

Universidad Andina Simón Bolívar

Sede Ecuador

Área de Derecho

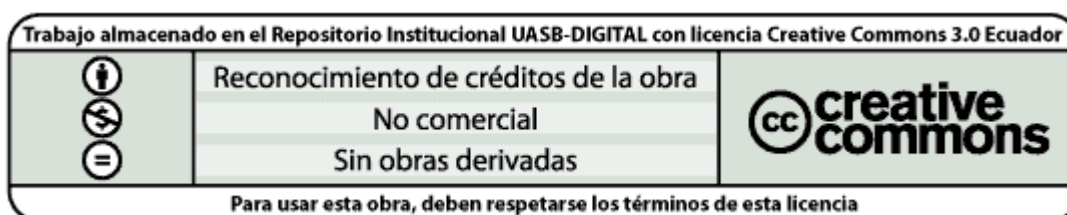
Programa de Maestría en Derecho

Mención en Derecho Tributario

**Concepto, alcance y tratamiento de canon y regalía en la
legislación de los estados miembros de la Comunidad Andina**

Luz Angela Candia Asturizaga

Quito, 2016



CLAÚSULA DE CESIÓN DE DERECHO DE PUBLICACIÓN DE TESIS

Yo, Luz Angela Candia Asturizaga, autor/a de la tesis intitulada **“Concepto, alcance y tratamiento de canon y regalía en la legislación de los estados miembro de la Comunidad Andina”**, mediante el presente documento dejo constancia de que la obra es de mi exclusiva autoría y producción, que la he elaborado para cumplir con uno de los requisitos previos para la obtención del título de magíster en Derecho Tributario en la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador.

1. Cedo a la Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador, los derechos exclusivos de reproducción, comunicación pública, distribución y divulgación, durante 36 meses a partir de mi graduación, pudiendo por lo tanto la Universidad, utilizar y usar esta obra por cualquier medio conocido o por conocer, siempre y cuando no se lo haga para obtener beneficio económico. Esta autorización incluye la reproducción total o parcial en los formatos virtual, electrónico, digital, óptico, como usos en red local y en internet.
2. Declaro que en caso de presentarse cualquier reclamación de parte de terceros respecto de los derechos de autor/a de la obra antes referida, yo asumiré toda responsabilidad frente a terceros y a la Universidad.
3. En esta fecha entrego a la Secretaría General, el ejemplar respectivo y sus anexos en formato impreso y digital o electrónico.

Fecha: Febrero 2016

Firma:

UNIVERSIDAD ANDINA SIMÓN BOLÍVAR SEDE ECUADOR

MAESTRÍA EN DERECHO

MENCIÓN DERECHO TRIBUTARIO

TEMA

**CONCEPTO, ALCANCE Y TRATAMIENTO DE CANON Y REGALÍA EN LA
LEGISLACIÓN DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD
ANDINA**

AUTOR

LUZ ANGELA CANDIA ASTURIZAGA

TUTOR

DR. EDISON TORO CALDERÓN

QUITO-ECUADOR

2016

ABSTRACT

La consideración de bienes intangibles como generadores de regalías es un tema importante dentro de la fiscalidad internacional, mas aún si estamos en una realidad en la que el surgimiento de transacciones sobre tecnología, comercio electrónico, *software*, intercambio de bienes y servicios, y otros son considerados fundamentales dentro del comercio internacional y la correspondiente aplicación de normativa tributaria. Sin embargo este tipo de rentas conlleva en esencia la característica de ser muy compleja y de complicado tratamiento, abarcando una gran variedad de bienes y servicios como son los derechos de propiedad intelectual, propiedad industrial y *know-how*. Estos problemas se presentan al ser erróneamente categorizadas con otros tipos de renta siendo esto un cuello de botella para la pertinente calificación impositiva que recae sobre ellas.

Con esta investigación se expone cual es el tratamiento que reciben estas rentas, bajo un enfoque dogmático conformado por las distintas posiciones doctrinarias, la consideración que merecen en el ámbito internacional y supranacional, los diferentes instrumentos que conforman el ámbito donde se desarrollan como los modelos de convenio, convenios para evitar la doble imposición, y posteriormente ver cual es el tratamiento normativo que brindan los estados miembros de la CAN con sus legislaciones internas. Culminada la presente investigación el resultado mostrará si es o no coincidente la regulación interna de los países miembros con lo señalado por la doctrina y la práctica internacional.

DEDICATORIA

*A mi fuente de inspiración, el regalo máspreciado en mi vida
la verdad irrefutable de la manifestación de los milagros de
Dios hecha persona: Natalia.*

AGRADECIMIENTO

A la Universidad Andina Simón Bolívar con sede en la ciudad de Quito- Ecuador, por el acogimiento que me brindo al ser una estudiante extranjera, enseñarme el significado de lo que una verdadera enseñanza académica implica, la dedicación y constancia que uno como estudiante debe aportar al desarrollo de su vida profesional, y sobre todo la seguridad, capacidad y amabilidad que un docente imparte en la enseñanza a sus alumnos.

A mi tutor el Dr. Edison Toro, el cual estuvo guiándome y apoyándome pacientemente en mis momentos de inseguridad, duda y desconocimiento en el vasto campo de la fiscalidad internacional.

Para quien siempre irá conmigo tanto en mi mente y corazón Dra. Eddy de la Guerra Zúñiga, una gran mujer, amiga y brillante profesional; brindándome siempre su total apoyo y confianza en mis primeros pasos caminados dentro del campo tributario, la cual tiene mi total admiración, respeto y amistad sincera.

Al ángel protector, que siempre extendió sus alas para cuidarme, y bajo la luz de sus palabras sabias supo guiar mi camino, mi madre, mi Celia Estefanía. A mis dos padres: Benedicto, quien sostuvo mi mano en mis primeros pasos y Rogelio Vela un verdadero ejemplo de lo que significa ser un papá, a Melba Luz quien me supo hacer reír, a mis hermanos: Alejandro a quien veo crecer y Celia María que su recuerdo aun la mantiene viva.

A Edgar Oscar Ortega, mi compañero desde el 2004, quien a pesar de la distancia y las dificultades reafirmó su amor y recorrió este largo camino junto a mí, apoyándome incondicionalmente a realizarme como una mujer profesional, sin condiciones ni egoísmo, y que sin su apoyo no hubiera podido alcanzar esta meta propuesta por mi persona.

TABLA DE CONTENIDOS

ABSTRACTS	4
INTRODUCCIÓN	9
CAPÍTULO I	

LOS CÁNONES O REGALÍAS ASPECTOS CONCEPTUALES Y ELEMENTOS CONFIGURADORES.

1.1.	Definición y alcance de los cánones o regalías.	11
1.2.	Naturaleza económica y jurídica de los cánones o regalías.	16
1.2.1.	Naturaleza económica de los cánones o regalías.	16
1.2.2.	Naturaleza jurídica de los cánones o regalías.	18
1.3.	Elementos configuradores e integradores de los cánones o regalías.	21
1.3.1.	Cánones como rentas procedentes de una cesión de uso.	21
1.3.2.	Cánones procedentes de la transmisión de propiedad.	23
1.3.3.	Cánones procedentes de la propiedad intelectual y propiedad industrial.	24
1.3.4.	Otras rentas calificadas como cánones y regalías.	29
1.3.4.1.	Cesión de equipos industriales, comerciales o científicos.	29
1.3.4.2.	Regalías por uso de programas de ordenador.	29
1.3.4.3.	Regalías por uso de comercio electrónico.	31
1.3.4.4.	Regalías por la actuación de artistas y deportistas.	33

CAPÍTULO II.

DOBLE IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LA PERCEPCIÓN DE CÁNONES O REGALÍAS

2.1.	La percepción de cánones o regalías como hecho generador del impuesto sobre la renta.	36
2.2.	Doble imposición por la percepción de cánones y regalías.	37
2.3.	Mecanismos para evitar la doble imposición por la percepción de regalías.	43
2.3.1.	Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.	43
2.3.2.	Beneficios empresariales, ganancias de capital, y su relación con los cánones o regalías.	49
2.3.2.1.	Beneficios empresariales.	49
2.3.2.2.	Ganancias de Capital.	52
2.3.2.3.	Divergencias y convergencias entre estas tres rentas.	53
2.3.3.	Modelo de Convenio de la Organización de Naciones Unidas ONU.	56
2.3.4.	Otras alternativas para evitar la doble imposición internacional.	58

CAPÍTULO III.

RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS CÁNONES Y REGALÍAS EN EL DERECHO COMUNITARIO ANDINO.

3.1.	Antecedentes de la Decisión 40 y Decisión 578 de la Comunidad Andina.	62
3.2.	Los cánones o regalías en la Decisión 40 de la Comunidad Andina.	65
3.3.	Los cánones o regalías en la Decisión 578 de la Comunidad Andina.	68
3.3.	Los convenios de doble imposición suscrito por Estados Miembros de la Comunidad Andina.	74

CAPITULO IV

ELEMENTOS JURÍDICOS COMPARADOS SOBRE CÁNONES O REGALÍAS EN LAS LEGISLACIONES NACIONALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA

4.1	El concepto de regalía en la legislación interna de los Países Miembros de la CAN.	79
4.2.	Análisis comparado del tratamiento impositivo de las regalías.	80
4.2.1.	Bolivia.	80
4.2.2.	Colombia.	82
4.2.3.	Ecuador.	84
4.2.4.	Perú.	85
4.3.	Semejanzas y diferencias en el tratamiento de los cánones o regalías en las legislaciones nacionales de los países miembros en contraste con la práctica internacional y comunitaria andina.	88

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES	98
RECOMENDACIONES	106
BIBLIOGRAFÍA	109

INTRODUCCIÓN

Actualmente adquieren suma importancia los bienes no considerados tangibles, corporales, o materiales, nos referimos propiamente a los bienes intangibles, y por su naturaleza demandan un tratamiento especial principalmente a la hora de diferenciarse de otro tipo de rentas que también provienen de intangibles como son los beneficios empresariales, las ganancias del capital, los intereses contrapuestos de las partes, la facilidad de considerar una posible doble imposición por las operaciones transfronterizas en la que actúan dos potestades tributarias.

Estos intangibles son los derechos de propiedad intelectual, propiedad industrial y know-how, los que al ser cedidos para el uso o concesión de uso a favor de un cesionario por su titular este debe retribuir con pagos en contraprestación. Justamente estos pagos denominados cánones o regalías son objeto de análisis en la presente investigación, para así visualizar cual es la regulación normativa que estas rentas reciben por parte de los estados miembros de la Comunidad Andina.

En todo esto surge una interrogante: ¿De qué manera la regulación contenida en la legislación de los estados miembros de la Comunidad Andina respecto de cánones y regalías se encuentra acorde con el tratamiento dado para el efecto por la doctrina y la práctica internacional en la materia?

Para responder esta pregunta, utilizaremos: el Método Dogmático Jurídico, Método descriptivo y Método Comparado. Las principales fuentes de investigación son: la revisión de libros en la biblioteca de la Universidad Andina Simón Bolívar, los convenios suscritos para evitar la doble imposición por parte de los estados andinos, los modelos de convenios como el MC- OCDE, ONU y EE-UU, y las normas tributarias internas de cada estado miembro de la CAN, conformando así un análisis documental.

El desarrollo de la presente investigación se realiza en base a cuatro capítulos, con las respectivas conclusiones y recomendaciones. En el primer capítulo se hace un análisis doctrinal, abarcando la definición, la naturaleza, los elementos configuradores de las regalías, y las principales operaciones de las cuales derivan estos pagos. Esto con el fin de ver si el tratamiento interno de estas rentas es coincidente con lo establecido por la parte dogmática.

El segundo capítulo refiere al derecho internacional tributario y derecho tributario internacional, la probable doble imposición que surgiría en torno a las regalías, los mecanismos que evitan o disminuyen este solapamiento de potestades; y la consideración de estas rentas en los CDI suscritos entre estados.

El tercer capítulo describe a las regalías bajo el enfoque de la normativa comunitaria andina, las Decisiones 40 y 578, la posición que adoptan los países miembros a la hora de suscribir CDI con otros países ajenos a la región. El objetivo es contemplar como se proyectan estas rentas en el marco supranacional, si la normativa andina es lo suficientemente pertinente o si por el contrario no coadyuva en las negociaciones transnacionales.

La comparación de las legislaciones nacionales de los estados miembros de la Comunidad Andina se realizan en el cuarto capítulo, el tratamiento impositivo nacional, con el objetivo de hallar las semejanzas y diferencias y contrastarlas con la doctrina y la práctica internacional

Finalmente exponemos de manera puntual las conclusiones y las sugerencias que podrían ser tomadas en cuenta como referencia en posteriores investigaciones, y en ese intento de que además de ser teoría tenga también aplicación práctica en cada caso concreto.

CAPÍTULO I

LOS CÁNONES O REGALÍAS ASPECTOS CONCEPTUALES Y ELEMENTOS CONFIGURADORES

1.1. Definición y alcance de los cánones o regalías

Remitirnos a las distintas definiciones emitidas por los entendidos en el tema sobre qué son cánones o regalías, es importante para lograr una adecuada comprensión de las operaciones de intangibles y diferenciarlas de otras rentas similares las que nos llevan a confusiones, al respecto la autora colombiana Catalina Hoyos Jiménez señala:

Es un concepto que ha sido objeto de distintas interpretaciones, acepciones y disputas a nivel de derecho comparado, [...] algunos Modelos y Convenios han hecho suyas nociones de cánones o regalías, que acaso bajo la premisa de que los términos no tienen acepciones unívocas en el derecho comparado, incluyen rentas cuya caracterización como tales puede resultar bien discutible y acaso arbitraria.¹

Criterio con el que estoy plenamente de acuerdo, porque además de ser un tema discutido, paralelamente también es desconocido, no existe consenso en su interpretación y calificación, se caracteriza por la peculiar complejidad técnica que conlleva cada bien o derecho del que derivan estas rentas, incluso las administraciones tributarias muchas veces no brindan un tratamiento adecuado a la hora de gravar, por la convergencia de otras rentas que también conllevan bienes intangibles, resultando así un manejo arbitrario o completamente erróneo.

Se identifica la presencia recurrente de vocablos muy propios de estas rentas pasivas (*royalties, cánones, regalías*), como por ejemplo en la definición que nos propone Manuel Lucas Duran:

El término *canon o cánones* se ha utilizado para denominar por razones las más de las veces políticas, determinadas exacciones tributarias con el objeto de sortear el vocablo “impuesto, tasa, tributo”, frente a los cuales la sociedad siente una mayor resistencia. En el ámbito de la fiscalidad internacional, y concretamente en el seno de la OCDE, dicha terminología se ha utilizado para identificar determinados pagos ocasionados por razón de ciertas transferencias de tecnología o de ideas empresariales, literarias, científicas, o

¹ Catalina Hoyos Jiménez, “Los cánones o regalías en los convenios de doble imposición”,(Colombia: Legis, 2006), 337-338.

artísticas, y ha venido a traducir el término inglés *royalty* “*de regalías*” o el francés *redevance*.²

Así pues, terminológicamente las expresiones canon o regalía son vocablos sinónimos en materia tributaria. Catalina Hoyos alude: “La noción canon aparece recurrentemente en los convenios extendidos en lengua hispana como sinónimos de regalía y en las traducciones al castellano de la palabra *royalty* empleada en los convenios concebidos en lengua inglesa”.³

Si bien a estas rentas se atribuyen distintas denominaciones sin implicar una diferencia sustancial entre el término canon, regalía, *royalty*, o *redevance*, simplemente porque *royalty* es un anglicismo, traducción del término regalía, al igual que la definición en francés *redevance*. Así, en la presente investigación se empleará el término *regalía* teniendo en cuenta que es el vocablo utilizado por la normativa andina; sin embargo, si usamos ambos términos (cánones, regalías) se empleará el conector “o” para unir dos elementos de un mismo nivel⁴, como función gramatical de: elección, alternativa, y equivalente en el que ninguno de los elementos excluye al otro por ser considerados de igual categoría o tipo.

Abelardo Delgado define a estas rentas: “Los cánones aparecen característicamente como rentas derivadas de la cesión de elementos patrimoniales vinculados a la explotación de tecnología o conocimientos exclusivos, frecuentemente materializados en derechos de propiedad intelectual o industrial”.⁵

² Manuel Lucas Durán, “Fiscalidad Internacional de Rentas Financieras”, (Madrid: Editoriales de derecho reunidas), 235.

³ *Ibid.*, 337.

⁴ <http://es.thefreedictionary.com/o>. Consulta: 14 de julio, 2014.

⁵ Abelardo Delgado Pacheco, “El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional cuestiones especialmente debatidas en España”, en Fernando Serrano Antón, *Fiscalidad Internacional* (Madrid: Centro de Estudios, 2010), 672.

El citado autor nos proporciona un panorama en el que los cánones se presentan como rentas⁶ provenientes de nuevos procesos sociales y económicos, en el que se concatena con la tecnología y el conocimiento, este último por ser su fuente productora, perteneciendo a esa variedad de los derechos de propiedad intelectual, propiedad industrial y *know-how* y que por la cesión del uso de esos derechos y su explotación conllevan un alto valor económico.

La propiedad intelectual⁷, propiedad industrial,⁸ y el *know-how*, son conocidos como un grupo de intangibles, lo cual los hace propio, característico, y diferenciador de las demás rentas. Sin embargo, existe una excepción en la que se incluyen a los bienes tangibles como los equipos industriales, equipos comerciales, equipos científicos y la prestación de sus servicios. Esta excepción es propuesta por el MC-ONU, el MC-OCDE contemplaba a estos bienes materiales hasta el año 1992 para posteriormente considerarlas como rentas empresariales.

El Modelo de Convenio de Cooperación y Organización para el Desarrollo MC-OCDE, define:

Artículo 12. 2). El término “regalías”, 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, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.⁹

⁶ Renta, se refiere a un beneficio, utilidad, ganancia, resultado de la inversión de capital, del trabajo personal o de la unión de ambos factores, obteniendo en un determinado periodo de tiempo y en un ámbito espacial determinado, luego de deducir los factores de costo, cuando los hubiere [...]. En, Oscar García Canseco, “Derecho Tributario y Legislación Tributaria”,(La Paz: Jurídica Temis, 2011), 298.

⁷ Trata de proteger básicamente las ideas artísticas o literarias en las distintas formas en que estas puedan expresarse, libros, discos, películas de cine cuadros, programas de radio, etc. En, Pablo Arrabal, “Manual práctico de propiedad intelectual e industrial”,(Barcelona: Gestión, 2000), 14.

⁸ Trata de proteger básicamente las ideas empresariales, industriales, y comerciales. Los títulos mas importantes dentro de la propiedad industrial son tres: **a)** los signos distintivos para diferenciar los productos y servicios (marcas, nombres comerciales, emblemas, etc., **b)** la forma de los productos industriales (diseño industrial de dos y tres dimensiones) y **c)** las invenciones (patentes eléctricas, químicas mecánicas, microbiológicas, vegetales, etc. Arrabal, “Manual práctico de propiedad”,14.

⁹ Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio, versión abreviada 22 de julio de 2010, texto en español. (edición electrónica)

Los cánones para el Modelo de Convenio de las Naciones Unidas MC-ONU, son:

Artículo 12. 3). El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier caso pagadas por el uso o la concesión de uso de *derechos de autor* sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.¹⁰

El Modelo de Convenio de los Estados Unidos MC-EEUU, considera a los cánones como:

Artículo 12. 2. a) cualquier pago por el uso o el derecho de uso de cualquier *derecho de autor* sobre obras literarias, artísticas, científicas o de cualquier clase (incluyendo programas de Software, películas cinematográficas, grabaciones o discos y otros medios de reproducción visual o auditiva), cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, formula o procedimientos secretos, o de otros derechos similares o el de propiedad, o por informaciones relacionadas con experiencias industriales, comerciales o científicas.

b) Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier derecho de propiedad descrita en el literal anterior, bajo la condición de que la ganancia esté basada en la productividad, uso o disposición de la propiedad.”¹¹

Sobre la definición de regalía por parte del MC-OCDE Alejandro García¹² considera que es antigua y que desde su redacción en el año 1963 no sufrió modificaciones más que la de 1992, justamente cuando se excluye el pago por arrendamiento de bienes de equipo. Esto nos da la idea de que el contenido y las definiciones de las regalías en los modelos de convenio se encuentran desactualizadas, así por ejemplo no se incluyen a las variedades vegetales, topografía de servicios semiconductores o *chips*.

A continuación se extraerá de manera general las similitudes y diferencias de los distintos elementos descritos en los modelos de convenios.

¹⁰ Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo, revisión 2010, texto en español. (edición electrónica).

¹¹ José Vicente Troya, “Estudios de Derecho Internacional Tributario”,(Quito: Pudeleco, 2008),409.

¹² Alejandro García Heredia, “Fiscalidad Internacional de los Cánones, derechos de autor, propiedad industrial y know-how”, (Oviedo, España: Académica Española, 2011) 484.

MC-OCDE	MC-ONU	MC-EE.UU	Similitudes	Diferencias
<i>Uso de derechos de autor</i>	<i>Uso de derechos de autor</i>	<i>Uso de derechos de autor</i>	Solo pagos por intangibles originarios	
Cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o concesión de uso de [...]	Cantidades de cualquier clase percibidas por el uso o la concesión de uso de [...]	Cualquier pago por el uso o la concesión de uso de derechos [...]	Uso o la cesión o concesión de uso en los tres modelos de convenio	
Incluye: las películas cinematográficas	Películas cinematográficas, las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión	Películas cinematográficas, grabaciones discos y otros medios de reproducción visual o auditiva		MC-ONU. Difusión de películas por radio y televisión. MC-EE.UU. refiere a los medios de reproducción visual y auditiva.
-----	-----	Programas de software		MC-EE.UU Incluye a programas de Software
Formulas o procedimientos secretos (<i>know-how</i>)	Formulas o procedimientos secretos (<i>know-how</i>)	Formulas o procedimientos secretos (<i>know-how</i>)	Inclusión del <i>know-how</i>	
Patentes, marcas, diseños o modelos, planos	Patentes, marca de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos	Patente, marca registrada, diseños o modelos, planos,		MC-ONU marca de fábrica MC-EE.UU marca registrada
(Definidos en el MC-OCDE hasta 1992., actualmente suprimido)	Uso de equipos industriales, comerciales o científicos	-----		MC-ONU cuenta con la excepción de estos bienes materiales

Se presentaron las definiciones más importantes que resaltan a estas rentas (canon y regalía), las cuales son determinantes para entender sus características y cualidades.

Por otro lado, a fin de evitar confusiones es necesario aclarar que la expresión “regalía” también hace referencia a los pagos a favor del Estado por la explotación de recursos naturales no renovables como la plata, el estaño o hidrocarburos, definición que aunque pertinente, ajena al ámbito desarrollado en esta investigación.

Sobre este aspecto, encontraremos expresiones como: “canon minero, canon gasífero, canon hidroenergético, canon pesquero, canon forestal, y el canon del petróleo

* Modelo de Convenio Sobre la Renta y el Patrimonio OCDE.

* Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo Revisión de 2011.

* Modelo de Convenio de los Estados Unidos.

el cual cuenta con un sobre canon (tasa adicional).”¹⁴ Con referencia a tal diferenciación, Catalina Hoyos señala:

Es necesario aclarar que la expresión regalía como “compensación económica obligatoria pagadera al Estado, en dinero o en especie, en favor de los departamentos productores por la explotación de sus recursos naturales no renovables, no se toman en cuenta para la presente investigación, estos pueden ser minerales (mineral royalties) gas (gas royalties) petróleo (oil royalties) madera (timber royalties). Nótese entonces que, como principio, los distintos modelos y convenios no incluyen dentro de la noción de regalías pagos que cabrían dentro del uso convencional del término, como sería el caso de las rentas percibidas por la explotación de recursos naturales.”¹⁵

Así colegimos que, estas expresiones referentes a la explotación de recursos naturales no tienen relación alguna con los cánones o regalías de la propiedad intelectual e industrial; no se hallan en las consideraciones de ningún modelo de convenio ni mucho menos en los convenios de doble imposición suscritos entre estados.

Aclaración necesaria en el ánimo de delimitar conceptualmente el campo de desarrollo de las categorías que motivan este trabajo.

1.2. Naturaleza económica y jurídica de los cánones o regalías

1.2.1 Naturaleza económica de los cánones o regalías.

A diferencia de otro tipo de rentas, estos pagos se caracterizan por la no intervención de una actividad de medios de producción solo implica la cesión de derechos que están caracterizados principalmente por ser mercantiles, al respecto Susana Margarita Bravo señala “el empresario moderno tiene que cambiar su mentalidad para concebir a la nueva empresa como una empresa-organización que tiene un aprendizaje continuo y un recurso-conocimiento como una forma de obtener ventajas competitivas en el nuevo orden económico mundial”¹⁶.

¹⁴ <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones-snmpe/canon/canon-en-cifras/que-es-el-canon-petroleo.html>

¹⁵ Hoyos, “Los cánones o regalías” 363.

¹⁶ Susana Margarita Bravo “La aportación de los bienes intangibles en el capital social de la sociedad anónima en México”, en *Obra jurídica enciclopédica de derecho mercantil*, (México: Porrúa, 2012), 183.

