

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico

Alejandro García Heredia

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

El presente trabajo analiza en qué casos los pagos derivados del comercio electrónico se califican como cánones a efectos de la aplicación de los convenios para eliminar la doble imposición internacional. En primer lugar, se analizan las características generales y los problemas de calificación que plantean los cánones en la fiscalidad internacional para comprender la relevancia que dichas rentas tienen en el ámbito del comercio electrónico. En segundo lugar, se abordan dos cuestiones que afectan directamente al comercio electrónico: por un lado, la calificación de los pagos por programas de ordenador; por otro lado, la calificación de los pagos derivados de la descarga de productos digitales. El análisis de la naturaleza jurídica de estas transacciones resulta fundamental para determinar si las rentas del comercio electrónico se pueden calificar como cánones. En tercer lugar, se expone la posición española respecto de los cánones y el comercio electrónico para poner de manifiesto la diferencia entre el criterio internacionalmente consensuado de la OCDE y los particulares intereses españoles. Por último, a modo de reflexión, se apuntan algunas conclusiones con respecto al tratamiento de los cánones del comercio electrónico y el enfoque de la OCDE.

Palabras clave

cánones, *royalties*, programas de ordenador, software, productos digitales, comercio electrónico, derechos de autor, propiedad intelectual

Tema

fiscalidad internacional de los cánones

The Taxation of Royalties in E-commerce

Abstract

This paper analyses in which cases e-commerce payments qualify as royalties for the purposes of applying the agreements for eliminating international double taxation. Firstly, the general characteristics and the problems of classification posed by royalties in international taxation are examined to understand the importance such income has in e-commerce. Secondly, two issues are addressed that directly affect e-commerce: on the one hand, the classification of payments for software and, on the other, the classification of payments from downloading digital products. The legal analysis of these transactions is fundamental for determining if the income from e-commerce can be classified as royalties. Thirdly, Spain's posture on royalties and e-commerce is examined to highlight the difference between the criterion agreed upon internationally in the OECD and the particular interests of Spain. Lastly, in a manner of reflection, conclusions are drawn on the treatment of royalties from e-commerce and the OECD's focus.

Keywords

royalties, software, computer programs, digital products, e-commerce, copyright, intellectual property

Topic

International taxation on royalties

1. El concepto de canon en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su aplicación al comercio electrónico

La economía digital representa uno de los principales retos que deben abordar las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Son varias las cuestiones que plantea el comercio electrónico en el ámbito de la fiscalidad (tanto en los impuestos directos como indirectos)¹ y que actualmente son objeto de estudio por parte de la OCDE en un ambicioso plan de acción contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de rentas (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).² La OCDE señala que el problema fundamental de la economía digital son las estructuras de planificación fiscal agresiva utilizadas por las grandes empresas tecnológicas que tienen una presencia digital importante en la economía de otro país y

que, sin embargo, no están sujetas a tributación en dicho Estado debido a la aplicación de las normas actuales de fiscalidad internacional. De forma más concreta, uno de los retos que plantea la economía digital y a los que hace referencia el plan de la OCDE es la caracterización fiscal de las rentas derivadas de los nuevos modelos de negocio. Este es precisamente el objeto de estudio del presente trabajo, en el que se analiza la calificación fiscal de los pagos derivados del comercio electrónico para determinar en qué supuestos pueden calificarse como cánones en el marco de los convenios de doble imposición (CDI).

El problema se plantea a la hora de distinguir los cánones de otras categorías de renta de los CDI, tales como los beneficios empresariales, los servicios personales independientes o las ganancias de capital. La importancia de otorgar a las rentas una u otra calificación reside en las diferentes normas de reparto del poder tributario que establecen los CDI. En ausencia de establecimiento permanente, la gran mayoría de los CDI establecen una sujeción compartida para

1. Para un estudio de los problemas que plantea el comercio electrónico en la fiscalidad española nos remitimos a los trabajos de Oliver Cuello y Delgado García (2011, 2014).
2. Vid. OECD (2013).

los cánones entre la fuente y la residencia, y una sujeción exclusiva en la residencia para las otras categorías de renta mencionadas. Así, debido a las diferentes consecuencias fiscales que se pueden derivar de otorgar a las rentas una u otra calificación, resulta de suma importancia determinar si la renta en cuestión debe calificarse como canon. El artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) contiene a estos efectos la siguiente definición de cánones:

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 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.

