ganancias de capital o beneficios empresariales.

los de Convenio recomiendan hacer una distribución razonable del precio global y someter a cada una de las partes al régimen fiscal apropiado (tanto en lo que se refiere al "canon de entrada" como a los "cánones periódicos". No obstante, cuando una de las prestaciones convenidas constituye con mucho el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tengan más que un carácter accesorio, "parece posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la operación principal". Vid. ECHEVARRIA SANZ, J.A. *El contrato de franquicia, delimitación en las relaciones internas*, McGraw-Hill, Madrid, 1995.

³⁵ Vid. la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de octubre de 1999, donde se califican rendimientos derivados de un contrato complejo de transferencia de tecnología por el que se transmite la propiedad de patentes y modelos de utilidad y se establece también un compromiso de asistencia técnica o *know-how*. El Tribunal hace interesantes consideraciones sobre el *franchising* y va calificando cada uno de los aspectos que encierra este "contrato mixto". Vid. también la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 15 de junio de 1995, en la que se contempla un contrato en el que una de las partes, residente en Suecia, se obliga al diseño, fabricación, montaje y puesta en marcha de un equipo industrial para una sociedad española y asimismo a transferir la tecnología necesaria para el funcionamiento de dicho equipo a otra empresa también residente. Vid. en el mismo sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de octubre de 1998. También resulta interesante, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 7 de mayo de 1998 en la que el Tribunal no admite el recurso de una sociedad finlandesa que intenta deslindar los rendimientos derivados de la prestación de servicios de dicha sociedad a su filial residente en España, intentando separar la ejecución de obra con resultado garantizado de los consejos técnicos que a tal fin se ofrecen.

³⁶ Vid. PEDEMONTE FEU, J. *Comentarios a la ley de patentes*, Bosch, Barcelona y BERMEJO, F. *Transferencias de tecnología*, Banco Exterior de España, 1981. Sobre contratos complejos con elementos diferenciados, resulta de interés la Sentencia de la Audiencia Nacional de 13 de julio de 1993 en la que se califican los rendimientos obtenidos por una sociedad no residente sin establecimiento permanente procedentes de los pagos hechos por otra entidad residente, en concepto de prestaciones de transporte y preparación de la plataforma petrolífera realizadas por esta última. El Tribunal opta por considerar que las actividades no son diferenciadas de la actividad principal, que es la de perforación de pozos.

³⁷ Vid. en tal sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 12 de febrero de 1997, donde se sostiene que los intereses de aplazamiento del pago del precio deben tributar al tipo reducido del 10% previsto en el artículo 11 del Convenio firmado entre España y los Países Bajos. El Tribunal indica que el devengo del impuesto se produce en el momento en que se procede a la anotación en cuenta de los intereses y su acumulación al capital. En el mismo sentido se pronuncia el referido Tribunal en su Resolución de 28 de mayo de 1998.

Debe advertirse también que al igual que en los contratos de arrendamiento financiero con compromiso de ejercitar la opción de compra, el IVA se entiende devengado en el momento de la entrega del bien o en el de formalizar la opción y, contablemente, el bien se puede activar, podría sostenerse que en este caso estaríamos ante una venta e interpretarse que los pagos periódicos por equipos industriales no deben considerarse cánones sino pagos parciales de la adquisición de un bien determinado³⁸.

Si bien las cantidades pagadas por la concesión de películas cinematográficas pueden ser tratadas como beneficios comerciales o industriales, la tendencia general es a tratarlas como cánones, tanto si las películas se proyectan en salas como en televisión³⁹.

Los arrendamientos de contenedores tienden a considerarse, en principio, alquileres de un equipo industrial y, en consecuencia, como cánones. No obstante, los Comentarios al Convenio autorizan que los arrendamientos de contenedores realizados por empresas de navegación marítima para un transporte terrestre de mercancías después de la descarga del buque sean tratados como beneficios empresariales.

Finalmente, hay que señalar que los cánones variables o fijos pagados en la explotación de yacimientos, fuentes u otros recursos naturales se rieguen por el régimen relativo a la imposición de la renta derivadas de bienes inmuebles.