Actualmente los capitales ¹⁷ fundamentales de las empresas provienen del conocimiento humano el que se enmarca dentro de los bienes intangibles mereciendo total protección normativa. El conocimiento productor de bienes y derechos se sitúa dentro de los derechos de propiedad intelectual, el cual puede merecer incluso un enfoque a nivel microeconómico como retribución al titular y a nivel macroeconómico abarcando un campo social y económico, al respecto José Miguel Delgado señala:

Microeconómico y macroeconómico. En el primero se tomara en cuenta que los derechos de autor, los signos distintivos, las nuevas creaciones, las obtenciones vegetales acreditan al titular facultades exclusivas y excluyentes principalmente económicas por las que recuperan la inversión económica y el esfuerzo intelectual empleado al momento de crear la obra protegida. A nivel macroeconómico diremos que la protección a la propiedad intelectual más los incentivos para el constante desarrollo de ellos producen para el estado un gran desarrollo económico y cultural, el cual es importante ya que a mayor crecimiento económico lo posiciona como un potencial competidor dentro del mercado internacional.¹⁸

La economía internacional contemporánea está en transición, de la revolución industrial a la revolución tecnológica, así los bienes intangibles de los que derivan los cánones son creadores de altos valores económicos¹⁹. Alejandro García considera “en consecuencia debido a la influencia de intereses económicos en la definición de cánones [...] hay tantos conceptos de cánones como intereses comerciales de los Estados”²⁰.

De todas esas definiciones colegimos que, los pagos considerados cánones son figuras mercantiles y en su naturaleza se observa el componente económico sustancial

¹⁷ La empresa o negocio mercantil es una figura esencial del nuevo derecho mercantil que consiste en el conjunto de personas y cosas organizadas por el titular, con el fin de realizar una actividad onerosa, generalmente lucrativa de producción o de intercambio de bienes o servicios destinados al mercado. En la empresa se distinguen tres elementos esenciales: a) el empresario o titular –persona física o moral- a quien le corresponde la organización, b) el personal y c) la hacienda y el patrimonio que esta integrado por el conjunto de bienes, derechos y obligaciones de carácter pecuniario. Jorge Barrera Graf, “Instituciones del Derecho Mercantil”, en *La aportación de los bienes intangibles en el capital social de la sociedad anónima en México*, Susana Margarita Bravo, (México: Porrúa, 2012), 183.

¹⁸ José Miguel Ceballos Delgado, “Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual”, (Colombia: s.f.) (edición electrónica).

¹⁹ Es el conocimiento el principal motor de todas las nacientes tecnologías. Es el conocimiento que se genera en la mente de una persona y adquiere un valor añadido, al ser procesado por otras personas. Ante esta realidad aparecen los bienes intangibles como los principales creadores de valor económico incluso mayor que los activos tangibles dentro de la situación financiera de la empresa moderna. Bravo, “La aportación”, 181.

²⁰ García, “Fiscalidad Internacional de los Cánones”, 19.

ya que al derivar del uso de bienes intangibles, estos se vinculan con la explotación de tecnología y conocimiento, muchas veces estimados como capitales empresariales, generando utilidades y ganancias; por ejemplo, si un proyecto empresarial requiere utilizar ciertos procesos productivos o ideas que son generadas en un departamento dedicado a la investigación a cambio de una retribución como sucede con las patentes; la cual cedida a los cesionarios, es retribuida por pagos conocidos también como regalías.

1.2.2. Naturaleza jurídica de los cánones o regalías.

Hallar la naturaleza de estas rentas es una tarea compleja, teniendo en cuenta que provienen de bienes intangibles los que son caracterizados de por sí con una “naturaleza especial”²¹. En sus orígenes, la expresión bienes solo hacía referencia a los objetos corpóreos muebles e inmuebles, pero con los progresos y la evolución jurídica, modernamente se ve que ese término abarca también a los bienes incorpóreos o intangibles, al respecto cito a Susana Vieytes quien en mi parecer resalta algo muy significativo: “Los bienes intangibles [...] al ser bienes inmateriales solo pueden apreciarse como una concepción jurídica, a diferencia de los bienes tangibles que son apreciados por nuestros sentidos”²².

De manera complementaria se suma la definición de Jorge Alfredo Domínguez que dice: “los bienes corpóreos tienen un cuerpo físicamente considerado; ocupan un lugar en el espacio y consecuentemente pueden ser vistos y palpados. Por su parte los bienes incorpóreos en cambio al ser intangibles son una creación y tienen una estructura estrictamente jurídica, no física.”²³

²¹ Hoyos, “Los cánones o regalías”, 338.

²² *Ibíd.*, 182.

²³ Jorge Alfredo Domínguez Rodríguez, “Derecho Civil, parte general”, en *La aportación de los bienes intangibles en el capital social de la Sociedad Anónima en México*, Susana Margarita Bravo Vieytes, en *Obra Jurídica Enciclopédica, Derecho Mercantil*, (México: Editorial Porrúa, 2012),186.

Sobre el derecho que tiene el titular de estos bienes, encontramos dos posiciones cada una con su propia connotación, así comparto el entendimiento de Catalina Hoyos, cuando los bienes muestran a la propiedad como un derecho absoluto, considerado *erga omnes*²⁴, siendo completamente distinto en intangibles ya que estos pueden ser sujetos de reproducción y de uso masivo a un mismo tiempo en distintos espacios por personas distintas a su dueño, incluso con independencia a este.

En contraposición, encontramos lo destacado por Susana Bravo Vieyetz²⁵, quien considera a los intangibles como creaciones del hombre, con carácter excluyente y absoluto, es decir el titular tiene el goce exclusivo o monopolio del bien intangible con efecto *erga omnes*. Criterio con el que no estoy de acuerdo toda vez que cuando ocurre la cesión de estos bienes a favor de otros no se constituye la titularidad como tal, ni mucho menos la exclusión de un tercero distinto al titular.

El aprovechamiento de esta cesión de uso de derechos es resultado de un acuerdo de partes en los que interviene la voluntad y el consentimiento de dos actores, uno que se obliga a la cesión de derechos y a cambio el otro se obliga a la retribución de ellos con las regalías por el uso de ese derecho que es adquirido de manera temporal.

Con referencia a los contratos²⁶ se considerará principalmente la naturaleza del mismo, no solo como garantía del cumplimiento efectivo de las obligaciones por ejemplo: el contrato de *know-how* también denominado licencia²⁷ de *know-how*, se

²⁴ Hoyos, “Los cánones o regalías”, 339.

²⁵ Bravo, “La aportación de los bienes intangibles”, 184.

²⁶ El contrato es una especie particular de convención, cuyo carácter propio consiste en ser productor de obligaciones [...] el consentimiento de las partes, es decir, el acuerdo de las voluntades, es el elemento esencial de todo contrato [...] entre sus clases podemos distinguir a 1) los contratos sinalmáticos y unilaterales, 2) los contratos a título oneroso y los contratos a título gratuito y 3) los contratos conmutativos y los contratos aleatorios, 4) contratos principales y accesorios. Marcel Planiol y Georges Ripert, “Derecho Civil”, traducido por Leonel Pereznieta Castro, vol.8, (1946-1999).

²⁷ Ronald Eduardo Segura Mena, “El contrato de know-how y licencia del know-how”, en *Revista el Foro*, 12. (versión electrónica)

caracterizará principalmente por ser atípico²⁸, consensual, bilateral en el que no existe la posibilidad de un intermediario, el objeto principal es la cesión del conocimiento no divulgado o secreto el cual incluso puede estar amparado bajo una “cláusula de confidencialidad”²⁹.

Es sinalagmático porque el licenciante o cedente se obliga a comunicar y transmitir esos conocimientos secretos (no garantiza el resultado) a favor del licenciataro o cesionario quien por la explotación del bien, se obliga a pagar los cánones pactados, los límites del uso serán respecto al tiempo, modo y lugar. En otro ejemplo encontramos a los contratos de prestaciones mixtas, como el contrato de franquicia en el cual el franquiciador comunica al franquiciado sus conocimientos y además le brinda una asistencia técnica variada, acompañada en ciertos casos de ayudas financieras y entregas de mercancías³⁰.

Los contratos que presentan distintas contraprestaciones deben ser analizados bajo un fraccionamiento o descomposición de la cuantía del pago y así determinar a qué tipo de rentas pertenecen cada una de esas prestaciones, para este cometido se tomará en cuenta las informaciones contenidas en el contrato y si no es claro o no da mayores referencias, solo se realizara por medio de un reparto de manera coherente; que nos permita identificar el objeto principal del contrato y si las otras prestaciones tienen solamente un carácter accesorio y no de manera principal.

Colegimos que, al tratarse de negocios jurídicos en los que de por medio se halla el conocimiento como capital principal revestido de un alto valor económico y del cual derivan las regalías; merecen la protección jurídica demandando actualización en la

²⁸ El contrato de know-how como indicamos es un contrato atípico que no tiene una regulación específica, la regulación es más bien para proteger el secreto de la información amparada, no existen un acuerdo unánime tampoco respecto a la naturaleza de este. Ronald Eduardo Segura Mena, “El contrato de know-how y licencia del know-how”, en *Revista el Foro*, 12. (versión electrónica).

²⁹ Néstor Carmona Fernández, “Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_24.pdf.

³⁰ Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio, versión abreviada de 22 de julio de 2010. (versión electrónica).

normativa ya que al ser transacciones relacionadas en la mayoría de las veces con la tecnología, dan lugar al nacimiento de nuevas situaciones las que muchas veces no hallan la regulación adecuada en las normas fiscales por estar desactualizadas. Por otro lado el objeto de los contratos en estos negocios jurídicos son dos, no son solo actúan como garantía del cumplimiento a las obligaciones, sirven también para considerar la contraprestación principal y ver cuál es el gravamen correspondiente aplicable por estos bienes intangibles.

1.3. Elementos configuradores e integradores de los cánones y regalías.

1.3.1 Los cánones como rentas procedentes de una cesión de uso

Es indiscutible que la *cesión de uso* por bienes o derechos es una característica fundamental, determinante y propia dentro del concepto de estas rentas pasivas. La *cesión de uso* es equivalente a licencia (*license*) o arrendamiento (*letting*) toda vez que el cedente de los bienes o derechos no pierde la titularidad, y el cesionario tiene el poder de disposición de manera parcial.

Al respecto, Alejandro García Heredia plantea: “los cánones derivan de transacciones que tienen un objeto, una cesión de uso por oposición a una transmisión de la propiedad.”³¹ Criterio que concuerda con el de Manuel Lucas Duran quien expone “[...] la cesión o concesión de un derecho de uso [...] la idea se opone, pues a la venta de dicha propiedad inmaterial, que daría lugar a una contraprestación en un contrato de compraventa, la cual tendría una naturaleza sustancial distinta”.³² Así colegimos que la *cesión de uso* se opone a la transmisión de propiedad o venta; la contraposición de ambas figuras es una “regla general y característica de estas rentas.”³³

No obstante, en algunas definiciones como la de Manuel Lucas Duran además de *cesión* hallamos la expresión *concesión*, por el uso de un derecho:

³¹ García, “Fiscalidad Internacional”, 36.

³² Lucas, “Fiscalidad Internacional”, 244.

³³ García, “Fiscalidad Internacional”, 30.

El canon es la retribución por la cesión o *concesión* de un derecho de uso sobre una propiedad industrial o intelectual [...] la palabra canon se refiere a pagos periódicos debidos por la *cesión del derecho de uso sobre una propiedad* [...] esa definición aplica a las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de uno de los derechos anteriormente mencionados.³⁴

El autor que resuelve la cuestión terminológica y si las expresiones cesión o concesión son sinónimos o no, si son determinantes para la calificación fiscal o no, es Alejandro García Heredia, quien expresa:

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 solo tiene derecho a utilizarlo sino que, de hecho, ya lo ha utilizado. Por su parte la “concesión de uso” supone que el licenciatario, 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 uso y concesión de uso no adquieren relevancia a los efectos de calificar una renta [...]³⁵

Así extraemos que ambas expresiones no son determinantes en la calificación de estas rentas y el uso de estos vocablos no altera su naturaleza; es indistinto si el bien es utilizado o no, situación similar ocurre con el registro de esos bienes o derechos; lo que realmente cuenta es la transacción como tal.

Por otro lado, se observa la ausencia de la explicación exacta del significado de cesión de uso en los modelos de convenio, ante esa omisión Klaus Vogel señala “en los convenios no existe una definición expresa sobre la cesión de uso y en ausencia de estos aspectos importantes, las partes acuden a la legislación interna, cuando lo correcto es obtener esa definición dentro del contexto del convenio y no del derecho interno de un estado”.³⁶

El autor resalta la errónea postura de acudir a la legislación interna frente a la falta de explicación de cesión de uso por parte de los modelos de convenio en el ámbito de la fiscalidad internacional, criterio con el que concuerdo plenamente, ya que si se acude al

³⁴ Lucas, “Fiscalidad Internacional”, 246.

³⁵ García, “Fiscalidad Internacional”, 29.

³⁶ Klaus Vogel, “Double Taxation Conventions”, en *Fiscalidad Internacional*, Alejandro García, 33.

derecho interno de un país los postulados serán completamente distintos en relación al derecho interno del otro estado, siendo muy complejo lograr un acuerdo y armonización, peor aún si median intereses que persigue cada uno. Lo correcto sería encontrar la clarificación de estos aspectos en el plano internacional porque estos negocios son transfronterizos.

Para finalizar diremos que, la cesión de uso estará presente en este tipo de transacciones como elemento integrador en la naturaleza de estas rentas, es sinónimo de licencia, permiso, arrendamiento de un bien o derecho de manera temporal contraponiéndose así a la venta; porque no existe una transmisión plena en la que el titular pierde todos sus derechos sobre ese bien.

1.3.2 Cánones procedentes de la transmisión de propiedad

Previamente hicimos mención a que la cesión de uso se contrapone a la venta, empero, paralelamente a esa regla general existe una excepción propuesta por el MC-EE.UU, al considerar que derivarán cánones o regalías de la transmisión de propiedad, enajenación o venta. Así se ratifica las distintas interpretaciones, definiciones y disputas que se le otorgan a este tipo de rentas cuestionándonos si la enajenación producirá regalías o beneficios empresariales.

El MC-EE.UU dispone: “**Artículo 12.** Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier derecho de propiedad descrita en el literal anterior, bajo la condición de que la ganancia esté basada en la productividad, uso o disposición de la propiedad.”³⁷ Al respecto, Alejandro García hace notar que las regalías derivarán de una enajenación siempre y cuando cumplan con dos requisitos: “a) Los bienes o derechos objetos de la venta deben ser los que figuran en el concepto de canon y no otro y b) la ganancia

³⁷ José Vicente Troya Jaramillo, “Estudios de Derecho Internacional Tributario”, (Quito: Ediciones Pudeleco, 2008), 419.

derivada de la enajenación debe ser determinada en función de alguno de los siguientes factores: productividad, uso o transmisión.³⁸”

Ahora bien, el problema surge en determinar qué se entiende por productividad, uso y transmisión, ¿cómo se interpretaría diagnosticar el precio por una transmisión?, frente a estos hechos, ¿como la administración tributaria podría dar tratamiento por ejemplo a una venta limitada si la misma se asemeja a una cesión de uso?, o cuando hay una licencia indefinida ¿se la podría considerar como una venta?.

Según García el MC-EE.UU considera a la enajenación, no porque sea una venta como tal, en el fondo existiría una cesión de uso, “de este modo se evidencia como 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”³⁹, situación que posiblemente ocurre porque al momento de que el titular cede a favor del cesionario derechos; estos pueden ser en tal amplitud que incluso se los podría llegar a asimilar con una venta.

Colegimos que, si bien la enajenación de bienes o derechos que maneja el MC-EE.UU es un tema abstracto el cual no permite por lo menos llegar a una concordancia sobre aspectos que la administración tributaria podría considerar para gravar de manera adecuada, y que se tendría que mantener una postura clara y limitada de que así la cesión de uso implique una amplitud a favor del cesionario no se produce la venta como tal, por otro lado sería más acorde mantener la postura de que es una medida anti abuso, permitiendo así luchar contra aquellas transacciones que se disfrazan como una enajenación para eludir el pago por concepto de regalías.

1.3.3 Cánones procedentes de la propiedad intelectual y propiedad industrial.

³⁸ García, “Fiscalidad Internacional”, 37.

³⁹ *Ibíd.*, 39.

Otro aspecto determinante en este tipo de rentas son los derechos de propiedad intelectual, industrial, y *know-how*. Tradicionalmente la propiedad intelectual ha sido dividida⁴⁰ en dos grandes ramas, *el derecho de autor –copyright–* que tutela a las obras literarias, artísticas y científicas [...] y, por otra, la *propiedad industrial –industrial property–* que también tiene por objeto a los bienes inmateriales de diversas clases, como las soluciones técnicas y los signos distintivos.⁴¹

Respecto al uso de este grupo de bienes intangibles, muchos autores consideran que conllevan una variedad de derechos de los que revisten rasgos complejos entre la delimitación de estas categorías: propiedad intelectual, propiedad industrial y *know-how*.

El Art.12 del MC-OCDE refiere a la propiedad intelectual como: “los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas y científicas, entre las que se incluyen a las películas cinematográficas”. Al respecto García Heredia propone que, los elementos de la “propiedad intelectual, conllevan una formulación muy genérica, [...] y que en el precepto de propiedad industrial se incluyen a las patentes o marcas por ser las más tradicionales y las topografías de productos semiconductores –chips– o las variedades vegetales como las más modernas”⁴², estas últimas se hallan en los distintos modelos de convenio pero solamente de una manera descriptiva.

⁴⁰ La diversidad de bienes inmateriales incluidos en el sistema normativo de la propiedad industrial, hace que un importante sector de la doctrina elabore una clasificación tripartita de los derechos de propiedad intelectual, así: a) derechos de autor, que tutela las creaciones humanas en la literatura, las artes y las ciencias, con el agregado de los *derechos conexos*; b) El derecho invencional (conocido como derecho de patentes atinentes a la “creación técnica”, es decir, la comprensiva de las invenciones aplicables a la industria, los diseños industriales y los modelos de utilidad; y, c) El *derecho marcario*, que tiene por objeto a los signos distintivos, incluidas las marcas de productos y de servicios, los lemas y los nombres comerciales, y las indicaciones geográficas, incluidas allí las denominaciones de origen y las indicaciones de procedencia. Ricardo Antequera Parilli y Ricardo Enrique Antequera, “Las Licencias obligatorias como límites a los derechos de propiedad intelectual”, en *Revista jurídica de propiedad intelectual, Guayaquil*, (2009):18.

⁴¹ *Ibíd.*

⁴² García, “Fiscalidad Internacional”,39.

El principal dilema que se presenta en la propiedad intelectual es la no categorización de estas obras ya que conllevan una generalidad tan amplia que dificulta la valoración de cada una de ellas, como por ejemplo, ¿el software podría formar parte de los derechos de autor? Pero ahí surge una duda ¿cuál sería la categoría correcta? ¿Se la consideraría como una obra literaria científica, o artística?

El Tribunal Económico Administrativo Central⁴³ califica a estos programas como *obras científicas* por la aplicación del tipo 8 por 100 en base al art. 12 del MC-OCDE; sin embargo la Audiencia Nacional en la sentencia¹⁰ de octubre de 1995 sostiene que los programas de ordenador deben calificarse como *obras literarias*, el Tribunal Supremo ratifica lo señalado por la Audiencia Nacional, en las sentencias de 28 de abril, 9 de mayo, 9 de junio de 2001; y la de 17 de diciembre de 2004 debiendo tributar al 5 por 100 como cánones por la *cesión de uso de obras literarias*.

El tratamiento del software en este punto se realiza de una manera somera, ya que más adelante se lo analizara a detalle y de una manera individualizada. Los comentarios del MC-OCDE sobre el *software* señalan que para determinar los pagos como regalías primeramente se debe ver la naturaleza de los derechos adquiridos por el beneficiario, así como cuando estamos frente a un contrato mixto, los pagos son descompuestos de acuerdo a un prorrateo. Algo similar sucede con el tratamiento del software es decir, se entenderán a todas las circunstancias particulares al momento de considerar cánones a los pagos procedentes.

Así colegimos que, si bien los derechos sobre programas informáticos –*computer software*- o las aplicaciones informáticas –*computer program*- se enmarcan dentro de la propiedad intelectual, también se debe considerar si tienen un carácter cultural para situarlo dentro de las obras literarias o si tiene más preponderancia su componente de

⁴³ Delgado, “El régimen de los cánones”, 703-704.

uso empresarial, que permitiría situarlo en otra obra de distinta categoría perteneciente al grupo de derechos de autor.

El uso de informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales, o científicas, conocidas tradicionalmente como *know-how*, generan también el pago de regalías. García⁴⁴ concibe al *know-how* dentro de la propiedad industrial en un “sentido amplio” en el que deben distinguirse especialmente de las prestaciones de servicios, y de la cesión de equipos industriales, comerciales o científicos.

Al *know-how* se lo entenderá como un conjunto de informaciones secretas patentables o no, y ese carácter confidencial constituirá una importante ventaja competitiva en caso de que una empresa las utilice. Al respecto, Abelardo Delgado⁴⁵ señala que los conocimientos no divulgados se deben diferenciar de la asistencia técnica, resaltando los aspectos más relevantes entre ambas categorías:

- El *know-how* transmitido debe ser fruto de la propia experiencia de quien lo cede, así también debe ser información confidencial derivada de esa experiencia propia y desconocida por los demás operadores económicos.
- El cedente del *know-how* o de estas informaciones confidenciales se limita a proporcionar esa información sin comprometerse a obtener ningún resultado específico.
- Frente a la cesión de *know-how* la asistencia técnica supone una prestación de servicios, la cual es muy típica de ciertas profesiones como los abogados, ingenieros o consultores, estos profesionales no transmiten su conocimiento profesional solo se obligan a un resultado a favor de su cliente el cual es el resultado de ese asesoramiento.

De esta descripción se sobreentiende que la diferencia entre las características de una renta y otra es crucial para aplicar el gravamen adecuado a cada prestación.

⁴⁴ García, “Fiscalidad Internacional”,42.

⁴⁵ Delgado, “El régimen de los cánones”,724.

En esta misma línea, las sentencias de 30 de mayo de 2002 Resolución de Recurso de Casación No. 1378/1997 de la Sala tercera del contencioso administrativo del Tribunal Supremo de España⁴⁶, y Resolución del 1 de diciembre de 2000 (RG 492-97) del Tribunal Económico Administrativo Central⁴⁷, establecen que para que un pago sea estimado como canon se debe tener en cuenta la diferencia entre ambas figuras, siendo la asistencia técnica una prestación más amplia que la figura del *know-how*. En una cesión de *know-how* el cedente puede transmitir los conocimientos y continuar con la explotación del mismo, pero en el supuesto de que solamente transmita ese conocimiento sin proseguir con la explotación no se generarían cánones, las retribuciones por asistencia técnica darían lugar a los beneficios empresariales.

A pesar de esas diferencias establecidas dentro de este campo existen algunos casos de convergencia entre el *know-how* y las prestaciones de asistencia técnica, cuando ocurre eso para que los pagos sean considerados cánones o regalías lo primero que se tiene que hacer es identificar los que provengan por concepto de *know-how* y de beneficio empresarial. Al respecto Manuel Lucas señala “los pagos deberán ser descompuestos de acuerdo a un prorrateo razonable y tributarán en consecuencia como canon las transmisiones de *know-how*, por una parte, y como beneficio empresarial o servicios independientes [...]”⁴⁸.

Es importante resaltar que los bienes intangibles generan también regalías cuando el uso de esos derechos resultan ser “ilegítimos”⁴⁹. En los comentarios del MC-OCDE propiamente el párrafo 8 establece que la definición de regalías comprende también a los pagos realizados por la ejecución del contrato, como a la cantidad que tiene que pagar una persona por la falsificación o uso abusivo de este tipo de derechos.

⁴⁶ Recurso de Casación núm. 1378/1997 de 30 de mayo de 2002.

<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Servicios/Jurisprudencia#bottom>.

⁴⁷ Delgado, “El régimen de los cánones”, 725.

⁴⁸ Lucas, “Fiscalidad Internacional”, 256.

⁴⁹ Lucas, “Fiscalidad Internacional”, 258.

De lo anteriormente expuesto se evidencia que del uso correcto de estos derechos se generan regalías así también como del mal uso de ellos por parte del cesionario.

1.3.4 Otras rentas calificadas como cánones y regalías

1.3.4.1. Cesión de equipos industriales, comerciales o científicos.

El MC-ONU considera que la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos son generadores de regalías pese a que no son bienes intangibles; situación que surge como una excepción dentro de este tipo de derechos. El MC-OCDE incluía estos supuestos hasta 1992⁵⁰ para posteriormente trasladar esta categoría a las rentas empresariales (Art.7) sin embargo, muchos son los países que también los consideran como generadores de cánones.

Diferenciar si los pagos son cánones o rentas empresariales es el principal dilema, al respecto Manuel Lucas Durán afirma: “es una cuestión de cierta relevancia por cuanto que pudieran o no coincidir las calificaciones del país de origen y el de destino de los pagos, y por ende ser causante de doble imposición”⁵¹.

Mediante las resoluciones emitidas por la Dirección General de Tributos⁵², la doctrina administrativa española hace una clasificación de bienes que están bajo el concepto de cesión de equipos industriales, comerciales o científicos, por ejemplo: los aviones [Resolución de la DGT (RDGT) 28 de junio de 1990], contenedores (RDGT 13 de junio de 1984), helicópteros (RDGT 19 de enero de 1994), robots (RDGT 20 de abril de 1999), buques a casco desnudo (RDGT 11 de septiembre de 1997), equipos para desarrollar actividades de investigación en una clínica (RDGT 28 de mayo de 1991), del uso de todos estos quipos derivan las regalías.

