

FISCALIDAD DE LAS TRANSFERENCIAS INTERNACIONALES DE TECNOLOGÍA

MANUEL LUCAS DURÁN

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alcalá

Resumen: La innovación tecnológica es una de las actividades de mayor valor añadido tanto en el plano económico como en el social y cultural. Una de las cuestiones cruciales relacionadas con la tecnología es cómo la misma se transfiere de unos sujetos a otros, cuestión que en un mundo como el actual, cada vez más globalizado e interconectado, tiene una escala planetaria. Por todo ello resulta importante conocer no sólo el régimen sustantivo de los contratos internacionales de transferencia tecnológica, sino también la tributación a la que los mismos se encuentran sometidos, pues no en vano la fiscalidad sigue determinando en muchas ocasiones la forma sustantiva que ha de tener un acuerdo de voluntades, o incluso si el mismo acuerdo se producirá. Por ello se analiza en este artículo la fiscalidad directa de los contratos internacionales de transferencia de tecnología, especificando si se trata de una importación o exportación de tecnología, así como si las transferencias se realizan en el seno de la Unión Europea, pues dependiendo de las circunstancias que presente el contrato se tributará de una u otra manera. Se tiene en cuenta normativa interna española, normativa comunitaria, así como también internacional o convenida (convenios para evitar la doble imposición).

Palabras clave: Fiscalidad internacional, transferencia de tecnología, cánones, convenios de doble imposición, Derecho Europeo.

Abstract: Technological innovation is one of the activities that provides a more aggregate value on an economic -but also social and cultural- level. One of the most important issues related to technology is how it is transferred from one individual to another, a matter that in

today's world, which is more and more globalized and interrelated, has a planetary dimension. That is the reason why, in the analysis of the substantive regulations related to the agreements of technological transfers (Commercial Law), it is not enough to have an overall idea: the taxation rules of this contracts are also relevant, as in fact many times Tax Law determines the final form of the agreement, or even if the agreement is taking too long to reach. This paper analyses the direct taxation related to international transfers of technology. Imports and exports of technology, as well as transfers taking place inside the European Union, are separately studied as the rules to be applied can be different in each of these cases. Spanish and European Law is considered, as well as international Law (double taxation agreements).

Keywords: International taxation, transfer of technology, royalties, double taxation agreements, European law.

Sumario: I. Introducción. II. El reparto del poder tributario entre distintos estados: los convenios bilaterales para evitar la doble imposición. III. Concepto de “transferencia de tecnología”. 1. Concepto de canon por la cesión de uso de tecnología. IV. Fiscalidad directa de las transferencias internacionales de tecnología: 1. Transferencia España-extranjero; 2. Transferencia extranjero-España. Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

En el contexto mundial actual ha de entenderse que la capacidad de innovación de un determinado país constituye una fuente de riqueza de primer orden. Ello es así porque a diferencia de determinados recursos naturales –minerales, vegetales, animales o de otro tipo, como climatología, etc.- asignados geográficamente sin posibilidad de modificar su localización, la investigación y la innovación permiten crear riqueza con independencia de tales recursos naturales clásicos y aunque no abunden, obteniendo el mayor rendimiento del recurso natural más potente (la inteligencia humana) y del resto de recursos disponibles.

En consecuencia, la creación tecnológica conlleva una riqueza añadida para quien la produce, por varias razones: permitirá procesos productivos más eficientes y, en consecuencia, más baratos; las innovaciones obtenidas mejorarán la calidad de vida de quienes tengan acceso a esa tecnología y, además, una vez obtenida la innovación tecnológica ésta

podrá posteriormente cederse a terceros a cambio de una remuneración. En definitiva, las ventajas no son meramente sociológicas sino también estrictamente económicas.

Es preciso indicar que las economías más desarrolladas del planeta intentan potenciar este tipo de riqueza sobre otras. Si debieran apuntarse algunas de las razones más significativas para esta tendencia podría indicarse que la innovación resulta imprescindible para mantener la competitividad, que conlleva un elevado valor añadido, que hace aumentar las cuotas de rentabilidad, que requiere de centros de investigación importantes (de los que suelen estar bien dotados los países de mayor desarrollo), y que el desplazamiento de los centros de producción a lugares donde los costes laborales son más reducidos (deslocalización empresarial) induce a un cambio de modelo de negocio: utilizar la fuerza laboral de los países más desarrollados (por lo general con buenos niveles de formación académica y profesional) para actividades que comportan el mayor valor añadido posible: entre otros, la gestión y la innovación.

Por todo ello, la regulación jurídica de lo que se ha dado en denominar por nuestra doctrina legal y científica propiedad industrial y propiedad intelectual, o más genéricamente por la doctrina anglosajona *intellectual property*, ha cobrado una importancia vital en nuestros días¹.

Así, en primer lugar el Derecho debe proteger al creador de las ideas para permitirle una explotación económica que compense el esfuerzo de producción de las mismas. Ello se contempla en el Derecho Mercantil a través de legislación sobre propiedad intelectual e industrial a la que ya hemos hecho referencia² y en el Derecho Penal, por medio de los oportunos delitos y penas.

¹ En los términos de la Declaración Mundial sobre la Propiedad Intelectual (votada por la Comisión Asesora de las políticas de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI), el 26 de junio del año 2000, se entiende por tal término “cualquier propiedad que, de común acuerdo, se considere de naturaleza intelectual y merecedora de protección, incluidas las invenciones científicas y tecnológicas, las producciones literarias o artísticas, las marcas y los identificadores, los dibujos y modelos industriales y las indicaciones geográficas”.

² Como es sabido, en nuestro Derecho interno los hitos normativos más importantes en lo que concierne a la propiedad intelectual e industrial han sido, entre otros y en los últimos tiempos, los siguientes: Ley 11/1986, de 20 de marzo, de régimen jurídico de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad; Ley 22/1987, de 11 de noviembre, de Propiedad Intelectual; Ley 32/1988, de 10 de noviembre, de Marcas; Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes en la materia; Real Decreto 149/1996, de 2 de febrero, por el que se amplía la protección jurídica de las topografías de los productos semiconductores a los naciones de los miembros de la Organización Mundial del Comercio, la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas y la Ley 20/2003, de 7 de julio, de protección jurídica de Diseño Industrial.

Adicionalmente, los distintos países han previsto en sus sistemas tributarios medidas fiscales que incentiven la innovación tecnológica³, tendencia a la que no ha sido ajena España⁴.

Sin embargo, el presente trabajo no versa sobre la protección jurídica brindada por nuestro ordenamiento a la innovación tecnológica y a la producción científica e intelectual, así como tampoco sobre los incentivos fiscales que tales actividades tienen reconocidos en nuestro sistema tributario.