Debe indicarse que todos los convenios españoles siguen la pauta del Modelo de Convenio de la OCDE respecto al tratamiento de los cánones en caso de existencia de

³⁸ De igual modo, deben distinguirse los cánones cobrados por la cesión de uso de un derecho de propiedad protegido por una patente o por una marca del precio cobrado por la transmisión plena de aquel derecho de propiedad que da lugar a una ganancia de capital regulada en otro artículo de los Convenios de Doble Imposición. El Convenio con **Japón**, por ejemplo, establece este criterio expresamente, señalando que “los beneficios de una enajenación auténtica de tales derechos de propiedad se regirán por el artículo 13 (ganancias de capital)”. El criterio debe aplicarse siempre, aunque el Convenio de Doble Imposición no lo establezca de modo expreso. El Convenio de Doble Imposición con **Noruega** precisa que “no se considerará como venta cualquier enajenación en la que su precio no figure en el momento de formalizarse de una manera cierta, determinada y expresada en unidades monetarias”. Una excepción a estas reglas que distinguen entre canon y ganancia de capital obtenida en la transmisión plena del derecho de propiedad, es el Convenio de Doble Imposición con **Estados Unidos**. En este Convenio el concepto “cánones” incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos.

³⁹ Todos los Convenios de Doble Imposición consideran cánones las rentas pagadas por la concesión de la explotación de películas cinematográficas, se proyecten en salas de espectáculos o en la televisión. Los Comentarios al Modelo de Convenio, reconociendo que estas rentas son en realidad beneficios empresariales, admite que en las negociaciones bilaterales los cánones pagados por la concesión de películas se traten como beneficios industriales y comerciales y se sometan a las disposiciones del Convenio de Doble Imposición relativas a estas rentas. Sin embargo, esta posibilidad no ha sido utilizada nunca, y en todos los Convenios de Doble Imposición suscritos por **España**, las rentas procedentes de la cesión de uso de películas cinematográficas se incluyen dentro del artículo relativo a los cánones. Asimismo, muchos de los Convenios de Doble Imposición incluyen las nuevas formas de producciones audiovisuales y radiofónicas, como son grabaciones, cintas o bandas magnetoscópicas para su utilización en la radio o la televisión.

un establecimiento permanente. Según el modelo de convenio, si los cánones proceden de bienes o derechos con vinculación efectiva a un establecimiento permanente, al formar parte de uso activo, se deben considerar rentas del establecimiento permanente. Es el mismo tratamiento reservado para los dividendos e intereses afectos a un establecimiento permanente en otro Estado. Sin embargo, esta aparente *vis atractiva* del establecimiento permanente no puede extenderse a otros cánones que perciba la persona no residente, en la medida en que los cánones no estén efectivamente vinculados a este establecimiento permanente. Esta limitación de la *vis atractiva* al caso concreto de la vinculación efectiva determina que los cánones percibidos directamente por la sede central quedan sometidos a imposición limitada en la fuente. Siendo así, debe llamarse la atención sobre el hecho de que esta vinculación puede originar una imposición más beneficiosa para la sociedad no residente, ya que al considerar el canon como renta empresarial se gravará su rendimiento neto de los costes inherentes a su obtención, en lugar de su importe bruto. Tal beneficio es especialmente significativo en los arrendamientos de equipos industriales en los que la amortización y los costes financieros suponen un porcentaje sustancial del alquiler.

También debe apuntarse que la totalidad de los convenios españoles recogen la cláusula del modelo de convenio relativa a la existencia de operaciones vinculadas. Dicha cláusula tiene por objeto limitar el campo de aplicación de las disposiciones relativas a la imposición de los cánones en el caso de que el importe de éstos exceda, en virtud de relaciones especiales que deudor y beneficiario efectivo mantengan entre sí o con terceros, del que se habría estipulado si el deudor y el beneficiario hubiesen contratado con total independencia⁴⁰. Las disposiciones del artículo señalan en este supuesto que sólo se aplicarán a este último importe y que el exceso pueda someterse a imposición de acuerdo con la legislación de los Estados contratantes y teniendo en cuenta las demás disposiciones del convenio. Para que se aplique esta disposición es imprescindible que los pagos reconocidos como excesivos procedan de relaciones especiales que existan entre el deudor y el beneficiario efectivo o que ambos mantengan con terceras personas⁴¹.

Así pues, tratándose de empresas o personas vinculadas no se aplicará el régimen de los cánones más que a la parte de éstos que corresponda al precio que se hubiera

⁴⁰ Textualmente, esta cláusula señala que “cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplican más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante y teniendo en cuenta las demás disposiciones del Convenio de Doble Imposición”.