De acuerdo con esta definición, los elementos determinantes del concepto de canon se refieren básicamente a dos cuestiones: la naturaleza jurídica de la transacción (cesión de uso) y el conjunto de bienes y derechos que pueden dar lugar a cánones (propiedad intelectual o industrial). Estos son los elementos definitorios del concepto de canon que se deben tener en cuenta para calificar una determinada renta como tal, y que en este trabajo nos proponemos aplicar a los pagos derivados del comercio electrónico. Los programas de ordenador (*software*) y, en general, los productos digitales se encuentran dentro del conjunto de bienes y derechos a los que se refiere la definición de cánones de los CDI, al estar protegidos por la propiedad intelectual o derechos de autor (*copyright*). El problema se plantea, fundamentalmente, a la hora de determinar si las transacciones que tienen por objeto este tipo de obras se pueden calificar como una «cesión de uso» de tales derechos y, en consecuencia, si las rentas derivadas de ellas encajan en la definición de cánones.

Cuando nos referimos al tema de los cánones y el comercio electrónico, debemos analizar dos cuestiones que están directamente relacionadas. Por un lado, la calificación de las rentas derivadas de transacciones que tienen por objeto programas de ordenador y, por otro, la aplicación de estos principios a las transacciones que implican productos digitales descargados a través de Internet. El hecho de que ambas cuestiones se encuentren relacionadas se debe a que la OCDE considera que las reglas para determinar la calificación fiscal de las rentas de programas de ordenador deben aplicarse igualmente a las transacciones que tienen por objeto la descarga de productos digitales en el ámbito del comercio electrónico. Desde que por primera vez, en 1992, se incluyeron en el comentario al artículo 12 MC OCDE los párrafos relativos al software (párrafos 12-17), se han producido importantes modificaciones. Primero, los párrafos sobre programas de ordenador fueron profundamente revisados y modificados en la versión del MC OCDE de 29 de abril de 2000 y, posteriormente, la versión de 28 de enero de 2003 volvió a incidir sobre esta cuestión añadiendo los párrafos 17.1-17.4, en los que se estudia la caracterización fiscal que merecen los pagos producidos en el seno del comercio electrónico.³ La OCDE consideró que la transmisión de productos digitales a través de Internet (tales como sonido, imágenes, texto o programas de ordenador) podía suscitar dudas a la hora de subsumir dichos pagos en la categoría de cánones.

En virtud del principio de irrelevancia de la forma, no importa ni la forma en que se efectúe el pago ni la forma o el medio a través del cual se transmita el programa. Para determinar si los pagos referentes a programas de ordenador y productos digitales se deben calificar como cánones, la característica que debemos tener presente es la razón por la que se efectúa el pago, esto es, la causa del contrato. En palabras de la OCDE: «para decidir si los pagos derivados de tales transacciones son o no cánones, la principal cuestión a tener en cuenta es identificar aquello

3. Estos comentarios son el resultado del trabajo elaborado el 1 de febrero de 2001 por el *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce* bajo el título "Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce. Report to Working Party no.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs". Los *Technical Advisory Group* (TAG) son grupos de expertos de la OCDE encargados de analizar las diferentes cuestiones que afectan al Modelo y sus Comentarios, de manera que para el estudio de cada materia concreta se constituye uno de estos grupos de asesoramiento técnico. Por lo que se refiere al estudio sobre cuestiones relativas al comercio electrónico se han constituido hasta cinco TAG's y cada uno de ellos depende de uno o varios grupos de trabajo denominados "*Working Party*" vinculados al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. El TAG al que ahora nos referimos fue creado en enero de 1999 por el Comité de Asuntos Fiscales bajo el siguiente mandato general: "examinar, bajo los convenios de doble imposición, la caracterización de varias clases de pagos que tienen lugar en el comercio electrónico, con el propósito de elaborar las aclaraciones que fueran necesarias a los Comentarios". Un resumen de las conclusiones a las que han llegado los diferentes TAG's en el ámbito del comercio electrónico puede encontrarse en OECD (2001).

por lo que fundamentalmente se efectúa el pago» (*«the identification of that for which the payment is essentially made»*).⁴ En otros términos, lo determinante es el alcance de los derechos transmitidos o naturaleza jurídica de la transacción. A esta cuestión dedicamos los siguientes epígrafes, en los que se analizan las transacciones que tienen por objeto programas de ordenador y la aplicación de los principios derivados de estas a las descargas de productos digitales.