El objetivo de este artículo es estudiar cómo tributan las transferencias internacionales de tecnología, y cómo nuestro ordenamiento jurídico intenta evitar que las mismas se vean perjudicadas por dobles imposiciones que hagan menos atractivas tales transferencias.

En efecto, la creación intelectual podría verse finalmente perjudicada si, a pesar de la protección jurídica brindada por el ordenamiento a las innovaciones tecnológicas y los incentivos fiscales previstos en la legislación tributaria, el hecho de exportar dicha tecnología conllevara (por la superposición de varias soberanías tributarias sobre las rentas que retribuyen la cesión de tales propiedades inmateriales) una factura fiscal tan abultada que se hiciera impracticable tal cesión tecnológica por razones económicas: pudiera no resultar rentable para el licenciante o bien, si se traslada al licenciatarario el coste fiscal, suponer un precio no asumible por el mismo.

Dicho en otras palabras: si por la voracidad de los sistemas fiscales del país exportador y receptor de la tecnología –o por un diseño inad-

³ Así por ejemplo, en Reino Unido (vid. <http://www.hmrc.gov.uk/randd/>, consultado por última vez el 1 de septiembre de 2008), establece una deducción de gastos mayores a los incurridos cuando se dedican a I+D+i y permite, de forma alternativa para las PYMES, una deducción del 24 por 100 de los gastos incurridos en actividades de innovación tecnológica; por su parte, los Estados Unidos de América también se han preocupado desde los años 80 por los incentivos fiscales a actividades de I+D+i a nivel federal, donde se han combinado deducciones del 20 por 100 con libertad de amortización de gastos de I+D+i [cfr. <http://www.irs.gov/businesses/small/industries/article/0,,id=97642,00.html>, consultado por última vez el 1 de septiembre de 2008, así como MORIS (2005): 1 y ss. y ATKINSON (2007): 1 y ss.], aunque también a nivel de los distintos estados: así por ejemplo, el estado de Ohio prevé una deducción del 7 por 100 de una suerte de Impuesto sobre Actividades Económicas estatal (*Commercial Activity Tax*) cuando los gastos por I+D+i superen la media de los últimos 3 años, que podrá deducirse -en casos de insuficiencia de cuota- en los 7 siguientes años siguientes a la realización del gasto en I+D+i (cfr. <http://www.odod.state.oh.us/cms/uploadedfiles/EDD/Ohio%20Research%20and%20Development%20Investment%20Tax%20Credit.pdf>, consultado por última vez el 1 de septiembre de 2008). Para una visión comparada en distintos países de la Unión Europea vid. ROMERO/SANZ/HERNÁNDEZ RUBIO (2007): 147.

⁴ Vid. art. 23 y 35 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Sobre estas cuestiones pueden examinarse los trabajos de los profesores Tomás GARCÍA LUIS y Mercedes RUIZ GARIJO, publicados en este número del Anuario.

cuado de los ordenamientos tributarios- el beneficio del titular de la tecnología fuera muy reducido (o bien el precio fuera inasumible por el cesionario de la misma), probablemente se desincentivarán notablemente las cesiones internacionales de uso de la propiedad inmaterial, con lo que la propia creación intelectual se verá lastrada por las ya referidas razones económicas⁵.

Por ello, en las líneas que siguen se analizará, en primer lugar, el esquema de reparto del poder tributario entre países cuando existen rentas transfronterizas (como sería el caso en las exportaciones de tecnología); en segundo lugar, se estudiará lo que debe entenderse por “transferencia de tecnología” para llegar, seguidamente al conocimiento de cómo tributan en nuestro país, en el ámbito de la imposición directa, las cesiones de tecnología a las que hemos hecho referencia. La razón por la cual este estudio se centra en el ámbito de la imposición directa tiene que ver con el hecho de que los mayores problemas hasta la fecha se han ubicado en este campo, y ello sin perjuicio de que existe también una problemática en absoluto carente de interés en lo que respecta a la imposición indirecta de las transferencias tecnológicas transfronterizas (localización del hecho imponible en el IVA o inclusión en la base imponible de los impuestos aduaneros, por citar sólo dos cuestiones) que no puede ser estudiada en este trabajo por razones de limitación de espacio⁶.

⁵ Para ilustrar esta cuestión, quisiera traer a colación unas palabras magistrales del Prof. DOERNBERG, R. L. (2007): 2-3, en las que se refiere a un vendedor de un vehículo que es ciudadano de Estados Unidos y reside en dicho país, mientras que el comprador de tal vehículo reside en Canadá, habiendo sido fabricado, además, dicho vehículo en este último país. En tal caso, como argumenta el citado profesor, “Estados Unidos puede pretender gravar la ganancia de la venta del coche por razón de la residencia y nacionalidad del vendedor, y Canadá puede reclamar el mismo derecho porque el coche fue fabricado y vendido en Canadá a un residente canadiense. Superposiciones de poder tributario –algunas veces referidas como doble imposición jurídica- pueden crear problemas de coordinación. Para ilustrar la necesidad de coordinación, supóngase que Canadá grava con un impuesto del 50 por 100 cualquier ganancia realizada en Canadá, y Estados Unidos grava con un impuesto del 50 por 100 cualquier renta, con independencia de dónde se haya obtenido, si el receptor de la misma es un residente (o ciudadano) en Estados Unidos. Bajo estas hipótesis, el tipo impositivo combinado sería del 100 por 100 y la renta total de la transacción habría de pagarse en impuestos, con lo que es muy probable que dicha transacción nunca tenga lugar. El estudio de la fiscalidad internacional es el estudio de la coordinación de los poderes tributarios de países soberanos. En el ejemplo considerado, la doble imposición potencial surge porque un país pretende gravar basándose en la residencia (o ciudadanía) del contribuyente y el otro país reclama su derecho a gravar en función de dónde se genera la renta (...) Los países generalmente intentan combatir la doble imposición jurídica ya sea con legislación doméstica unilateral o por medio de tratados fiscales bilaterales con otros países”.

⁶ Vid al respecto contestación a la consulta vinculante a la DGT núm. 45/2003 de 30 junio (JT 2003\1136), la RTEAC de 25 abril (JT 2001\880), así como las sentencias –entre otras- de la AN de 23 septiembre 2002 (JT 2003\586), de 11 febrero 2004 (JT 2004\1032) y de 8 febrero 200 (JUR 2006\264937), y las sentencias del TS 26 septiembre 2006 (RJ 2006\8109) y de 11 junio 2008 (RJ 2008\3141). La anterior doctrina administrativa y jurisprudencial versa sobre la necesidad de inclusión en

II. EL REPARTO DEL PODER TRIBUTARIO ENTRE DISTINTOS ESTADOS: LOS CONVENIOS BILATERALES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Introducida la cuestión como lo hicimos en el apartado precedente, el problema fundamental de la fiscalidad internacional es la coordinación de los poderes tributarios de distintos estados soberanos cuando se producen rentas en un entorno internacional. Dicho de forma muy básica, esto se produce cuando las rentas se pagan desde un país por algún tipo de negocio realizado en su territorio y se reciben finalmente en otro.

