

# 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

*José Miguel Ceballos Delgado\**

## Resumen

La explotación económica de bienes intangibles, principalmente de aquellos que se encuentran protegidos por el sistema normativo de la propiedad intelectual, ha sobrepasado desde hace poco más de dos décadas las fronteras estatales.

Con ocasión de esta situación de apertura económica, los titulares de los derechos económicos sobre estos bienes obtienen mayores ingresos, pero al mismo tiempo, cargas tributarias impuestas por los Estados en donde realizan actos comerciales sobre tales bienes. Esta situación da lugar al fenómeno de la doble imposición, la cual, en el caso de bienes intangibles, recaerá principalmente sobre las regalías o utilidades que percibe el titular del derecho con ocasión de los usos que se realicen sobre tales derechos en los diferentes Estados.

Pretendemos en este artículo, abordar el tema de la doble imposición internacional, pero centrándonos en los convenios que tienden a evitarla y haciendo especial énfasis en la definición de regalías o cánones que presentan tales convenios y los problemas que suscitan para la administración tributaria

al momento de calificar una renta como regalía u otro ingreso; teniendo en cuenta que en el marco de los convenios para evitar la doble imposición, el acto de calificación puede determinar qué Estado debe ser el que ejerza la autoridad tributaria sobre el beneficiario de los ingresos.

## Abstract

The economic exploitation of intangible assets, chiefly those protected by intellectual property law, has gone beyond State borders for more than two decades now. Due to economic liberalization their right holders obtain higher earnings, but at the same time, they are subject to tax burdens imposed by States where they perform commercial deeds upon such property. This situation gives rise to the phenomenon of double taxation, which, in the case of intangible assets will fall mainly on royalties or profits that the right holder perceives in different jurisdictions. We intend in this article to address the issue of double international taxation focusing on those conventions that tend to avoid it, emphasizing on the definition

---

\* Abogado de la Universidad Externado de Colombia, Investigador del departamento de propiedad Intelectual de la misma casa de estudios, consultor y asesor en temas relacionados con propiedad intelectual y nuevas tecnologías. Contacto. [mceballos@naranjoabogados.com](mailto:mceballos@naranjoabogados.com).

of royalties or fees brought by such conventions and the problems that the local fiscal authorities must tackle in qualifying income as royalties or other income. Besides that assessment defines to which authority pertains the exercise of jurisdiction.

## Palabras clave

Regalías, doble imposición internacional, propiedad intelectual, bienes intangibles.

## Keywords

Royalties, double international taxation, intellectual property, intangible assets

JEL: H2; H22; O34

## Introducción

El advenimiento de la globalización económica, entendida como el proceso de libre circulación de mercancías, capitales y factores de la producción entre los países del mundo con el propósito de satisfacer las necesidades de sus habitantes, ha propiciado la inversión de capitales, bienes y servicios extranjeros en la economía local.

Sin embargo, conviene resaltar que los Estados, así como las personas naturales o jurídicas que pretendan realizar una inversión económica representada de cualquier forma en otro Estado, deben tener presentes las alternativas que les posibiliten minimizar los riesgos de su operación, entre ellos, el referente a la carga tributaria a que se enfrentaran en el Estado en que realizan su inversión.

Entre los aspectos que deben tenerse en cuenta en el marco de la carga tributaria, el inversor debe considerar cuidadosamente las alternativas que le presenta el ordenamiento jurídico del Estado donde realiza la inversión con el fin de evitar una doble o múltiple imposición. Entre tales al-

ternativas, por supuesto, debe atender a los *Convenios de doble imposición* vigentes en tal Estado; principalmente, atender si entre los mismos se encuentra vigente alguno con el Estado en el cual se residencia, domicilia o tiene un establecimiento permanente el inversor.

Esta labor del inversionista se fundamenta en la interacción de los sistemas tributarios, generada a partir, precisamente, de la globalización económica.

Así, en el contexto del mercado internacional y la satisfacción de necesidades individuales y colectivas, los bienes intangibles y, en general, la tecnología se ha venido desarrollando y tomando un papel trascendental en la sociedad como objeto de satisfacción de las necesidades que demanda la humanidad en nuestros días.

Igualmente, debe tenerse presente que la Internet se ha convertido en el canal de mayor difusión, tanto de estos bienes como de aquellos que tradicionalmente han sido demandados por la sociedad. Esta situación del comercio electrónico genera serias dificultades para la administración en materia tributaria, pues Internet no cuenta con una jurisdicción establecida, razón por la cual se presentan problemas al momento de definir quiénes son los sujetos pasivos de la administración tributaria.

Ahora bien, el ordenamiento jurídico otorga a las personas que tienen la calidad de titulares sobre los derechos de propiedad intelectual una serie de facultades exclusivas y excluyentes. A partir de estas facultades, estas personas, titulares de unos derechos económicos, se hacen contribuyentes sobre una serie de rentas que tienen aptitud de ser calificables tributariamente de varias formas, entre ellas como cánones o regalías, las cuales encuentran determinado su alcance en los modelos de convenios de doble imposición que contienen una definición del término; sin embargo, tal definición suscita grandes dificultades para la administración en su calidad de recaudador; principalmente a la hora de calificar la renta que se obtiene por la explotación internacional e incluso a través de internet de los bienes intangibles generadores de tales rentas.

La dificultad que mencionamos encuentra su sustento en que la definición que comúnmente se emplea para definir los ingresos que deben calificarse como cánones o regalías evidencia diversos vacíos, principalmente porque no se indican expresamente los bienes que dan lugar a calificar el ingreso como regalía, ni tampoco se deja suficientemente claro qué operaciones comerciales sobre tales bienes son las que se subsumen en la misma definición.

Es por lo mencionado, que las diferentes administraciones tributarias deben ser diligentes a la hora de calificar las rentas que perciban los titulares de estos bienes intangibles a partir de su explotación comercial, principalmente a partir de la autorización de su uso.

Será éste el tema que nos ocupará a lo largo del presente escrito, la calificación como cánones o regalías de las rentas percibidas a partir del uso o concesión del mismo, sobre bienes intangibles de conformidad con la definición que del término regalías traen los principales modelos de convenio de doble imposición. De suerte que el problema a resolver no consiste en la armonización del concepto de cánones o regalías contenido en los modelos de convenio para evitar la doble imposición, pues, como se verá, la definición de este término encuentra casi que unanimidad en su redacción; el problema consiste en establecer los lineamientos que debe tener en cuenta la administración tributaria al momento de entrar a calificar una renta o ingreso derivado de operaciones comerciales en las que se involucran bienes intangibles.

Para tal fin, conviene observar las diversas definiciones de regalías que se emplean a nivel de convenios bilaterales y multilaterales, con el propósito de establecer elementos comunes en todas ellas, que nos permitan indicar en qué caso una renta debe ser calificada o no como regalía.

## I. Los convenios para evitar la doble imposición

El ejercicio de la soberanía fiscal de uno y otro Estado —que decide aplicar libremente uno u otro criterio de vinculación tributaria— confrontada con la generación de operaciones económicas internacionales y movimientos de capitales, son factores que propician la aparición de la doble imposición.

En efecto, la doble imposición tiene cabida en la medida en que dos o más sistemas tributarios entran en conflicto al pretender gravar las rentas que se producen en su territorio (rentas de fuente nacional), así como aquellas que se producen extraterritorialmente por sus residentes, domiciliados o nacionales.

Es con base en lo dicho, que la doble imposición ha sido definida por un sector de la doctrina, entre ellos Borrás Rodríguez, como “aquella situación por la cual una misma renta o un mismo bien resulta sujeto a imposición en dos o más países, por la totalidad o parte de su importe, durante un mismo período impositivo -si se trata de impuestos periódicos- y por una misma causa”<sup>1</sup>.