2. Los programas de ordenador

En el comentario al artículo 12 del MC OCDE (párrafos 13-17) se abordan las distintas transacciones que tienen por objeto programas de ordenador. La clasificación que efectúa la OCDE no es una tipología elaborada desde la teoría del negocio jurídico, sino una clasificación creada sobre la base del caso concreto que, como bien se ha señalado, responde exclusivamente a la necesidad de resolver supuestos conflictivos desde un punto de vista fiscal.⁵ Esto provoca que la clasificación tenga un carácter sumamente intrincado y difícil de sistematizar. De acuerdo con ella, consideramos que se podrían distinguir las siguientes clases de transacciones referentes a programas de ordenador:

- Cesión de uso comercial (párrafo 13.1).
- Cesión de uso personal (párrafos 14 y 14.1) o profesional (párrafos 14.2, 14.3 y 11.5).
- Transmisión de la propiedad (párrafo 15).
- Figuras contractuales fronterizas entre la venta y la cesión de uso (párrafos 15 y 16).
- *Know-how* y prestaciones de servicios informáticos (párrafos 11-11.6 y 14.3).
- Contratos mixtos (párrafos 11.6 y 17).

2.1. Cesión de uso para una explotación comercial (*«Acquisition of partial rights in the copyright, without the transferor fully alienating the copyright rights»*)

En este supuesto se produce la cesión de uso de alguno de los derechos de autor sobre un programa de ordenador, tales como el derecho a efectuar copias del programa, a distribuirlo, a modificarlo o a difundirlo públicamente y, en consecuencia, el pago se efectúa para proceder a una explotación comercial del programa. La OCDE afirma que esta modalidad consiste en la utilización del programa de una forma que, sin dicha cesión de derechos de autor, no estaría permitida, al constituir una infracción de tales derechos.⁶ En otras palabras, indica que se trata de la utilización de unos derechos que, de otra manera (es decir, sin dicha cesión de uso), solo podría manejar el autor o propietario del programa. En este caso, las rentas deberían ser cánones por tratarse de una cesión de uso de derecho de autor.

Ahora bien, existen determinados supuestos en los que, a pesar de ceder el uso de derechos de autor, los pagos no serían cánones. Esto puede ocurrir cuando los derechos de autor se ceden con un contenido tan amplio que otorgan al cesionario facultades que son más bien propias de una venta, y no tanto de una cesión de uso. Se trata de situaciones fronterizas entre la venta y la cesión de uso que hacen especialmente difícil la calificación fiscal de las rentas.

-
4. Párrafo 17.1 del comentario al artículo 12 MC OCDE (el resaltado es nuestro). El texto transcrito es el que finalmente se introdujo en enero de 2003 en el comentario; sin embargo, este no coincide del todo con el que había propuesto el informe ya señalado del TAG (2001, pág. 18). El TAG había afirmado que para determinar si un pago era canon lo esencial era *«the consideration for the payment»*. En definitiva, la idea subyacente era la misma (atender a la causa del contrato); no obstante, nos parece más expresiva la redacción que finalmente se introdujo en el comentario.
 5. Cfr. N. Carmona Fernández (1998). Es unánime en la doctrina el carácter asistemático e impreciso de estos comentarios. En la doctrina extranjera, cfr. G. D. Sprague y R. A. Chesler (1993), F. C. De Hosson (1992).
 6. Esta expresión está inspirada en el párrafo 18 de la *Taxation Ruling* australiana 93/12 en el que se afirma que la licencia a usar derechos de autor sobre un programa implica que el propietario de tales derechos "autorice a otra persona a hacer lo que de otra forma sería una infracción del derecho de autor".

2.2. Cesión de uso personal o profesional («*The rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary to enable the user to operate the program*»)

Esta modalidad contractual se instrumenta a través de la denominada «licencia de software empaquetado al vacío» (*shrink wrapped software license*), por la que el adquirente dispone de los derechos necesarios para poder utilizar el programa de manera óptima y eficaz en cuanto usuario de él (el derecho a efectuar copia de seguridad). A pesar de que se puede efectuar la denominada copia de seguridad, no se instrumenta propiamente una cesión de uso de derechos de autor debido a que dicha copia no implica explotación comercial del programa. En este punto se requiere, a nuestro juicio, una mayor explicación del comentario de la OCDE sobre el alcance de la explotación comercial de un derecho de autor, no solo en relación con el derecho a efectuar copias, sino también con el resto de los derechos de autor sobre un programa.