Puede entenderse de lo anteriormente señalado que ello concierne de forma muy señalada a las transferencias internacionales de tecnología, por razones obvias. Pues bien, para evitar una superposición de poderes tributarios que reduzcan los beneficios de negocios transfronterizos, los distintos estados han entendido que resulta razonable ponerse de acuerdo sobre quién tiene el poder de gravar determinadas rentas y quién no, para evitar imposiciones excesivas, esto es, cómo deben repartirse el poder tributario sobre la riqueza gravable manifestada en transacciones internacionales para no perjudicar las mismas.

Es preciso indicar, llegados a este momento, que los distintos países siguen en la práctica los dictados de organizaciones internacionales que han elaborado una serie de modelos de tratados fiscales bilaterales para orientar las negociaciones entre estados. Pues bien, en el ámbito que ahora nos concierne, deben destacarse dos modelos distintos: el modelo de la OCDE, que se supone es utilizado por negociaciones entre países desarrollados y, por otro lado, el modelo de la ONU, que tiene la vocación de guiar las negociaciones entre países desarrollados y en vías de desarrollo.

El por qué de la existencia de dos modelos de convenio diferentes puede explicarse fácilmente si entendemos que la firma de un tratado fiscal bilateral conlleva la contención de gravamen por parte de un estado y la consiguiente reducción de ingresos fiscales. Ello puede no resultar relevante si las negociaciones en ambos sentidos son similares o equivalentes en peso, puesto que lo que se deja de ingresar por un lado se ingresaría por otro.

Imagínese que dos estados, A y B, deciden por medio de un convenio internacional que no van a gravarse los pagos por uso de tecnología realizados desde su territorio cuando el titular de la tecnología resida en el otro estado. Supongamos, adicionalmente que desde A se pagan 1.000

el valor de aduana, a los efectos del Código Aduanero Comunitario, de los cánones pagados por el uso de licencias de propiedad industrial.

unidades a residentes de B por uso de tecnología, mientras que desde B se abonan 1.100 unidades a residentes de A por el mismo concepto; pues bien, en tal caso tendremos que B puede hacer tributar las 1.000 unidades recibidas por sus residentes y A podrá gravar las 1.100 obtenidas por los suyos, de manera que existe una equivalencia de sacrificio fiscal al no gravar los pagos de tecnología “salientes”, en pos del comercio bilateral.

Ahora bien, si las cifras cambiaran y los pagos por transferencias tecnológicas de A hacia B ascienden a 4.000 unidades mientras que los pagos de B hacia A son nulos, en tal caso la ausencia de gravamen de los pagos abonados desde el territorio de A sólo beneficiaría al comercio bilateral y a B (que tendría el derecho de gravarlos íntegramente), incurriendo A en pérdidas fiscales por no gravar los pagos por tecnología, siendo así que tales pérdidas que no van a ser compensadas en este ámbito.

El ejemplo anterior puede ilustrar el debate entre el reparto de poder tributario que preconizan los dos modelos antes mencionados (OCDE y ONU) en relación con los pagos por transferencias de tecnología.

En efecto, el reparto del poder tributario en lo que respecta a los pagos de tecnología es una cuestión reciente en el ámbito de la fiscalidad internacional, lo cual no puede extrañarnos habida cuenta de la novedad relativa de este tipo de pagos⁷. Parece que la necesidad de un tratamiento específico de dichas rentas, segregadas del concepto más genérico “beneficio empresarial” tuvo lugar en algunos tratados fiscales multilaterales de los años 30 del siglo pasado y, destacadamente, en el modelo de México de 1943 (que viene a constituir un antecedente, como es sabido, del modelo OCDE). En el citado modelo, que venía a recoger las teorías de los estados en vías de desarrollo, se postulaba una tributación exclusiva de tales rentas en el estado de la fuente (o del territorio desde donde se pagaban de los mismos), circunstancia que fue corregida en la próxima versión del mismo modelo (Londres, 1946), que recogió el principio de tributación exclusiva en el país de residencia del licenciante o titular de la tecnología, idea que predominará finalmente en el modelo OCDE.

Ambos modelos de convenio (OCDE y ONU) recogen en su artículo 12 una mención a los pagos por el uso de tecnología, definiendo los mismos y proponiendo una distribución de poder tributario por las cesiones internacionales de uso de tecnología. Sin embargo, los criterios de reparto son diversos: mientras en el modelo OCDE se atribuye la competencia exclusiva de gravamen de tales rentas al país de residencia del receptor y titular de la tecnología, en el modelo ONU se permite una

⁷ VOGEL (1997): 771.

tributación limitada en el país del pagador (porcentaje sobre las rentas que es dejado a las negociaciones entre las partes), mientras que el país de residencia del perceptor de los pagos tendría derecho a gravar las rentas recibidas pero permitiendo una deducción por los impuestos pagados en el otro estado.

Como ya señalara en otro lugar⁸, el reparto del poder tributario obedece a condicionamientos básicamente políticos y sobre los que es complicado promover un discurso científico y ecléctico.

Así, por un lado, los países más desarrollados y la propia OCDE admiten que los pagos por tecnología no se diferencian de otros pagos empresariales y, por ende, deberían tratarse con la lógica de estos últimos: en el país de residencia del perceptor siempre y cuando éste no tenga ninguna base fija de negocios en el país al que se exporta la tecnología. Se argumenta que los países donde se desarrollaron las tecnologías han debido soportar importantes mermas fiscales en la recaudación de sus ingresos y no sólo por la consideración de deducibles de los gastos incurridos en la generación de patentes, etc., sino también por los incentivos facilitados por el ordenamiento tributario para propiciar la generación tecnológica. En definitiva, esa merma de impuestos debe verse compensada en el momento de explotación de la propiedad industrial, esto es, cuando de hecho se está produciendo una capacidad económica gravable en sus residentes fiscales.

Sin embargo, los países en vías de desarrollo (perceptores netos de tecnología) no ven con buenos ojos la posibilidad de que se les escape materia imponible y, en consecuencia, ingresos tributarios. Así, efectivamente, quien resulta cesionario de tecnología debe retribuir al cedente por ello, y resultará un gasto deducible que reduce los beneficios y los impuestos pagados por las empresas. Si el país de residencia del cesionario no grava los pagos realizados al cedente, entonces pierde definitivamente la posibilidad de gravar tales rentas. Además, se argumenta por los estados en vías de desarrollo que la tecnología que se exporta a tales países suele estar obsoleta, habiéndose ya amortizado —por lo tanto— los gastos incurridos para la creación de la misma.