A su turno, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) define la doble imposición como el resultado de la percepción de impuestos semejantes en dos o varios Estados, de un mismo contribuyente, sobre la misma materia imponible y por un mismo período de tiempo.<sup>2</sup>

Finalmente, nuestra Corte Constitucional ha definido la doble imposición como “resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de la misma materia imponible y por el mismo período de tiempo”<sup>3</sup>

Pues bien, con miras a evitar los efectos nocivos de la doble imposición es que los

<sup>1</sup> A. Borrás Rodríguez “La doble imposición internacional: problemas jurídico-internacionales”, Madrid 1974, p. 30., citado en, Sánchez García Nicolás, LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

<sup>2</sup> Organización para el Desarrollo y Cooperación Económica (OCDE) Modelo de Convenio Fiscal, París 1997

<sup>3</sup> Corte Constitucional, Sentencia C 577 de 2009 M.P. Humberto Sierra Porto

Estados han acudido a la celebración de acuerdos o convenios bilaterales que se aplican en el ordenamiento jurídico con preferencia de las disposiciones de la legislación interna, bien modificando el régimen general de no residentes, bien determinando supuestos de no sujeción en virtud del reparto de soberanía tributaria entre los estados firmantes, o bien reduciendo los tipos impositivos aplicables a determinadas rentas.

Estos son los convenios para evitar la doble Imposición, los cuales, en palabras de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, “son acuerdos solemnes entre Estados soberanos contratantes que tienen como finalidad distribuir la potestad tributaria entre ellos para evitar que sus residentes estén sometidos a doble imposición.”<sup>4</sup>

Consideramos pertinente señalar, en este punto de la discusión, a qué se referencia cuando hablamos de soberanía tributaria; pues bien, por soberanía tributaria hemos de concebir aquella facultad jurídica que ostenta el Estado para crear e imponer tributos, señalar los sujetos pasivos o contribuyentes, así como su tarifa con aplicación en su respectiva jurisdicción.<sup>5</sup>

Habiendo señalado lo que debe entenderse por convenios de doble imposición, podemos afirmar a modo de síntesis, que los mismos pretenden repartir entre los Estados suscribientes, los impuestos a que hagan referencia en el articulado del acuerdo, erigiéndose, como ya se indicó, en un límite convencional al ejercicio de la soberanía tributaria.

A partir de las consideraciones mencionadas, podemos afirmar que estos convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales. En este orden de ideas, la doctrina mayoritaria ha venido señalando que a los mismos le son aplicables las reglas generales de hermenéutica contenidas en la Convención de Viena sobre derecho de los tratados de 1969.<sup>6</sup>

En efecto, ha señalado la doctrina que a la hora de interpretar los convenios de doble imposición deben seguirse las siguientes reglas:

A. En primer término debe atenderse a las reglas generales contenidas en la Convención de Viena (Arts. 31, 32 y 33), y a partir de ello atenderse a principios como la buena fe y/o la finalidad perseguida con el convenio, que tratándose de los de doble imposición consiste, como ya se ha señalado atrás, en evitar la carga excesiva en los hombros del contribuyente, evitando así la doble o múltiple imposición.

B. En defecto de la anterior regla, el intérprete acudirá para interpretar las expresiones o términos utilizados en el texto de la convención, a la definición expresamente señalada en el convenio.

C. Igualmente, deberá darse una interpretación sistemática al convenio; en este sentido, atender al contexto del convenio; contexto que a efectos de la interpretación incluye todo acuerdo que se refiera al convenio y haya sido previamente concertado por las partes, por ejemplo, el preámbulo, los anexos, el protocolo, los suplementos, etc.

D. De otra parte y sólo si el convenio así lo indica, en forma subsidiaria, al interpretar el significado de los términos o definiciones del convenio, se debe acudir a la definición empleada en el orden interno del país prevalecido

E. Finalmente, acudir a los parámetros señalados en los Artículos 32 y 33 de la Convención de Viena, esto es, acudir a medios de interpretación complementarios, como los trabajos preparatorios del tratado y al contexto de su celebración,

I. Tratamiento de la doble imposición en la convención multilateral (Unesco-

<sup>4</sup>Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales DIAN, “Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal –Conceptos Básicos–”, Dirección de Gestión Jurídica, 2010

<sup>5</sup>Corte Constitucional, Sentencia C 432 de 2003, M.P. Jaime Araujo Rentería

<sup>6</sup>Cubides Pinto Benjamín, Los Convenios Para Evitar la Doble Imposición, El Impuesto Sobre la renta en el derecho comparado, Reflexiones para Colombia, Pág. 161.

Ompi) tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor y protocolo adicional a la convención multilateral

La convención de la Unesco-Ompi, aprobada en Madrid el 13 de diciembre de 1979, constituyó un acuerdo multilateral que a la fecha cuenta con tan sólo ocho países miembros entre los que se encuentran Ecuador, Egipto, India, Perú e Iraq, entre otros.

Esta convención responde a la Resolución 4312 adoptada en 1952 por el Director General de la Unesco y se pretende con ella solucionar las dificultades derivadas de la doble imposición internacional que se presenta a partir de la explotación económica de obras protegidas por el derecho de autor. En este orden de ideas, basta indicar que el tratado en mención se erige como el único que se ocupa en forma exclusiva a la doble imposición derivada de la explotación de derechos de autor y conexos.

La Convención en comento, constituye un instrumento internacional de carácter especial en la materia que aborda y puede considerarse como un instrumento jurídico ilustrativo en lo que hace referencia a la doble tributación internacional en materia de derechos de autor; que permite, entre otras cosas, dar luz a los elementos contenidos en las definiciones que se insertan en convenios de doble imposición; tal es el caso del concepto de beneficiario efectivo. A propósito, señala la mencionada convención:

*A efectos de la presente Convención, el « beneficiario » de regalías por derechos de autor es el beneficiario efectivo al cual es pagada la totalidad o una parte de esas regalías, tanto si las percibe en calidad de autor, de derechohabiente o causahabiente del autor, como si las percibe en aplicación de cualquier otro criterio pertinente convenido en un acuerdo bilateral que trata de la doble imposición de las regalías por derechos de autor.*

Ahora, en lo que a nuestro tema de estudio hace referencia, la definición de

regalías contenida en la convención es del siguiente tenor:

*A efectos de la presente Convención, serán consideradas regalías por derechos de autor, a reserva de lo dispuesto en los párrafos 2 y 3 de este artículo, las remuneraciones de toda índole pagadas sobre la base de la legislación interna sobre derecho de autor del Estado contratante donde las regalías son originariamente debidas por la utilización de, o por la autorización de utilizar, un derecho de autor existente sobre una obra literaria, artística o científica, tal como la definen las Convenciones multilaterales de derechos de autor, comprendidos los pagos hechos a título de licencias legales u obligatorias, así como los relativos al derecho llamado “de suite”.*

Queremos indicar que la norma aludida hace especial énfasis en materia de derechos de autor; incluyendo el derecho de seguimiento que les asiste a los autores de obras plásticas sobre un porcentaje –establecido– de las reventas que se realicen de la obra a través de las subastas realizadas por centros de galería o exposición. En este sentido, la convención estudiada empieza a apartarse de los modelos de convenios de doble imposición que más adelante se indicarán, en la medida que, como ya lo hemos anotado, especializa su alcance en materia de derechos de autor; dejando de lado otras formas de propiedad intelectual a partir de las cuales sus titulares obtienen regalías.

De igual forma, la definición establecida en la convención se aparta de otros modelos de convenio, en la medida en que acepta la calificación de la renta del país de la fuente, pues señala que –las regalías– son las sumas “pagadas sobre la base de la legislación interna sobre derecho de autor del Estado contratante donde las regalías son originariamente debidas.” Sobre este particular disentimos de la apreciación de Esperanza Buitrago quien señala que las dificultades de esta situación radican en las dificultades que implica el conocer las leyes de derecho de autor del otro país contratante<sup>7</sup>. En efecto, en el contexto legal del derecho de autor de nuestros días parece

<sup>7</sup>Buitrago Díaz Esperanza, La Convención Unesco-Ompi Para Evitar La Doble Tributación de la Regalías por Derechos de Autor; en, Estudios de Derecho Internacional Tributario, Los Convenios de Doble Imposición, Pág. 526.

sobresalir una tendencia uniforme en materia de usos y concesión de los mismos, así como de las prerrogativas patrimoniales y morales a que tiene derecho el titular de los derechos y su autor respectivamente o este último, en la medida en que no haya realizado actos de cesión de sus derechos patrimoniales.