La OCDE afirma que los derechos adquiridos en una licencia de software en relación con los derechos de autor están limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar con el programa; la copia de seguridad es un paso esencial en la utilización de este. Como indica la OCDE, la legislación de derechos de autor de la mayoría de los Estados permite al usuario efectuar, de forma automática, una copia de seguridad del programa sin necesidad de que figure expresamente en el contrato.⁷ Sin embargo, todavía existen legislaciones en las que sin una mención expresa en el contrato que habilite a efectuar una copia de seguridad, su realización constituiría infracción de los derechos de autor.

Esta clase de cesión de uso puede ir dirigida a un usuario particular y concreto que utilice el programa para sus propias necesidades (cesión de uso personal) o a varias empresas que empleen el programa directa o indirectamente en relación con la actividad que desarrollan (cesión de uso profesional). Dentro de este último supuesto, la OCDE distingue varias modalidades de cesión de uso profesional:

- Ceder el uso del programa a un gran número de usuarios a través de múltiples copias o entregar una copia, en la que se permite que el adquirente realice con ella cuantas copias sean necesarias para la actividad de la empresa. Estas licencias otorgadas a las empresas que permiten la realización de una pluralidad de copias se conocen como «licencias de lugar, de empresa o de red» (*site licenses, enterprise licenses o network licenses*).
- Transacciones que se producen en el ámbito empresarial en relación con los programas de ordenador y que tienen por objeto «suministrar ideas o principios sobre el programa» (*supply information about the ideas and principles underlying the program*). Esto tiene lugar cuando se transmiten lógica, algoritmos, técnicas o lenguajes de programación. Como afirma la OCDE, este tipo de transacciones son las más inusuales en relación con los programas de ordenador y reconoce que se trata de un supuesto de *know-how* al que se debe aplicar el correspondiente régimen fiscal.⁸
- Los contratos entre el propietario de los derechos de autor y un intermediario o distribuidor. Estos contratos suelen otorgar al distribuidor el derecho a distribuir las copias del programa, pero no conceden el derecho a la reproducción del programa. Esto significa que el pago que realiza el distribuidor al propietario de los derechos de autor se efectúa por la adquisición del programa para distribuir las copias, pero no implica la explotación de ningún derecho de autor.

Las rentas referentes a una cesión de uso personal y a una cesión de uso profesional a través de las *network licenses* no son cánones, sino, más bien, beneficios empresariales del artículo 7 del MC OCDE, puesto que no se produce una cesión de uso de derechos de autor necesaria para estar en presencia de cánones. En este mismo sentido, las rentas derivadas de los contratos entre el titular de los derechos y un intermediario no se consideran cánones, ya que no se cede la explotación de un derecho de autor, sino el derecho a distribuir las copias del programa, por lo que la OCDE entiende igualmente que deben calificarse como beneficios empresariales. Diferente es el caso del suministro de ideas o principios sobre el programa, pues la cesión de uso de

7. En el Derecho español, cfr. artículo 100.2 Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

8. De hecho, en los párrafos sobre *know-how* se incluye de nuevo este supuesto (vid. párrafo 11.5 del Comentario al artículo 12 MC OCDE).

estos encaja en el concepto canon cuando este se refiere a «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

2.3. Venta de los derechos de autor («*The transfer of the full ownership of the rights in the copyright*»)

Está claro que cuando se transmite la propiedad de todos los derechos de autor o una parte de ellos, las rentas no son cánones, porque no hay una cesión de uso de tales derechos, sino una enajenación de estos. Es posible, por tanto, que la calificación que corresponda a estas rentas en los CDI sea la de ganancias de capital del artículo 13 MC OCDE en el que se incluyen las rentas derivadas de la enajenación de ciertos bienes.

2.4. Contratos fronterizos entre la venta y la cesión de uso («*Extensive but partial alienation of rights*»)

El problema viene con aquellas situaciones fronterizas ubicadas en los umbrales de la venta y la cesión de uso. Se trata de contratos que tienen elementos económicos de ambas figuras, por lo que es muy difícil determinar en qué categoría contractual deben subsumirse.⁹ La confusión se debe a que en este tipo de contratos se instrumenta una amplia cesión de uso de derechos de autor, por lo que no se cede uno de los derechos de autor de manera aislada y limitada, sino que se otorgan un gran número de ellos y con amplias facultades.¹⁰ Ante estas situaciones, la OCDE reconoce que es necesario estar al caso concreto, aunque,