Ambas visiones son respetables en sus planteamientos, si bien es cierto que un gravamen excesivo que hiciera antieconómica la transacción podría restringir el uso de las tecnologías en tales estados y debilitar el desarrollo económico y bienestar social. Además, en un mundo tan interconectado como el actual no parece defendible que las tecnologías

⁸ LUCAS (2001): 24.

transmitidas a países en vías de desarrollo sean antiguas y obsoletas, pues el mercado entiende únicamente de beneficios y, en la medida de que tales tecnologías puedan pagarse, estarán allí donde se demanden.

Por esta cuestión se ha venido defendiendo finalmente por los países importadores de tecnología (entre los que se encuentra España) una tributación limitada en origen de los pagos o cánones por las licencias de uso, reconduciendo la cuestión a un punto medio admisible por todas las partes.

Si bien esta posición ecléctica se ha entendido adecuada por algunos autores⁹, y bien es cierto que ha permitido en no pocos casos el consenso suficiente para la firma de convenios internacionales que evitan la doble imposición, en mi opinión no tiene una lógica clara desde el punto de vista científico una tributación compartida de tales pagos: Ello es así porque, en definitiva, los pagos por transferencias tecnológicas son en la gran mayoría de los casos beneficio empresarial del cedente, y puesto que éste tributa en el país de residencia del perceptor de las rentas (salvo que se tenga una base fija de negocios en el país de obtención de la renta), entiendo que los pagos por cesión de tecnología debieran seguir el mismo criterio, so pena de establecer discriminaciones tributarias que debieran tener justificación suficiente para no contravenir principios constitucionales que rigen la imposición¹⁰.

III. CONCEPTO DE “TRASFERENCIA DE TECNOLOGÍA”

La palabra *tecnología* proviene del griego *τεχνολογος*, formada por *tekne* (*τεχνη*, “arte, técnica u oficio”) y *logos* (*λογος*, “conjunto de saberes”)¹¹.

Por su parte, la Real Academia Española de la Lengua entiende por *tecnología* el “conjunto de teorías y de técnicas que permiten el aprovechamiento práctico del conocimiento científico”, o bien el “conjunto de los instrumentos y procedimientos industriales de un determinado sector o producto”¹².

⁹ GARCÍA HEREDIA (2007): 107.

¹⁰ Es más: en los criterios de distribución territorial de la renta entre las distintas comunidades autónomas de nuestro país, y según los puntos de conexión fijados por los artículos 22 y ss. de la Ley 21/2001, nada se indica sobre la atribución de rendimientos a la comunidad autónoma del pagador por motivos de transferencias tecnológicas.

¹¹ Voz “tecnología” en *Wikipedia*, consultada el 1 de septiembre de 2008.

¹² Primera y cuarta acepción de la 22ª edición del Diccionario *RAE* (2001).

Por su parte, la doctrina jurídica definía ya en fecha temprana el término *tecnología* como “el conjunto de conocimientos aplicados para la producción y venta de bienes y servicios”¹³.

El ordenamiento jurídico español no ha logrado, asimismo, una definición concreta de lo que ha ya de entenderse por “tecnología” o “transferencia de tecnología”, sino una serie de referencias en normativa ya derogada¹⁴, y en la que se mencionaban una serie de supuestos asociados a la tecnología y su transferencia, como serían los negocios sobre patentes, modelos de utilidad, conocimientos no patentados o *know how*, programas de ordenador, marcas y distintivos registrados, modelos, diseños o dibujos industriales, contratos de franquicia, proyectos de ingeniería, etc.

La doctrina administrativa, por su parte, ha intentado asimismo definir tecnología como “El conjunto de conocimientos específicos que permiten la modernización de los sistemas productivos, a través de la aplicación del desarrollo científico a las actividades agrarias, industriales y de servicios”¹⁵, definición que posteriormente el Tribunal Supremo hace suya¹⁶.

Visto lo anterior, se podría indicar que en definitiva la idea de tecnología tiene que ver con la adquisición de conocimientos con una finalidad práctica y que suelen estar orientados normalmente al comercio y la industria. Además, esos conocimientos prácticos no se generan espontáneamente, sino que son fruto de un esfuerzo intelectual que resulta protegido por los distintos ordenamientos jurídicos a fin de potenciarlos, reconociendo a sus creadores un derecho de explotación exclusiva durante el tiempo previsto en la normativa nacional. Ello ha creado un nuevo concepto de propiedad referido no ya a cosas materiales sino inmateriales (derechos de utilización o explotación exclusiva) que conforman lo que en nuestra doctrina se conoce como propiedad industrial¹⁷. Y habida

¹³ TENESSA (1974): 403.

¹⁴ Vid. Decreto 2343/1973, de 21 de septiembre y Real Decreto 1750/1987, de 18 de diciembre, por el que se liberaliza la transferencia de tecnología y la prestación de asistencia técnica extranjera a empresas españolas (BOE 13-1-1988)

¹⁵ Cfr. RTEAC, de 23 octubre 1998 (JT 1998\1853), FJ 3º.

¹⁶ Así en la STS de 25 abril 2000 (RJ 2000\4274), FJ 6º.

¹⁷ Así, el Convenio de París para la Protección de la Propiedad Industrial de 20 de marzo de 1883 recoge en su artículo 1º lo siguiente: “La protección de la propiedad industrial tiene por objeto las patentes de invención, los modelos de utilidad, los dibujos o modelos industriales, las marcas de fábrica o de comercio, las marcas de servicio, el nombre comercial, las indicaciones de procedencia o denominaciones de origen, así como la represión de la competencia desleal (...) *La propiedad industrial se entiende en su acepción más amplia* y se aplica no sólo a la industria y al comercio propiamente dichos, sino también al dominio de las

cuenta de que los elementos integrantes de dicha propiedad industrial tienen un valor económico, también son, lógicamente, susceptibles de transmisión.

Pues bien, entendiendo la tecnología como un conocimiento práctico obtenido a través del esfuerzo del intelecto, que deviene en una suerte de propiedad intangible basada en la exclusividad de explotación que le reconoce el ordenamiento jurídico a su titular, la transferencia de dicha tecnología puede realizarse de dos formas fundamentales: bien cediendo definitivamente el derecho a otra persona (venta), o bien permitiendo su uso mientras se conserva la titularidad dominical del activo inmaterial (cesión de uso o licencia).