El comentario de la tratadista mencionada puede tener cabida en la medida en que la aplicación de la disposición de la convención tenga lugar en un contexto que involucre a un Estado que aplique el Copyright –como Estados Unidos- y otro que aplique el derecho de autor, como el nuestro. Este podría ser un escenario en el que la calificación realizada por el país de la fuente no sea bien recibida por el de la residencia.

Otro aspecto de relevancia en materia de doble imposición de las regalías, obtenidas a partir de la explotación de derechos de autor, es la mencionada por la misma tratadista, Esperanza Buitrago; se trata en este caso de la dificultad, ahora sí, que se deriva del distanciamiento de las diferentes legislaciones en lo relativo a la duración del derecho de autor, así como en lo referente al nacimiento o reconocimiento del derecho. En efecto, basta pensar en la situación en que el beneficiario efectivo de las regalías haya perdido su derecho patrimonial de autor, por haberse extinguido el periodo de tiempo que le otorga la legislación de su Estado –de la residencia-, sin embargo en el Estado de la fuente dicho derecho se encuentra aún vigente; igual situación podría plantearse en el evento en que el mencionado derecho presente diferencias entre los Estados por estar o no reconocido. En esta situación lo más probable es que el Estado de la residencia rechace la calificación realizada por el Estado de la fuente y, por consiguiente, entre a realizar la propia.

Llama la atención la inclusión que se hace en el concepto de regalías contenido en la convención del *Droit de Suit*, en la medida en que con esta institución jurídica no se está otorgando el uso de una obra y, por lo tanto, la contraprestación que recibe el autor de la misma no es a título de regalía. En efecto, como ya lo indicamos, el *droit de suite* es el derecho que tienen los artistas plásticos

a participar en un porcentaje del precio obtenido en cada reventa de sus obras; ahora, al ser justamente reventas el hecho que da origen al ingreso que obtiene el autor de la obra plástica, difícilmente podría calificarse ese ingreso como regalía, por lo menos a la luz de otros modelos de convenio de doble imposición, como el de la OCDE o el de la ONU, pues el mencionado autor ya dispuso de su derecho plenamente y no está en capacidad de facultar el uso de tal obra. Sin embargo, la inclusión que se hace en la convención es en todo caso de índole excepcional.

Punto aparte para señalar que la convención de la Unesco-Ompi toma distancia de los modelos de convenio de doble imposición, en la medida en que excluye expresamente diversos ingresos que a la luz de modelos como el de la OCDE pueden considerarse como regalías.

En efecto, entre las exclusiones que realiza la convención se encuentran las regalías recibidas a partir de la explotación de las obras cinematográficas (Art. I apartado 2), en particular – señala la convención-, cuando dichas regalías se deban al productor de tales obras o a sus causahabientes. Esta exclusión tendría plena cabida en todos los casos en que se trate de una obra cinematográfica, pues recuérdese que a la luz de nuestra legislación, en general la gran mayoría de legislación latinoamericana, en los contratos de obra cinematográfica el titular de los derechos patrimoniales de la obra es justamente el productor cinematográfico; razón por la cual siempre habrá de excluirse la posibilidad de calificar tales ingresos como regalías, salvo que el mencionado productor realice una cesión de tales derechos en cabeza de un tercero y sea éste el beneficiario de las regalías.

De igual forma, y en atención esta vez a la especialidad de la materia de la convención, se excluyen de su aplicación las regalías provenientes de la explotación de los derechos sobre las nuevas creaciones y los signos distintivos de productos y servicios, y en general de la propiedad industrial.

Contrario a lo mencionado, y a diferencia de lo que hacen los modelos de con-

venio para evitar la doble imposición, la mencionada convención ha ampliado su campo de aplicación a los derechos conexos; esto en la medida en que las regalías derivadas de estos derechos tengan su fuente y beneficiario efectivo en dos Estados parte del acuerdo.

De lo dicho hasta este punto podemos concluir que la convención Unesco-Ompi contiene elementos de gran valía si de evitar la doble imposición se trata; no obstante, podría pensarse que esa misma especificidad que algunos elogian es la que ha hecho que se deje de lado su adopción por parte de otros Estados y, con esto, se deje de lado los intereses de los autores y titulares de derechos de autor que pueden verse afectados ante la ausencia de un instrumento que evite la doble imposición de los ingresos que reciben en retribución de su actividad intelectual.

## **II. Concepto de cánones o regalías en los modelos de convenio**

La noción que se adopta en los convenios de doble imposición, celebrados por los Estados a nivel global, responden en su gran mayoría al modelo de convenio adoptado por la OCDE; sin embargo, en algunos se introducen algunas “leves” modificaciones que hacen que las definiciones se aparten del mencionado tipo de convenio, o simplemente se adopte el mismo, pero en una versión anterior; que al mismo tiempo puede coincidir con lo establecido en otros modelos de convenio, principalmente el de la ONU.

Las definiciones que adoptan los principales modelos de convenio para evitar la doble imposición son las siguientes:

El modelo de la OCDE nos aporta la siguiente definición:

*Artículo 12 Inc. 2; El término Regalías usado en este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de*

*patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*

Por su parte el modelo de la ONU indica:

*Artículo 12 Inc. 3; El término Regalías usado en este artículo significa las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o el derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas y grabaciones usadas para emisiones radiales y televisivas, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimientos secretos, o por el uso o derecho de uso de equipos industriales o comerciales, comerciales o científicos o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.”*

Finalmente, el modelo de convenio de Estados Unidos señala:

*Artículo 12 Inc. 2; El término Regalía para efectos de esta convención significa:*

*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, fórmula 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.*

De las definiciones anotadas es fácil colegir que en los modelos de convenio de doble imposición el término tiene un alcance

diferente, resaltándose así diferencias entre ellos, entre las cuales vale la pena mencionar las siguientes:

a. De un lado, el modelo de convenio de la ONU incluye en su definición el uso o la concesión del uso de equipos industriales, comerciales o científicos; mientras que el modelo de convenio de la OCDE, así como el de Estados Unidos eliminan tal inclusión, que en el caso de la OCDE se encontraba expreso hasta la versión del modelo 2000. Hoy día los pagos recibidos en virtud de la concesión de uso de tales equipos son calificados en este último modelo como un beneficio empresarial.

b. Llama igualmente la atención la calificación hecha en el modelo de los Estados Unidos, en el sentido de considerar regalías los ingresos provenientes de la enajenación de los derechos de propiedad intelectual, bajo la premisa de que la utilidad se fundamenta en la productividad, uso o disposición de la propiedad. Esta calificación no se encuentra incluida en los demás modelos de convenio, para los cuales un acto de enajenación de tales derechos no es calificable como regalías, sino que debe calificarse como beneficios empresariales o ganancias de capital.

Con base en el modelo de la OCDE –que es el mayormente adoptado–, las regalías generadas en un Estado contratante –por ejemplo España, Estado de la fuente– cuyo beneficiario real sea un residente del otro Estado suscribiente –Colombia, Estado de la residencia– deben ser gravadas sólo en este último Estado contratante. Otorga, entonces, la potestad de gravar al Estado de la residencia. Igual situación con Estados Unidos. A propósito señala el artículo 12 del modelo de convenio de la OCDE:

“Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.”

Por su parte, el modelo de convenio de la ONU otorga la posibilidad de gravar

de forma compartida por los dos Estados contratantes, pues el Estado de la fuente cuenta con la posibilidad de gravar hasta cierto monto las rentas derivadas de las regalías.

De esta forma, en el contexto del modelo de convenio de la OCDE, Colombia no podrá gravar las rentas calificadas como regalías de un contribuyente residente en su territorio cuyo beneficiario real esté domiciliado en el otro Estado contratante.