⁴¹ No obstante, la expresión “beneficiario efectivo” sólo se emplea en los Convenios suscritos con **Suecia, Italia, Hungría, Estados Unidos, Reino Unido, Luxemburgo, Rumanía** y la antigua **Checoslovaquia**.

pactado entre empresas independientes en un mercado de libre competencia. El exceso se considera una transferencia de beneficios, que en el Estado de la fuente no tendrá la consideración de gasto fiscal. Tal transferencia de beneficios podrá someterse a imposición limitada en la fuente. La dificultad radica en fijar un precio de referencia en este tipo de operaciones. Debe advertirse que siendo en la mayoría de los casos existen insuperables dificultades prácticas para poder hacerlo.

Finalmente, puede afirmarse que todos los convenios españoles, excepto los de Marruecos y Hungría recogen una cláusula relativa a la procedencia de los cánones. Con arreglo a esta cláusula, los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o una persona residente del mismo.

No obstante, cuando el deudor pagador del canon tiene en uno de los Estados un establecimiento permanente en relación con el cual se ha contraído la obligación de pago y el canon se soporta por el establecimiento permanente, el canon se considera procedente del Estado contratante en que está situado dicho establecimiento permanente. Por tanto, un canon pagado por un establecimiento permanente de una empresa española, que esté situado en otro Estado, estaría sujeto a la ley fiscal de dicho Estado. El convenio con Estados Unidos añade que, en el caso de que el pagador de los cánones no sea residente de ninguno de los Estados, ni los cánones se soporten por un establecimiento permanente o base fija de uno de los Estados contratantes, pero los cánones se refieran al uso, o al derecho al uso, de los bienes o derechos comprendidos en la definición de cánones en uno de los Estados contratantes, los cánones se considerarán procedentes de ese Estado.

4. EPÍLOGO

Como hemos señalado en más de una ocasión en otros trabajos sobre la tributación de los no residentes, a nuestro modo de ver nuestra reciente norma interna sobre Tributación de No Residentes (la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Normas Tributarias) presenta una desconcertante descoordinación con los Convenios de Doble Imposición en materia tributaria.

En efecto, no puede aceptarse que las normas internas sean, en no pocas ocasiones, más beneficiosas que las normas contenidas en los Convenios de Doble Imposición y que deban, en consecuencia, aplicarse con carácter prioritario en virtud del denominado “principio de no agravación”.

Quizás, las nuevas exenciones, por ejemplo en materia de intereses y de ganancias patrimoniales, no hagan más que poner en tela de juicio el gravamen de los cánones en el país donde se obtiene la renta. Tal vez, en el momento en que se firmaron la mayoría de estos Convenios, la realidad financiera internacional y, en especial la espa-

ñola fuese diferente, pero actualmente, con el avance de las tecnologías, la liberalización de los mercados y la creciente globalización, no parece que vaya a ser sencillo el gravar determinadas rentas en el país donde se obtienen.

Ciertamente, España es, todavía hoy, un país importador de tecnología y es comprensible que nuestro legislador pretenda gravar las rentas derivadas del pago de cánones siguiendo el criterio de territorialidad y no el de residencia. Sin embargo, no parece una buena técnica tributaria variar el criterio de sujeción en función de la renta y mucho menor establecer tipos diferentes cuando la tributación es compartida. Si además los límites impositivos varían país a país y, por tanto, convenio a convenio, puede decirse, aunque no resulta muy académico, que estamos ante un auténtico galimatías fiscal internacional, agravado, si cabe, por una legislación interna que, como decimos, destaca fundamentalmente por su descoordinación con unos acuerdos internacionales en esta materia que constituyen norma “suprlegal”.

A nuestro modo de ver, el criterio de residencia habitual deberá imponerse paulatinamente, a no ser que los Estados tomen ejemplo del esquema estadounidense y pretendan constituir la nacionalidad en un punto de sujeción preeminente sobre el de residencia. Sería un error e iría en contra de nuestra tradición jurídica, por más que nuestro legislador parezca olvidarlo en las mal llamadas “normas anti-paraiso fiscal”.

Sería a nuestro modo de ver conveniente, que nuestro legislador avanzase en la actualización de algunos de nuestros Convenios y que pensase en la posibilidad de convertir la residencia en el criterio único para gravar las rentas de capital mobiliario obtenidas por los no residentes. Puede ser que dejase de ingresar algunas rentas a corto plazo, pero estamos convencidos de que a medio y largo plazo el beneficio para nuestra Hacienda superaría con creces esa inicial pérdida. En efecto, no es difícil pronosticar que nuestras empresas, liberadas de la agobiante carga de las retenciones que alejan por lo general a un inversor extranjero que no comprende las razones de la denominada “tributación compartida”, estarán en situación sin duda más favorable para aumentar tanto sus beneficios como la posibilidad de generar empleo estable.