1.3.4.2. Regalías por el uso de programas de ordenador.

⁵⁰ *Ibíd.*, 246.

⁵¹ *Ibíd.*, 257.

⁵² Instituto de Estudios Fiscales de España, http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formation/11_2010/38_10.pdf

Si bien ya hicimos referencia al software de manera somera, en este subtema señalaremos detalles importantes muy propios de este tipo de bienes y porqué es un área que conlleva dificultad a nivel nacional e internacional. En los antecedentes encontramos que Estados Unidos a través del *Internal Revenue Service* (IRS), incorporan las llamadas *software regulations* que dan lugar a “la aprobación de una detallada normativa fiscal sobre los pagos por programas de ordenador con la finalidad de clasificar las diferentes transacciones del software y determinar la clasificación fiscal de sus rentas”⁵³.

Las *software regulations* no dan una definición específica sobre los programa de ordenador, solo refieren a que son “declaraciones e instrucciones”⁵⁴, lo cual no es suficiente porque al estar el software en su estructura también está compuesto por “archivos o contenidos”⁵⁵.

Ahora bien, las transacciones que pueden recaer sobre un programa de ordenador son: venta y licencia de “un producto protegido por los derechos de autor” y las ventas y “licencia de los derechos de autor”, es así que entre los productos y los derechos de autor, la diferencia que conlleva cada uno es determinante para establecer cuando el uso del software generará o no regalías.

- Venta y licencia de derechos de autor	Se ceden los derechos de autor sobre un programa de ordenador
- Venta y licencia de un producto protegido por los derechos de autor	Se cede el programa de ordenador pero no así los derechos de autor.

Cuando el cedente otorga al cesionario los derechos de autor está autorizado a ejercer esos derechos, pero para que generen exclusivamente regalías solo tiene que

⁵³ García, “Fiscalidad Internacional”, 145.

⁵⁴ *Ibíd.*, 148.

⁵⁵ *Ibíd.*

* Alejandro García Heredia, “Fiscalidad Internacional”.

configurarse una cesión de uso; no así una venta ni mucho menos cuando el cesionario solo adquiere el uso de un producto protegido por los derechos de autor como sucede con los programas de ordenador.

El derecho de autor que recae sobre un programa de ordenador a efectos fiscales según las *software regulations* es “el de realizar copias del programa de ordenador con la finalidad de distribuirlo al público”⁵⁶, esa explotación comercial es preponderante para darnos cuenta que hablamos de un derecho de autor.

Concluimos que para que una renta derivada del software sea regalía como tal, no solo debe exigirse el derecho de autor, también debe existir la explotación comercial con un alto contenido fiscal.

1.3.4.3. Regalías por el uso de comercio electrónico.

El comercio electrónico es otra esfera real de cambios y transformaciones a las que estamos sometidos, las constantes demandas y ofertas se ven afectadas por estas transacciones comerciales que de alguna manera quedan exiguas dentro del comercio convencional, así pues cubren las necesidades que emergen de las actividades económicas de un gran porcentaje de usuarios. Una de las organizaciones que ha trabajado sobre estos temas es el “*Technical Advisory Group (TAG)* específicamente consolidado para las investigaciones *ad hoc* sobre este tipo de temas”.⁵⁷

El Parlamento Europeo y el Consejo de la Unión Europea en su considerando 17 define al comercio electrónico como: “uno de los servicios de la sociedad de la información [...] en el que se considera a cualquier servicio prestado a distancia, normalmente a título oneroso, mediante un equipo electrónico para el tratamiento y almacenaje de datos, y a petición individual de un receptor de servicio”.⁵⁸

⁵⁶ *Ibíd.*, 151.

⁵⁷ García, “Fiscalidad Internacional”, 212.

⁵⁸ Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Parlamento Europeo <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2000-81295>.

A los efectos que ahora importan diremos que el principal objeto de las transacciones electrónicas sin especificación alguna puede ser *cualquier producto digital* (imágenes, sonidos, textos etc.) que se obtiene con el uso del internet a través de una descarga electrónica. Al respecto, los comentarios al MC-OCDE expresan que los mismos principios relacionados a los programas de ordenador y software pueden ser aplicados dentro del campo del comercio electrónico, configurándose así el mismo tratamiento.

Los aspectos que debemos depurar en este tipo de transacciones son los de forma ya que el uso de estos a través de un CD, una memoria RAM, un flash memory, no generan tratamiento fiscal distinto, ni mucho menos serán preponderantes para concebir regalías lo destacado será la *causa del contrato por el que se paga*, es decir la cesión de una obra debe contener también la cesión por uso de derechos de autor, para una explotación comercial, ya que de esta última peculiaridad surge el contenido fiscal preponderante para la calificación de cánones o regalías.

Se tiene que tener en cuenta que la descarga de productos digitales por internet que se realicen con el fin de explotarlos para el uso personal o profesional no generan jamás el pago de estas rentas, por ejemplo, una persona que descarga un programa de enseñanza de inglés lo hace no por adquirir los derechos de autor; solo por la necesidad que demanda y la cual solamente recae en el uso de un producto digital. Lo mismo ocurre con la copia de un producto digital, uno no realiza una copia con el fin de adquirir esos derechos de autor, ni por una explotación comercial, es solamente la adquisición de un medio digital y como no generan cánones podrían ser consideradas beneficios empresariales.

En consecuencia, señalamos que primero se tiene que examinar el motivo principal por el que se paga, es decir la naturaleza de la transacción, para posteriormente

determinar si surgen cánones o no ya que el simple uso o acceso a productos digitalizados por internet muchas veces es solo una transmisión de datos de carácter instrumental que generarían otro tipo de rentas. Que ambas operaciones distintas como el uso de programas de ordenador y comercio electrónico merecen un mismo tratamiento, pero al momento de enfocar las características principales se diferenciarán las principales de las accesorias, y así nos servirá para delimitar el tipo de pago y consecuentemente el gravamen respectivo a ser aplicado.

1.3.4.4 Regalías por la actuación de artistas y deportistas

Se tiene que destacar que no se analiza la imposición fiscal sobre los pagos de los artistas y deportistas de manera general, solamente cuando esos pagos pueden ser considerados como regalías por la cesión de uso de derechos de propiedad intelectual o industrial. Al respecto el “MC-OCDE resalta que los cánones en muchos de los CDI son limitados en el estado de fuente, mientras que las rentas de artista y deportistas tiene una sujeción exclusiva en el país de fuente”⁵⁹.

En este caso se considerarán los Arts.12 y 17 del MC-OCDE para identificar ciertas generalidades que cada uno presenta. Al respecto, García⁶⁰ realiza un amplio aporte, exponiendo ejemplos muy prácticos de la siguiente manera:

- a) Una actuación en directo como un concierto, no genera regalías es una renta de artista y deportista la cual está considerada en el art. 17 del MC-OCDE así exista una retransmisión.
- b) Si esa actuación musical es grabada para ser reproducidos y se haya convenido la difusión de la misma, ahí se generan cánones, por la existencia de una cesión de uso de derechos de autor.

⁵⁹ García, “Fiscalidad Internacional”, 44.

⁶⁰ *Ibíd.*, 49.

c) Las rentas procedentes de la publicidad no generan regalías, están consideradas bajo el artículo 17 del MC-OCDE.

d) La figura del *–merchandaising–* conlleva tres suposiciones:

1. La adaptación o explotación secundaria de las características esenciales de un personaje.
2. La explotación de las características esenciales del personaje puede ser en manos del: creador del personaje de ficción, por una persona real, o por terceras personas autorizadas.
3. La explotación de ese personaje se realiza en relación con varios bienes o servicios con el objetivo de crear consumidores de esos bienes y servicios.

En el primer supuesto generarán cánones cuando la explotación secundaria da lugar a una obra protegida por los derechos de autor o la propiedad industrial, ejemplo: un juguete tridimensional de Mickey Mouse, que es considerado como diseño industrial, es decir la cesión de uso de derechos de autor o propiedad industrial sobre esos productos del denominado *merchandaising* daría lugar a los cánones.

Sobre los derechos de imagen los comentarios del MC-OCDE señalan que los cánones surgirían solamente si esa imagen es grabada en un soporte y la posterior cesión es para la explotación comercial, porque habría la cesión de derechos de autor sobre el soporte que contiene la imagen. García, al respecto señala que la cesión de uso de derechos de imagen genera cánones, solo cuando estén bajo la protección de los derechos de propiedad intelectual o industrial.⁶¹

Dicho esto, se observa que son varias las operaciones por cesión de uso sobre bienes intangibles que producen el pago de regalías, sea cual fuere la operación siempre se tiene que tratar de considerar la operación principal de las accesorias, para así

⁶¹ García, “Fiscalidad Internacional”, 50.

determinar cuál es la razón del pago, si se observa que los pagos no son por el uso de derechos de autor difícilmente podríamos hablar de una regalía.

CAPÍTULO II.

DOBLE IMPOSICIÓN CON RELACIÓN A LA PERCEPCIÓN DE CÁNONES O REGALÍAS

2.1. La percepción de cánones o regalías como hecho generador del impuesto sobre la renta

La relación jurídica tributaria es un vínculo entre el sujeto activo que exige la contraprestación y el sujeto pasivo que tiene una obligación de realizar lo exigido este vínculo según Héctor Villegas tiene un doble sentido:

a) Como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización y configuración del hecho imponible previsto como una hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato del pago tributario), b) como la vinculación establecida por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo.⁶²

Tomando en cuenta el primer aspecto de la relación jurídica tributaria, nos encontraremos con el hecho imponible como “un presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo respecto a una persona da pie a que el Estado pretenda un tributo”.⁶³

El acaecimiento del hecho imponible en la realidad fáctica dará el nacimiento de la obligación tributaria, es decir el hacer o no hacer por parte del sujeto pasivo, entonces el hecho generador conllevará los elementos de una relación jurídico tributaria, ya que la norma por sí sola no puede determinar a los sujetos de manera individual; el hecho generador es el que cumple esa función:

a) elemento objetivo: que describirá un hecho, o situación (*aspecto material*), b) elemento subjetivo, que tiene los datos necesarios para individualizar a la persona (*aspecto personal*), c) el momento de realización del hecho imponible (*aspecto*

⁶² Héctor Villegas, “Curso de finanzas derecho financiero y tributario”, (Buenos Aires: Depalma, 1984), 211.

⁶³ *Ibíd.*, 239.

temporal) d) el lugar donde debe acaecer la realización del hecho imponible (aspecto espacial).⁶⁴

Tenemos claro que, el hecho generador o hecho imponible es fundamental dentro de la relación jurídica tributaria debido a que da nacimiento a la obligación tributaria. En consecuencia, el hecho generador de los cánones se producirá al momento de la cesión o concesión de uso de un derecho de propiedad intelectual en caso de intangibles y cuando son bienes tangibles el hecho generador se produce por la cesión o concesión de uso de derechos sobre los equipos industriales, comerciales o científicos.

De todo esto colegimos que el acaecimiento del hecho imponible, da lugar a la obligación tributaria en la que el beneficiario de las regalías que transmite o cede el uso de un derecho, exige un pago al licenciatario o deudor como contraprestación por los derechos cedidos. Sin embargo, las regalías que procedan del estado contratante pagadas al licenciatario, serán gravadas en el estado del que proceden. El gravamen dependerá de la legislación del estado en el que se produzcan estas rentas.

2.2. Doble imposición por la percepción de cánones y regalías.

El tema de la doble imposición se presenta en el ámbito internacional como en el nacional, sin embargo su configuración es más frecuente en las transacciones económicas internacionales, entre dos sujetos actores de derecho por sobreponerse al mismo tiempo la soberanía tributaria de cada uno. Al desarrollarse este fenómeno en el ámbito transfronterizo es necesario describir los campos que abarcan el derecho internacional y el derecho comunitario o supranacional, para posteriormente examinar el rol de cada elemento que se presentan en los cánones o regalías.

En la fiscalidad internacional existe una discusión sobre las denominaciones “derecho tributario internacional DTI” y “derecho internacional tributario DTI”,

⁶⁴ *Ibíd.*

locuciones que no contienen significado similar. Carlos Palao Taboada al respecto señala:

Adoptar la expresión derecho tributario internacional, en la que el término *internacional* se refiere no a la naturaleza de las normas jurídicas sino al hecho que las situaciones contempladas por éstas, sean internas o externas, tienen algún elemento de extranjería, sería lo más lógico⁶⁵.

En esta línea, el derecho tributario internacional no sería parte de la normativa internacional que regula materia impositiva, más bien es parte del derecho tributario y la normativa que regularía los hechos impositivos que conllevan algunos aspectos externos. César Montaña expone:

...la esencia de las disposiciones jurídicas atinentes a los problemas fiscales que se manifiestan más allá de las fronteras de los estados sería de derecho tributario, mientras que su instrumento de expresión las disposiciones del derecho tributario interno, del derecho internacional público (tratados y convenios en materia tributaria y en otras), y del derecho tributario comunitario (normas originarias y normas derivadas)⁶⁶.

Según este autor el derecho tributario internacional materialmente o en sustancia es derecho tributario, y formalmente se configuraría en ordenamiento jurídico interno, internacional o comunitario.

Klaus Vogel⁶⁷ sugiere mirar al derecho internacional tributario, desde dos ángulos: derecho tributario y derecho internacional público, siguiendo este lineamiento se configuraría de la siguiente forma:

Derecho tributario:	Derecho tributario constitucional :	Reparto y ejercicio del poder tributario y de la potestad tributaria.
	Derecho tributario material o sustancial:	Teoría de la relación jurídico- tributaria
	Derecho tributario formal o administrativo.	
	Derecho tributario procesal	
	Derecho tributario penal	

⁶⁵ Carlos Palao Taboada, “Fiscalidad internacional”, en *Manual de derecho tributario internacional*, César Montaña Galarza, (Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 13.

⁶⁶ Montaña, *Manual de derecho tributario*, 14.

⁶⁷ Klaus Vogel, “Derecho tributario internacional”, en *Manual de derecho tributario internacional*, César Montaña Galarza, (Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 18.

Forma parte del derecho internacional público	Específicamente se refiere a un sector particular de las ciencias jurídicas: el impositivo.	
--	---	--

Por lo tanto, el DIT parte del derecho internacional público, responde a los problemas que interesa al derecho tributario desde un ámbito internacional, paralelamente al ordenamiento tributario, actuando desde un plano superior con el fin de coadyuvar en las soluciones a problemas suscitados en las administraciones tributarias de los estados, a los mismos actores de derecho que son los estados involucrados y a los contribuyentes.

De la misma forma el derecho tributario no puede excluir al derecho tributario comunitario el cual “está llamado a engarzarse en los sistemas jurídicos domésticos (incardinación) y a convivir con el ordenamiento jurídico internacional...”⁶⁸. Es aquí donde se incorpora la Comunidad Andina con su propio ordenamiento jurídico obligatorio para los estados miembros, buscando principalmente la armonización de los sistemas jurídicos en materia fiscal.

Con todos estos elementos expuestos, nos queda claro que el DIT no es parte del derecho tributario pero conlleva instituciones de materia fiscal, con fuente internacional conformada por los convenios de doble imposición que se suscriben con el objetivo de eliminar o atenuar el tema de la doble imposición y a luchar contra la evasión fiscal, por otro lado el DTI conforma el ordenamiento jurídico tributario que de alguna manera conlleva aspectos nacionales e internacionales los que ayudan a resolver y afrontar a los problemas de la fiscalidad internacional.

Con esos elementos expuestos, la doble imposición surge como un tema principal dentro del ámbito internacional, siendo un efecto negativo y desfavorable para los

⁶⁸ Montaña, “Manual de derecho tributario”, 18.

* Klaus Vogel, “Derecho tributario internacional”, en *Manual de derecho tributario internacional*, César Montaña Galarza, (Ecuador, Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 18.

estados y sus economías. Al respecto, Pasquale Pistone considera que el derecho tributario internacional no ha dado una respuesta que elimine esta superposición normativa, pero tampoco implica que el tema no haya sido valorado, mas al contrario frente a la imposibilidad de eliminación surgen distintos criterios y métodos como remedios para minimizar los efectos de este conflicto⁶⁹.

La doble imposición conllevaría ciertos elementos característicos según el autor Jesús Sol Gil, así señala:

La doble imposición internacional se presenta principalmente por la imposición de dos o más sistemas tributarios, los cuales buscan gravar no solo las rentas o el patrimonio que se produce o se halla en su territorio, sino también las rentas o el patrimonio de origen extraterritorial que producen sus residentes, domiciliados o nacionales.[...]se produce cuando concurre: a) Identidad o similitud de gravamen, es decir, cuando existen dos o más impuestos exigidos por dos o más Estados en que sean idénticos o similares los hechos imposables, por lo que se requiere coincidencia en el presupuesto de hecho que hace nacer la obligación tributaria, b) Identidad del periodo, o temporalidad del hecho imponible de los gravámenes impuestos por dos o más estados, c) Identidad del sujeto pasivo (contribuyente) sobre quien recae el tributo; sobre este punto, para que haya una doble imposición internacional en los jurídico se debe estar en presencia de un mismo sujeto jurídico; no obstante, puede derivarse que en virtud de que los disímiles tratamientos tributarios recaiga el impuesto sobre sujetos diferentes pero que en definitiva son los mismos destinatarios finales de las rentas o propietarios del patrimonio gravado por dos o más Estados[...].⁷⁰

Sobre esas características dadas por este autor hay una que llama la atención referente a la similitud, ya que en contraposición encontramos a Pasquale Pistone quien enuncia que no basta la similitud más bien se exige la igualdad, en ese sentido afirma, “frente a dos tributos cuyos elementos esenciales (sujetos pasivos, hechos y base imponible, y, finalmente tipo) no sean iguales, sino sólo similares, no se puede efectivamente encontrar un supuesto de doble imposición”⁷¹.

El estudio de la doble imposición se emparenta con los criterios de vinculación o conexión, los cuales son adoptados por el poder de imposición de los estados al gravar

⁶⁹ Pasquale Pistone, “Las medidas contra la doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres, coordinadores, (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, s/f),729.

⁷⁰ Jesús Sol Gil, “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, *Estudios de derecho tributario internacional*, (Colombia: Legis, 2006), 69.

⁷¹ Pistone, “Las medidas contra la doble”, 727.

las rentas. Así Giuliani Fonrouge dice “es la facultades o la posibilidad jurídica que tienen los Estados de exigir contribuciones con respecto a bienes o personas que se hallen en sus jurisdicciones”⁷².

Este criterios de vinculación conlleva dos principios que son adoptados por los estados de acuerdo a su realidad y necesidad económica, así tenemos al: “principio de fuente o *situs* de la renta, llamado también principio de la territorialidad, y el principio de la residencia o del domicilio fiscal del sujeto sobre el cual recae el tributo”⁷³, así se determina lo siguiente:

El criterio de fuente “sujeta a imposición a todos aquellos que reciben beneficios producidos dentro de su territorio lo cual es imputable tanto a los residentes como a los no residentes”. Al contrario, el estado que escoge en su ordenamiento el principio de la residencia grava la renta mundial *worldwide*, de los sujetos residentes o domiciliados en su territorio, incluyendo, por ende, los beneficios producidos en el extranjero.⁷⁴

En esa línea, un estado desarrollado defiende que las regalías tributen en el país del domicilio porque estos bienes se originan luego de costosos procesos de investigación y “el importe de las regalías estará relacionado al costo de la formulación del invento”⁷⁵, por el contrario el estado en vías de desarrollo defenderá que tributen en el de la fuente. En el supuesto del último caso José Vicente Troya señala “si se cobra tributos en el país de la fuente incrementan el pago a cargo de las empresas de los países en desarrollo que asumen el impuesto, el cual es trasladado a los demandantes de bienes y servicios”⁷⁶, en caso de que se presente este último caso el país de la fuente de alguna manera cobraría estos gastos a sus mismos contribuyentes.

José María Martín señala en el caso de las regalías u otras remuneraciones pagadas por el derecho a la explotación de copyrights, patentes, diseños, marcas, know-

⁷² Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero”, en *Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición*, Jesús Sol Gil, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. (Colombia: Legis, 2006), 71.

⁷³ Sol, “Alcance General”, 72.

⁷⁴ *Ibíd.*, 72.

⁷⁵ Troya, “Estudios de derecho internacional”, 105.

⁷⁶ *Ibíd.*, 105.

how u otros bienes de naturaleza intangible, “este problema se presenta principalmente por falta de concesión sobre la validez de los argumentos de cada uno de los dos criterios por parte de sus respectivos defensores”.⁷⁷

Entonces diremos que las regalías que se vean afectadas por el problema de la doble imposición, es porque dos estados adoptan uno de esos criterios de manera estricta, actualmente se trata de incorporar un criterio de manera más amplia como una medida a evitar estos conflictos. José Vicente Troya⁷⁸ dice “Ninguno de ellos ha podido aplicarse íntegramente a las variadas situaciones”. Ángel Schindel⁷⁹ considera que “los países que aplican el criterio de residencia lo complementan aplicando también el criterio de la fuente para las rentas generadas dentro de sus fronteras obtenidos por beneficiarios radicados o domiciliados en otros países”. Alegría Borrás⁸⁰ manifiesta “[...] sustentan uno u otro criterio pero no de una forma pura sino con elementos del otro criterio”. Por esa potestad impositiva cada Estado quiere gravar las rentas de los cánones o regalías de acuerdo a su criterio de vinculación, sin embargo frente a estos problemas para ser más flexibles y más permisivos los estados llegan a convenir que estos criterios serán complementarios, a fin de evitar esa superposición normativa.

Las reglas de reparto tributario se establecerán en los convenios de doble imposición actuando como instrumentos de “autolimitación de soberanía”⁸¹. Sin embargo, debemos destacar que previa elaboración de estos CDI además de la libertad

⁷⁷ José María Martín, “La doble imposición internacional de intereses, dividendos y regalías”, en *Derecho tributario doctrinas esenciales 1936-2010*, en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, (Buenos Aires:Fondo de derecho y economía, 2010), 1050.

⁷⁸ Troya, “Estudios de derecho”, 54.

⁷⁹ Ángel Schindel, “Criterios de la fuente y de la residencia”, en *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres, coordinadores, (Buenos Aires: Ábaco de Rodolfo Depalma, s/f), 799.

⁸⁰ Alegría Borrás R., citada por Mercedes Fuster Gómez, “La doble imposición internacional en las inversiones directas en el exterior de empresas españolas”, en *Manual de derecho tributario internacional*, César Montaña Galarza, (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 87.

⁸¹ César García Novoa, “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho internacional tributario los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (Bogotá: Legis, 2006), 6.

que tienen los estados como soberanos para concertar el reparto de competencias, siguen las directrices de los modelos conocidos también como *backdoor rules* elaboradas por las distintas organizaciones internacionales.

2.3. Mecanismos para evitar la doble imposición por la percepción de cánones y regalías

Después de haber visto el tema de la doble imposición como un problema presente en las transacciones comerciales internacionales entre dos sujetos de derecho internacional, consideramos que al ser negocios jurídicos una de las formas para evitar estos conflictos es establecer reglas de reparto tributario para el gravamen sobre los distintos tipos de renta, suceso que se manifestaran en los convenios de doble imposición actuando como instrumentos de “autolimitación de soberanía”⁸², sin embargo debemos destacar que previa elaboración de estos CDI además de la libertad que tienen los estados como soberanos para concertar el reparto de competencias siguen directrices o los modelos conocidos también como *backdoor rules* elaboradas por de las distintas organizaciones internacionales ya sean por el comité de la OCDE, y Naciones Unidas.

César García Novoa señala “entre los modelos de convenios, no cabe duda que el de mayor relevancia ha alcanzado en la práctica internacional junto con sus comentarios es el Modelo de la OCDE [...] proyectando una influencia relevante que va más allá de la esfera de los países miembro”⁸³, es así que dedicaremos especial atención al artículo 12 referente a las regalías del MC-OCDE, para posteriormente ver los demás métodos para evitar la superposición normativa.

2.3.1. Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE

⁸² César García Novoa, “Interpretación de los convenios de doble imposición internacional”, en *Estudios de derecho internacional tributario los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (Bogotá: Legis, 2006), 6.

⁸³ García, “Interpretación de los convenios”, 14.

El modelo de convenio de la OCDE del año 2010 así como su nombre indica es un modelo, arquetipo que establece reglas para cada caso, las regalías están consideradas en el capítulo III artículo 12 conformada por 4 apartados que se desarrollan en los comentarios. Esos comentarios sirven para la redacción de los convenios de doble imposición así como para la interpretación en la resolución de controversias. Son considerados instrumentos jurídicos vinculantes en la fiscalidad internacional, así lo establece las observaciones generales al modelo convenio.

En este subtema además de analizar el artículo 12 lo que en realidad merece más atención son los comentarios por ser fuente de interpretación de las regalías exponiendo en algunos casos ejemplos específicos, de los que pueden resultar otro tipo de rentas distintas a las regalías. Al respecto, el artículo 12 del MC-OCDE menciona que las regalías serán gravadas en el país de residencia del beneficiario efectivo, el pago de estas rentas se da como retribución del uso o concesión de uso de determinados derechos de autor o propiedad intelectual, propiedad industrial, y *know-how*, se debe tomar en cuenta que los pagos que provengan de un bien o un derecho que esté vinculado con un establecimiento permanente no serán regalías, por más de que este bien sea intangible aplicando en este caso el artículo de los beneficios empresariales.