Contrario a ello, si se suscribiera un convenio con base en el modelo de la ONU, Colombia como país de la fuente, podría gravar tales rentas en la proporción que se pacte en el correspondiente convenio, aun cuando por regla general es del 10%.

No obstante lo mencionado, debe recordarse que los modelos de convenio de doble imposición son justamente eso, modelos, y por lo tanto su aplicación o adopción integral no es obligatoria para los Estados que pretendan adoptarlos como parámetros a sus convenios de doble imposición.

Lo anterior se puede observar de cerca si miramos el convenio de doble imposición celebrado entre Colombia y España, pues en éste el artículo 12 referente a los cánones o regalías toma una posición que podríamos denominar intermedia en lo referente a la potestad de gravar la renta, pues otorga la posibilidad al Estado de la fuente de gravar hasta un 10% de los ingresos obtenidos con ocasión de la concesión del uso sobre los bienes intangibles.

A propósito de esto, ha señalado la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN:

Como se observa, la norma en mención establece una potestad tributaria acumulativa con tributación tanto en el Estado de residencia del beneficiario del pago como en el Estado de la fuente de la renta no obstante para este último se establece una limitación de 10% del importe bruto de los cánones, lo que indica que en los casos de operaciones entre una sociedad colombiana y una residente en España en los dos Estados

dichos pagos estarán gravados, pero en Colombia el gravamen no podrá ser superior al 10% del respectivo pago.<sup>8</sup>

### III. Elementos de la definición y calificación de la renta

#### III.1 Elementos de la definición

Del estudio de las definiciones de regalías aludidas atrás, colegimos que las operaciones que generan a cargo del beneficiario efectivo los pagos que son calificados como regalías, hacen referencia –como regla general- a las licencias de uso sobre los bienes intangibles, con las excepciones que indicaremos adelante.

En este sentido constituye bajo la definición de regalías aludida, el objeto de la misma, en primer caso, los derechos derivados de la propiedad intelectual, esto es, los derechos que les corresponden –*lato sensu*- a las personas naturales o jurídicas en su condición de titulares originarios en el primer caso o derivados, en el segundo caso, de los derechos patrimoniales que recaen sobre la respectiva creación.

Además de los derechos derivados de la propiedad intelectual, se incluye en la definición la tecnología y/o conocimientos empresariales no registrados, esto es, el *know-how*, y en general las fórmulas y procedimientos secretos, así como las informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales y científicas.

De su parte el modelo de convenio de la ONU hace extensivo el objeto del concepto a los *Equipos industriales, comerciales o científicos*, objeto éste que ha sido suprimido de la redacción del modelo de convenio de la OCDE, en el cual las rentas procedentes de tales bienes deben calificarse al tenor del artículo 7 del modelo, como beneficios empresariales.

Finalmente, en algunos conceptos de regalías se hace extensivo el objeto a los

pagos recibidos con ocasión de asistencia técnica. Así, de conformidad con la OCDE, cuando se hace mención de la «asistencia técnica», se hace referencia a una serie de diversas prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, *training* técnico, etcétera). Se trata, entonces, de la prestación de servicios, más no de un licenciamiento del uso de un bien intangible.

Otro elemento de la definición es el que hace referencia a la naturaleza de los actos jurídicos que dan origen a una renta que se puede gravar como regalías. Sobre este particular, debemos indicar que la definición de cánones contenida en los modelos de convenio aludidos previamente, hace referencia al uso o concesión de los usos sobre los bienes –tangibles o intangibles- que hemos indicado. Vale indicar que la concesión de uso se realiza través de un contrato de licencia de uso, esto es, un contrato entre el titular de los derechos sobre los bienes (licenciante) y los usuarios (licenciario).

En este sentido, la utilización de la expresión *cesión* utilizada en los comentarios al modelo de convenio de la OCDE, puede generar confusión. En efecto, la utilización del término aludido, implica la transferencia de los derechos exclusivos y/o de dominio sobre los bienes materiales o inmateriales –según el caso- y no simplemente el uso a que hacen referencia las definiciones de regalías. En este sentido, no se generarán regalías si el ingreso proviene o se recibe a partir de una venta, cesión o cualquier negocio jurídico que implique la transferencia de los derechos patrimoniales sobre los intangibles y/o el dominio sobre los tangibles.

Finalmente, debe hacerse alusión al término *beneficiario efectivo*; esta expresión no encuentra una definición en el cuerpo de los modelos para evitar la doble imposición, salvo el caso ya aludido de la Convención Unesco-Ompi. Sin embargo, de conformidad con lo que indica la doctrina, aunado a la definición que nos proporciona dicha con-

<sup>8</sup>DIAN, concepto No. 95029 de 18 de noviembre de 2009

vención, podemos colegir que en materia de las rentas obtenidas en el contexto del Artículo 12 del modelo de convenio, el beneficiario efectivo debe ser aquella persona natural o jurídica que ostente la calidad de titular de los derechos patrimoniales que concede el ordenamiento jurídico con carácter exclusivo y excluyente.

#### IV. Calificación de la renta

El objetivo de la calificación sobre las rentas reside en determinar cuál de los Estados suscribientes tiene la autoridad tributaria sobre el beneficiario efectivo de las regalías. Sin embargo, tal calificación no tendrá incidencia en la calificación que haya de realizarse con posterioridad en el Estado privilegiado.

Sobre el particular, basta recordar que en los modelos de convenio la tendencia es darle tal autoridad tributaria al Estado de la residencia; sin embargo, basta recordar lo que sucede en el modelo de convenio de la ONU y en los propios convenios celebrados por Colombia con España y Chile, en los cuales tal potestad es *compartida*, pues el Estado de la fuente tiene la posibilidad de gravar al contribuyente en cierta proporción.

Este tema cobra especial importancia en materia de intangibles, pues las operaciones que se realizan sobre estos bienes pueden estar revestidas de múltiples elementos y derivar en consecuencia en diversos negocios jurídicos, a partir de los cuales las rentas que se perciban pueden ser calificadas en diversos términos.

Es por esto que antes de realizar la calificación de la renta, debe tenerse presente cuál es el objeto que se busca con el negocio que da lugar al ingreso.<sup>9</sup>

Se trata, básicamente, de aplicar reglas hermenéuticas sobre los negocios jurídicos que den lugar a la renta y verificar, en primer lugar, que la finalidad buscada por las partes no implique la transferencia de los derechos por parte de su titular; y, en segun-

do lugar, que la renta percibida responda a la contraprestación que recibe el beneficiario efectivo con ocasión del uso o la concesión del uso de los bienes señalados en la definición y no a otra prestación contenida en el mismo contrato.

Considerando lo anterior, podemos concluir que son tres los elementos que dan lugar a la calificación de una renta como regalías o cánones:

- La naturaleza del contrato.
- La calidad o razón de ser del pago.
- El conjunto de bienes o derechos que se enmarcan en el negocio.

Sobre el primero de los elementos enunciados ya hemos indicado que la concesión de uso a partir de la cual se obtiene una renta, calificable como regalía, debe enmarcarse en un contrato de licencia de uso o cualquier otro que implique tal autorización.

De otro lado, en lo que se refiere a la calidad o razón del pago, del estudio del modelo de convenio de la OCDE, así como de sus comentarios, deducimos que no solamente los pagos derivados de una licencia de uso o la concesión del uso, dan lugar a calificarse como regalía a los efectos del Artículo 12 del convenio. En efecto, se indica en los comentarios del convenio que las sumas que se reciban a partir de acuerdos de confidencialidad sobre la información licenciada son calificables como regalías. En todo caso, lo que resulta relevante es que las sumas que obtenga el beneficiario efectivo de la renta, se erijan en la contraprestación que le corresponde a éste con ocasión del uso o la concesión del mismo.

Finalmente, en lo que respecta a los bienes que dan lugar a la calificación de la renta como regalía, debe señalarse que son todos aquellos que se enmarcan en la categoría de los derechos de autor y/o de propiedad industrial. Además del *Know How*.