Sin embargo, a diferencia de las propiedades materiales clásicas (v. gr. propiedad sobre un mueble o inmueble), la propiedad inmaterial que nos ocupa puede ser cedida a favor de una persona sin resultar su uso por sí mismo excluyente, salvo pacto en contra (así por ejemplo una patente puede ser utilizada por varias personas cesionarias simultáneamente). En consecuencia, si bien en las propiedades clásicas tienen una importancia significativa tanto las transmisiones de dominio como las cesiones de uso, en lo que concierne a la propiedad industrial cobrarán más importancia las transferencias por cesión de uso que las compraventas de derechos, por cuanto que serán, en la práctica, más habituales, al abrirse extraordinariamente el círculo de posibles cesionarios simultáneos.

De hecho, en ámbitos tributarios, se ha acuñado un término para definir específicamente las retribuciones por cesiones de uso de propiedad industrial e intelectual: “cánones”¹⁸.

1. Concepto de canon por la cesión de uso de tecnología

Excedería las pretensiones de este estudio entrar en un análisis exhaustivo de lo que debe entenderse por “canon” en el ámbito de la fiscalidad internacional: existen excelentes trabajos que abordan esta cuestión a los cuales nos remitimos en este momento¹⁹.

Sin embargo, el concepto de canon en la fiscalidad internacional es el punto de inicio de la tributación de determinadas transferencias tecnoló-

industrias agrícolas y extractivas y a todos los productos fabricados o naturales, por ejemplo: vinos, granos, hojas de tabaco, frutos, animales, minerales, aguas minerales, cervezas, flores, harinas” (énfasis añadido).

¹⁸ En inglés, el término más común es “royalty”, y en francés “*rédevances*”. En los países iberoamericanos suele utilizarse más el término de “regalía”.

¹⁹ BUITRAGO (2007); GARCÍA HEREDIA (2007); SERRANO (2006); BOKOBO (2004); VÁZQUEZ DEL REY (2003); MARTÍN JIMÉNEZ (2002); CARMONA (2001); VOGEL (1997).

gicas, pues en función de que sean calificadas como tales o no (e incluso de qué tipo de cánones sean) tributarán en uno u otro sentido.

Pues bien, para conocer lo que debe entenderse por el término “cánones” en el contexto de este trabajo, hemos de acudir a varios textos normativos de carácter nacional e internacional.

Así, en primer lugar, hemos de acudir al art. 12.2 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en renta y patrimonio (según su versión de julio 2008). Como es sabido, el citado Modelo de Convenio no constituye en sí mismo un texto normativo, sino únicamente lo que su propio nombre indica: un enunciado modélico de lo que podría constituir un tratado fiscal bilateral entre dos Estados para atenuar la doble imposición en impuestos sobre la renta y patrimonio. Habida cuenta de lo anterior, podríamos pensar que la relevancia de tal Convenio Modelo no es significativa y, por ende, no merece el lugar preeminente que le estamos otorgando. Sin embargo, esta primera impresión debe descartarse por el mero hecho de que la gran mayoría de los Estados que han firmado un convenio para evitar la doble imposición (que sí que constituyen derecho positivo y en general –dependiendo de los sistemas constitucionales de los diferentes países- con jerarquía superior a las leyes internas) siguen el Modelo de la OCDE y, en todo caso, como es el caso de España, que se inspira enteramente en dicho modelo en lo que respecta a los tratados fiscales internacionales firmados. Además, debe indicarse que el Modelo de la OCDE (junto con los modelos de la Sociedad de Naciones, primero, y la ONU después) han sido probablemente los primeros que definieron en el ámbito fiscal y a escala internacional lo que debe considerarse como un pago por licencias de uso de propiedad intelectual e industrial, precisamente para otorgar la legitimidad de gravamen al Estado desde el que se pagan tales rentas.

Pues bien, el Modelo de Convenio citado, recoge en su artículo 12.2 lo siguiente:

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

Sólo quisiera resaltar de la definición anterior algunas cuestiones, haciendo referencia sobre todo a las modificaciones incorporadas en los comentarios del MCOCDE en la última revisión de julio de 2008²⁰.

Así pues, en primer lugar, del concepto de canon antes transcrito hace referencia a **cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos...** Como menciona el apartado 8 de los comentarios del MCOCDE al artículo 12, con tal expresión se hace referencia a los pagos satisfechos por el uso de propiedades inmateriales, con independencia de que hayan sido inscritos o no en un registro público e incluyendo tanto los pagos realizados bajo licencia como las compensaciones abonadas por infringir los derechos de la propiedad industrial. También se refiere la frase citada a que existe una libertad de formas en el pago (en dinero o en especie, en plazos o de una vez, haciendo referencia o no a la utilización del derecho, etc.), y a que la retribución se debe no sólo por el uso efectivo, sino por el mero derecho a usar una determinada propiedad industrial, aunque finalmente –y por circunstancias diversas– tal uso no se llegue a producir.

Además de lo indicado, el MCOCDE señala la importancia de diferenciar entre las **transmisiones de todos los derechos de la propiedad** inmaterial (normalmente, venta de tecnología) y la **cesión de uso** de la misma. La importancia de dicha distinción se debe a que las distintas rentas internacionales tributan, por lo general, de acuerdo con su calificación, esto es, con el tipo de renta que sean conforme a una caracterización predeterminada. Así, en el caso de que se transmita una propiedad inmaterial, como cuando se transmite cualquier tipo de propiedad, se generarán ganancias (o pérdidas) patrimoniales de una cuantía igual al valor de transmisión menos el valor de adquisición o generación de tal propiedad. Ahora bien, si se califica como ganancia patrimonial (art. 13 MCOCDE), o bien como beneficio empresarial (art. 7 MCOCDE) las reglas establecidas en el respectivo convenio para evitar la doble imposición normalmente fijarán la competencia exclusiva del estado de residencia del perceptor de las rentas (titular de la tecnología que se transfiere) para gravar tales rentas, a diferencia de como ocurre en los casos en que las rentas sean calificadas como “cánones”, en cuyo caso existirá (al menos en el caso de España y de otros países importadores de tecnología) una tributación compartida entre el estado de la fuente del rendimiento y de residencia del perceptor de la renta. En otras palabras, la conceptualización

²⁰ Cfr. <http://www.oecd.org/dataoecd/20/34/41032078.pdf>, págs. 45-50 (consultada por última vez el 1 de septiembre de 2008).

como transferencia definitiva de tecnología evita, las más de las veces, la imposición en el estado receptor de tal tecnología, mientras que la transferencia temporal y conservando la titularidad del derecho (i. e. cesión de uso) permite al estado que percibe la tecnología gravar las rentas que retribuyan el uso de la propiedad industrial.