Los pagos a la que alude el artículo 12 derivan del negocio jurídico de un estado contratante o estado de fuente con el estado de residencia del beneficiario efectivo, no concierne en ningún momento la consideración de los pagos que provengan por un tercer estado siendo que es un modelo bilateral, ni tampoco contempla a los pagos que surjan cuando una empresa del estado contratante tenga un establecimiento permanente en el otro estado contratante.

Los pagos por la cesión de uso de un derecho no se establecerán por la cantidad de veces que ese bien haya sido utilizado, ni tampoco por estar o no inscrito en un registro,

ni mucho menos cuando se realice la transmisión plena de la propiedad de uno de los derechos incluidos en su definición, los pagos se limitarían por la cesión de uso. Los pagos que una persona tenga que realizar por la ilegalidad del uso de un derecho de autor como la falsificación, la conducta dañosa o por el uso abusivo de estos bienes y derechos, serán también considerados como regalías; así se deben incluir dentro de la definición de los cánones y regalías en el presente análisis.

El caso de la transmisión de propiedad como excepción se encuentra en el MC-ONU, al respecto el modelo OCDE no contempla esa posibilidad sin embargo de igual manera realiza los comentarios sobre la consideración de la figura de enajenación.

Hablando de la cesión de equipos industriales, comerciales y científicos se señala que estaban considerados en el MC-OCDE del año 1963 y en el de 1977, actualmente no están incluidos dentro del artículo 12 por estar comprendidas en el artículo 7 referente a los beneficios empresariales incluso como actividades profesionales en los artículos 5 y 7, atendiendo a este punto algo completamente distinto sucede con el MC-ONU toda vez que estos bienes se encuentra dentro del artículo referente a las regalías.

Sobre los equipos industriales, comerciales y científicos, el MC-OCDE es muy claro con algunos ejemplos que podrían ser erróneamente considerados dentro de esta categoría, así tenemos a los operadores de satélite que se dan por un contrato de arrendamiento de transpondedores, los operadores de redes de telecomunicación a otro operador por un contrato de itinerancia *roaming*, o por el uso o concesión de uso del espectro de radiofrecuencia. Todos estos supuestos podrían estar comprendidos dentro de los equipos industriales, comerciales y científicos generadores de regalías, sin embargo ocurre todo lo contrario, si bien son equipos que pueden ser arrendados no se configura una cesión de uso de un bien ni ofrecen informaciones secretas, lo que brindan son servicios regulados por el artículo 7. En el caso de un arrendamiento de

equipos industriales, comerciales y científicos como ejemplo podríamos citar que un propietario de un satélite lo de en arrendamiento a otra persona que se encargue de su explotación para sus propios fines y que ofrezca la posibilidad de transmisión de datos a terceros.

En esa misma línea el MC-OCDE nos ofrece ejemplos de otras situaciones que podrían ser erróneamente consideradas como bienes intangibles que otorgan una cesión de uso y a cambio se retribuyan con las regalías. Y de alguna manera es cierto que observando la forma de estos supuestos podrían ser catalogadas dentro de las categorías señalados en el artículo 12.

Si bien es claro que el artículo 12 hace referencia a los diseños, modelos y planos y que la cesión de estos derechos produce regalías obligatoriamente estos bienes tendrán que estar ya realizados ulteriormente, es decir antes de la cesión y que al momento de otorgar ese derecho a uso implique que puedan ser modificados o reproducidos, si un tercero paga para que puedan ser creados son pagos por servicios al desarrollo de ese diseño modelo o plano, es decir se paga por la creación y no se configuraría la cesión de uso por ser inexistentes previamente.

El *know-how* da lugar a regalías, sin embargo debemos indagar su tratamiento cuando estamos frente a prácticas que operan como servicios, la línea divisoria entre uno y otro ocasiona dilemas, más aún cuando existen contratos híbridos en los que se halla al *know-how* y a los servicios de asistencia técnica, como por ejemplo el contrato de franquicia en el que el cedente además de comunicar sus conocimientos y experiencias le presta la atención técnica.

Concretamente, el MC-OCDE sobre el *know-how* se limita a presentar algunos ejemplos que se diferencian en algunos casos con los servicios técnicos y de asistencia

técnica y la dificultad de diferencias en esos casos, “por lo que a luz de dichos CDI, deben regirse por otras reglas distintas de la prevista en el artículo 12”.⁸⁴

Los pagos por el uso de aplicaciones informáticas o *computer software* sin lugar a dudas son una de las categorías más complejas dentro de los comentarios, esos pagos dependerán de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera teniendo en cuenta que esos pagos pueden ser catalogados como totales o parciales sobre los derechos de autor o derechos totales y parciales sobre las copias. En ese sentido, los pagos por adquirir parcialmente los derechos de autor darán lugar a regalías ya que sin esa licencia de uso simplemente se estaría violando los derechos de propiedad intelectual en contrapartida hallamos que la transferencia de propiedad plena no genera regalías.

El diagnóstico de estos pagos no solo se basan en la magnitud de esa cesión de derecho, ya que se tiene que analizar otros factores que pueden generarnos confusión así tenemos a las distintas formas de transferencia desde la enajenación de derechos a la venta de productos, la variada forma de remuneración, la fácil reproducción que tienen estas aplicaciones informáticas pero que al mismo tiempo la adquisición de esas aplicaciones exija que el adquiriente pueda realizar una copia, frente a los contratos mixtos se descompondrán los pagos para enmarcarlos en el correcto régimen fiscal con el mismo tratamiento de los contratos de franquicia del *Know-how*, si ese derecho de autor es inherente a un producto digital, o simplemente son datos transmitidos en forma de señal digital, estos y muchos otros casos más que resaltan la complejidad del gravamen de estas rentas cuando derivan de la cesión de este tipo de derechos.

Finalmente el apartado 4 hace referencia a las regalías pagadas en exceso del monto que habría sido estipulado en una relación especial entre el deudor y el

⁸⁴ Hoyos, “Los cánones o regalías”, 370.

beneficiario efectivo, aclarando que este apartado solo tiene el fin de ajustar la cuantía y no la reclasificación de las regalías que sería como una modificación de su calificación.

Al analizar los pagos en excesos de regalías, se realizará de acuerdo a su naturaleza y por las características propias de cada caso para determinar el tipo de rentas.

El MC-OCDE ha recibido críticas por parte de los estados que siguen el criterio de fuente porque solo acepta el gravamen de estas rentas en el estado de residencia, sin que sea esto sinónimo de insuficiencia se resalta la importancia del mismo, sobre todo los comentarios a los apartados de los artículos por ser de gran ayuda para la interpretación y la posible delimitación entre regalías y otro tipo de rentas que podrían ser consideradas erróneamente dentro de ambas categorías en el derecho internacional tributario.

Con todos esos los elementos expuestos podemos postular que el objeto principal del MC-OCDE es la resolución de la doble imposición sobre regalías, actuando como un medio que deberá ser tomado como base en caso de que dos estados quieran suscribir los convenios bilaterales de doble imposición. A guisa de colofón me atrevería a decir que es el modelo convenio con una preponderancia singular sobre los otros modelos de convenios, aun cuando el gravamen de estas rentas sean en el estado de residencia, puesto que actualmente se ve que los CDI firmados entre países en la mayoría de los casos siguen este modelo, logrando equilibrar el gravamen de las regalías. Tanto es el aporte que realiza este modelo convenio que incluso los doctrinarios entendidos en el tema en cuestión desarrollan sus investigaciones en base a las modificaciones de estos comentarios, siendo inconcebible la no consideración del mismo en el análisis de este tipo de rentas.

2.3.2. Beneficios Empresariales, Ganancias de Capital y su relación con los cánones y regalías.

Ya mencionamos a lo largo de esta investigación que la principal dificultad de estas rentas es que no reciben una adecuada calificación fiscal sobre las categorías que abarcan, es por eso necesario desarrollar estos dos tipos de rentas, esto en función de que eventualmente pueden ser asimilados como regalías. Para tener una aproximación a su interpretación se tomará en cuenta lo señalado por el MC-OCDE de cada artículo y posteriormente se desarrollará las principales situaciones que nos llevan a una inadecuada calificación fiscal.

2.3.2.1. Beneficios Empresariales.

La incorrecta calificación fiscal de las rentas surge principalmente porque nos encontramos ante un grupo de intangibles como los beneficios empresariales, y las ganancias de capital. Los convenios establecen qué país es el facultado a gravar las rentas; éstas pueden ser con tributación exclusiva en la residencia, tributación exclusiva en la fuente o tributación compartida (con una limitación en el estado de la fuente). Es necesario observar cuáles son sus características, porque hay ciertos elementos que las componen y hacen que reciban la calificación de regalías, y hay otros elementos muy propios que los diferencian.

Se entenderá por beneficios empresariales a “todos los ingresos que puede percibir una empresa ya que la palabra beneficio hace referencia a la capacidad de cualquier empresa para generar utilidades, este término de beneficios empresariales es muy general y por lo tanto complejo de detallar como una definición del mismo”⁸⁵.

⁸⁵ <http://www.ssgt.com.mx/pdf/ABenEmp.pdf>

Se debe resaltar que el concepto como tal no se encuentra establecido en ningún modelo de convenio, sin embargo, se tomará en cuenta el artículo 7 del MC-OCDE el cual es producto de una revisión adoptada en el año 2010, así el artículo 7 señala:

1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones, teniendo en cuenta las funciones desarrolladas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por la empresa a través del establecimiento permanente y de las restantes partes de la empresa.
3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.
4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.

Las regulaciones sobre estas rentas señalan que las empresas de un estado contratante tienen que tener un establecimiento permanente en el otro estado para que en este último estado se someta a imposición. Esto en el entendido de que una empresa participara efectivamente en la vida económica del otro Estado siempre y cuando quede sometida a la jurisdicción fiscal de ese estado, es decir hasta el momento en que tiene un establecimiento permanente en ese otro estado. Sin embargo esta restricción no aplica para otras categorías de rentas o para los mismos beneficios empresariales por las actividades personales de un artista o deportista, es decir no se someterán a imposición aquellos beneficios de la empresa en ese otro estado contratante cuando los beneficios no sean atribuibles al establecimiento permanente.

El apartado segundo establece que esos beneficios empresariales sean tratados como si fueran entidades independientes, cuando existen beneficios globales no se atribuirán al EP, así el conjunto de la empresa los haya obtenido.

El tema de la doble imposición es más perceptible en este tipo de renta, así el primer estado donde esté situada la empresa tendrá mayor interés en que el estado donde está su establecimiento permanente aplique de manera correcta las disposiciones del apartado segundo, ya que de ocurrir lo contrario se produciría una doble imposición. Es decir si el otro estado donde se encuentra el establecimiento permanente somete a imposición a los beneficios que no sean atribuibles al E.P, se da una doble imposición porque estos tienen que ser gravados solamente en el estado de la empresa, o brindar un crédito tributario.

Los comentarios del MC-OCDE hacen referencia a que no existe un concepto que defina qué debe entenderse por beneficios empresariales específicamente, sin embargo es claro que dentro del convenio tiene un sentido amplio, incluyendo a todas las rentas que provengan de la explotación de una empresa, y de no encontrarse esa interpretación el tratamiento fiscal pertinente se hubiera visto en un campo de incertidumbre.

Así también, para no incurrir en una mala calificación de las rentas es necesario tomar en cuenta los comentarios al MC-OCDE; ya que en ellos se encuentra la correcta interpretación que ayuda a visualizar qué artículos se enmarcan en ciertas categorías y cómo en algunos casos se tendrá prioridad sobre el artículo 7.

Anteriormente, el apartado 2 del término cánones estaban cubiertos por el artículo 7 al hacer referencia al uso o derecho de uso de los equipos comerciales, industriales y científicos, los mismos fueron eliminados de esa definición para garantizar su inclusión exclusivamente en las disposiciones del artículo 7 en lugar del artículo 12, principalmente por la composición de su naturaleza.

2.3.2.2. Ganancias de Capital.

El artículo 13 del MC-OCDE al respecto establece:

1. Las ganancias que un residente de un Estado contratante obtenga de la enajenación de propiedad inmobiliaria tal como se define en el artículo 6, situada en el otro Estado contratante, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
2. Las ganancias derivadas de la enajenación de propiedad mobiliaria que forme parte del activo de un establecimiento permanente que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante, incluyendo las ganancias derivadas de la enajenación de dicho establecimiento permanente (sólo o con el conjunto de la empresa), pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
3. Las ganancias derivadas de la enajenación de buques o aeronaves explotados en el tráfico internacional, de embarcaciones utilizadas en la navegación por aguas interiores, o de propiedad mobiliaria afecta a la explotación de dichos buques, aeronaves o embarcaciones, pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa.
4. Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante en la enajenación de acciones, en las que más del 50 por ciento de su valor procede, de forma directa o indirecta, de propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante, pueden gravarse en este último.
5. Las ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto de los mencionados en los apartados 1, 2, 3 y 4 pueden someterse a imposición sólo en el Estado contratante en que resida quien enajena.

Este tipo de rentas varía considerablemente entre países, pero cuando estamos con dos estados contratantes se entiende que es aplicable a todo impuesto establecido por ambas partes. Dentro de las observaciones generales se encuentra que no es necesario distinguir entre ganancias de capital, beneficios comerciales, o beneficios empresariales, ya que la legislación interna del estado que percibe el impuesto será el que establezca el tipo de impuesto que se aplicará, sobre ganancia de capital o el impuesto sobre la renta ordinaria.

No existe una definición concreta de ganancias de capital, solo se encuentra en el apartado 2 la expresión “enajenación de propiedad”, la cual “implica las ganancias de capital producto de la venta o permuta de bienes, de una enajenación parcial, de la expropiación, de las aportaciones a las sociedades, de la venta de derechos etc”.⁸⁶

⁸⁶ Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio, versión abreviada 22 de julio de 2010, texto en español. (edición electrónica)

El gravamen que establezca el estado dependerá del motivo principal de la enajenación, por ejemplo: con motivo de la enajenación de bienes de capital, o las llamadas enajenación de bienes realizadas. No es muy común que se graven las plusvalías que no van acompañadas de la enajenación de los bienes de capital, porque mientras estos sigan con el propietario solo estarían plasmados en un documento.

El apartado 3 establece su aplicación siempre y cuando la empresa que enajena realice la explotación; una excepción sobre los buques y aeronaves que se explotan en el tráfico internacional y de las embarcaciones que se dedican a la navegación por aguas interiores. Si estos fueran enajenados solo deberán someterse a imposición en el estado donde se sitúe la dirección de la empresa que se dedica a la explotación de los mismos, en el supuesto de que esa dirección se sitúe a bordo de una embarcación o buque se aplicará el artículo 8, y como última opción mucho dependerá que criterios quieran seguir los estados contratantes que suscriben sus convenios.

2.3.2.3. Divergencias y convergencias entre estas tres rentas.

En este apartado se detallará por qué estas rentas conllevan los problemas de calificación fiscal entre ellas. Así por ejemplo: cuando se realiza un pago como contraprestación por la plena transmisión de un derecho, no se estaría refiriendo a una regalía, sin embargo si de por medio se encuentra la enajenación el problema que podría plantearse es que esa transmisión de derechos sean integrantes de algún elemento de propiedad detallado en la definición, como la concesión en exclusiva de todos los derechos sobre una propiedad intelectual durante un plazo limitado, o de todos los derechos sobre la propiedad en un área geográfica limitada. Además de ver las circunstancias concretas en cada caso, y dependiendo de la legislación nacional de los estados negociantes se tiene que considerar: si el pago es por la contraprestación de la enajenación de los derechos que constituyen un bien concreto y distinguible como en el

caso de los derechos limitados geográficamente, que temporalmente pueden ser pagos por beneficios empresariales art. 7, o ganancias de capital art.13, estas antes que regalías ya que cuando se enajena la propiedad de los derechos la contraprestación no considera efectuada por el uso de esos derechos. La naturaleza esencial de la enajenación no puede alterarse por la forma que adopte la contraprestación.

Cuando los pagos comprenden el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, están comprendidas dentro de los beneficios empresariales, sin embargo como ya se mencionó solo el MC-ONU las considera como regalías.

La concesión de películas cinematográficas es tratada como beneficios empresariales (art.7) y de actividades profesionales (art.9), pero si esas películas se proyectaran en salas de espectáculos como en la televisión serían regalías.

Los pagos realizados por la obtención de derechos exclusivos de distribución de un producto o un servicio principalmente para incrementar las ventas se enmarcan mejor en los beneficios empresariales, ejemplo: un distribuidor de mochilas, residente en un estado contratante, y paga una cierta cantidad de dinero a un fabricante de mochilas residente en otro estado contratante, como contraprestación por el derecho exclusivo de venta en el primer estado contratante de las camisas de marca confeccionadas en el extranjero por ese fabricante. El distribuidor residente no paga por el derecho de uso de la marca de fábrica o marca comercial con la que se venden las camisas; lo que obtiene es meramente el derecho exclusivo a vender en su Estado de residencia las mochilas que comprará al fabricante.

Cuando se consigna el desarrollo de un diseño, modelo o plano inexistente, no podríamos hablar de un pago por el “uso o la concesión de uso” ya que el pago es para el desarrollo de ese diseño, modelo o plano, el cual se enmarca en el artículo 7. Esto

varía si el titular de los derechos de autor de tales, diseños, modelos o planos los cuales son previamente desarrollados otorga a un tercero el derecho a modificarlos o reproducirlos, sin realizar ningún trabajo posterior, ese pago es por la concesión del derecho de uso de los planos constituiría una regalía.

El know-how, hace referencia a informaciones obtenidas previamente, situación parecida a los casos de la concesión de los diseños, modelos y planos toda vez que no se configurarán regalías cuando la información obtenida es nueva. El cedente que comunica el conocimiento (*know-how*) solo hace eso, no tiene la obligación de aplicar la fórmula, y de ser así sería una prestación de servicios que son regulados por los beneficios empresariales.

En el caso de las aplicaciones informáticas software si estas operaciones permiten al usuario descargar en su computadora productos digitales como imágenes, sonidos, o texto para su uso personal o disfrute, la contraprestación por estas últimas son para adquirir datos en forma de señal digital, entonces se regiría bajo los beneficios empresariales o ganancias de capital. El pago será regalía por la remuneración de la cesión del derecho a utilizar un derecho de autor inherente a un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad.

De todas estas circunstancias se concluye que existen operaciones que serán reguladas por otras rentas distintas a las regalías, sin embargo hay elementos tan sutiles que plantean esa dificultad al momento de casos prácticos, como se observó en la mayoría de los ejemplos las categorías con las que más se confunden las regalías son los beneficios empresariales y las ganancias de capital.

Es por esto que al análisis de la configuración de los cánones, de manera paralela es necesario referirnos a estas rentas, y distinguir ciertas características que si bien son

propias, en cada caso dependerán también de las circunstancias en las que se desarrollan y nos ayudan a focalizar elementos muy particulares de los cánones o regalías.

2.3.3. Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas

Como antecedentes podemos señalar que el 25 y 26 de junio de 1945 se aprueba la Carta Constitutiva de la ONU, la cual entra en vigor en el mes de octubre del mismo año. Se dice que entre los países asistentes participaron Bolivia y Ecuador.⁸⁷ El principal propósito de la ONU fue fomentar las relaciones entre estados, hallar soluciones a los problemas económicos sociales y culturales, y encontrar esa armonía que de alguna manera permite alcanzar propósitos comunes entre estados.

La ONU tiene órganos que conforman su estructura principal los que se encargan de los distintos trabajos para lograr los cometidos propuestos, es así que el 31 de mayo de 1951 la Resolución 378 (XIII) emitida por el Consejo Económico y Social, establece:

“se pone de relieve el derecho de gravar las rentas en el país de la fuente, debiendo adoptarse medidas para evitar la doble imposición en el país de residencia, y además la necesidad de que tales medidas sean adoptadas por medio de tratados bilaterales, todo ello para que los países en desarrollo sufran un sacrificio mínimo, ya de lo que trata es de fomentar su crecimiento económico”⁸⁸

Es por estas circunstancias que el MC-ONU ha sido aceptado últimamente en la suscripción de los distintos CDI que firman los estados en vías de desarrollo con los estados desarrollados, de la revisión de algunos CDI se establece que se encuentra un equilibrio y brinda la posibilidad de que las regalías se sometan a imposición en ambos países, Cesar Montaña al respecto señala

“A todas luces el modelo de la ONU, por un lado, enfatiza en los derechos de los países productores de la renta, mientras que en otro, restringe las circunstancias en las cuales sociedades de otro país pueden operar sin ser sometidas a imposición en el país de la fuente. También sus cláusulas permiten al país de la fuente imponer tasas de retención más altas sobre intereses, dividendos y regalías, que las que aplicaría el Estado de la residencia.”⁸⁹

⁸⁷ Montaña, “Manual de derecho tributario”, 162.

⁸⁸ Alegría Borrás, “La doble imposición: problemas jurídicos- internacionales”, en “*Manual de derecho tributario internacional*”, César Montaña Galarza, (Quito: Corporación Editora Nacional, 2006), 163.

⁸⁹ *Ibíd.*, 165.

El manejo de las regalías por el MC-OCDE implica siempre la imposición del criterio de residencia, sin embargo con el MC-ONU se ve una mayor flexibilidad para ambos países (*es por eso que el título es Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre doble imposición entre países desarrollados y países en vías de desarrollo*) que conllevan distintos criterios de imposición, ya que otorga la posibilidad de que esas rentas sean gravables de una manera compartida, un aspecto favorable es que sus cláusulas permiten al país de la fuente imponer tasas de retención alta sobre las regalías.

Dentro de las características de los bienes y derechos de los que derivan estas rentas podemos señalar que este modelo no permite la inclusión en la definición de regalías a los pagos que se realizan por el uso o derechos de uso de los intangibles derivados; es muy clara su redacción cuando considera que las regalías son los pagos recibidos por el *uso* o derecho de uso de *derechos* de autor, o de patentes, marcas, diseños y todos los derechos que conlleva en su definición. Así lo establece el artículo 12 y señala:

Artículo 12. 3). El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier caso pagadas por el uso o la concesión de uso de **derechos de autor** sobre las obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.⁹⁰

Colegimos que el MC-ONU al igual que el MC-OCDE han sido arquetipos con una gran influencia en los países para suscribir tratados internacionales, sin embargo debemos recalcar que en el presente análisis, la normativa vinculante para los Estados Miembros de la CAN son las Decisiones 40 y 578. Sin embargo en las últimas décadas los países andinos no siguen los lineamientos de las Decisiones, ya que adoptar el

⁹⁰ Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo, revisión 2010, texto en español. (edición electrónica).

criterio de fuente como tal, es una posición desfavorable si el estado en vías de desarrollo requiere inversores, por otro lado si se adopta el criterio de residencia se favorece al estado del inversor, generando pérdidas para el estado de fuente, de alguna manera el MC-ONU es como un punto de equilibrio tanto para el exportador como para el importador de estos bienes y servicios, incluso se podría decir que favorece más a los países en desarrollo sobre los ingresos generados por la inversión extranjera.

2.3.4. Otras alternativas para evitar la doble imposición internacional.

César Montaña Galarza agrupa a estas otras alternativas tomando en cuenta el origen o su esencia también denominado método, y señala al respecto

a) Según su *origen*, se clasifican en unilaterales y en convencionales; estas últimas a su vez se dividen en bilaterales o en multilaterales; estas medidas pueden originar exenciones o créditos, **b)** Según el *método*, tenemos el de exención, que puede ser simple (integral) y con progresión (calificada); y el de crédito (imputación), que puede ser integral, directo o indirecto, y ordinario, directo o indirecto. Bien podría añadirse una consideración adicional [...] Se trata de la que denominamos “medidas comunitarias”, que sirven para atenuar o eliminar la doble imposición internacional por medio del establecimiento de regímenes comunes o de otros para armonizar las leyes nacionales de la materia, que pueden adoptar la forma de disposiciones jurídicas de derecho comunitario originario o de derecho comunitario derivado.⁹¹

De la clasificación por el origen el método a utilizarse en las regalías estaría catalogado en las convencionales ya que los convenios de doble imposición son bilaterales, y mitigan este problema a través de sus cláusulas en la que se determina el derecho de gravar una determinada renta, siguiendo el MC-OCDE o MC-ONU los cánones y regalías estarán estipuladas en el art.12, por ejemplo: el CDI entre el Reino España y la República de Colombia⁹² de fecha 31 de Marzo de 2005, se sugiere la atribución al estado de residencia sin embargo se concede la aplicación de una tributación compartida, en el CDI firmado entre la República de Bolivia (actual Estado

⁹¹ *Ibíd.*,138.

⁹² Gobierno de España Ministerio de la Presidencia, Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado. http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Colombia/Colombia.shtml.

Plurinacional del Bolivia) y el Reino de España⁹³ de fecha 30 de Junio de 1997 conlleva el criterio de fuente, sin embargo deja la posibilidad de gravar en la residencia en algunos caso, en el caso del CDI de la República del Perú y la República de Chile⁹⁴, con fecha de aprobación de 11 de diciembre de 2012 en el que se establece el gravamen en el estado de residencia pudiendo también someterse en el estado de fuente de acuerdo a su legislación. Se evidencia por lo tanto de que los estados respecto a las regalías siguen el criterio de residencia pero lo complementan en algunos casos con el criterio de fuente.