En este orden de ideas, basta precisar que los bienes que se incluyen en la

<sup>9</sup>Hoyos J Catalina, Fundamentos para el Estudio de la Tributación de Intangibles en Colombia, El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado, Pág. 637

definición –del modelo de convenio de la OCDE por lo menos– son los denominados por la doctrina como intangibles originarios, en tanto que los intangibles derivados, esto es, aquellos que se producen a partir del ejercicio de los derechos otorgados por los intangibles originarios, no dan lugar a ingresos que puedan calificarse como cánones o regalías.<sup>10</sup>

## **V. Aplicación del concepto de regalías en materia de propiedad intelectual**

La protección de la propiedad intelectual trae de la mano la protección del desarrollo económico de los Estados. En efecto, esta afirmación puede tomarse desde dos puntos de vista: una microeconómica y otra macroeconómica.

Según la primera de ellas, debemos decir que los derechos de autor, las nuevas creaciones, los signos distintivos, así como las obtenciones vegetales, otorgan a sus titulares una serie de facultades, exclusivas y excluyentes, de carácter económico que les permiten recuperar la inversión económica así como el esfuerzo intelectual empleado para lograr la creación protegida.

De otra parte, la visión macroeconómica de la protección a la propiedad intelectual nos lleva a afirmar que los derechos exclusivos derivados de un sistema sólido de propiedad intelectual, así como el consecuente incentivo a las industrias creativas, generan desarrollo económico y cultural a un Estado, con lo cual éste se posiciona de forma competitiva en el mercado internacional.

No obstante lo mencionado, estos derechos que otorga el ordenamiento jurídico a los titulares de los mismos traen implícito el cumplimiento de obligaciones por estas personas; entre tales obligaciones se encuentran las tributarias, las cuales derivan de la demostración de poder económico a partir de las regalías que se perciben por la explotación de tales derechos.

Sin embargo, la aplicación de la definición de regalías presenta matices en algunos aspectos de la propiedad intelectual como a continuación enunciamos.

En primer término, en materia de propiedad industrial, la definición que sobre regalías implementa el modelo de convenio de la OCDE es enunciativa en lo que a los bienes incluidos en este subtipo de propiedad intelectual se refiere; además, la concesión del uso sobre los productos que incorporan los derechos o, como los denomina Catalina Hoyos, los intangibles derivados, no son objeto de su definición de regalías a diferencia de lo que sucede en otros modelos de convenio de doble imposición como el de la ONU.

Un último aspecto que queremos enunciar en materia de propiedad industrial, más concretamente en materia de signos distintivos, hace referencia a las formalidades.

En efecto, recordemos que en nuestro ordenamiento jurídico, y a diferencia de lo que acontece en materia de derechos de autor, el registro de los signos distintivos es constitutivo y no simplemente declarativo.

En este sentido, para que un titular de un signo distintivo sea considerado como tal y, por lo tanto, pueda realizar un contrato de licencia de uso sobre sus marcas, nombres, enseñas y demás, debe tener en su haber la concesión del signo por la oficina competente –en nuestro caso la Superintendencia de Industria y Comercio–, o por lo menos tener el registro en trámite, esto es, haber presentado la solicitud.

En efecto, de no encuadrarse en esta situación, el titular no podrá licenciar su signo distintivo en la medida que no lo tiene en su haber y, por lo tanto, no puede disponer del mismo; de este modo, las rentas que perciba del respectivo acuerdo con el eventual licenciario no podrán, en nuestra opinión, ser calificadas como cánones o regalías, sino que seguramente se derivarán en un beneficio empresarial.

<sup>10</sup>Hoyos J Catalina, Fundamentos para el Estudio de la Tributación de Intangibles en Colombia, El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado, Pág. 639

De otra parte, en materia de derechos de autor, recordemos que estos se componen de dos subtipos de derechos que se radican en cabeza del autor de la obra respectiva; los derechos morales y los derechos patrimoniales. En principio no habría mayor discusión en señalar que la definición de regalías estudiada tiene cabida en los derechos patrimoniales; sin embargo, la propia OCDE ha señalado que en materia de derechos morales puede tener aplicación la calificación de rentas como regalías, es el caso de las sumas percibidas por el autor en calidad de indemnización a partir de los usos injustos que sobre las obras de su autoría realice un tercero.

En lo que hace referencia a los derechos conexos, las rentas que perciban los artistas, intérpretes o ejecutantes, a partir de una interpretación literaria de la definición de regalías, contenida en el modelo de convenio de la OCDE, no pueden ser calificadas en principio como cánones o regalías, sino que deben calificarse como una renta derivada de las actividades artísticas (Artículo 17 M. OCDE); sin embargo, en los eventos en que medie un contrato de representación, esto es, aquel contrato a través del cual el autor de una obra dramática, dramático-musical, coreografía o de cualquier género similar, autoriza a un empresario para hacerla representar en público a cambio de una remuneración, y en el mismo se estipule que el pago de las regalías deben hacerse a favor del artista o interprete con base en la venta de los ejemplares grabados a partir de tal representación o sobre la audición pública de los discos – en el evento de tratarse de una representación musical-, debe aplicarse en nuestra opinión el Artículo 12 del convenio, y por lo tanto calificarse la renta como regalía.

### V.I. Software

En nuestro ordenamiento jurídico, el *software* es protegido a través de los derechos de autor en la medida que se le equipara a una obra literaria. En este sentido, el Artículo 4 de la decisión 351 señala que el programa de ordenador se protege a través

del régimen del derecho de autor y de igual forma, el Artículo 23 del mismo cuerpo normativo indica que los programas de ordenador se protegen en los mismos términos que las obras literarias.

Ahora, en lo que hace alusión a la negociación del *software* y su tráfico en el comercio, encontramos acertados los comentarios de Alejandro García<sup>11</sup>, quien señala que el *software* puede ser transmitido como un bien empresarial, un servicio o una forma de propiedad intelectual. Señala el mencionado autor que será una transferencia asimilada a un bien cuando se venda un *software* estándar, a un servicio si lo que se hace es desarrollar el programa de ordenador a medida para una determinada necesidad y como una forma de propiedad intelectual si el titular lo que hace es transferir facultades que le asisten en virtud del derecho de autor; será en este último evento –en su opinión– en que nos encontremos frente a una renta calificable como regalías.

De todas estas operaciones surgen rentas para el titular de los derechos, sin embargo la calificación de las mismas no necesariamente deberá encuadrarse en cánones o regalías. Sobre el particular basta tener en consideración los criterios anotados atrás sobre la calificación de la renta para que pueda determinarse como regalía.

La doctrina mayoritaria ha llamado la atención en lo que se refiere a los soportes que contiene el respectivo programa. Recordemos que el *software* puede ser transferido como parte integrante de un equipo informático (PC) o contenido en otro soporte que puede ser escrito, electrónico, cintas, discos, magnéticos o CD-ROM<sup>12</sup>.

Sobre el particular, debemos llamar la atención en que el hecho de adquirir el soporte en el mercado, no implica la adquisición de los derechos patrimoniales sobre el mismo, razón por la cual las rentas percibidas a partir de tales actos podrían llegar a ser calificadas como cánones. A propósito de esta

<sup>11</sup>Alejandro García Heredia, *Fiscalidad internacional de los cánones: Derechos de Autor, Propiedad Industrial y Know How*, ED. Lex Nova, pág. 150

<sup>12</sup>MARÍA TERESA CEDILLO CONDE, MARÍA DOLORES CÁMARA TERCERO, *Fiscalidad de los programas informáticos (software)*, pág. 77,

afirmación señala el comité de asuntos fiscales de la OCDE que la enajenación del soporte del programa podría dar lugar a un beneficio empresarial, mas no así a una regalía.<sup>13</sup>

El comentario aludido atrás parte –en nuestro entender– de la base lógica a partir de la cual el titular de los derechos percibe rentas que no se derivan del uso o autorización del uso sobre el programa, sino que las mismas provienen de lo que podría enmarcarse en un contrato de distribución o un contrato mixto en donde el titular de los derechos autoriza a un comerciante a reproducir el programa y fijarlo en soportes para su posterior distribución y en contraprestación le remunere en los términos pactados. Cosa diferente sería la adquisición del mencionado soporte directamente al titular de los derechos con la facultad exclusiva de utilizar el programa. En este evento, la renta debería ser calificada como regalías, pues con tal acto no se está realizando un acto de enajenación sobre el *software*, sino que solamente se está autorizando su uso.<sup>14</sup>

Visto todo lo anterior, queremos concluir este aparte señalando que para que una renta proveniente de una operación realizada sobre un *software* sea calificada como cánones o regalías debe cumplir los siguientes requisitos:

1. La renta debe percibirse por el beneficiario efectivo, a partir de una licencia de uno, y no una cesión de derechos parcial o total. En efecto, ya hemos dejado ver que la posición de la OCDE se centra en indicar que no constituye regalías la retribución que corresponda a una transferencia de la propiedad de tales derechos. [comentario 13.1 I de los Comentarios al art. 12 del MC OCDE]

2. Es irrelevante la forma de pago percibida por el uso del *software*, así como también lo es el tipo de soporte contenido del programa, pues recordemos

que no se licencia el uso del soporte sino el del programa allí incorporado.