en general, parece mostrarse más partidaria de considerarlas antes como ventas que como cesiones de uso. En este punto, como ha señalado algún autor,¹¹ el MC OCDE continúa con los mismos defectos que en sus versiones anteriores: la falta de guía al intérprete. Ello se debe a que no suministra unos criterios objetivos que permitan deslindar con mayor seguridad jurídica si dichas transmisiones son ventas o cesiones de uso. La OCDE cita como ejemplo de estos contratos aquellos que comprenden un derecho exclusivo de utilización durante un cierto periodo de tiempo o para un área geográfica determinada,¹² el pago de una contraprestación adicional en función de la utilización del programa y una contraprestación principal a tanto alzado. Como indica la OCDE, la naturaleza de la transacción es la de una enajenación, y esta no puede resultar modificada por la forma que adopte el pago, aunque se trate de un pago a plazos o se vincule a una determinada contingencia.

A nuestro juicio, estas transmisiones tan amplias de derechos de autor también deben considerarse ventas antes que cesiones de uso, por lo que sus rentas no serían cánones, si bien, ante todo, habrá que realizar un análisis de los hechos y las circunstancias que rodean la transacción.¹³ El problema es que el comentario de la OCDE no facilita unos criterios para determinar cuándo la transacción es venta y cuándo es cesión de uso. Debido a esta falta de criterios y a la imposibilidad de interpretar los conceptos de venta y cesión de uso de acuerdo con el contexto de un CDI, se hace necesario el recurso a la ley interna de los Estados, lo que supone una diversidad de interpretaciones y el consiguiente riesgo de doble imposición o doble exención. Por ello, entendemos que el comentario de la OCDE debería

9. Los autores coinciden en señalar la naturaleza híbrida de estas transacciones. Cfr. A. J. Martín Jiménez (2002), N. Carmona Fernández (1998, p. 79) y A. Vázquez del Rey Villanueva (2000). Algunas ideas interesantes para solucionar la calificación que merecen los pagos de estas transacciones, en parte ventas, en parte cesiones de uso, pueden encontrarse en F. C. De Hosson (1992, págs. 683-685) y H. J. Ault (1993).

10. En este sentido, R. A. Van Der Laan (1991, p. 269) afirma que se debe distinguir entre los “derechos de autor” (*copyrights*) y la “plena propiedad de los derechos” (*full ownership rights*). En palabras de este autor “la plena propiedad de los derechos abarca todos los derechos relativos al software”, mientras que los “los derechos de autor pueden ser separados de la plena propiedad, tales como el derecho de reproducción, el derecho a publicar o el derecho a sub-licenciar”

11. A. J. Martín Jiménez (2002, p. 80).

12. De Hosson (1992, p. 684) señala que existe una indecisión en el MC OCDE cuando se refiere en general a un área geográfica determinada. Este autor afirma que solo será una venta y, por tanto, no producirá cánones cuando ese derecho exclusivo venga referido a todo el territorio de un país, mientras que si sólo es para una parte de dicho país las rentas si serán cánones.

13. Algunos autores para determinar en qué casos estas transacciones son ventas o cesiones de uso han utilizado una serie de criterios. Vogel afirma que la diferencia decisiva para saber ante que tipo de transacción nos encontramos consiste en estudiar el grado en que el licenciantes atribuye la posesión al licenciatarío (cfr. K. Vogel, 1997, págs. 787 y 788). De Hosson (1992, pág. 684) menciona la necesidad de determinar el valor que tienen para el transmitente los derechos que ha transmitido. Lokken (1981) se refiere a los orígenes económicos de las rentas procedentes de la propiedad intelectual como criterio para deslindar la venta de la cesión de uso.

ser reconsiderado y que, al respecto, se podrían tener en cuenta las pautas que la legislación de algunos Estados han dado para distinguir estas figuras, como es el caso de la prueba de todos los derechos sustanciales que contempla la legislación norteamericana (*all substantial rights test*).