Al respecto, Klaus Voguel señala “Los convenios de doble imposición por regla general, buscan mantener el principio de la tributación en el país de residencia para las rentas derivadas de regalías. [...] finalmente, es el país de residencia el que se ve afectado por los costos que implica el desarrollo de los intangibles de los cuales derivan las mismas”⁹⁵

Catalina Hoyos expresa “esta regla no es la general, y en la práctica se ha relativizado de una manera importante. [...] los suscritos entre países desarrollados y países en vías de desarrollo, tienden a permitir que tanto el país de la fuente como el de la residencia puedan reservarse el derecho a gravar las regalías sobre la base de unos límites porcentuales y bajo ciertas condiciones [...]”⁹⁶

Si bien es un argumento del país de residencia cuando señala que el gravamen de estas rentas le corresponde porque eroga más gastos en el desarrollo de los intangibles del cual derivan las regalías, se tiene que tener en cuenta que no se debe confundir la ganancia con el capital que uno invierte el cual es necesario, es más acorde seguir el

⁹³ Gobierno de España Ministerio de la Presidencia Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado <http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1998-28474>.

⁹⁴ https://www.mef.gob.pe/contenidos/.../Convenio_Peru_Chile_DT.pdf

⁹⁵ Klaus Voguel, “On Double Taxation Conventions”, en *Los cánones o regalías en los convenios de doble imposición*, Catalina Hoyos Jiménez, en Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (Colombia: Legis, 2006), 360.

⁹⁶ Hoyos, “Los cánones”, 361.

criterio de Hoyos porque al momento de la suscripción de los CDI, ambos estados negocian y si se niegan a ceder es una pérdida para ambos, por lo tanto es connatural que cada uno acepte determinadas ganancias para conseguir su propósito.

Otra alternativa que fue propuesta para evitar la doble imposición y que lamentablemente no dio buenos resultados es el mecanismo multilateral de la Convención Multilateral Unesco/OMPI⁹⁷, la que busca soluciones internacionales, y limita su aplicación a las regalías obtenidas por el derecho de autor. El presente convenio recibe críticas por contener dificultades⁹⁸; a pesar de eso las medidas contra la doble imposición que ofrece son las siguientes: a) Es un convenio exclusivo sobre los derechos de autor y conexos, siendo muy diferente al MC-OCDE y MC-ONU, b) actúa como un marco para la elaboración de los acuerdos bilaterales que contempla las intenciones y el ámbito de aplicación, pero deja en libertad a los países para adoptar las medidas pertinentes tanto bilaterales como unilaterales, c) conlleva el principio “soberanía fiscal e igualdad de derechos de los estados”, la que se cumplirá dentro del respeto de la soberanía fiscal del estado de procedencia y del estado de residencia, con igualdad de derechos para gravar.⁹⁹

En mi criterio, la adopción de ambos principios al momento de gravar las rentas podría ser algo muy positivo, porque existe un reconocimiento de igualdad hacia

⁹⁷ Desde que los primeros estudios fueron elaborados por la Sociedad de la Naciones (SN) a inicios de los años veintes del siglo pasado. Aparte del proyecto de Convención Multilateral de la SN, que posteriormente derivó en un MC bilateral, el origen de los estudios tendientes a encontrar una solución multilateral a los problemas vinculados con la doble tributación internacional de autores y artistas, responde a una ambiciosa tarea que fue emprendida inicialmente por la Organización de Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO) en 1952 y posteriormente se continuó por la Organización Mundial para la Propiedad Intelectual (OMPI). En, Esperanza Buitrago Díaz, “La Convención UNESCO-OMPI para evitar la doble tributación de las regalías por derechos de autor”, en *Estudios de derecho internacional tributario los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (Colombia: Legis, s/f), 510.

⁹⁸ Los problemas para articularlo con los tratados bilaterales, los riesgos de fraude y evasión fiscal, la dificultad para determinar el país de imposición, conciliar los intereses y alcanzar un consenso en varios problemas técnicos que se resuelven mejor con negociaciones bilaterales,[...] no existe ninguna respuesta a la posibilidad de establecer una medida particular de la carga impositiva de los autores individualmente considerados, tampoco sobre la compensación de las pérdidas, quedando sujetas al buen o al mal juicio del legislador o a lo que prevea el derecho interno o los TDI. *Ibíd.*, 517-521.

⁹⁹ Buitrago “La convención”, 536.

ambos estados sin importar si está en vías de desarrollo o no, sin embargo cuando la convención Multilateral deja abierta la posibilidad de que se acuda a la normativa interna nos encontramos ante una solución nugatoria ya que de ser así sería prescindible acudir al Convenio Multilateral.

Finalmente podemos señalar que existen diversos mecanismos para evitar la doble imposición sin embargo ninguno es satisfactorio al momento de gravar las rentas provenientes de las regalías o cánones, así “cuanto más perfecto intenta ser el método para evitar pérdidas, tanto sea para el contribuyente como para el Fisco, el mismo se convierte en muy complejo. No existe una solución única. Cada caso debe examinarse de manera general”¹⁰⁰

¹⁰⁰ Sergio Estivill, “Convenios y métodos para evitar la doble imposición”, en *Revista Jurídica Argentina La Ley*, (Buenos Aires: Fondo de Derecho y Economía, 2010), 1082.

CAPÍTULO III

RÉGIMEN JURÍDICO TRIBUTARIO DE LOS CÁNONES Y REGALÍAS EN EL DERECHO COMUNITARIO ANDINO.

3.1. Antecedentes de la Decisión 40 y Decisión 578 de la Comunidad Andina.

En Sudamérica por la iniciativa de algunos países que tenían como objetivo el crecimiento y la integración económica a través de soluciones transfronterizas subregionales de integración es que en fecha 16 de agosto de 1966 con la Declaración de Bogotá se establece una comisión encargada de los aspectos posibles para la consecución de esos fines. En respuesta, se suscribe el Acuerdo de Integración Subregional o Acuerdo de Cartagena de fecha 26 de mayo de 1969, entre las Repúblicas de Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú, con el nombre de Pacto Andino, y que posteriormente por la suscripción del Protocolo de Trujillo el cual entra en vigor en el año 1997 se reforma sustancialmente la estructura institucional del Pacto Andino convirtiéndolo en lo que actualmente se conoce como Comunidad Andina.

La Comunidad Andina para cumplir esos objetivos de integración de tipo comunitario está compuesta por órganos con diferentes funciones, dirigiéndose principalmente a fortalecer la integración de sus estados miembros. A la constitución de este conjunto de organismos se le denomina “Sistema Andino de Integración” SAI, el cual se articula de la siguiente manera:

Organizaciones intergubernamentales	Organizaciones comunitarias	Instancias de participación de la sociedad civil
Consejo Presidencial	Tribunal de justicia	Consejo Consultivo Empresarial
Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores	Parlamento Andino	Consejo Consultivo Laboral
Comisión de la Comunidad Andina.	Secretaría de la CAN	Consejo consultivo de Pueblos Indígenas
	CAF, Banco de desarrollo de América Latina.	Mesa andina para la defensa de los derechos del consumidor.
	Fondo Latinoamericano de Reservas	
	Organismo Andino de Salud.	
	Universidad Andina Simón Bolívar	

Cada componente del SAI tiene “diferentes funciones desde normativas y de direcciones políticas hasta judiciales, ejecutivas, deliberantes, sociales, financieras y educativas”¹⁰¹. De toda esa estructura estimaremos solamente al Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y al Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.

El primero compuesto por autoridades de cada estado miembro, los que además de coordinar la política exterior de los países miembros, la suscripción de acuerdos y convenios, pronuncian las Decisiones y Declaraciones.

Ahora bien, las Decisiones son consideradas normas jurídicas vinculantes¹⁰², con carácter supranacional¹⁰³ conformando el ordenamiento jurídico andino. Son varias Decisiones dentro de la normativa andina, sin embargo las que nos sirven de referencia son “las Decisiones 40 del Acuerdo de Cartagena (AC) y la 578 de la Comunidad Andina (CAN), ambas normas jurídicas se ocupan desde diferentes ópticas para proveer a los Estados Miembros mecanismos para luchar contra la doble tributación internacional y para prevenir la evasión fiscal.”¹⁰⁴

En esa búsqueda de fortalecer el proceso de integración, los estados miembros enfocaron determinadas políticas, mismas que necesitaban instrumentos jurídicos reguladores de actos suscitados principalmente en el ámbito económico como: el crecimiento económico por parte de los países en vías de desarrollo, la doble tributación, temas de inversiones, el manejo de rentas, etc., es así que se incorpora la Decisión 40.

Este instrumento jurídico fue promulgado durante el séptimo período de sesiones ordinarias, celebrado “entre el 8 y 16 de noviembre de 1971, que aprueba el Convenio

¹⁰¹ <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=4&tipo=SA&title=sistema-andino-de-integracion-sai>.

¹⁰² *Acuerdo de Cartagena*, art.24.

¹⁰³ <http://www.aduana.gob.bo/aduana7/content/comunidad-andina-can>.

¹⁰⁴ [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/C1B061CF70EA1AF9052578C0005BB74D/\\$FILE/2_memoria_jornada.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/C1B061CF70EA1AF9052578C0005BB74D/$FILE/2_memoria_jornada.pdf)

* <http://www.comunidadandina.org/Seccion.aspx?id=4&tipo=SA&title=sistema-andino-de-integracion-sai>.

para Evitar la Doble Tributación entre los Países Miembros en el anexo I y el Convenio para la Celebración de Acuerdos sobre Doble Tributación entre los Países Miembros y otros Estados ajenos a la Subregión en el anexo II”¹⁰⁵.

En ese entonces los estados miembros eran catalogados como “países pobres”¹⁰⁶ siendo esto el trasfondo la Decisión 40 evidencia su intención proteccionista al adoptar exclusivamente el criterio de imposición en la fuente; pero contrariamente fue muy criticada por la aplicación mínima incluso por parte de los estados miembros, “hasta el extremo de quedar rezagada por la inexistencia de mecanismos que contribuyan a flexibilizar la referida normativa”¹⁰⁷.

Es precisamente este criterio de fuente la principal limitación de la Decisión 40, ya que no daba las condiciones para negociar con países desarrollados o exportadores de capital y justamente en la búsqueda de ser más flexibles con los criterios atributivos de potestad tributaria es que el 5 de mayo de 2004 en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena No. 1063, se promulga la Decisión 578 denominada “Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.”¹⁰⁸

La Decisión 578 de la Comunidad Andina es una norma de derecho comunitario, tiene una aplicación directa para los países miembros: Bolivia, Colombia, Ecuador, y Perú, se identifica algunas innovaciones las que serán desarrolladas en los subtemas siguientes, sin embargo lo que se tiene que resaltar es que incluso en esta nueva normativa supranacional se mantiene el principio de fuente, al igual que la Decisión 40.

¹⁰⁵ César Montaña Galarza, “La Decisión 40 y 578 sobre doble tributación en la Comunidad Andina” en *Memorias de las Primeras Jornadas Bolivianas de derecho tributario*, Superintendencia Tributaria de Bolivia, 153. <http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechoTributario.pdf>.

¹⁰⁶ *Ibíd.*

¹⁰⁷ Alfredo Lewin Figueroa, Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos, Informe final de Consultoría, SG/dt 77 de 03 de noviembre de 1999, Secretaría General de la Comunidad Andina, (Bogotá: 1999). <http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.PDF>.

¹⁰⁸ Montaña, “La Decisión 40 y 578”,158.

El órgano jurisdiccional de la Comunidad Andina es el encargado de la “interpretación, aplicación y dirimencia de conflictos que pudieran suscitarse a la hora de aplicar las normas”¹⁰⁹. Actúa de manera conjunta con los demás órganos que buscan el fortalecimiento de la integración subregional.

A pesar de la importancia que conlleva el Tribunal de Justicia de la CAN, en el Acuerdo de Cartagena de 1969 no fue considerado como tal. Francisco Javier Chacón, al respecto señala:

Sin embargo, el TJCAN no fue contemplado cuando se creó el Acuerdo de Cartagena en 1969, pero su necesidad se fue haciendo patente en la medida en que el proceso avanzaba hacia formas más evolucionadas y complejas. Así, surge un primer esfuerzo por crearlo, pues en el año de 1972, la entonces Junta del Acuerdo, elabora un documento titulado «Bases de un tratado para la Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena», pero su discusión fue postergada. Posteriormente, en el año de 1977, se inició formalmente el proceso de negociación del Tratado, hasta que, el 28 de mayo de 1979, fue suscrito el Tratado que crea el Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, órgano que empezó sus actividades en enero de 1984.¹¹⁰

Se señaló precedentemente los antecedentes y la evolución de estos organismos internacionales aunque sea de manera somera, para la ubicación de la fuente e incorporación de las Decisiones 40 y 578 de la Comunidad Andina y del Tribunal de Justicia Andino de la CAN, como órgano jurisdiccional encargado de la aplicación e interpretación del derecho comunitario.

3.2. Los cánones o regalías en la Decisiones 40 de la Comunidad Andina.

Ya habíamos señalado que la Decisión 40 seguía el criterio de imposición en la fuente gravando las rentas que se producían dentro de su territorio jurisdiccional y que no daba lugar al gravamen de las rentas en el país de residencia, o las que se generaran en el exterior, no considera ni la nacionalidad o residencia de los países exportadores.

Al respecto Alfredo Lewin Figueroa estima lo siguiente:

Es peculiar de las regalías que conlleven la dificultad sobre su definición, claro ejemplo es que no existe una armonización por parte de los estados, y que en muchos casos su

¹⁰⁹ http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/18023/1/art5_am_n9.pdf

¹¹⁰ http://www.saber.ula.ve/bitstream/123456789/18023/1/art5_am_n9.pdf

definición es tan amplia que podría encerrar otro tipo de rentas, este campo de dificultad se presenta de la misma manera en los estados miembros firmantes de la Decisión 40, principalmente entre las regalías y asistencia técnica. Sobre el criterio para el gravamen de sus rentas que adopta las Jornadas Latinoamericanas de Caracas plantea como una ayuda la posición intermedia en la que no se pueda limitar solamente al gravamen de fuente.¹¹¹

Se observa que el adoptar el criterio de fuente que somete a imposición a las regalías conlleva algunas críticas, por ejemplo Bolivia sostenía que “la Decisión 40 es de gran ortodoxia pero de escasa flexibilidad; que lo referente a intereses, regalías y dividendos son temas difíciles de armonizar y que no existe legislación detallada sobre la regulación de conflictos”.¹¹²

Sobre los elementos sustanciales en la configuración de los cánones o regalías autores como Alejandro García Heredia advierte: “en el modelo andino el concepto de canon está sometido a dos requisitos que también figuran en las definiciones estudiadas: la cesión de uso por oposición a la transmisión de propiedad y la presencia de una serie de intangibles”¹¹³. Así la cesión de uso, es un elemento crucial en la formación de estos pagos y justamente por eso es que se la utiliza en un aspecto negativo, es decir, en contraposición a la transmisión de propiedad. Lo mismo ocurre con la manifestación de los elementos de uso en el que se enmarcan los derechos de autor o propiedad intelectual, propiedad industrial y el *know-how*.

Bajo el enfoque de esta normativa supranacional, la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, no generarían regalías, a diferencia del MC-OCDE que consideró a estos bienes como generadores de regalías hasta el año 1992, posteriormente los excluye de su definición estimándolas como generadores de beneficios empresariales.

¹¹¹ *Ibíd.*, 23-24.

¹¹² José Vicente Troya Jaramillo, “La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina” en *Curso de derecho tributario internacional Tomo II*, Victor Uckmar, coordinador, (Bogotá, Colombia: Temis, 2003), 368-369.

¹¹³ García, “Los cánones y regalías”, 60.

Así versaron innumerables críticas sobre el criterio de imposición porque sostenía con un ímpetu significativo el criterio de fuente, afirmando que las rentas eran gravables solo en el territorio de un país miembro. Es justamente por ese criterio de imposición que pocos tratados se habían negociado bajo ese esquema, y la rigidez del criterio fuente habría resultado como una de las causas para que la Decisión 40 sea considerada como “desactualizada y rudimentaria.”¹¹⁴

Peter Byrne, resalta que la Decisión 40 restringe la tributación al país de origen o fuente de renta, que este modelo repetiría básicamente la ley interna de los países, no es tan amplio como los MC-OCDE y ONU, pero esto no significa que no contenga logros, ya que facilitaría la cooperación entre administraciones tributarias.

En respuesta a estas observaciones sobre todo por el adoptado criterio de imposición, en el año 1998 en Santa Cruz de la Sierra Bolivia, los expertos llegan a un consenso generalizado sobre la necesidad de actualizar la Decisión 40, y después de varias sesiones ordinarias, surge la Decisión 578, derogando la Decisión 40.

Al respecto hay distintas posiciones algunos autores como Adrián Rodríguez-Piedrahíta señala “esta Decisión deroga respecto de los hoy 5 Países Miembros de la CAN la Decisión 40 de 1971 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena ¹¹⁵, considerándola como un nuevo régimen. En otra posición José Vicente Troya Jaramillo establece que se da una derogación orgánica¹¹⁶:

No se puede afirmar que la Decisión 578 deroga de modo expreso la Decisión 40. No aparece tal designio de su propio texto, lo que comportaría una derogación expresa.

¹¹⁴ Figueroa, “Actualización de la Decisión 40”, 9.

¹¹⁵ Adrián F. Rodríguez-Piedrahíta, “Régimen andino para evitar la doble tributación: una aproximación a la Decisión 578”, en *Estudios de derecho internacional tributario, Los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, (Colombia: Legis, 2006), 630.

¹¹⁶ La Corte Constitucional de Colombia señala que la derogación orgánica es cuando la nueva ley regula integralmente la materia, que en términos de la Corte Suprema de Justicia supone “que la nueva ley realiza una mejora en relación con la ley antigua; que aquella es más adecuada a la vida social de la época y que, por tanto, responde mejor al ideal de justicia, que torna urgente la aplicación de la nueva ley; [...] que por lo mismo debe ser lo más amplia posible para que desaparezcan las situaciones que el propio legislador ha querido condenar y evidentemente arrasó con la ley nueva. Colombia, Corte Constitucional de Colombia, *Sentencia C-901/2011*. <http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-901-11.htm>

Podría entenderse que, respecto de determinados puntos, se da una derogatoria tácita, cuando la solución plasmada en un texto difiere de la anterior. Globalmente cabría sostenerla derogatoria orgánica en mérito de la cual se sustituye un texto por otro, el de la Decisión 40 por el de la Decisión 578.¹¹⁷

Según la posición de César Montaña:

Una reciente normativa denominada Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, fue adoptada mediante la Decisión 578 de la Comisión de la Comunidad Andina ... este régimen constituye normativa (derecho comunitario derivado) común en todo el territorio comunitario, según nuestro criterio complementaria y no sustitutiva de la contemplada en la Decisión 40 Anexo I.¹¹⁸

Cerraremos esta parte, resaltando dos posiciones: la de José Vicente Troya Jaramillo cuando menciona que por la “mora de ser actualizada”¹¹⁹ la decisión 578 contiene innovaciones que se adecuan a los requerimientos de las transacciones contemporáneas, y lo señalado por César Montaña, cuando la Decisión 578 no sustituiría a la Decisión 40 mas bien actuaría como complementaria al contenido en el Anexo I de dicho régimen. Tal vez por eso varios autores hacen mención a ambas normativas, incluso la misma Decisión 578 incluye en sus disposiciones a la Decisión 40. Así se adecuaría al artículo 30 de la Convención de Viena en su numeral 3, existiendo compatibilidad entre las dos decisiones, y más aun sin mediar los elementos del artículo 59 referentes a la terminación de un tratado.

3.3. Los cánones o regalías en la Decisión 578 de la Comunidad Andina.

La Decisión 578 define lo que debe entenderse por regalía en su artículo 2 inciso i) incluyendo nuevos elementos y excluyendo otros que estaban considerados en la anterior normativa, sobre estos nuevos elementos Adrián Rodríguez-Piedrahita, considera:

“la inclusión y exclusión de conceptos es innecesaria, por ser enunciativos, y que el término regalía actúa como cualquier beneficio económico en dinero o en especie por el uso o derecho al uso de cualquier tipo de intangible (excepto los servicios que de acuerdo con la definición internacional hacen parte de los intangibles, pero en esta

¹¹⁷ Troya, “Estudios de derecho”, 148.

¹¹⁸ Montaña, “Manual de Derecho”, 174.

¹¹⁹ Rodríguez-Piedrahita, “Régimen andino”, 629.

decisión son tratados por otros artículos)[...] la Comisión de la Comunidad Andina ha debido limitarse a referirse a cualquier tipo de intangible sin entrar a listar alguno de ellos”.¹²⁰

Para tener una percepción más objetiva, el siguiente cuadro ilustrará las inclusiones que presenta la Decisión 578 y que difiere de la Decisión 40; esto nos permitirá elucidar la real magnitud de estos postulados.

Decisión 40 de 28 de Enero, 1975	Decisión 578 de 4 de Mayo, 2004
<p>Art.2 Definiciones Generales</p> <p>i) El término "regalía" se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o por el <i>privilegio</i> de usar derechos de autor, patentes, dibujos o modelos industriales, procedimientos o fórmulas exclusivas, marcas u <i>otros bienes intangibles de similar naturaleza</i>.</p>	<p>Art.2. Definiciones Generales.</p> <p>i) El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso <i>o el derecho de uso de bienes intangibles</i>, tales como marcas, patentes, <i>licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos</i> de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular <i>los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales</i> previstos en la Decisión 345 y <i>los derechos de autor y derechos conexos</i> comprendidos en la Decisión 351.</p>
<p>Exclusión de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Dibujos o modelos industriales - Procedimientos o fórmulas exclusivas 	<p>Inclusión de:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Licencias. - Conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos (know-how). - Derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales. - Derechos de autor y derechos conexos (intangibles derivados).
<p>Artículo 9.- Regalías derivadas de la utilización de patentes, marcas y tecnologías</p> <p>Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados u otros bienes intangibles de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros sólo serán gravables en ese País Miembro.</p> <p>No se dice nada sobre el <i>derecho de uso</i></p>	<p>Artículo 9.- Regalías.</p> <p>Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el <i>derecho de uso</i> del bien intangible.</p>

¹²⁰ *Ibíd.*, 629.

* Decisión 40 de la CAN. Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.

* Decisión 578. Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal.

Podríamos resaltar que la Decisión 578 utiliza de manera más apropiada al definir el *derecho* de uso, dejando de lado la expresión *privilegio* como se encontraba definida en la Decisión 40. Así también, en este nuevo planteamiento que incluye otros conceptos que antes no estaban contemplados, produce una actualización a medias, si bien la Decisión 40 no contenía los derechos de uso como por ejemplo de las variedades vegetales, conllevaba una “cláusula general de salvaguarda refiriéndose a otros bienes intangibles de similar naturaleza”¹²¹, en la que se acobijaban los demás intangibles que no estaban expresamente mencionados. Ahora bien, más allá de que esos elementos sean innecesarios o no, lo que genera atención es la amplitud en su definición como por ejemplo la inclusión los intangibles originarios, o los derechos derivados de los intangibles originarios y a los llamados intangibles derivados, que hacen referencia a ser bienes intangibles producto de los derechos del intangible originario, situación que no acaece en los demás modelos de convenio por la sola adopción de los intangibles originarios.

La inclusión de los intangibles derivados es algo muy peculiar de la Decisión 578, por ejemplo los pagos por el uso o adquisición de copias de ciertas obras como las de *software* para un uso personal serían estimadas como regalías. No debemos olvidar que en los otros modelos de convenio los pagos comprendidos por las necesidades personales son considerados como beneficios empresariales, al respecto Hoyos señala “los mismos deberían ser considerados rentas ordinarias provenientes de beneficios empresariales que deberían tributar en el país de residencia,”¹²² algo que no sucede con la normativa de tipo comunitaria.

En la vastedad de la definición de regalías adoptada por la Decisión 578 encontramos dos posiciones completamente contrapuestas, por un lado Hoyos critica

¹²¹ García, “Los cánones y regalías”, 61.

¹²² Hoyos, “Los cánones”, 380.

esa amplitud y señala “El problema, no obstante, es que cuando se acude a la norma que define lo que debe entenderse por regalía [...] encontramos que su concepto es tan amplio, que parecería cobijar todas las operaciones que retribuyan al uso de intangibles”¹²³. En contraposición, encontramos a Alejandro García Heredia quien sostiene

En este caso la enumeración de los elementos que puede dar lugar a un canon es mucho más concreta, basta con reparar la mención expresa que se realiza sobre los derechos de variedades vegetales y de los derechos conexos al lado de los derechos de autor. Se trata de una definición que entra en un grado de detalle que no existe en el ámbito de la OCDE. Consideramos adecuada la mención que expresa el ámbito andino, pues no es de extrañar que pudiera plantearse algún problema entre los países de la OCDE en relación con determinados bienes o derechos que no están expresamente recogido en el concepto canon. Por esta razón consideramos aclaratorios unos pequeños comentarios de la OCDE en los que se pusiera expresamente de manifiesto que el concepto de canon también abarca en el ámbito de la propiedad industrial, las variedades vegetales y nuevos derechos que pudieran surgir próximos a las patentes, tales como los derechos sobre topografías de productos semiconductores¹²⁴

La posición de muchos comprendidos en el tema sobre la amplitud de los elementos que componen la definición sobre el derecho de uso de los elementos de los que derivan las regalías, da lugar a que se catalogue como un aspecto muy controversial y confuso, justamente a la hora del análisis esa amplitud en el concepto suele resultar insondable al momento de resolver casos prácticos, principalmente por esa variedad y por la naturaleza de cada una de ellas y mas aún por provenir de intangibles no se realizaría una debida caracterización y calificación resultando el gravamen por otro tipo de rentas. Al respecto Hoyos señala “la mayoría de los convenios de doble imposición se han cuidado de que dentro de la noción regalía no queden comprendidos los pagos por el uso o el derecho de uso de los *intangibles derivados* de los derechos de autor”¹²⁵, situación que sería catalogada dentro de los beneficios empresariales.