3. Debe tratarse de un *software* propietario, en oposición a un *software* libre.

## V.II Caso de los artistas y deportistas

En este corto aparte queremos hacer alusión a las rentas percibidas por los artistas y deportistas, pero no en su calidad de intérpretes o ejecutantes, sino en su condición de personas con renombre en el contexto social. Básicamente hacemos alusión aquí al derecho a la propia imagen –en su proyección patrimonial– que les asiste por el hecho de ser personas.

Debemos recordar, entonces, que desde la óptica patrimonial el derecho a la propia imagen se toma ya no como una manifestación negativo-prohibitiva (correspondiente a la faceta o contenido moral del derecho) sino como positivo-dispositivo. En efecto, desde esta perspectiva, el derecho a la propia imagen se traduce en la facultad que el ordenamiento jurídico otorga a su titular para reproducir su propia imagen, exponerla, publicarla y, en general, explotarla económicamente.

Esta manifestación del derecho a la imagen corresponde al *Right of Publicity* del derecho anglosajón.

Ahora bien, a efecto de este estudio, basta pensar en un ejemplo sencillo en el que un cantante, públicamente reconocido, decide realizar un concierto y para tal efecto se adelanta una campaña publicitaria masiva.

En este evento, el cantante, titular de su derecho, celebra con la agencia publicitaria del caso un contrato de *personality merchandising* a través del cual licencia su imagen para que el agente publicitario logre su cometido, el cual consiste en atar el éxito y reputación de un personaje reconocido a sus bienes y

<sup>13</sup>Comentarios al Artículo 12 del MOCDE, Comentarios 14 y 14.2

<sup>14</sup>Carmona Fernández Néstor, LA FISCALIDAD DE LOS CÁNONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, Pág. 142, en [http://www.revistasice.com/cmsrevistasICE/pdfs/ICE\\_825\\_133-146\\_FDF02BF0F06078A3A68A9344DD644DB.pdf](http://www.revistasice.com/cmsrevistasICE/pdfs/ICE_825_133-146_FDF02BF0F06078A3A68A9344DD644DB.pdf)

servicios ofrecidos en el mercado, buscando con ello atraer más consumidores que adquieran los bienes por relacionar su calidad e idoneidad con la imagen y fama del personaje de su preferencia. En este evento se trata de atar la imagen a un espectáculo público en el cual participará el propio titular del derecho.

Pues bien, parecería fácil afirmar que las rentas que reciba el titular con ocasión del negocio jurídico mencionado no se enmarcan en el campo de los cánones o regalías, sino que deben calificarse como rentas de artistas y deportistas en virtud de lo establecido en el Artículo 17 del modelo de convenio de la OCDE; de hecho, podría pensarse que a partir de la explotación comercial de la propia imagen no pueden percibirse rentas que sean calificables al tenor del Artículo 12 del modelo de convenio.

Sin embargo, esto no es del todo cierto, basta pensar en el caso de Michael Jordan, quien licenció el uso de su imagen a Nike International, quienes a su vez registraron como marca una imagen en la que se reproduce la figura del mencionado deportista.

Se trató de un signo distintivo que identificaba algunos de los productos deportivos elaborados por Nike International; la marca es Air Jordan, registrada en la clase 25 de la clasificación internacional de Niza; sin embargo, se trata en este evento de la utilización de la imagen de una persona para distinguir ciertos productos y servicios en el mercado. Valga anotar que si bien el signo distintivo mostrado no es la propia imagen del Michael Jordan, la comunidad sí relaciona la marca con él, esto con ocasión de lo que la doctrina denomina el principio de la reconocibilidad, según el cual la imagen de la persona no se limita a los rasgos faciales de ésta y además la transmisibilidad de dicho derecho.

A estas alturas de nuestro estudio ya hemos dejado claro que las rentas que se produzcan a partir de la concesión del uso de los signos distintivos deben calificarse como regalías; en este sentido, las rentas

percibidas por Michael Jordan –a efectos del ejemplo en comento– con ocasión del uso de su marca deben ser calificadas como cánones o regalías y no como rentas de artistas y deportistas.

En síntesis, se trata de mostrar que en los casos en que un artista o deportista haga de su imagen un signo distintivo y licencie su uso, las rentas provenientes de allí deben calificarse al tenor del Artículo 12 del modelo de convenio y no en atención al Artículo 17 del mismo cuerpo normativo.

### **V.III Rentas derivadas del know how y contratos con prestaciones mixtas**

En este acápite pretendemos analizar la situación que se presenta en la transferencia del *Know How*, así como en contratos que implican prestaciones mixtas, ambos contratos se enmarcan en los denominados contratos de transferencia de tecnología.

Señalemos primero que el *know-how* constituye un activo intangible y secreto, el cual es objeto de cesión, pero su diferenciación a efectos prácticos de los derechos registrables y las prestaciones de servicios conexos con tales cesiones de intangibles no siempre es pacífico, debido a la usual mixtura de prestaciones asentadas en los contratos de transferencia de tecnología.<sup>15</sup>

Ahora, de conformidad con la OCDE el contrato de *Know How* implica que el titular del derecho se obliga para con su licenciatario a comunicarle los conocimientos que no se encuentran en el dominio público, para que éste las utilice por cuenta y en atención a los límites de modo, tiempo y territorio acordados.

En el contrato de *Know How*, el contratista posee unos conocimientos no divulgados y se obliga con el contratante a licenciarle el uso de tal información, de conformidad con unas estipulaciones que restringen el uso a determinado tiempo, modo y lugar.

<sup>15</sup>Carmona Fernández Néstor, LA FISCALIDAD DE LOS CÁNONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES, Pág. 140.

Visto lo anterior, para que las rentas producidas con ocasión del *know how* sean calificadas como regalías, éstas deben provenir de una prestación consistente en la concesión del uso del *Know How*, independientemente de la forma como se paguen. *Contrario sensu*, no constituye en palabras del comité de asuntos fiscales de la OCDE regalías las rentas provenientes de:

Las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa, las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador, las remuneraciones de la asistencia técnica en sentido estricto, las remuneraciones de las consultas evacuadas por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía redes informáticas, a una base de datos para solucionar problemas —*trouble-shooting*— como puede ser una base de datos que proporciona información no confidencial, en respuesta a preguntas frecuentes o a problemas comunes que se plantean a menudo a los usuarios de aplicaciones informáticas —*software*—.

Un punto que llama particularmente nuestra atención es el referido a los contratos con prestaciones mixtas; en efecto, se trata en este punto de establecer la calificación que debe darse a las rentas producidas con ocasión de un negocio jurídico que involucre diversas prestaciones, entre las cuales no puede establecerse cuál es la principal y cuál accesoria.

En este sentido, para solucionar los posibles conflictos de la calificación, la administración deberá realizar una interpretación sobre el negocio jurídico en su conjunto y observar si la finalidad de las partes conlleva la enajenación de los derechos derivados del intangible o si, por el contrario, lo que se pretende es simplemente conceder su uso.