Por ello el MCOCDE se ha esforzado en diferenciar tales términos, aun siendo consciente de que la separación en ocasiones no resulta en modo alguno sencilla, pues existe un incentivo natural para reconducir tales rentas al ámbito de las ganancias de capital o del beneficio empresarial a fin de evitar la tributación en origen. Así pues, el nuevo apartado 8.2 de los comentarios al art. 12 MCOCDE indica que cuando se realice la transferencia de la plena propiedad de un elemento propiedad, el pago no se considera realizado por el uso o derecho de uso de esa propiedad y, en consecuencia, no puede ser calificado como un canon. Sin embargo, la casuística puede ser muy extensa y podrían darse supuestos de cesión por tiempo limitado (o para una determinada zona geográfica) que plantean dudas sobre su calificación como derecho de uso o bien como venta de un elemento de la propiedad inmaterial. En todo caso, España ha realizado una reserva a los comentarios del MCOCDE que podrían abrir una puerta a tal interpretación²¹, y en todo caso ha desarrollado una doctrina administrativa y jurisprudencial con una interpretación estricta de lo que debe entenderse como una cesión definitiva de derechos de propiedad industrial²².

Con todo, habrá que atender al caso concreto para determinar si se ha producido o no una cesión plena de derechos o, por el contrario, se produjo una cesión de uso camuflada²³.

Finalmente, los comentarios del MCOCDE hacen referencia a una serie de supuestos cuya retribución por el uso o cesión de uso conllevaría la calificación como canon. Pues bien, de entre todos los **supuestos** mencionados, es preciso mencionar aquellos supuestos que tienen una mayor relación con las transferencias tecnológicas: obras científicas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias

²¹ Vid párrafo 27 de los comentarios al art. 12 MCOCDE.

²² Vid. GARCÍA HEREDIA (2004): *passim*.

²³ Así, el convenio fiscal hispano-estadounidense recoge que “El término «cánones» incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos”, al entender que en tales casos la figura se parece más a una retribución por el uso de la propiedad industrial que a la transferencia plena de la misma.

industriales, comerciales o científicas. Es más, existen determinados supuestos no mencionados expresamente en la definición del art. 12.2 MCOCDE (como es el caso de topografías de productos semiconductores, variedades vegetales y animales obtenidas por ingeniería genética, etc.) que podrían entenderse incluidas dentro de los derechos protegidos por la propiedad industrial²⁴.

En cuanto a la expresión “fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”, la misma hace referencia a lo que se conoce habitualmente en el ámbito anglosajón –y cada vez más en el derecho continental- como *know-how*. Los anteriores comentarios al art. 12 MCOCDE acudían para definir dicho concepto a la *Association des Bureaux pour la Protection de la Propriété Industrielle*, que definía tal término como “toda información técnica no divulgada, patentable o no, que es necesaria para la reproducción industrial de un producto o proceso, directamente y bajo las mismas condiciones; en tanto que resulta derivado de la experiencia, el *know-how* representa lo que un fabricante no puede saber de la mera explicación del producto y del mero conocimiento del progreso de la técnica”. No obstante, la última modificación de los comentarios (apartado 11) indica que a la expresión aludida “es utilizada en el contexto de la transferencia de ciertas tecnologías que no han sido patentadas y que no caen generalmente en otras categorías de derechos de propiedad industrial o intelectual. Generalmente corresponde a información no divulgada de naturaleza industrial, comercial o científica que deriva de la previa experiencia que tiene una aplicación práctica en el funcionamiento de una empresa y de cuya desvelación puede derivar un beneficio económico. Puesto que la definición se refiere a información derivada de la experiencia previa, el artículo no se aplica a los pagos de nuevas informaciones obtenidas como resultado de la prestación de servicios a requerimiento del pagador”. En definitiva, pretenden los nuevos comentarios del art. 12 MCOCDE diferenciar lo más claramente posible los conceptos de “canon” y “prestación de servicios”.

Como última referencia a la idea de canon, cabría hacer las siguientes consideraciones: los pagos por arrendamiento de equipos industriales o científicos fueron eliminados del concepto de canon en el MCDCDE 1992, aun cuando habían estado incluidos en un pasado. Por ello, algunos convenios para evitar la doble imposición firmados por España hacen referencia a los mismos. Por otro lado, en un afán de delimitar

²⁴ Manifestando tal opinión, vid. GARCÍA HEREDIA (2007), 40.

el concepto estudiado recogen los comentarios del art. 12 MCOCDE que los pagos realizados únicamente en consideración a la obtención de derechos a la distribución exclusiva de un producto o servicios en un determinado territorio no constituyen cánones, al no pagarse por el uso o derecho de uso de propiedad industrial (párrafo 10.1), y tampoco determinados supuestos como los servicios post-venta o de garantía, así como, por ejemplo, el pago por listas de potenciales clientes cuando tales listas se obtienen de información general disponible (párrafo 11.4)²⁵.

Cabría asimismo hacer referencia a los programas de ordenador, en tanto que los mismos tienen una importancia significativa singular en los procesos de transferencias de tecnología. Sin entrar en mayores consideraciones que ahora no pueden realizarse, cabe indicar que existe un consenso generalizado –compartido actualmente por la Administración española– en que el pago por programas informáticos estandarizados no constituye un canon, aunque subsisten aún diferencias significativas entre la doctrina fijada por el OCDE en los comentarios al MC y la doctrina administrativa de nuestro país²⁶.

Como ya se ha puesto de manifiesto, existen otros modelos de convenios que definen el término “cánones”, si bien las diferencias no son muy significativas.²⁷

Por su parte, el art. 2.b) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, entiende por cánones:

“las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y

²⁵ Sin embargo, el pago por listas confidenciales obtenidas de clientes a quienes se ha suministrado un determinado producto o servicio, toda vez que ello constituye un pago por *know-how* relacionado con la experiencia comercial de tal empresa, podrían incluirse dentro del concepto de canon.

²⁶ Vid. Sobre el particular GARCÍA HEREDIA (2007): 134 y ss.; SERRANO (2006): 102; VÁZQUEZ DEL REY (2003) y MARTÍN JIMÉNEZ (2002).

²⁷ Así, el Modelo de Convenio de la ONU recoge, también en su artículo 12, el siguiente texto: “El término cánones en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase recibidas con motivo del uso, o a la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas y científicas, incluidas las películas cinematográficas, o películas o casetes usadas para difusión por radio o televisión, de patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”. Traducción realizada desde el texto inglés que puede encontrarse en <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/un/unpan002084.pdf> (consultada por última vez el 1 de septiembre de 2008). Las cursivas han sido resaltadas como principales diferencias que separarían dicho concepto del recogido en el MCOCDE, ya transcrito.

los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Las remuneraciones percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos se considerarán cánones.”

Y finalmente, nuestra normativa interna recoge, en el art. 13.1.f.3ª del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, lo siguiente:

“Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

- Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre programas informáticos.
- Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
- Equipos industriales, comerciales o científicos.
- Cualquier derecho similar a los anteriores.
- En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.”