De todo esto colegimos, que la variación sustancial entre ambas decisiones comunitarias es somera, lo relevante se presenta frente a otros modelos de convenio

¹²³ Ibíd, 381.

¹²⁴ García, “Los cánones o regalías”,

¹²⁵ Hoyos, “Fundamentos para el estudio”, 661.

como el MC-OCDE, MC-EE.UU, MC-ONU, porque todas incluyen el *uso o el derecho de uso de los derechos de autor*, a diferencia de la Decisión 578 que refiere a *cualquier intangible*.

La cláusula de jurisdicción tributaria que adopta este mecanismo de regulación es el criterio de fuente, manteniendo la postura de la Decisión 40; en otro tipo de rentas se aplicará el criterio de domicilio o residencia, excepciones en las que no se enmarcan las regalías. Renée Antonieta Villagra, manifiesta “la realidad ha demostrado que ningún país miembro ha podido celebrar convenios con terceros países utilizando ese modelo tipo. Los casos en que Bolivia, Ecuador, Perú y Venezuela han suscrito acuerdos para evitar la doble imposición han sido sobre la base de los Modelos de la OCDE y ONU”¹²⁶. En esta misma línea el criterio de imposición incluso es valorada como negativa por autores como José Vicente Troya quien considera: “la rotundidad con la que se defiende este principio es un obstáculo para las relaciones fiscales con terceros estados.”¹²⁷

Habíamos señalado previamente que la cesión de uso que manifiesta la normativa andina es similar a los otros modelos de convenios porque es en contraposición a la transmisión de propiedad, sin embargo el MC-EE.UU conlleva a la enajenación como una excepción siempre y cuando las regalías provengan de la productividad uso y transmisión, esta excepción no se contempla en la normativa jurídica de la CAN, dado que en la enajenación de intangibles se estimará a los beneficios empresariales del artículo 6 y las ganancias de capital del artículo 12, siendo estas últimas especiales y de aplicación preferente. Si la renta generada no pudiera enmarcarse a lo señalado por las

¹²⁶ Renée Antonieta Villagra Cayamana, “La red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países de Sudamérica”, en *La Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, (Madrid: Centro de Estudios, 2010),1385.

¹²⁷ José Vicente Troya Jaramillo, “La Fiscalidad Internacional en la Comunidad Andina”, en *Fiscalidad Internacional*, Alejandro García Heredia, 60.
<http://books.google.com.ec/books?id=rZbYWOC74TQC&pg=PA60&dq=regalías+o+canones+bienes+intangibles&hl=es&sa=X&ei=D6O5UpGtDLsATrYKgDA&ved=0CBkQ6AEwAA#v=onepage&q&f=true>

ganancias de capital se ajustarían al artículo 6 según el cual *los beneficios resultantes de las actividades empresariales sólo serán gravables por el país miembro donde estas se hubieren efectuado*, en ambos casos no existe una posibilidad de adecuación al artículo 9 referente a las regalías.

En el supuesto en que dos Estados Miembros de la CAN participan de un negocio jurídico nos encontraríamos con el problema de fuente-fuente, en este caso siguiendo el artículo 9 se determinará la fuente de la renta, es decir las regalías tendrían fuente en el país de utilización, así el otro estado miembro deberá exonerar las rentas por esa fuente productora y el derecho de uso.

Previamente a finalizar me permitiré mencionar la opinión de César Montaña que establece:

No es posible trasladar para su aplicación en nuestro medio ningún modelo de tratado que obedezca a diferentes realidades de un país o grupo de países ajenos a la subregión, [...] nos sometería a un sistema totalmente ajeno, extraño, y difícil de asimilar y sobre todo dejaría en tela de juicio nuestra capacidad de generar soluciones propias, y actuales a problemas estructurales.¹²⁸

Esto en el sentido de que existen críticas a ambas normativas ya sea por el criterio de fuente y la amplitud en la definición de regalía al considerar dentro de ellas a los intangibles derivados y no a los intangibles originarios como consideran otros modelos, debemos reconocer que los países miembros poco o nada han utilizado estas disposiciones en los negocios jurídicos, siguiendo los lineamientos del MC-ONU, o incluso el MC-OCDE.

Al respecto, la autora peruana Renée A. Villagra señala “en virtud de lo previsto por la Decisión 578, es saludable la no interferencia de la CAN en las relaciones para evitar la doble imposición de sus países miembros frente a terceros; en todo caso, la

¹²⁸ Montaña, “Manual de Derecho”, 183.

realidad ha demostrado que en el intento de hacerlo a través del anexo II de la Decisión No.40 fue un total fracaso”¹²⁹.

Si bien está claro que la adopción del criterio de fuente en las Decisiones 40 y 578 muestra la intención de favorecer a los estados importadores de capital debido a que el país de residencia podría negar la posibilidad de gravar rentas; no se debe olvidar que al momento de suscribir un acuerdo fiscal “para la negociación un estado se presenta como un sujeto de derecho internacional igual a cualquier otro de este sistema jurídico, así frente a los países desarrollados habrá la opción de lograr paralelamente ciertos beneficios a cambio de otros sacrificios, dependiendo de la negociación”¹³⁰, esto nos conduce a no encerrarnos de manera arraiga que el criterio de fuente es el motivo para considerarse insuficiente a la hora de regular transacciones jurídicas.

Así también, se debe dejar de pretender encontrar respuestas en otros sistemas o modelos de convenio por la ineficiencia de la normativa comunitaria, sin olvidar que el órgano competente es el Tribunal de Justicia Andino, el cual hasta la fecha no ha emitido pronunciamiento alguno sobre el criterio de imposición vigente inaplicado por los estados miembros, pese a ser de carácter inmediato y obligatorio.

3.3. Los convenios de doble imposición suscritos por los Estados Miembros de la Comunidad Andina.

El reconocimiento de validez y la importancia de los convenios internacionales, por parte de los estados en la regulación de los negocios internacionales transfronterizos, y el tratamiento de distintas rentas entre ellas a las regalías es algo irrefutable. Así por ejemplo, sobre la prelación normativa interna boliviana hace referencia la Ley 2492 de 2.08.2003 en su artículo 5, lo mismo sucede con el Código Tributario Peruano aprobado por Decreto Supremo No. 135-99-EF en su norma III

¹²⁹ Villagra, “La red de convenios”, 1389.

¹³⁰ Montaña, “Manual de Derecho”, 183.

literal b), el Estatuto Tributario Colombiano; en ese contexto para analizar cuál es el lineamiento que siguen los Estados Miembros de la Comunidad Andina a continuación examinaremos los convenios de Doble imposición que fueron suscritos con terceros países.

El Estado Plurinacional de Bolivia tiene firmado ocho instrumentos internacionales, por ejemplo con la República de Argentina, ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Decreto Supremo No.14291 de 17 de enero de 1977, con la República Federal de Alemania, ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No. 1462 promulgada en 18 de febrero de 1998, con el Reino de España, ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No. 1816 promulgada el 16 de Diciembre de 1997, con la República de Francia, ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No. 1655 promulgada el 31 de julio de 1995, con el gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No. 1643 promulgada el 11 de julio de 1995, con el gobierno del Reino de Suecia, ratificado por el gobierno de Bolivia mediante Ley No. 1645 promulgada el 13 de Julio de 1996,¹³¹ la Decisión 40 y la Decisión 578 ambos para los Estados Miembros de la CAN y para la tributación de estos con estados ajenos a la subregión, siendo la Decisión 578 una de las últimas normativas internacionales adoptada por el Estado Plurinacional de Bolivia.

Bolivia- Argentina

*Art.9. Las regalías derivadas de la utilización de marcas, patentes, conocimientos técnicos no patentados y otros bienes intangibles de similar naturaleza, en el territorio de uno de los Estados Contratantes sólo serán gravables en ese Estado Contratante.*¹³²

Bolivia- España

Art.12. 1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en el Estado

¹³¹ Montaña, “Manual de Derecho”, 282-283.

¹³² <https://www.afip.gob.ar/institucional/Documentos/acuerdos/BOLIVIA.htm>.

*contratante del que procedan, de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por 100 del importe bruto de las regalías si el perceptor de las mismas es el beneficiario efectivo.*¹³³

La República de Colombia a la fecha cuenta con 7 convenios de doble imposición vigentes entre estos tenemos a la Decisión 40, La Decisión 578, con la República de España realizado en Bogotá el 31 de marzo de 2005, entrando en vigor el 23 de octubre del 2008, con Chile, con Suiza, con Canadá, y con México firmado en fecha 13 de agosto del 2009, aprobado en fecha 7 de septiembre de 2010 siendo declarado exequible por la Corte Constitucional Colombiana la Ley 1568 de 2012 de fecha 2 de agosto de 2012, y otros 12 convenios que se encuentran en etapa de negociación a la fecha.

Colombia- España

Art.12.1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

*2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el Estado contratante de donde procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los cánones o regalías es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del 10 por 100 del importe bruto de los cánones o regalías.*¹³⁴

Colombia-Chile

Art. 12. 1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

*2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el Beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 10 por Ciento del importe bruto de las regalías.*¹³⁵

Ecuador es uno de los países que cuenta con más convenios de doble imposición a la fecha en un total de 14, con la República Federal de Alemania, con R.O. 493 de 5 de agosto de 1986, con la República Federal del Brasil, con R.O: 865 de 2 de febrero de 1988; con la República de Italia, con R.O. 407 de 30 de marzo de 1990; con la

¹³³ Gobierno de España, Agencia Tributaria.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml.

¹³⁴ *Ibíd.*

¹³⁵ <http://www.ifacolombia.co/pruebas/index.php/informacion/convenios>.

República de Francia, con R.O. 34 de 25 de septiembre de 1992; con el Reino de España, con R.O.34 de 25 de septiembre de 1992; con el Gobierno de Rumania, con R.O.785 de 20 de septiembre de 1995; con la Confederación de Suiza, con R.O. 178 de 5 de mayo del 2000; con los Estados Unidos Mexicanos, con R.O. 281 de 9 de marzo del 2001; con el Gobierno de Canadá, con R.O.484 de 31 de diciembre del 2001; con el Gobierno de Chile, con R.O. 293 de 16 de marzo del 2004; con el gobierno del Reino de Bélgica, con R.O. 312 de 13 de abril del 2004¹³⁶; con la República del Uruguay, con R.O. 885 de 4 de febrero de 2013¹³⁷ y con la República de Corea del Sur, con R.O.095 de 2013.¹³⁸

Ecuador- España.

Art. 12.1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado Contratante y pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado y según la legislación del mismo.

2. Sin embargo, estos cánones también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero, en este caso, el impuesto así establecido no puede exceder del 10 por 100 del importe bruto de dichos cánones.¹³⁹

Ecuador- Paraguay.

Art.12. 1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo dichas regalías pueden someterse también a imposición en el Estado contratante del que procedan y según la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de las regalías es residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 10 por ciento del importe bruto de las regalías por el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos;

b) 15 por ciento el importe bruto de las regalías en todos los demás casos.¹⁴⁰

¹³⁶ Troya, “Estudio de Derecho”, 112.

¹³⁷ <http://www.cip.org.ec/attachments/article/583/REGISTRO%20OFICIAL%20No%20885.pdf>

¹³⁸ [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CDI-entre-Ecuador-y-Corea/\\$File/CDI-entre-Ecuador-y-Corea.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CDI-entre-Ecuador-y-Corea/$File/CDI-entre-Ecuador-y-Corea.pdf).

¹³⁹ Gobierno de España, Agencia Tributaria.

http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana.shtml.

¹⁴⁰ www.parlamento.gub.uy/htmlstat/pl/convenios/conv-ap-108995.htm

Los convenios de doble imposición firmados por Perú son con Suecia en el año 1968; con Canadá con R.L. 27904; Chile con R.L. 27095¹⁴¹; Brasil con R.L. 29233¹⁴²; la República de Corea con R.L. 30140; la República Portuguesa con R.L. 30141; la Confederación Suiza con R.L. 30143; Estados Unidos Mexicanos con R.L.30144¹⁴³; y las Decisión 40 y 578 de la Comunidad Andina.

Perú- Chile

Art.12. 1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no excederá del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.¹⁴⁴

Perú- Canadá

Art.12. 1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente de otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo es residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no puede exceder del 15 por ciento del importe bruto de las regalías.¹⁴⁵

De los ejemplos citados sobre los convenios bilaterales de doble imposición firmados por los Estados Miembros de la CAN con países no miembros se evidencia que excepcionalmente Bolivia es el único país que propugna el criterio de imposición en la fuente tal como establece la normativa andina.

¹⁴¹ <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0392006.htm>

¹⁴² http://portal.andina.com.pe/edpespeciales/2011/Convenio_Peru_Brasil.pdf

¹⁴³ <http://blog.pucp.edu.pe/item/181531/cu-ndo-entran-en-vigencia-los-convenios-para-evitar-la-doble-imposici-n>.

¹⁴⁴ https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf

¹⁴⁵ https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Canada_DT.pdf

CAPÍTULO IV.

ELEMENTOS JURÍDICOS COMPARADOS SOBRE CÁNONES O REGALÍAS EN LAS LEGISLACIONES NACIONALES DE LOS ESTADOS MIEMBROS DE LA COMUNIDAD ANDINA

En este tópico analizaremos cual es la regulación normativa de estas rentas en las legislaciones internas de los Estados Miembros de la CAN¹⁴⁶, para posteriormente revelar si esas premisas están acorde a lo señalado por la doctrina, y si los sistemas tributarios internos tienen por lo menos el intento de una armonización en el manejo de estas rentas dentro del marco supranacional de la CAN o si por el contrario sus postulados siguen directrices que no son acordes con la realidad andina.

4.1. El concepto de regalía en la legislación interna de los Países Miembros de la CAN.

Mal haríamos con este trabajo en intentar establecer definiciones encontradas en las normas internas de cada estado, cuando en la realidad solo se limitan a referirse a la tarifa de retención en la fuente, las deducciones, la descripción de las reglas territoriales y de cómo se constituyen en un ingreso de fuente ya sea boliviana, colombiana, ecuatoriana y peruana.

Al respecto, en las resoluciones sobre tributación de intangibles emitida en las XXVI Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, llevadas a cabo en Santiago de Compostela, España en el año 2012, concluye que :

[...] El género «intangible», como bien, recurso o activo, no se define en ninguna legislación tributaria latinoamericana, de forma que tenga una noción omnicompreensiva de todas sus modalidades. El momento es de adaptación de todos los ordenamientos a la tributación de los intangibles, mediante leyes de incentivo a la innovación tecnológica, perfeccionamiento de los tratados y la legislación nacional, como los métodos de precios de transferencia o la propia calificación de cada modalidad y adhesión a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) [...] ¹⁴⁷.

¹⁴⁶ Nota aclarativa. La concepción de regalías por los países de la Comunidad Andina se germinará por orden alfabético, resultando: Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú.

¹⁴⁷ Instituto Latinoamericano de derecho tributario ILAD, “XXVI JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO”, en *Resoluciones Tema 2: Tributación de*

Así pues, pareciera que somos reacios al hablar del concepto preciso de cánones o regalías como tal, porque se constata que ninguna normativa fiscal de los Países Miembros de la CAN abarca una definición “omnicomprensiva de todas sus modalidades”¹⁴⁸.

4.2. Análisis comparado del tratamiento impositivo de las regalías.

A continuación hacemos una revisión de las leyes más relevantes que hacen referencia a las regalía y su a la regulación normativa dentro de los Estados Miembros de la Comunidad Andina.

4.2.1. Bolivia.

En *Bolivia* se postula el principio de imposición en la fuente mediante el artículo 42 de Ley 843¹⁴⁹, llegando a constituirse utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes, situados, colocados o utilizados económicamente dentro del estado; y de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, no se toma en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.

El Reglamento al Impuesto a las Utilidades, Decreto Supremo No. 24051 señala que, en general y sin perjuicio de las disposiciones especiales de la ley de IUE, son también utilidades de fuente boliviana “las regalías producidas por cosas situadas o derechos utilizados económicamente en la República.”¹⁵⁰

Se entiende por utilidad neta imponible a la resultante de deducir de la utilidad bruta, los gastos necesarios para su obtención y conservación de la fuente. De tal modo

Intangibles, (Santiago de Compostela, España – 2012)

<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

¹⁴⁸ <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

¹⁴⁹ Bolivia, Asamblea Legislativa, *Ley 843 dispuesto por Decreto Supremo 27947*, (Bolivia, 20 de diciembre, 2004).

¹⁵⁰ Bolivia, *Reglamento al impuesto a las Utilidades Empresariales, Decreto Supremo 24051*, art. 4.

que a los fines de la determinación de la utilidad neta sujeto a impuesto, como principio general, se admitirán como deducibles todos aquellos gastos que cumplan la condición de ser necesarios para la obtención de la utilidad gravada y la conservación de la fuente que la genera.

El Decreto Supremo No.24051¹⁵¹ señala que en la deducción de algunos gastos efectivamente pagados o devengados a favor de terceros, las empresas tienen el derecho de incluir a las regalías como deducciones cualquiera sea la denominación que acuerden las partes, percibidas en efectivo o en especie, que se originen en la transferencia temporaria de bienes inmateriales tales como derechos de autor, patentes, marcas de fábrica o de comercio, formulas, procedimientos secretos, y asistencia técnica, para la deducibilidad de gastos estos bienes intangibles deben estar vinculadas con la actividad gravada y deben ser respaldadas con documentos originales por las empresas.

En el caso de agencias y similares domiciliadas en el país de empresas extranjeras que se dediquen a actividades parcialmente realizadas en Bolivia, se presume sin admitir prueba en contrario, que el diez y seis por ciento (16%) de los ingresos brutos obtenidos en el país constituyen rentas netas de fuente boliviana gravadas por el impuesto. Sobre dicho importe se aplicará una alícuota del 25 %¹⁵², dentro de estos supuestos se incluyen a productores, distribuidores y otros proveedores de películas cinematográficas, videos, tapes, cintas magnetofónicas, discos fonográficos, matrices y otros elementos destinados a cualquier medio comercial de reproducción de imágenes o sonidos: los ingresos brutos percibidos por concepto de regalías o alquiler de los mencionados elementos.

Así el Estado Plurinacional de Bolivia mantiene en su legislación el principio de imposición en la fuente, de esa manera se consideran utilidades a los pagos periódicos

¹⁵¹ Bolivia, *Reglamento al impuesto a las Utilidades Empresariales, Decreto Supremo 24051*, art.10.

¹⁵² *Ibíd.*, art. 42.

por la cesión de uso de uno de los derechos de autor, la tarifa de retención sobre regalías es del 25 %¹⁵³, utilizados dentro del territorio, no se toma en cuenta la nacionalidad, domicilio, o residencia del titular, o de los sujetos partes del contrato ni el lugar de celebración del mismo.

Es manifiesto que la ley tributaria boliviana considera el tratamiento de los bienes intangibles y a las regalías como algo no indispensable, se observa que existe una falta de regulación y la demanda de una actualización e inclusión de este tipo de rentas en la regulación normativa es inminente. Álvaro Villegas Aldazosa al respecto señala, “El sistema tributario boliviano ha quedado estancado, [...] no contamos con una normativa que regule los bienes intangibles”.¹⁵⁴

4.2.2. Colombia

Sobre las reglas de territorialidad, el Estatuto Tributario en adelante –ET– de la República de *Colombia*, considera ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país, los obtenidos en la enajenación de esos mismos bienes a cualquier título, siempre y cuando se encuentren dentro del país al momento de su enajenación, “los beneficios o regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, del *know-how*, o de la prestación de servicios de asistencia técnica, sea que éstos se suministren desde el exterior o en el país”¹⁵⁵.

Las regalías bajo el enfoque de la normativa colombiana son consideradas rentas de fuente nacional es muy específica sobre los derechos de propiedad intelectual, sin hacer diferencia si los bienes y servicios son suministrados desde el exterior o en el

¹⁵³ Bolivia, *Ley 843 dispuesto por Decreto Supremo 27947*, (Bolivia, 20 de diciembre, 2004), art. 50.

¹⁵⁴ Álvaro Villegas Aldazosa, entrevista concedida al periódico El Deber en la Ciudad de Santa Cruz de la Sierra. <http://www.eldeber.com.bo/imprimir.php?id=140510200645>.

¹⁵⁵ Colombia, *Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989*, (Colombia, 1989), art. 24 num. 7. <http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006abb3d/456bac145bba995105256f0b007a2185?OpenDocument>

mismo territorio colombiano, pareciera que se califica directamente como ingresos de fuente nacional.

La tarifa de retención por concepto de regalías es del 33 %, así el ET expresa:

Artículo 408. Tarifas para rentas de capital y de trabajo. En los casos de pagos o abonos en cuenta por concepto de intereses, comisiones, honorarios, regalías, arrendamientos, compensaciones por servicios personales, o explotación de toda especie de propiedad industrial o del “know-how”, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, beneficios o regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica, la tarifa de retención será del treinta por ciento (30%) (**Año gravable 2008 y ss.:33%**), del valor nominal del pago o abono¹⁵⁶.

Sobre la tarifa aplicable, la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la DIAN, en respuesta a la referencia de consulta No. 074228 de 20 de noviembre de 2013, establece que las tarifas de retención en la fuente son del 33%, aplicadas a las regalías, compensaciones por servicios personales, explotación de toda especie de propiedad industrial o del *know-how*, prestación de servicios técnicos o de asistencia técnica, regalías provenientes de la propiedad literaria, artística, científica y otros¹⁵⁷, en pocos casos como consultorías y servicios técnicos pagan un 10% para personas no residentes. Se ve que la tarifa de retención es elevada, y como no es un país potencialmente exportador de tecnología como son los países occidentales, so pretexto de compensación se considera que surgen estos gravámenes elevados.

Las filiales o sucursales, subsidiarias o agencias en Colombia de sociedades extranjeras tienen derecho a deducir de sus ingresos, a título de costo o deducción, las cantidades pagadas o reconocidas directa o indirectamente a sus casas matrices u oficinas en el exterior, por concepto de gastos de administración o dirección y por concepto de regalías y explotación o adquisición de cualquier clase de intangibles, siempre que sobre los mismos practiquen las retenciones en la fuente del impuesto sobre la renta y el complementario de remesas.

¹⁵⁶ Colombia, *Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989*, art.408.

¹⁵⁷ Dirección de Impuestos y Aduana Nacional. <http://incp.org.co/Site/2014/info/archivos/dian74228.pdf>

4.2.3. Ecuador.

En el *Ecuador* según la ley de Régimen Tributario Interno¹⁵⁸, en adelante –LRTI– la renta incluye a los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito u oneroso, bien sea que provengan del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios; y los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales ecuatorianas domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.

Se considera ingresos de fuente ecuatoriana los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios y otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano, salvo los percibidos por personas naturales no residentes en el país por servicios ocasionales prestados en el Ecuador, cuando su remuneración u honorarios son pagados por sociedades extranjeras y forman parte de los ingresos percibidos por ésta, sujetos a retención en la fuente o exentos; o cuando han sido pagados en el exterior por dichas sociedades extranjeras sin cargo al gasto de sociedades constituidas, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador, “Los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor, así como de la propiedad industrial, tales como patentes, marcas, modelos industriales, nombres comerciales y la transferencia de tecnología.”¹⁵⁹

La Ley Orgánica de Tributación Interna, en adelante –LORTI– sobre otros ingresos gravados que también serán considerados de fuente ecuatoriana señala:

Artículo.10. Otros ingresos gravados. Toda persona domiciliada o residente en Ecuador, será sujeto pasivo del impuesto a la renta sobre sus ingresos de cualquier origen, sea que la fuente de éstos se halle situada dentro del país o fuera de él. Las personas no residentes estarán sujetas a impuesto a la renta sobre los ingresos obtenidos cuya fuente se localice dentro del país.

¹⁵⁸ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial Suplemento nro. 463* (Quito, 17 de noviembre, 2004) art.2.

¹⁵⁹ Ecuador, *Ley de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial Suplemento nro. 463* (Quito, 17 de noviembre, 2004) art. 8.

Se considerarán ingresos de fuente ecuatoriana, los que provengan de bienes situados en el territorio nacional o de actividades desarrolladas en éste, cualquiera sea el domicilio, residencia o nacionalidad del contribuyente.

También son ingresos de fuente ecuatoriana, entre otros, las regalías, los derechos por el uso de marcas y otras prestaciones análogas derivadas de la explotación en territorio nacional de la propiedad industrial o intelectual.

Toda persona natural o sociedad residente en el Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, deberá registrar estos ingresos exentos en su declaración de Impuesto a la Renta. En uso de su facultad determinadora la Administración Tributaria podrá requerir la documentación que soporte el pago del impuesto en el exterior, de conformidad con la legislación vigente¹⁶⁰.

La Resolución del SRI 787 con Registro Oficial Suplemento 346 de 02 de octubre, 2014 No. NAC-DGERCGC14-00787 emitida en fecha 30 de septiembre de 2014 establece el porcentaje de retención en la fuente del impuesto a la renta en el Ecuador:

Están sujetos a la retención del 8% los pagos o acreditaciones en cuenta por los siguientes conceptos: “[...] b) Cánones, regalías, derechos o cualquier otro pago o crédito en cuenta que se efectúe a personas naturales y sociedades, residentes, domiciliadas o con establecimiento permanente en el Ecuador, relacionados con la titularidad, uso, goce o explotación de derechos de propiedad intelectual definidos en la Ley de Propiedad Intelectual¹⁶¹.”