Llama nuestra atención lo señalado por Catalina Hoyos,<sup>16</sup> cuando sostiene que

en las situaciones en las que todas las prestaciones dentro de un contrato son tan relevantes, que ninguna de ellas puede catalogarse como principal a efectos del pago, a cada una de ellas debe otorgársele el trato que le correspondería aisladamente, asignando un valor a cada prestación, para facilitar así la aplicación de las normas del país que tiene la potestad tributaria, esto es, el Estado de la residencia.

Este es el caso del contrato de franquicia, el cual es un contrato atípico, en virtud del cual una parte denominada franquiciante cede a otra llamada franquiciatario una licencia de una marca, así como los métodos, procedimientos y tecnología (*Know How*) para su explotación en el comercio a cambio de unos pagos periódicos.

Sobre este punto ha señalado la doctrina que “en los supuestos, habituales en la práctica, de contratos mixtos, es decir, cuando conviviendo dos o más prestaciones ninguna es principal respecto de otra u otras que sean accesorias, se descompondrá, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica, y sólo tendrá la naturaleza de canon la parte correspondiente a la cesión de uso del programa informático”<sup>17</sup>

En atención a lo señalado atrás, podemos concluir que con ocasión de estos contratos que involucran diversas prestaciones *principales*, pueden derivarse rentas que deben ser calificadas en distintos términos; sin embargo, esto no es una tarea fácil en la práctica, pues la renta que percibe el franquiciante —para efectos del contrato de franquicia— es una única suma de dinero, y en general una única contraprestación. Será pues función de la administración *descomponer* ese pago, atribuir una porción a una determinada prestación y calificar la renta según corresponda, por ejemplo licencia de marca y *Know How* como regalías, servicios como beneficios empresariales, etc.

<sup>16</sup>Hoyos J Catalina, Fundamentos para el Estudio de la Tributación de Intangibles en Colombia, El Impuesto sobre la Renta en el Derecho Comparado, Pág. 643

<sup>17</sup>MARÍA TERESA CEDILLO CONDE, MARÍA DOLORES CÁMARA TERCERO, Fiscalidad de los programas informáticos (*software*), pág. 77,

## VI. Tratamiento de las Regalías en la decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones

A nivel comunitario tenemos la Decisión 578 de la CAN cuyo objetivo es eliminar la doble imposición de las actividades comerciales realizadas entre personas naturales o jurídicas domiciliadas en cualquiera de los países miembros.

En la mencionada decisión se define regalías de la siguiente forma:

*El término “regalía” se refiere a cualquier beneficio, valor o suma de dinero pagado por el uso o el derecho de uso de bienes intangibles, tales como marcas, patentes, licencias, conocimientos técnicos no patentados u otros conocimientos de similar naturaleza en el territorio de uno de los Países Miembros, incluyendo en particular los derechos del obtentor de nuevas variedades vegetales previstos en la Decisión 345 y los derechos de autor y derechos conexos comprendidos en la Decisión 351.*

En esta definición ya encontramos algo que llama nuestra atención y es el hecho de que en la misma se hace alusión al uso de bienes intangibles lo cual hace que por lo menos literalmente su campo de acción se extienda o sea mayor con relación a los demás modelos de convenio que hemos revisado hasta aquí.

Igualmente se incluye en el concepto de la Decisión el uso de las nuevas variedades vegetales, lo cual no se encuentra expresamente señalado en otros modelos de convenio, sin embargo esto no es óbice para que se aplique.

Consideramos importante el aporte de Catalina Hoyos, quien señala que de acuerdo con la definición también quedarán comprendidos en su alcance los pagos por usos de intangibles para efectos de atención de necesidades personales, a pesar de que los mismos constituyen rentas ordinarias por servicios que deben ser consideradas dentro de las llamadas 'rentas por beneficios empresariales' que deben tributar en el país de resi-

dencia bajo las reglas comunes. Por ejemplo, si una empresa su sede en Colombia y recibe ingresos exclusivamente del otorgamiento de licencias de uso sobre programas de juegos de computador o antivirus por un tiempo determinado en Ecuador, Colombia no tendría la posibilidad de gravar a dicha empresa salvo que las operaciones logren caracterizarse como enajenaciones temporales sobre el intangible derivado, lo cual también podría ser concebible.

Finalmente, queremos indicar que, de conformidad con lo establecido en la Decisión y como ya lo hemos señalado antes, en este cuerpo normativo suscrito por nuestro país, la potestad tributaria se le otorga de forma exclusiva al país de la fuente. Basta recordar lo que indica el Artículo 9 de esta Decisión:

*“Las regalías sobre un bien intangible sólo serán gravables en el País Miembro donde se use o se tenga el derecho de uso del bien intangible.”*

A propósito de esto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, ha señalado:

“La mencionada decisión reconoce el principio de la fuente o territorial en virtud del cual la renta es gravada en el lugar donde ésta se origina o se causa con ciertas excepciones contenidas en la misma norma, al respecto, el Artículo 3° de la Decisión dispone:

“ART. 3°-

## VII. Jurisdicción Tributaria

Independientemente de la nacionalidad o domicilio de las personas, las rentas de cualquier naturaleza que éstas obtuvieren, sólo serán gravables en el país miembro en que tales rentas tengan su fuente productora, salvo los casos de excepción previstos en esta decisión.

Por tanto, los demás países miembros que, de conformidad con su legislación interna, se atribuyen potestad de gravar las

referidas rentas, deberán considerarlas como exoneradas, para los efectos de la correspondiente determinación del impuesto a la renta o sobre el patrimonio”<sup>18</sup>.

La expresión fuente productora, según lo establece el Artículo 2° de la Decisión, se refiere a la actividad, derecho o bien que genere o pueda generar una renta.

## Conclusiones

Con lo que hasta ahora hemos señalado, queremos establecer algunos puntos que deben tenerse en cuenta por parte de la administración tributaria a la hora de entablar acuerdos de doble imposición, por lo menos en materia de intangibles, así como en lo que atiene a la calificación de las rentas percibidas por el titular de los derechos patrimoniales con ocasión del uso que autorice sobre sus creaciones o sus signos distintivos.

Se ha visto que la redacción que presentan los principales modelos de convenio de doble imposición en materia de cánones o regalías se asemeja en su alcance, sin embargo, todas carecen de precisión en los términos que componen en conjunto la definición del término estudiado en este escrito. Esta situación presenta varias dificultades al momento de calificar las rentas percibidas por el titular de los derechos a partir de los actos jurídicos por él desplegados sobre sus bienes intangibles.

Lo anterior, sin mencionar que en nuestra *sociedad de la información* la situación toma tintes que podríamos denominar desconocidos e incluso inexplorados, por lo menos por parte del legislador; situación que demanda un ajuste en la ley positiva que regula la materia del impuesto sobre la renta a nivel global. En este orden de ideas, consideramos que los Estados negociantes de un convenio de doble imposición deben tener presente la posibilidad de determinar el alcance de expresiones empleadas en la definición de cánones o regalías contenidas en el respectivo convenio. Con base en esto, podemos hacer los siguientes planteamientos:

- Ante la ausencia de definición de los términos que integran el concepto global de cánones o regalías utilizado en un convenio de doble imposición, el operador jurídico deberá dar aplicación a las reglas hermenéuticas establecidas en la Convención de Viena, en sus Artículos 30 y siguientes.

- Para calificar la renta obtenida por el titular de los derechos sobre los intangibles, la administración deberá tener presente el acto o negocio jurídico que ha dado origen a la operación y, a partir de allí, entrar a determinar la verdadera finalidad pretendida por las partes involucradas.

- Si el negocio jurídico es uno de aquellos denominados mixtos, esto es, aquellos en donde se contienen diferentes prestaciones a cargo del titular de los derechos —para el objeto de este estudio—, donde ninguna es principal ni accesoria con respecto a las demás, la calificación de las rentas percibidas con base en el mismo debe ser individualizada a partir de cada prestación. En este sentido, habrán rentas que se puedan calificar como regalías y otras que se encasillarán en ganancias de capital o beneficios empresariales; la dificultad la tendrá la administración que deberá identificar qué cantidades se reciben a partir de una u otra prestación.