Se trata de conceptos todos ellos diversos y que presentan algunas diferencias entre sí: mientras la normativa española resulta exhaustiva y extraordinariamente amplia (incluyendo supuestos como los derechos de imagen, los programas de ordenador o los equipos industriales, comerciales o científicos), el MCOCDE no hace mención a ninguno de estos supuestos. La diferencia entre ambas definiciones se debe a que el estado español, importador histórico de tecnología, pretende ampliar el concepto de “canon” con el objeto de aumentar al máximo la tributación de las retribuciones pagadas a otros países por transferencias tecnológicas, mientras que el MCOCDE, siguiendo unos criterios acaso más científi-

cos, intenta identificar una categoría autónoma y cohesionada que habrá de tener una fiscalidad específica.

Debe identificarse para cada caso concreto qué concepto –de los anteriormente indicados– resulta aplicable. Ello dependerá del supuesto contemplado. Así, en primer lugar, deberá identificarse si a los pagos por tecnología les resulta de aplicación la directiva 2003/49/CE, esto es, cuando las empresas pagadora y perceptora de los cánones se encuentren vinculadas de forma significativa²⁸ y sujetas a los requisitos previstos por la norma comunitaria²⁹. En tal caso, el concepto de la directiva citada antes transcrito sería el que prevaleciera. Nótese que dicho concepto tiene una amplitud considerable (se incluyen en él las remuneraciones satisfechas por el uso de programas de ordenador y por el uso o la cesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos). Sin embargo, habida cuenta de que la filosofía de la norma comunitaria citada es la exoneración de tales rentas en el país del pagador de los cánones, lo cierto es que cuanto más abarque el concepto, menor será la fiscalidad de las rentas referidas.

Ahora bien, si no estuviéramos en el supuesto anterior, entonces habría que conocer si existe un tratado fiscal internacional aplicable al pago en cuestión. Por ejemplo, si se realiza un pago tecnológico por una empresa española a otra con residencia fiscal en EEUU, entonces tenemos que examinar en primer lugar si España y EEUU han firmado un convenio para evitar la doble imposición internacional. Como este es el caso³⁰, habría que estar a lo dispuesto en su artículo 12.3, donde se define el término para la concreta relación bilateral sometida a discusión³¹. En

²⁸ Con carácter básico se entenderá que se cumple este requisito cuando exista una relación casa matriz-sucursal (esto es, una sea la extensión en un país de otra sociedad constituida en país distinto, teniendo las dos la misma personalidad jurídica, figura que en ámbitos fiscales se denomina “establecimiento permanente”), o bien exista una relación matriz-filial (esto es, cuando una sociedad posea un porcentaje de participación de un 25 por 100 sobre la otra, o bien cuando una tercera sociedad tenga una participación del 25 por 100 en ambas sociedades).

²⁹ Las sociedades tengan alguna de las formas sociales citadas en el anexo de la directiva (para España: sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones, sociedad de responsabilidad limitada y los organismos de Derecho público que se rigen por el Derecho privado), sean residentes fiscales en la UE y estén sujetas a alguno de los impuestos que se listan en la norma comunitaria (para España: el impuesto sobre sociedades).

³⁰ Cfr. Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 (BOE 22-12-1990).

³¹ Particularmente en dicho precepto se contiene “El término «cánones» empleado en este Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o

definitiva, la definición anteriormente transcrita (la del MCOCDE) es meramente orientativa para los estados a la hora de negociar sus convenios fiscales bilaterales, siendo sus respectivas delegaciones las que determinarán el texto normativo aplicable, que si bien tendrá grandes semejanzas con el MCOCDE, también es cierto que pueden presentarse algunas peculiaridades.

IV. FISCALIDAD DIRECTA DE LAS TRANSFERENCIAS INTERNACIONALES DE TECNOLOGÍA

Acaso lo más importante en el ámbito de la fiscalidad de las transferencias de tecnología sean la tributación de los pagos por la venta y licencia de propiedad intelectual e industrial. En el ámbito de este trabajo, más centrado en las últimas, cabe hacer una referencia, siquiera escueta, a la tributación en los distintos impuestos directos existentes en nuestro ordenamiento. Habida cuenta de la estructura del sistema fiscal español, es preciso diferenciar entre los pagos por tecnología importada y aquellos otros derivados de la exportación de tecnología a otros países. Adicionalmente, habrá que especificar la personalidad (física o jurídica) de quien realiza o recibe los pagos, así como el carácter lucrativo u oneroso de los mismos.

1. Transferencia España-extranjero

Cuando los pagos por transferencias tecnológicas se producen desde España hacia fuera de nuestro país, habrán de tributar —en su caso— por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). Como se ha puesto de manifiesto, la tributación dependerá en función de que sea una cesión de uso de la propiedad inmaterial o bien sea una transferencia de titularidad dominical. En este último caso, puede entenderse producida una ganancia patrimonial en territorio español, a tenor del art. 13.1.i) LIRNR, siempre y cuando pueda entenderse que los derechos de propiedad industrial “deban cumplirse o se ejerciten en territorio español”

modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término «cánones» incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos”.

(v. gr. hayan sido registrados en la oficina española de patentes y marcas y se utilicen en el mercado español); en tal caso, la ganancia patrimonial tributaría al 18 por 100 en el supuesto de que el perceptor fuera un no residente en España sin establecimiento permanente, siempre y cuando no resultara aplicable algún convenio para evitar la doble imposición internacional que declarara gravables tales rentas exclusivamente en el país de residencia del perceptor de las mismas.

Cuando los pagos que se produzcan, por el contrario, tengan por causa la cesión de derechos de propiedad industrial, es preciso traer a colación el art. 13 de la Ley del IRNR, a cuyo tenor se consideran rentas obtenidas en España “Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español”; así pues, cuando se paguen a un no residente que no tenga establecimiento permanente en España, tales cantidades tributarán, por lo general, al 24 por 100³².

Ahora bien, siendo ésta la regla general, lo cierto es que existirían excepciones en algunos casos:

- Así, cuando los pagos se realicen entre sociedades asociadas residentes dentro de la UE en las condiciones previstas por la Directiva 2003/49/CE y el art. 25.1.h LIRNR, tales pagos tributarán a un tipo del 10 por 100.
- Igualmente, y cuando exista un convenio aplicable para evitar la doble imposición y el beneficiario efectivo de los cánones tuviera residencia fiscal en el otro país signatario, lo más probable es que la tributación en la fuente sea menor que el tipo de gravamen genérico antes comentado³³. En tales casos, habrá que estar al tipo de tributación en la fuente recogida en el convenio, ya sea por medio de una acreditación previa al pagador de la residencia fiscal del receptor de los cánones, o bien soportando la tributación genérica prevista por la norma y solicitando con posterioridad

³² Si bien, a tenor del art. 24.2 LIRNR, “En los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, la base imponible será igual a la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente”.