Sobre las deducciones por pagos al exterior, el RLRTI señala que no estarán comprendidos bajo la regulación de esa normativa los reembolsos por honorarios, comisiones y regalías, los cuales serán objetos de retención en la fuente de conformidad con la LRTI. Sin embargo para los pagos realizados al exterior la retención en la fuente es del 25%

4.2.4. Perú.

La República del *Perú* en su Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta¹⁶², en adelante –TUO– establece que el impuesto a la renta grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores,

¹⁶⁰ Ecuador, *Ley Orgánica de Tributación Interna, LORTI*, art. 10.

¹⁶¹ Servicio de Rentas Internas SRI, Porcentaje de retención en la fuente Resolución No.878, en *Registro Oficial Suplemento nro.346*, No. NAC-DGERCGC14-00787, 30 de septiembre, 2014. (Quito, 02 de octubre, 2014).

¹⁶² Perú, *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta T.U.O, Decreto supremo nro. 179-2004* (Perú, 2004) art.1.

entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, las ganancias de capital, otros ingresos que provengan de terceros, las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, *las regalías*, los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por urbanización o lotización, entre otros.

Están sujetas al impuesto la totalidad de las rentas gravadas que obtengan los contribuyentes que se consideran domiciliados en el país, sin tener en cuenta la nacionalidad de las personas naturales, el lugar de constitución, ni la ubicación de la fuente productora. En caso de los contribuyentes no domiciliados en el país, de sus sucursales, agencias o establecimientos permanentes, el impuesto recae sólo sobre las rentas gravadas de fuente peruana¹⁶³.

Todas las rentas en la que los hechos imponible se lleven a cabo dentro de su territorio, son de fuente peruana, al igual que las regalías, sin embargo estas últimas deben provenir de bienes o derechos que son utilizados *económicamente*, la LIR establece lo siguiente:

Artículo. 9 “Las producidas por bienes o derechos, incluyendo las que provienen de su enajenación, cuando los bienes están situados físicamente o los derechos son utilizados *económicamente* en el país.

Tratándose de las regalías a que se refiere el artículo 27, la renta es de fuente peruana cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías se utilizan económicamente en el país o cuando las regalías son pagadas por un sujeto domiciliado en el país”¹⁶⁴.

Artículo. 27º.- Cualquiera sea la denominación que le acuerden las partes, se considera regalía a toda contraprestación en efectivo o en especie originada por el uso o por el privilegio de usar patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos o fórmulas secretas y derechos de autor de trabajos literarios, artísticos o científicos, así como toda contraprestación por la cesión en uso de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica.

A los efectos previstos en el párrafo anterior, se entiende por información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica, toda transmisión de conocimientos, secretos o no, de carácter técnico, económico, financiero o de otra índole referidos a

¹⁶³ Perú, *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta T.U.O, Decreto supremo nro. 179-2004* (Perú, 2004) art. 6.

¹⁶⁴ Perú, *Ley de Impuesto a la Renta, Decreto supremo nro. 179-2004* (Perú, 2004) art. 9.

actividades comerciales o industriales, con prescindencia de la relación que los conocimientos transmitidos tengan con la generación de rentas de quienes los reciben y del uso que éstos hagan de ellos.

El citado artículo 27, genera confusión cuando se refiere al software “[...] así como toda contraprestación por la *cesión en uso* de los programas de instrucciones para computadoras (software) y por la información relativa a la experiencia industrial, comercial o científica [...]”¹⁶⁵, ya que a simple interpretación se podría entender que se incluyen las copias de programa de ordenador, a las que se aplicaría una retención en la fuente del 30 % como si se tratara de la transmisión de derechos de autor

La interpretación correcta del artículo 9 se la halla en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en adelante –RLIR– y establece:

Artículo 16.- REGALÍAS. La cesión en uso de programas de instrucciones para computadoras (software) cuya contraprestación genera una regalía según lo previsto en el primer párrafo del Artículo 27 de la Ley, puede efectuarse a través de las siguientes modalidades contractuales:

- 1) Licencia de uso de derechos patrimoniales sobre el programa.
- 2) Cesión parcial de los derechos patrimoniales sobre el programa para la explotación del mismo por parte del cesionario.

Cuando la contraprestación corresponda a la cesión definitiva, ilimitada y exclusiva de los derechos patrimoniales sobre el programa o retribuya la adquisición de una copia del programa para el uso personal del adquirente, se entenderá configurada una enajenación. Se entiende por programa de instrucciones para computadora (software) a la expresión de un conjunto de instrucciones mediante palabras, códigos, planes o en cualquier otra forma que, al ser incorporadas en un dispositivo de lectura automatizada, es capaz de hacer que un computador ejecute una tarea u obtenga un resultado.

Las transferencias de conocimiento a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 27 de la ley son aquéllas relativas a conocimientos especializados que traducidos en instrucciones, fórmulas, planos, modelos, diseños, dibujos u otros elementos similares, permiten el aprovechamiento en actividades económicas, de experiencias acumuladas de carácter industrial, comercial, técnico o científico.”¹⁶⁶

La tarifa de retención por concepto de regalías es del 30 %, así la LIR en su artículo 56 literal d) expresa: “El impuesto a las personas jurídicas no domiciliadas en el

¹⁶⁵ Perú, *Ley de Impuesto a la Renta, Decreto supremo nro. 179-2004* (Perú, 2004) art. 27

¹⁶⁶ Perú, *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto supremo nro.134-2004* (Perú, 2004) art.16.

país se determinará aplicando las siguientes tasas: [...] d) Regalías: treinta por ciento (30%)¹⁶⁷.

Tomando en cuenta estas disposiciones nos damos cuenta de que el tratamiento de las regalías producidas por la *cesión en uso* y la *cesión de uso*, por software, es abstracto al momento de interpretar y aplicar a casos concretos. Sobre este mismo aspecto Hoyos considera muy aceptable, la aclaración e interpretación que le da la normativa peruana sin embargo el aspecto negativo y sobre el cual critica de sobremanera es la redacción, ya que “no es técnico hablar de licencias *uso* sobre los derechos patrimoniales de autor, lo adecuado es referirse a las licencias de explotación sobre dichos derechos”¹⁶⁸.

4.3. Semejanzas y diferencias en el tratamiento de los cánones y regalías entre los países miembros en contraste con la práctica internacional y comunitaria andina.

El campo de análisis de estos pagos se realiza dentro del marco supranacional andino, según lo dicho, uno podría considerar que el tratamiento más adecuado de las regalías debiera ser bajo un contexto normativo similar entre los Países Miembros de la Comunidad Andina. Empero, la respuesta no es tan simple, porque de por medio existen realidades económicas, políticas y sociales muy propias de cada estado las que impiden una armonización en la regulación impositiva de estas rentas.

La definición de regalía de la Decisión 578 es muy criticable por ser muy amplia ya que refiere a *todos los bienes intangibles*, como si todos esos bienes dieran lugar a las regalías, por otro lado las definiciones que brindan la ONU y la OCDE son más específicas porque describen el uso de los *derechos de autor*, aún estando desactualizadas ya que son las mismas desde su incorporación. Ahora bien, se observa

¹⁶⁷ Perú, *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto supremo nro.134-2004* (Perú, 2004) art.56.

¹⁶⁸ Catalina Hoyos Jiménez, “Tratamiento tributario de las operaciones transnacionales sobre intangibles reflexiones para América Latina”. CD-ROM.

que ninguno de los Países Miembros de la CAN adopta en su normativa interna una definición de que es regalía, tampoco siguen las definiciones del artículo 9 de la Decisión 578, ni las establecidas en los modelos de convenio de la OCDE u ONU.

Sobre la adopción del criterio de imposición en las transacciones internacionales de los países andinos con terceros países, ocurre algo contradictorio porque la normativa vinculante de la Comunidad Andina propugna que las regalías tienen una sujeción exclusiva en la fuente bajo la lógica de que se generará una mayor proporción de ingresos fiscales por inversiones extranjeras a favor de estos estados, no obstante, una de las principales críticas a las Decisiones 40 y 578, es precisamente la adopción de este criterio impositivo, porque se contrapone con la práctica reconocida en el ámbito internacional propugnada por los países industrializados.

La normativa andina establece: artículo 9 *“Las regalías sobre un bien intangible solo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.”* En el entendido de que son normas jurídicas vinculantes¹⁶⁹ deberían ser adoptadas al momento de la suscripción de los CDI con otros estados, pero contrariamente en la mayoría de los casos los países andinos siguen la línea del MC-ONU y MC-OCDE dentro del régimen para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal.

Verbigracia: el CDI firmado entre España y Colombia, es en base al MC-ONU *“Art.12. Los cánones o regalías procedentes de un estado contratante y cuyo beneficiario efectivo sea un residente del otro estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro estado. 2. No obstante, dichos cánones o regalías también podrán estar sometidos a imposición en el estado contratante de donde procedan [...]”*¹⁷⁰, el CDI de Bolivia con España, sigue la línea de la Decisión 40 de la Comunidad Andina

¹⁶⁹ Artículo 26 del Acuerdo de Cartagena; Artículo 24 y siguientes de la Decisión 471.

¹⁷⁰ Gobierno de España, Agencia Tributaria. <http://www.agenciatributaria.es>

“Art.12. 1. Los cánones o regalías procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, de acuerdo con la legislación de este Estado [...]”¹⁷¹, el CDE de Perú y Chile adopta la línea del MC-ONU “Art.12. 1. Las regalías procedentes de un Estado Contratante y pagadas a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado. 2. Sin embargo, estas regalías pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan [...]”¹⁷², siguen la misma suerte los convenios firmados por el Ecuador.

Por lo tanto en la mayoría de las suscripciones de los convenios para evitar la doble imposición existe una sujeción compartida, solo en el caso boliviano se adopta el criterio de fuente, frente a esto nos cuestionamos ¿porque las Decisiones de la Comunidad Andina aluden la sujeción en la fuente? Cuando en la realidad sus Países Miembros no adoptan esos principios, ¿será que evidentemente es un obstáculo para las relaciones fiscales con terceros estados? Realidad que ha llevado a la comunidad a plantearse y a buscar soluciones de imposición más flexibles para la suscripción de CDI.

Respecto a las tarifas de retención en la fuente adoptadas por los estados andinos, se consolida ciertos perjuicios que desincentivan a los países inversores por ser muy altas, más aún si en algunos casos se calculan sobre los ingresos brutos.

Por ejemplo en el caso colombiano Hoyos alude “el estado de Residencia (del cual proviene la tecnología) no siempre está dispuesto a reconocer un crédito de impuesto en el país de origen [...] el extranjero suele dar su “precio”, no sin antes advertir al nacional que los impuestos “son su problema”¹⁷³. Esto arroja la idea de que ante la negativa de la retención en la fuente por parte del estado de residencia, el que

¹⁷¹ Gobierno de España, Agencia Tributaria. <http://www.agenciatributaria.es>.

¹⁷² https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf

¹⁷³ Hoyos, “Fundamentos para el estudio”, 627.

finalmente asume el costo es el nacional. Según Hoyos la normativa empuja a que la administración cobre impuestos con un sobre costo lo cual es inequitativo para el nacional quien al final asume la carga impositiva del extranjero.

PAISES MIEMBROS DE LA CAN	TARIFA DE RETENCIÓN EN LA FUENTE	NORMATIVA
Bolivia	Impuesto de Utilidades Empresariales 25%	Ley 843 de 29-12-2004 D.S. 27947 Art.50
Colombia	Impuesto a la Renta 33%	Estatuto Tributario Decreto 624 de 1989 Art.408
Ecuador	Impuesto a la Renta 25%	Ley de Régimen Tributario Interno.
Perú	Impuesto a la Renta 30 %	Texto Único ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, D.S.179-2004, Art.56.

En el caso peruano sobre los impuestos a las personas jurídicas no domiciliadas en el país la LIR en su Art. 56 literal d) establece que la tasa es del 30 % por regalías, tarifa de retención muy alta en consideración con otro tipo de rentas¹⁷⁴. Ecuador y Bolivia son los estados que cuentan con las tarifas de retención en la fuente más bajas en comparación con los otros estados.

Las retenciones en la fuente también generan ciertas dificultades, las que conllevan al Fisco a una interpretación y aplicación de manera errónea, verbigracia en el caso colombiano el acceso a la *copia* de un soporte lógico, se aplica la tarifa como si se tratara de la explotación de un bien intangible, o en otro caso cuando los pagos percibidos por sociedades extranjeras sin domicilio en Colombia son por el simple uso de estas en el país, las autoridades tributarias aplican la misma tarifa de conformidad con el E.T. Art.24 núm. 7), “[...] regalías de cualquier naturaleza provenientes de la explotación de toda especie de propiedad industrial, o del "know-how", o de la

¹⁷⁴ Perú, *Ley de Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004*, (Perú, 8 de diciembre, 2004) art. 56.

* Ley 843.

* Estatuto Tributario Colombiano.

* Ley de Régimen Tributario Interno.

* Ley de Impuesto a la Renta.

prestación de servicios de asistencia técnica, [...] regalías provenientes de la propiedad literaria, artística y científica explotada en el país.”¹⁷⁵

Se entiende que, quien adquiera una copia de un soporte lógico, un programa de computador o software vía internet, por más de que el servicio sea ejecutado desde el exterior para un usuario, se grava como si el servicio fuera prestado en territorio colombiano.

La convergencia de distintas contraprestaciones como en el caso de los contratos mixtos, o contratos de franquicia, mencionamos que el manejo adecuado es a través de la descomposición respectiva de la cuantía del pago para poder determinar qué rentas pertenecen a cada una de ellas y consecuentemente diferenciar la obligación principal de las accesorias, sin embargo esta situación no acontece en la práctica, como en el caso colombiano los contratos de franquicia se caracterizan por tener varias prestaciones, y sin que implique determinar cuál de ellas es la principal, la DIAN los trata como contratos de explotación de intangibles, con retención del 33%, amparándose en el E.T. Art. 408¹⁷⁶, el resultado es que no se realiza ninguna discriminación, solamente se aplica el importe de retención como si se tratará de una sola contraprestación. Tomando en cuenta al MC-OCDE como referencia, en este caso se observa que ocurre algo completamente diferente a los comentarios señalados en ese modelo de convenio.

La normativa peruana tiene una regulación distinta a la colombiana, porque sigue la línea de los comentarios del MC-OCDE, cuando hace referencia a la discriminación de esas contraprestaciones así el RLIR en su artículo 4-A literal i)¹⁷⁷ establece que, cuando se presenta una variedad de contraprestaciones como la del servicio digital, la asistencia técnica u otra operación que surja en la tributación de intangibles, incluso con otras contraprestaciones que no tienen el carácter de los inmateriales, los importes de

¹⁷⁵ Colombia, *Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989*, art. 24.

¹⁷⁶ Colombia, *Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989*, art. 408.

¹⁷⁷ Perú, *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto supremo nro.134-2004*.

cada una de ellas deberán discriminarse, y en caso de que se imposibilite ese tratamiento se considerará a la contraprestación más predominante de la transacción.

En los casos ecuatoriano y boliviano este tipo de contratos conllevan una naturaleza mercantil, lo cual demanda un fortalecimiento en el campo de los bienes intangibles generadores de rentas pasivas, en suma resaltamos que la normativa peruana brinda un tratamiento pertinente en relación a los otros estados, y aún sin ser el modelo de convenio para países en vías de desarrollo, este país aplica el mismo tratamiento que se detallan en los comentarios del MC-OCDE.

La sutileza que presenta a la hora de delimitar a las regalías con otro tipo de rentas, es otro de los principales problemas dentro de la fiscalidad internacional, algo similar pasa en la normativa interna, cuando una misma operación puede ser susceptible de distintas interpretaciones y tarifas, como por ejemplo en el caso colombiano el manejo del software es considerado como generador de regalías, al que se le aplica una tarifa del 33% pero que al mismo tiempo podría aplicársele una tarifa de retención de un 10%, según el Art.392 del ET.

Esto en razón de que el uso del software también puede ser considerado como honorario, la interpretación de la DIAN en su Oficio N° 015674 de fecha 08-03-2012 señala “en cuanto al mantenimiento, soporte y otros servicios asociados al uso del software, [...] en consecuencia, [...] se practicará la retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta, por concepto de honorarios”¹⁷⁸, así también el Concepto: 083237 de fecha 30-12-2002 explica porqué se los considera como honorarios. El criterio que sigue la AT es que en este tipo de transacciones se antepone el factor intelectual antes que el material, en la que prima más el costo del producto final por los

¹⁷⁸ DIAN., *Oficio N° 015674* (Colombia, 08 de marzo, 2012)
<http://www.cijuf.org.co/normatividad/oficio/2012/oficio-15674.html>.

honorarios sobre los bienes o servicios, la complicación es determinar cuándo una misma operación puede ser un honorario o generador de regalías.

Justamente los programas de ordenador y el software conllevan una dificultad particular en el ámbito internacional tal como expresa los comentarios al MC-OCDE y las *software regulations*, sucediendo lo mismo con los ordenamientos nacionales que se enfrentan a la consideración de: la realización de una copia, su distribución, la cesión de uso en contraposición a la venta y el efecto fiscal que deberían causar para considerársele una regalía.

Descollamos a la legislación peruana por brindar una regulación adecuada sobre los programas de ordenador y *software*; por ejemplo, el Informe N° 311-2005-SUNAT/2B0000¹⁷⁹ establece que el pago realizado a los sujetos en el exterior por las *copias de los programas* de ordenador y la consecuente *distribución* de esas copias como mercadería dentro de territorio peruano, dan lugar al pago de regalías por parte del adquirente como contraprestación por la *cesión parcial* del derecho patrimonial de distribución (se supone que hay un contrato de distribución) de dicho software, tal como aluden los comentarios al MC-OCDE y las *software regulations*.

Sobre este mismo supuesto, la normativa colombiana brinda un tratamiento completamente contrario, ya que se configuran las regalías por el simple acceso a la copia del soporte lógico en la que no se exige la cesión de uso, podría resultar incluso de una venta, sin el requerimiento de ese contenido fiscal que se estructura con la intención de la comercialización o explotación de ese bien, consecuentemente el simple uso de un antivirus podría catalogarse como la explotación de un intangible.

En el caso ecuatoriano, existe una falta de regulación sobre los bienes informáticos dentro de las leyes de derecho de autor, posiblemente por la reciente

¹⁷⁹ Perú, SUNAT *informe 311-2005-SUNAT/2B0000*.
<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2005/oficios/i3112005.htm>

importancia que se brinda al uso de software, por otro lado en el caso boliviano de una manera descriptiva, solo menciona que, “los programas de ordenador merecen protección legal cualquiera sea la forma de expresión, el medio, o soporte tangible o intangible, conocido o que se conozca en el futuro”¹⁸⁰. Esta última parte capta atención por incluir a supuestos que se configurarían a futuro previendo de alguna manera esa constante actualización y la dinámica que conlleva este tipo de bienes.

Todos estos aspectos conflictivos demuestran un disímil tratamiento sobre los bienes intangibles por las normativas internas de los Países Miembros de la Comunidad Andina, ocurriendo lo mismo en el campo de la Fiscalidad Internacional, consideramos a este hecho, por la ausencia de una armonización entre las características que conlleva un intangible originario (patente, obras literarias, marcas, software y su distribución, variedades vegetales, entre otros) y otras operaciones muy distintas que recaen sobre sus copias y las mercancías que derivan de dicho intangible. Por ejemplo: un titular cede sus derechos de autor a un tercero para que este los explote y a cambio recibe el pago de regalías, en el mismo supuesto esa cesión de derecho a favor de un tercero puede incluir la elaboración de copias o mercancías que serán comercializadas precisamente como mercancías, las personas que adquieran esa mercancía no están interesadas en la transacción sobre esos derechos de autor y si lo hacen estos llegan a ser de manera accesoria o accidental.

Lo correcto es que se diferencie quien tiene los derechos de autor y quienes solo son sujetos de esos bienes y servicios donde prácticamente no les interesa los derechos de autor, y consecuentemente aplicar el gravamen respectivo por cada uno, ya que no podrían tributar como si se trataran ambas situaciones por el uso de derechos de autor.

¹⁸⁰ Bolivia, *Ley No. 1322* (La Paz- Bolivia, 13 de abril, 1992) art. 6.

La diferencia existente entre las Decisiones 40 y 578 de la Comunidad Andina del MC-OCDE y MC-ONU son: los comentarios que conllevan estos últimos, y que de alguna manera son directrices fundamentales y muy positivas para el entendimiento del manejo de ciertas rentas dentro de la fiscalidad internacional, además esos conceptos son actualizados cada cierto tiempo lo cual es alentador para la consideración de los nuevos supuestos que surgen. La normativa andina no cuenta con comentarios que ayudan a una correcta interpretación y entendimiento del manejo de estas rentas para los estados miembros, motivo por el cual posiblemente se presenta esa variedad tan vasta sobre una misma operación o peor aún que algunos países ni siquiera cuenten con la normativa respectiva sobre estas rentas.

Otro supuesto por el que se configuraría ese tratamiento tan variado entre los países andinos y las transacciones a nivel internacional es que en ambas circunstancias el desarrollo del estudio de estas rentas ha sido realizado sobre diversos casos particulares por ejemplo los comentarios del MC-OCDE son “excesivamente casuísticos”¹⁸¹, y esto no facilita la comprensión, ni permite la unificación de criterios sobre ciertas operaciones, posiblemente por la necesidad de construir “*teoría de bienes intangibles*.”¹⁸²

Una vez mostrados estos antecedentes, señalamos que antes de hallar similitudes se configuran más *diferencias fiscales* entre Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú –Países Miembros de la CAN–, entre los postulados de la normativa andina y los modelos de convenio internacionales, en algunos casos la regulación interna ha acogido algunos postulados que brinda la OCDE, como en el caso peruano, o como en el caso colombiano pero con una diferencia sustancial en el tratamiento de ciertas operaciones desarrolladas dentro de estas rentas, o como la tributación compartida a la hora de

¹⁸¹ Hoyos, “Los cánones o regalías”, 341

¹⁸² *Ibíd.*

suscribir CDI con países no miembros, porque la mayoría de esos CDI son en base a la OCDE, ONU y en escasas oportunidades aplican lo propuesto por las Decisiones 40 y 578, así constatamos que la “doctrina” o los lineamientos más peculiares a los que hicimos referencia en el primer capítulo no coinciden de manera total en la práctica que brindan los estados, y es indiscutible que esos problemas de calificación e interpretación sobre regalías son los mismos que se presentan tanto en el ámbito internacional como en el nacional.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. En el grupo de las denominadas rentas pasivas se encuentran los intereses, dividendos y cánones, la denominación de *rentas pasivas* es porque a diferencia de otras rentas no implican una actividad de medios de producción en el otro estado, por ejemplo un titular cede una patente a un cesionario y simplemente por esa cesión sin que implique mayor esfuerzo produce pagos periódicos a favor del titular o cedente.

2. Los cánones o regalías son fuente de ingresos con mayor trascendencia en el tema internacional, estos pagos generalmente se producen por la oferta y demanda de los estados a nivel transfronterizos, y se someten al criterio de imposición de la potestad tributaria de los estados negociantes; por ejemplo, podría tener una sujeción fiscal en el país de fuente o residencia, mucho dependerá del modelo de convenio que un estado siga, la economía que es muy propia y característica ya sea de un país desarrollado o en vías de desarrollo, y de quien actúa como ofertante y demandante.

3. Son catalogadas como rentas controversiales dentro del estudio de derecho tributario, principalmente porque su tratamiento implica dificultades técnicas, por la presencia de otras posibles rentas similares de forma, pero con distinta naturaleza de fondo, por ejemplo, estaremos frente a ¿regalías?, ¿beneficios empresariales?, ¿servicios?, ¿ganancias de capital?, ¿honorarios?. Manifestándose una completa perplejidad al momento de interpretar, calificar, delimitar y categorizar de manera correcta cada una de estas rentas y la consecuente distribución de la potestad tributaria por parte de los estados.

4. Cuando nos encontramos con la expresión “regalía o royalties” referente a los pagos por la explotación de recursos naturales no renovables como la plata, el estaño, los hidrocarburos, etc., debemos descartar por completo la inclusión y la relación de estos con los derechos de propiedad intelectual, industrial y know-how. Ya que nada

tienen que ver con las rentas en cuestión, no se hallan en las consideraciones de ningún modelo de convenio ni mucho menos en los convenios de doble imposición suscritos entre estados.

5. La naturaleza de estas rentas es muy compleja, porque justamente provienen de bienes inmateriales; sin embargo resaltamos su naturaleza económica muy propia, ya que al tener de fuente productora al conocimiento, la misma es considerada como un capital, un activo de gran valor económico, una ventaja para la competitividad de una empresa. Al acarrear semejantes valores económicos y por la facilidad que puede implicar hacer uso de estos bienes intangibles solo pueden apreciarse bajo la óptica jurídica. Sin embargo en este campo se tiene que tener presente que los contratos que tengan por objeto estos bienes no solo son para la exigibilidad de una obligación, sirven además para determinar la contraprestación principal.