- Un elemento que identificamos como esencial para que una renta sea calificada como regalía y no de otra forma, consiste en que la operación que da lugar a la renta tenga como —único— fin conceder el uso sobre el intangible, mas no ceder su propiedad siquiera parcialmente, pues en tal caso la renta deberá ser calificada como beneficios empresariales.

- El Estado, que tiene la potestad tributaria sobre la renta, será aquel en que resida el beneficiario efectivo de las regalías, sin embargo en el contexto de la Decisión 578 de la Comunidad Andina de Naciones, el Estado que tiene tal potestad es el Estado de la fuente.

<sup>18</sup>Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, División de Normativa y Doctrina Tributaria, concepto 44126 de 2008

- Por último, en las negociaciones que se realicen tendientes a celebrar un convenio de doble imposición, los Estados involucrados deben tener presente que los bienes intangibles se constituyen en uno de los principales activos de las empresas a nivel global en el mercado, así como que los

mismos tienden a negociarse a través de Internet, situación que merece especial estudio y cuidado en el tratamiento legal y/o convencional a nivel mundial, so pena de quedar corto el convenio en el tema y, por tanto, hacer poco atractiva la inversión de capitales y tecnología.

## Referencias

Amtay Antonio, *El know how: concepto y características*, Revista Científica Tzhoecoen, 2010

Arola Gasós, Pedro: “*Fiscalidad de los cánones. Doctrina administrativa. Jurisprudencia. Calificación jurídica de los «programas de ordenador»*”, volumen 6/2008., Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007. *Cuadernos de Formación*.

Bravo Ortiz José Luis, *nuevos contratos tecnológicos*, editorial jurídica cono sur Ltda., septiembre de 1996.

Buitrago Díaz esperanza, *La convención Unesco-Ompi para evitar la doble tributación de la regalías por derechos de autor*, estudios de derecho internacional tributario, los convenios de doble imposición.

Electrónico, *Revista de derecho informático*, <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=601>

Bravo Arteaga Juan Rafael, *Nociones fundamentales de derecho tributario*, ED. Legis, 2002, Bogotá

Carmona Fernández Néstor, *Fiscalidad de las Transferencias de Tecnología y Jurisprudencia, Crónica Tributaria*, núm. 98 (2001), págs. 49-67.

Carmona Fernández Néstor, *La Fiscalidad de los cánones en el Impuesto sobre la renta de no residentes, ICE Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, septiembre octubre 2005, núm. 825, ICE.

Carmona Fernández Néstor, Serrano a Fernando, José Antonio bustos Buiza, *algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes*, Documentos - Instituto de Estudios Fiscales, N°. 24, 2002, págs. 1-42

Cedillo Conde María Teresa, María Dolores Cámara Tercero, *Fiscalidad de los Programas Informáticos*, Trabajo presentado al VII-B *Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional* celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2007.

Corte Constitucional, *Sentencia C 432 de 2003*, M.P. Jaime Araujo Rentarúa

Corte Constitucional, *Sentencia C 577 de 2009* M.P. Humberto Sierra Porto

- Culebro Juárez, Montserrat. Gómez herrera, Wendy Guadalupe. Torres Sánchez, Susana. **Software libre vs software propietario ventajas y desventajas**, México, mayo 2006,
- Duran Liliana, García Felipe, Emura Camilo y Peláez Verónica, **Comercio electrónico y entorno digital**, revista la propiedad inmaterial, no. 4, 2002.
- De Arespacochaga, Juan **“Planificación fiscal internacional”**, ed. Marcial Pons, Madrid 1996
- D. Byrne Peter; **Convenios para evitar la doble tributación: un análisis del caso del Perú**, septiembre 2005,
- Evans, Ronald, **Régimen jurídico de la doble tributación internacional**, ed. Mc Graw Hill, 1999, Venezuela
- García Heredia Alejandro, **Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know how**, Ed. Lex nova, Madrid 2007
- Gildemeister Alfredo , **Comercio electrónico y tributación al consumo: introducción a los principales cuestionamientos**, revista de derecho informático, no. 028 - noviembre del 2000, <http://www.alfa-redi.org/rdi-articulo.shtml?x=576>
- Gildemeister Alfredo, **El derecho tributario del siglo XXI: problemática del comercio**
- Gómez Calleja Isabel, **Novedades en la regulación del comercio electrónico. Análisis desde una perspectiva fiscal**, revista de derecho informático, No. 20 de 2000 Ed. Alfa Redi,
- Jorquiera m Carlos, **El régimen tributario del derecho de autor en Chile**, Revista Chilena de Derecho, 1983, 13 págs.
- López Tello, Jesús: **“Problemática jurídica de la contratación en internet”**, ponencia desarrollada en el “curso especializado de derecho informático y de las telecomunicaciones”, organizado por el grupo recoletos en Madrid el 18 de febrero de 1999
- Martín Jiménez, Adolfo J. (2002): **“Los programas de ordenador, el MC OCDE y la posición española: algunas notas críticas”**, Crónica Tributaria, núm. 103 (2002), págs. 77-101.
- Pardo Carrero Germán, **Los criterios de sujeción impositiva en el impuesto sobre la renta. Localización de la renta, el impuesto sobre la renta en el derecho comparado, reflexiones para Colombia**, Instituto Colombiano De Derecho Tributario, 2008
- Rey Vega Carlos, **La propiedad intelectual como bien inmaterial**. Ed. Leyer, 2005, Bogotá
- Rajmilovich, Darío m., **El software: su tratamiento en el impuesto a las ganancias**, Asociación Argentina de Estudios Fiscales.
- Ramírez Gómez Salvador, **Nuevas tecnologías y fiscalidad: la tributación del comercio electrónico**, Revista Derecho y Conocimiento, Vol. I. págs. 159-176, Facultad de Derecho. Universidad de Huelva
- REOL JIMÉNEZ, Teresa, y RODRÍGUEZ RUIZ DE ALDA, Elena, **“Cánones derivados de los pagos por derecho de uso de los derechos sobre programas informáticos”**, Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales volumen 11/2010, pp. 247-260.
- Ríos Ruiz Wilson, **“La propiedad intelectual en la era de las tecnologías”**. Universidad de los andes. Ed. Temis. 2009.

Rubio Torres, Felipe. *Conozca y proteja sus derechos de autor*: aspectos relativos a la obra audiovisual, Bogotá D.C., 2003, pág. 36.

Rubio Torres Felipe, *Propiedad intelectual para la mipyme*, Usaid.

Salvador Montesinos Oltra, *Comercio electrónico y gravamen de las rentas empresariales de los no residentes*, Revista Crónica Tributaria, No. 108/2003

Santos Gómez, José María: “*Fiscalidad de las transferencias de tecnología en un mundo globalizado*”, volumen 4/2007, pp. 277-292.

Sol Gil Jesús, *Alcance general, impuestos cubiertos y definiciones en los convenios de doble imposición, estudios de derecho internacional tributario, los convenios de doble imposición*, ED. Legis

Soria Romo Rigoberto, *Estructuras formales e informales en las relaciones fiscales intergubernamentales*, el caso México, tomado de

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2003): “*Cánones del software: interpretación de los convenios de doble imposición*”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 267.

Winegar Goans Judy, *Propiedad intelectual principios y ejercicios*, usaid

Zarzoza Pérez Juan José y Muños Martínez Gabriel, *Curso de Derecho Fiscal, capítulo 5, U. Externado*. 2007

*Estatuto tributario colombiano*, editorial leyer 2009.

Ley 23 de 1982.

Decisión 351 de 1993.

Decisión 486 de 2000.

Ley 98 de 1993

Ecosoc, resolución 1273 de 1967

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, *División de normativa y doctrina tributaria*

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, “*Convenios para Evitar la Doble Imposición y la Evasión Fiscal –Conceptos Básicos-*”, Dirección de Gestión Jurídica, 2010