³³ Algunos tratados fiscales han sido desarrollados por órdenes ministeriales en las que se fija el procedimiento para solicitar la menor tributación (a priori, acreditando la residencia fiscal, o a posteriori, solicitando la devolución de ingresos indebidos).

—en el plazo de prescripción de 4 años— la devolución de las cantidades ingresadas de más³⁴. Podría incluso ocurrir que el tratado fiscal aplicable fijara dos o más tipos de tributación en la fuente de los cánones, en cuyo caso habría que estar a lo previsto en el convenio³⁵.

Ahora bien, también podría ocurrir que la transferencia tecnológica se produjera con motivo de una herencia o una donación, negocios jurídicos que tendrán lugar normalmente entre personas físicas. En tal caso, si el donante o causante de la herencia es residente fiscal en España y el causahabiente o donatario tuviera residencia fiscal fuera de nuestro país, y sin perjuicio de la tributación por el IRPF del donante con residencia fiscal en España, el no residente donatario o causahabiente de los derechos de propiedad industrial debería tributar por obligación real en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que los bienes transmitidos por causa lucrativa pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español, aunque en tal caso la mayor dificultad estaría en la valoración de tales activos, sin duda complicada y posiblemente controvertida.

2. Transferencia extranjero-España

En el caso de que la transferencia de tecnología se produjera en sentido inverso a lo enunciado en el apartado anterior (esto es, cuando el titular del derecho que recibe la retribución por la cesión tecnológica sea residente en territorio español), entonces la tributación dependerá de varias circunstancias: personalidad física o jurídica del titular, transferencia definitiva o mera cesión de uso, negocio lucrativo u oneroso, existencia o no de convenios de doble imposición, etc.

Así pues, si se tratara de un negocio jurídico oneroso que implicara una cesión definitiva de la propiedad industrial, la ganancia tributaría en España en el impuesto personal que le correspondiera: IRPF si se trata

³⁴ Vid. al respecto LUCAS (2001): 104 y ss., así como STS 18-5-2005 (RJ 2005\5187) en relación con el plazo de prescripción en cuanto a la devolución de ingresos indebidos.

³⁵ Ha ocurrido que en aplicación de algunos convenios bilaterales para evitar la doble imposición (por ejemplo el hispano-estadounidense) de entre los tipos de tributación en origen previsto para los cánones (art. 12) no se pueda conocer con nitidez cuál resulta aplicable a supuestos no previstos explícitamente en la norma, como sería el caso de los programas de ordenador. Mientras que el Tribunal Supremo ha entendido que el tipo aplicable es el mínimo de los posibles, por considerar que se trata de obras literarias (cfr., SSTs de 9-5-2001; 9-6-2001; 14-5-2002; 16-7-2002; 28-9-2002), otros autores entienden que después de las últimas reformas legislativas [SERRANO (2006): 104] o bien por una adecuada interpretación finalista del concepto [GARCÍA HEREDIA (2007): 209], las conclusiones debieran ser otras.

de una persona física o IS en el supuesto de realizar la transferencia una persona jurídica; la tributación en el otro país, en su caso, dependería de la normativa de ese otro estado y de la normativa europea o convenio bilateral aplicable, en su caso, siendo así que resultarían aplicables los mecanismos de eliminación de la doble imposición previstos en la normativa interna (art. 80 Ley 35/2006 ó art. 31 LIS) o convenida, según los casos.

Cuando la transferencia de tecnología se realice por medio de una cesión de uso por parte del titular del derecho con residencia en España, la tributación de tales rentas dependerá, a su vez, de la normativa interna aplicable en el país de la fuente, así como del tratado fiscal aplicable, en su caso, o de la normativa comunitaria que pudiera regir en relación con el pago de cánones. En todo caso resultarían aplicables los mecanismos de eliminación de la doble imposición previstos en la normativa interna (art. 80 Ley 35/2006 ó art. 31 LIS) o convenida, como se ha indicado anteriormente.

Por último, cuando la transferencia se realice por medio de un negocio lucrativo a favor de un residente fiscal en España, tal transferencia tributaría en España por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; en caso de tributar en el otro estado, podría eliminarse la doble imposición de acuerdo con la normativa interna (art. 23 de la Ley 29/1987) o convenida, según los casos.

BIBLIOGRAFÍA

- ATKINSON, Robert D. (2007), "Expanding the R&D Tax Credit to Drive Innovation, Competitiveness and Prosperity", *The Information Technology and Innovation Foundation*, April.
- BOKOBO, M., Susana (2004): *Los cánones en el régimen tributario de los no residentes sin establecimiento permanente*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- BUITRAGO, Esperanza (2007), *El concepto de cánones y/o regalías en los convenios para evitar la doble Tributación sobre la Renta*, Valencia, CISS Praxis.
- CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor (2001), *Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia*, Documento nº 11 del Instituto de Estudios Fiscales (http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_11_01.PDF visitado por última vez el 1 de septiembre de 2008).
- DOERNBERG, Richard. L (2007), *International Taxation*, St. Paul MN, Thomson-West.

- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2004): “El know-how en los convenios de doble imposición: el caso del Opel Corsa”; *Revista de Información Fiscal* núm. 64, julio/agosto.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2007): *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*, Valladolid, Lex Nova.
- LUCAS DURÁN, Manuel. (2001), *Fiscalidad internacional de rentas financieras*, Madrid, Edersa.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo (2002); “Los programas de ordenador, el MCO-CDE y la posición española: Algunas notas críticas”, *Crónica Tributaria* nº 103/2002.
- MORIS, Francisco (2005): “The U.S. Research and Experimentation Tax Credit in the 1990s”, *InfoBrief (Science Resources Statistics)*, July.
- ROMERO, Desiderio; SANZ, José Félix; HERNÁNDEZ, Carolina (2007): “La fiscalidad de la inversión en I+D: un análisis comparado para los países de la UE-15”, *Nuevas tendencias en política fiscal (ICE)*, Marzo-Abril n.º 835.
- SERRANO ANTÓN, Fernando (2006): “Concepto de canon o regalía en la normativa interna convenida y comunitaria”, *Noticias de la Unión Europea*, Nº 254, 2006, págs. 93-118.
- TENESSA, Antonio P. (1974), “La transferencia de tecnología”, *Revista de Administración Pública*, Septiembre-Diciembre, nº 75.
- VÁZQUEZ DEL REY, Antonio (2003), “Cánones del software: interpretación de los convenios de doble imposición”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, enero-marzo, núm. 267.
- VOGEL, Klaus, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer Law Internacional, 1997.