6. Los bienes intangibles que originan regalías se dividen de manera general en tres grupos, y en algunos casos se constituiría un cuarto grupo de bienes materiales, al mismo tiempo esas divisiones encierran un amplio campo de subdivisiones de bienes y derechos, como ejemplo:

DERECHOS DE PROPIEDAD INTELLECTUAL- Derechos de Autor- Copyright (bienes intangibles)	<ul style="list-style-type: none"> a) Obras literarias. b) Obras artísticas c) Obras científicas. d) Dibujos, modelos y planos e) Películas cinematográficas. f) Películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión. g) Grabaciones. h) Discos. i) Discos. j) Medios de reproducción visual. k) Medios de reproducción auditiva, l) Programas de Software*
DER. DE PROPIEDAD INDUSTRIAL Industrial property (bienes intangibles)	<ul style="list-style-type: none"> a) Patentes, b) Marcas. c) Obtenciones vegetales. d) Chips

INFORMACIÓN KNOW-HOW (bienes intangibles)	<ul style="list-style-type: none"> a) Fórmulas b) Procedimientos secretos, c) Información relativa a experiencias industriales, d) Información relativa a experiencias comerciales e) Información relativa a experiencias científicas
Bienes Tangibles (MC-ONU) *	<ul style="list-style-type: none"> a) Equipos industriales. b) Equipos comerciales. c) Equipos científicos.

7. La expresión *cesión de uso* es un elemento fundamental que conforma la estructura de estas rentas, implica que un titular ceda bienes o derechos de su pertenencia a favor de un cesionario o licenciatario, para que haga uso de ellos de manera temporal. Se tendrá presente que la idea de cesión de uso o concesión de uso de un derecho, equivale al arrendamiento o a la licencia, que sirve como regla general dentro de estos pagos. La adopción de cualquiera de los términos, *cesión o concesión* de uso, no es determinante, ni influye en la calificación o para categorizar un pago como regalía, beneficio empresarial, ganancia de capital, honorarios, etc.

8. La figura de enajenación además de ser una excepción frente a la cesión de uso, implica la transmisión de propiedad dentro de los intangibles, figura que es introducida por el MC-EE.UU. Para que se dé la enajenación¹⁸³ de estos bienes tiene que cumplirse dos requisitos: que los bienes o derechos que se enajenen tienen que figurar dentro del concepto canon como por ejemplo derechos de autor, como las obras científicas, musicales, software, patentes, etc., y que la obtención de ganancia de esos bienes deben basarse en la productividad, uso o disposición. La incorporación de esta figura de la enajenación dentro del MC-EE.UU, es por dos razones, para ser un cuello de botella

¹⁸³ Cuando hacemos referencia a la enajenación dentro de este tipo de rentas, hablamos propiamente de la figura de la “venta”. (énfasis añadido).

* Modelo de Convenio Sobre la Renta y el Patrimonio.

* Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo Revisión de 2011.

sobre las transacciones que siendo cánones tratan de aparentar una venta para no pagar el gravamen de regalías, y la convierte también en una medida anti-abuso.

8. El pago de regalías se configura también cuando las partes hacen mal uso de ellas, como en el caso de falsificación o uso abusivo de este tipo de derechos.

9. La cesión de uso de programa de ordenador software y el comercio electrónico son dos operaciones distintas sin embargo reciben el mismo tratamiento en la identificación de ciertas características que nos ayudaran a diferenciar si esos pagos se configuran como regalías o podrían llegar a ser beneficios empresariales; el contenido del contrato y la naturaleza de la transacción es fundamental y principal, como por ejemplo la cesión de uso de derechos de autor, para la explotación comercial del mismo que conlleva ese contenido fiscal. Se resalta el tratamiento por igual a dos operaciones distintas.

10. Se tiene que tomar en cuenta que el tema de la doble imposición se presenta en el ámbito nacional e internacional, pero en el presente tema de estudio hacemos referencia a este último. Así también hay 2 campos de análisis como el derecho internacional y el derecho comunitario o supranacional. En el primer campo nos encontramos con dos denominaciones que causan algunas confusiones como el “derecho tributario internacional DTI” y “derecho internacional tributario DTI”. El DTI no sería parte de la normativa internacional que regula materia impositiva, más bien es parte del derecho tributario y la normativa que regularía los hechos impositivos que conllevan algunos aspectos externos. El DTI parte del derecho internacional público, y responde a los problemas que interesa al derecho tributario desde un ámbito internacional, paralelamente al ordenamiento tributario, actuando desde un plano superior con el fin de coadyuvar en las soluciones a problemas suscitados en las administraciones tributarias de los estados, a los mismos actores de derecho que son los

estados involucrados y a los contribuyentes. De la misma forma el derecho tributario no puede excluir al derecho tributario comunitario el cual “está llamado a engarzarse en los sistemas jurídicos domésticos (incardinación) y a convivir con el ordenamiento jurídico internacional...”¹⁸⁴. Es aquí donde se incorpora la Comunidad Andina, con su propio ordenamiento jurídico obligatorio para los estados miembros, buscando principalmente la armonización de los sistemas jurídicos en materia fiscal.

10. En el presente análisis el MC-OCDE, MC-EE.UU, y MC-ONU son tomados en cuenta como referencia descriptiva de los ejemplos que reciben estas rentas; sin embargo, se tiene que aclarar que Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú no son estados miembros que siguen los lineamientos del MC-OCDE porque en este predomina el criterio de residencia, mucho menos del MC-EE.UU el cual postula el principio de renta mundial velando por sus propios fines e intereses, ni del MC-ONU, empero, es este último es más acorde con nuestra realidad por que facilita la entrada de una mayor proporción de ingresos fiscales para el país de fuente. Nuestros países son miembros sujetos al Derecho Comunitario Andino el cual es vinculante y postula la aplicación del criterio de fuente.

11. Los Modelos de Convenio de la OCDE, ONU y EE.UU, regulan propiamente a las regalías también conocidas como intangibles originarios, no incluye dentro de esa expresión a los intangibles derivados es por eso que su redacción en los artículos referentes señala que las regalías son aquellos recibidos por el uso o derecho de uso de *derechos de autor*”, paralelamente las Decisiones 40 y 578 de la Comunidad Andina tienen un concepto más amplio, el cual complica la interpretación y genera confusiones al respecto, porque dentro del concepto regalías no solo incluye a los intangibles

¹⁸⁴ Montaña, “Manual de derecho tributario”, 18.

originarios, si nos a cualquier intangible, la normativa andina no valora que no todos los intangibles dan lugar al pago de regalías.

12. El tema de la enajenación de intangibles dentro de la CAN tiene un tratamiento distinto al del MC-EE.UU (condición de que la ganancia esté basada en la productividad, uso o disposición), porque se tienen que categorizar entre el artículo 6 referente a los beneficios empresariales y el artículo 12 sobre ganancias de capital, este último tiene aplicación preferente, así cuando se presente la enajenación de un intangible lo primero que se valorará es si puede considerarse ganancias de capital, en caso de que no se adecue recién se regula como un beneficio empresarial.

13. El análisis de estas rentas generalmente se hacen tomando en cuenta casos concretos e individuales, por ejemplo de los comentarios del MC-OCDE se evidencia que los intangibles originarios, derivados, el software, grabaciones musicales y otras figuras adicionales, conllevan un carácter sumamente casuístico, situación emergente por falta de concordancia y armonización de ciertos elementos preponderantes que podrían servir como pilares recurrentes en el análisis de estas rentas, llegando a convertirse incluso en una *teoría general de bienes intangibles*.

14. El tema de la doble imposición no siempre surge por la aplicación de dos mismos criterios de imposición sobre estas rentas. El punto débil es la distinta interpretación que cada país le puede dar sobre los derechos que surgen de ellas, por ejemplo un país podría considerar que las simples copias de un soporte lógico merecen un tratamiento de explotación de un bien intangible, y el otro país solo tome en cuenta a los intangibles originarios como tal, o que sobre esa misma operación además demande la distribución como una mercadería, para que se configure recién como una regalía.

15. De la revisión hecha a las legislaciones de los Países Miembros de la Comunidad Andina sobre la definición de regalía, se puede colegir que los cuatro países

no contemplan una definición expresa de lo que son las regalías. Siendo esto un sinónimo de que necesitamos una actualización en nuestra normativa principalmente en el caso boliviano. Sin embargo el tratamiento más amplio que reciben estas rentas es por parte de la legislación peruana y colombiana seguida de la ecuatoriana y por último la boliviana.

16. Todas las normativas internas de los Países Miembros de la Comunidad Andina, en sus reglas territoriales consideran a las regalías como un ingreso de fuente al que se le aplica la retención respectiva. Generalmente las tarifas de retención que se aplican son excesivamente altas, lo cual es un problema ya que desincentiva a la inversión o en esa compensación de que no somos países exportadores de capital, el que termina pagando el impuesto es el propio nacional, como señalaba Catalina Hoyos en el caso colombiano.

17. Perú es el único país que da un tratamiento adecuado a los contratos mixtos y de franquicia y se basa en los lineamientos del MC-OCDE, Colombia no repara las distintas contraprestaciones, ni hace la depuración respectiva para ver cuál es la obligación principal, aplica el gravamen como si toda la contraprestación fuera única por bienes intangibles. Bolivia y Ecuador, le dan solamente un trato de naturaleza mercantil.

18. Las normativas internas de los países andinos tratan el tema de las regalías de una manera muy distante con relación a algunos principios o consideraciones coherentes que se aplican sobre este tipo de rentas. Así también se observa una falta de conocimiento y especialización sobre este tipo de rentas por parte de las distintas administraciones tributarias de cada país miembro, más aún cuando se manejan estas rentas en la tributación internacional.

19. El talón de Aquiles para los países andinos es el tratamiento adecuado sobre operaciones de software y comercio electrónico, como en el caso Colombiano las administraciones tributarias no logran hallar el correcto discernimiento en su manejo y a la hora de aplicar la tarifa aplican incluso sobre operaciones que de ninguna manera podrían ser consideradas como productores de regalías.

20. Finalmente diremos que este tipo de rentas no son tratadas con alcance similar dentro de las normativas tributarias de los Países Miembros de la Comunidad Andina, incluso a la hora de suscribir los CDI con terceros estados, por la potestad impositiva con la que cuenta cada país, tiene la libertad de asumir el arquetipo más conveniente para sus negociaciones, en la mayoría de las veces se deja de lado el criterio exclusivo de la imposición en la fuente, buscando criterios compartidos. Y ante la realidad de que nuestros mismos estados miembros buscan respuestas en otros sistemas o modelos de convenio por la ineficiencia de la normativa comunitaria, creemos que el Tribunal de Justicia Andino, debería emitir pronunciamiento sobre el criterio de imposición vigente, el cual es inaplicado por los estados miembros, pese a ser de carácter inmediato y obligatorio.

RECOMENDACIONES

- La incorporación de una *teoría de bienes intangibles* que se estructuraría sobre las características recurrentes de determinados tipos de operaciones, con el objetivo de facilitar la comprensión e interpretación para el correcto tratamiento y delimitación de estas rentas con otras similares que también provienen de bienes intangibles. Es cierto que por factores económicos, sociales y políticos, pretender construir una teoría a nivel global, es una tarea casi imposible, porque siempre se contrapondrán los intereses de los estados considerado desarrollados con los que están en vías de desarrollo. En el intento de dar los primeros pasos, el ente supranacional como es la Comunidad Andina –CAN–, a través de sus organismos pertinentes podría construir las bases de un proyecto de una *teoría de bienes intangibles*, al menos dentro del bloque de los países andinos.

Tal cometido, tendría sus bases sobre los distintos trabajos desarrollados por este tipo de rentas, lo que se pretende decir es que de tantos análisis casuísticos, surgen ciertas operaciones que de alguna manera arrojan directrices consolidadas, como en el caso del soporte lógico- software y del comercio electrónico, sin importar si son dos esferas distintas, o como este último tenga una infinidad de objetos; del campo en el que se desarrollan se permite extraer ciertos lineamientos generales los que nos servirían de base para la construcción de postulados.

- El actual Régimen para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal, debería incorporar comentarios al igual que el MC-OCDE y MC-ONU, sobre las diferentes rentas halladas en su contenido, permitiendo así una interpretación asequible. Dichos comentarios podrían ser los cimientos sobre los que se trabajarían para supuestos posteriores en los que se apoyarían las operaciones innovadoras. Se conminaría así a una actualización constante en respuesta a la exigencia de esa dinámica

propia de este tipo de bienes y derechos. Para obtener tal cometido necesariamente tendríamos que tomar el tenor del MC-OCDE y MC-ONU.

- Claramente el Art. 4 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina señala que tribunal es un órgano jurisdiccional con carácter supranacional y comunitario, el cual está instituido para declarar derecho andino y asegurar su aplicación e interpretación uniforme en todos los países miembros, salvaguardando los intereses comunitarios y los derechos de los países miembros, en este sentido el tribunal debería ser el órgano competente en incorporar un replanteamiento; es decir brindar una correcta interpretación sobre el tratamiento de estas rentas, ya que una forma de resguardar los intereses comunitarios también se refleja en una interpretación precisa para encontrar el sentido y alcance de las normas, dejando de lado dudas como cuando nos preguntamos qué hacemos con los aspectos negativos que nos genera la aplicación exclusiva del criterio de imposición en la fuente, o la concepción tan amplia que encierran estas rentas toda vez que no hacen referencia a los derechos de autor sino incluye a todos los bienes intangibles, como si todos ellos necesariamente dieran lugar al pago de regalías.

- La definición de cánones genera confusión y desacuerdo entre posturas, por ejemplo: las nuevas exclusiones e inclusiones que se presentan en la Decisión 578, respecto a la Decisión 40, algunas posiciones valoran la inclusión de estos nuevos supuestos porque darían lugar a innovadoras bienes y derechos, otras posiciones consideran que es solo una manera descriptiva las que no aportarían en nada para una correcta interpretación. Uno de los caminos que dé vía libre para evitar este tipo de confusiones es que se debería manejar una definición abierta antes que una definición cerrada que describa a una lista de intangibles.

De esta manera no surgiría ningún tipo de inconveniente a la hora de que se configuren nuevos intangibles que están fuera de la consideración de esa lista cerrada. Se tendría que tener claro que estos pagos provienen por la cesión de uso de derechos de autor por propiedad intelectual, propiedad industrial y *know-how* o de cualquier otra clase (siempre y cuando exista una cesión de derechos de autor). Porque estas rentas al estar en esa corriente tecnológica y al ser su fuente productora el conocimiento, están tendientes a una actualización inminente, y al constante surgimiento de nuevos bienes y derechos los cuales siempre chocaran contra esa pared limitada que solo encierra una lista de determinados bienes intangibles.

BIBLIOGRAFÍA

Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado, Parlamento Europeo. Disponible en

«<https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2000-81295>».

Antequera Parilli, Ricardo y Antequera, Enrique. “Las Licencias obligatorias como

límites a los derechos de propiedad intelectual”. En *Revista jurídica de propiedad intelectual*. Guayaquil: 2009.

Arrabal, Pablo. *Manual práctico de propiedad intelectual e industrial*. Barcelona:

Ediciones Gestión 2000.

Benítez, Alfredo. “Derecho Tributario Internacional”. En *Derecho Tributario y*

Legislación Tributaria, Oscar García Canseco. La Paz: Editorial Jurídica Temis, 2011.

Bolivia, Honorable Congreso Nacional, *Ley de Derechos de Autor, No. 1322*. La Paz,

13 de abril, 1992.

Bolivia, Consejo de Ministros, *Reglamento al Impuesto a las Utilidades Empresariales,*

Decreto Supremo No.24051. La Paz, 29 de Junio, 1995.

Bolivia, Asamblea Nacional, *Ley No. 843 de Reforma Tributaria*, dispuesto por *Decreto*

Supremo 27947, La Paz, 20 de diciembre, 2004.

Borras, Alegría. “La doble imposición: problemas jurídicos- internacionales, Madrid,

Instituto de Estudios Fiscales”. En “*Manual de derecho tributario internacional*”, César Montaña Galarza. Quito: Corporación Editora Nacional.

Bravo, Susana. “La aportación de los bienes intangibles en el capital social de la

sociedad anónima en México”. En *Obra jurídica enciclopédica de derecho mercantil*. México: Editorial Porrúa, 2012.

Buitrago, Esperanza. “La Convención UNESCO-OMPI para evitar la doble tributación

de las regalías por derechos de autor”. En *Estudios de derecho internacional*

tributario los convenios de doble imposición, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Colombia: Editorial Legis.

Carmona Fernández, Néstor. *Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*.

«http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2002_24.pdf»

Ceballos Delgado, José Miguel. *Estudio comparativo del concepto de regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición y su alcance en materia de propiedad intelectual*. Colombia.

«<http://www.usergioarboleda.edu.co/civilizar/economia/edicion-3/6.%20ESTUDIO%20COMPARATIVO%20DEL%20CONCEPTO%20DE%20REGAL%20C3%28DAS%20CONTENIDO%20EN%20LOS%20MODELOS%20DE%20CONVENIO.pdf>»

Convenio de Doble Imposición entre el Gobierno de Canadá y el Gobierno de la República del Perú.

«https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Canada_DT.pdf»

Convenio de Doble Imposición entre la República Ecuador y la República de Corea

«[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CDI-entre-Ecuador-y-Corea/\\$File/CDI-entre-Ecuador-y-Corea.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/CDI-entre-Ecuador-y-Corea/$File/CDI-entre-Ecuador-y-Corea.pdf)».

Convenio de Doble Imposición entre la República Oriental de Uruguay y la República del Ecuador.

«<http://www.cip.org.ec/attachments/article/583/REGISTRO%20OFICIAL%20No%20885.pdf>».

Convenio de Doble Imposición entre el Gobierno de la República del Perú y el

Gobierno de la República Federativa del Brasil.

«http://portal.andina.com.pe/edpespeciales/2011/Convenio_Peru_Brasil.pdf».

Convenio de Doble imposición entre La República del Perú y La República de Chile

«https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/cv_dbl_imp/Convenio_Peru_Chile_DT.pdf».

Convenios de Doble Imposición firmados por Colombia

«<http://www.ifacolombia.co/pruebas/index.php/informacion/convenios>».

Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y en vías de desarrollo, revisión 2010, texto en español

«http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf».

Colombia, Consejo de Estado, *Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989*.

«<http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/0108fdc3639d83ff05256f0b006ab3d/456bac145bba995105256f0b007a2185?OpenDocument>».

¿Cuándo entran en vigencia los convenios para evitar la doble imposición?

«<http://blog.pucp.edu.pe/item/181531/cu-ndo-entran-en-vigencia-los-convenios-para-evitar-la-doble-imposici-n>».

Delgado, Abelardo. “El régimen de los cánones en la fiscalidad internacional cuestiones Especialmente debatidas en España”. En *Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón. Madrid: Editorial Centro de Estudios, 2010.

Dirección de Impuestos y Aduana Nacional -DIAN.

«<http://incp.org.co/Site/2014/info/archivos/dian74228.pdf>».

Domínguez R., José Alberto. “Derecho Civil, parte general”. En Susana Margarita

Bravo Vieyetz, “La aportación de los bienes intangibles en el capital social de la Sociedad Anónima en México”. En Obra jurídica enciclopédica, *Derecho Mercantil*. México: Editorial Porrúa, 2012.

- Ecuador, Asamblea Nacional. *Ley de Régimen Tributario Interno*, en *Registro Oficial Suplemento No. 463*. Quito, 17 de Noviembre, 2004.
- Estivill, Sergio. “Convenios y métodos para evitar la doble imposición”. En *Derecho tributario doctrinas esenciales 1936-2010*, Revista Jurídica Argentina La Ley. Buenos Aires: Editorial Fondo de derecho y economía, 2010.
- Fonrouge, Giuliani. “Derecho Financiero”. En *Alcance general, Impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá: Ediciones Legis, 2006.
- García, Alejandro. *Fiscalidad Internacional de los Cánones, derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Editorial Oviedo, 2011.
- García, Oscar. *Derecho Tributario y Legislación Tributaria*. La Paz: Editorial Jurídica Temis, 2011.
- García Novoa, César. “Interpretación de los convenios de doble imposición Internacional”. En *Estudios de derecho internacional tributario los convenios de doble imposición*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Bogotá: Ediciones Legis, 2006.
- Gobierno de España Ministerio de la presidencia Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.
«http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Fiscalidad_Internacional/Convenios_de_doble_imposicion_firmados_por_Espana/Colombia/Colombia.shtml».
- Hoyos, Catalina. *Los cánones o regalías en los convenios de doble imposición*, Colombia: Ediciones Legis, 2006.
- Hoyos, Catalina. “Tratamiento tributario de las operaciones transnacionales sobre intangibles reflexiones para América Latina”. CD-ROM

Instituto de Estudios Fiscales de España,

«http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/11_2010/38_10.pdf».

Instituto Latinoamericano de derecho tributario ILAD, XXVI JORNADAS

LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO, Santiago de Compostela – España – 2012, Resoluciones Tema 2: Tributación de Intangibles" – 2012. «<http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>».

Lewin Figueroa, Alfredo. Actualización de la Decisión 40 sobre Doble Tributación Internacional en los Países Andinos, Informe final de Consultoría, SG/ 77 de 03 de noviembre de 1999, Secretaría General de la Comunidad Andina, Bogotá, 1999.

«<http://intranet.comunidadandina.org/Documentos/DTrabajo/SGdt77.PDF>»

Lucas Durán, Manuel. “*Fiscalidad internacional de rentas financieras*”. Madrid: Editoriales de derecho reunidas, s/f.

Martín, José María. “La doble imposición internacional de intereses, dividendos y regalías”. En *Derecho tributario doctrinas esenciales 1936-2010*, Revista Jurídica Argentina La Ley. Buenos Aires: Editorial Fondo de derecho y economía, 2010.

Modelo de Convenio Tributario Sobre la Renta y el Patrimonio, texto en español.

«<http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>».

Montaño Galarza, César. *Manual de derecho tributario internacional*. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.

Montaño Galarza, César. “La Decisión 40 y 578 sobre doble tributación en la Comunidad Andina”. En *Memorias de las Primeras Jornadas Bolivianas de derecho tributario*, Superintendencia Tributaria. Bolivia.

«<http://www.ait.gob.bo/admin%5Cmemorias/MemoriaJornadasDerechoTributario.pdf>».

Palao Taboada, Carlos. “Fiscalidad internacional”. En *Manual de derecho tributario internacional*, César Montaño Galarza. Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.

Perú y Chile CDI

«https://www.mef.gob.pe/contenidos/.../Convenio_Peru_Chile_DT.pdf».

Perú, *Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta T.U.O* aprobado por *Decreto Supremo N° 179-2004-EF*.

Perú, *Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta*, aprobado por *Decreto Supremo N° 134-2004-EF*.

Pistone, Pasquale y Heleno Taveira Tórres. “Las medidas contra la doble imposición internacional”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, s/f.

Planiol, Marcel y Ripert, Georges. *Derecho Civil*, traducido por Leonel Pereznieta Castro. vol. 6, París: 1946- 1999.

Recurso de Casación núm. 1378/1997 de 30 de mayo de 2002.

«<http://www.poderjudicial.es/cgpj/es/Servicios/Jurisprudencia#bottom>».

Rodríguez-Piedrahita, Adrián F. “Régimen andino para evitar la doble tributación: una aproximación a la Decisión 578”. En *Estudios de derecho internacional*

tributario, Los convenios de doble imposición, Instituto Colombiano de Derecho Tributario, Colombia: Ediciones Legis, 2006.

Schindel, Ángel. “Criterios de la fuente y de la residencia”. En *Estudios de derecho tributario constitucional e internacional, homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar*, Pasquale Pistone y Heleno Taveira Tórres, coordinadores, Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, s/f.

Segura Mena, Ronald. “El contrato de know-how y licencia del know-how”. Foro: Revista, 12.

«<http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/4157318.pdf>»

Sentencia C-901/2011. Corte Constitucional de Colombia,

«<http://www.corteconstitucional.gov.co/relatoria/2011/C-901-11.htm>».

Servicio de Rentas Internas SRI, Porcentaje de retención en la fuente Resolución No.878 Registro Oficial Suplemento 346 de 02-oct.-2014, No. NAC-DGERCGC14-00787 de 30 SET. 2014.

Sol Gil, Jesús. “Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición”. En *Estudios de derecho tributario internacional*, Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Colombia: Legis Editores, 2006.

SUNAT.

«<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i0392006.htm>».

Troya, José Vicente. *Estudios de Derecho Internacional Tributario*. Quito: Editorial Pudeleco, 2008.

Villagra Cayamana, Renée Antonieta. “La red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por los países de Sudamérica”. En *La Fiscalidad Internacional*, Fernando Serrano Antón, Madrid: Editorial Centro de Estudios, 2010.

Villegas Aldazosa, Álvaro. “Sistema Tributario Boliviano Estancado”. *El Deber* (Santa Cruz), 14 de mayo, 2014.

«<http://www.eldeber.com.bo/imprimir.php?id=140510200645>».

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1984.

Vogel, Klaus. “Double Taxation Conventions”. En *Fiscalidad Internacional de los Cánones, derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, Alejandro García Heredia.

«<http://books.google.com.ec/books?id=rZbYWOC74TQC&pg=PA60&dq=regalias+o+canones+bienes+intangibles&hl=es&sa=X&ei=D6O5U-CpGtDLsATrtYKgDA&ved=0CBkQ6AEwAA#v=onepage&q&f=true>».

Vogel, Klaus. “Derecho tributario internacional”. En *Manual de derecho tributario internacional*, César Montaña Galarza, Quito: Corporación Editora Nacional, 2006.