2.5. Know-how y prestaciones de servicios informáticos («to supply information about the ideas and principles underlying the program, such as logic, algorithms or programming languages or techniques»)

El comentario de la OCDE al artículo 12 contiene varios criterios para distinguir el *know-how* de las prestaciones de servicios¹⁴. Esto se debe a que en el modelo y en la gran mayoría de los CDI, las rentas por tales prestaciones no son cánones, mientras que las rentas por una cesión de uso de *know-how* sí tendrán tal carácter. Una clase de prestaciones de servicios son los servicios informáticos, que pueden ir desde la instalación de un software hasta su posterior mantenimiento y suministro de actualizaciones. El problema consiste en delimitar en qué casos los servicios informáticos son prestaciones de servicios o, por el contrario, pagos por informaciones secretas no patentadas o *know-how*. En relación con los programas de ordenador, el comentario cita como ejemplo de *know-how* el caso en el que se transmiten ideas o principios subyacentes al programa, tales como lógica, algoritmos o técnicas o lenguajes de programación, con la condición mantenerlas en secreto.¹⁵

2.6. Contratos mixtos («Mixed contracts»)

La figura del contrato mixto encuentra aplicación en diversas rentas de la fiscalidad internacional y, en relación con los cánones, se presenta en ámbitos como los programas de ordenador (párrafo 17), el *know-how* (párrafo 11.6) o las representaciones artísticas (párrafo 18). Según el comentario de la OCDE al artículo 12 (párrafo 11.6), el contrato mixto se debe resolver, en principio, aplicando a cada pres-

tación que contiene el contrato mixto el régimen fiscal que le corresponda; es necesario descomponer la cuantía del pago y determinar qué rentas pertenecen a cada una de las prestaciones. Este fraccionamiento o descomposición del contrato debe efectuarse a partir de las informaciones contenidas en él; cuando no sean suficientes, el fraccionamiento se hará por medio de un reparto razonable. En otras ocasiones, es necesario aplicar a toda la renta del contrato mixto el mismo régimen fiscal, con independencia de la diversa naturaleza que puedan tener las prestaciones que contiene.¹⁶ La aplicación de esta regla tiene lugar a) cuando una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el «objeto principal del contrato» (*principal purpose of the contract*), mientras que las otras prestaciones previstas no tienen más que un «carácter accesorio y de escasa importancia» (*ancillary and largely unimportant character*) y b) cuando no sea posible fraccionar o descomponer el contrato. En resumen, lo más relevante de un contrato mixto es la aplicación del régimen fiscal de la prestación principal al resto de las prestaciones del contrato que presenten un carácter accesorio o de escasa importancia. Esta regla de mínimos, en cuya virtud aquellas prestaciones que presenten una importancia mínima en relación con el resto deben ser ignoradas a efectos fiscales, es una de las posibles soluciones ante la figura del contrato mixto, pero no la única, pues también existe la denominada regla del carácter predominante. La regla del carácter predominante supone que se aplicará a todas las prestaciones de la transacción el régimen de la prestación principal o predominante, con independencia de la mayor o menor importancia que tengan el resto de las prestaciones del contrato. Por el contrario, la regla de mínimos supone que las únicas prestaciones que deben ignorarse son las que presentan una importancia mínima. La diferencia se encuentra en los componentes de la transacción que se ignoran, de manera que mientras la regla del carácter predominante ignora todos los elementos de la transacción, la regla de mínimos solo ignora aquellos que presentan una importancia mínima. Algunos autores han considerado que la regla predominante presenta para el contribuyente una mayor seguridad y sencillez en su aplicación que la denominada regla de mínimos.¹⁷

14. Sobre las diferencias entre *know-how* y prestaciones de servicios en el Comentario de la OCDE y los problemas planteados en los CDI españoles vid. García Heredia (2005, págs. 103-112).

15. Cfr. párrafos 11.5 y 14.3 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

16. Esta última suele ser la opción más frecuente. En palabras de Van Der Laan (1991, p. 268) estaríamos ante el "principio de sustancia económica" (*principle of economic substance*), en cuya virtud, todo lo que sea tratado económicamente como una unidad también debe ser tratado fiscalmente como tal.

17. Cfr. G. D. Sprague y O. A. Schindler (1001, p. 275).

En nuestra opinión, es cierto que la regla de mínimos presenta una mayor complejidad; sin embargo, gana en justicia material frente a la regla predominante. La regla de mínimos tiene en cuenta cada uno de los elementos de la transacción en los términos que correspondan, e ignora, solamente, aquellos que presentan un carácter residual o accesorio. Pensemos en el supuesto en el que un contrato implica tres prestaciones diferentes; esto es: la venta de una patente, la cesión de uso de *know-how* y determinadas prestaciones de servicios asociadas a este último. De acuerdo con la regla predominante, si la prestación principal fuera la venta de una patente, la totalidad de la renta del contrato sería calificada en los CDI como una ganancia de capital (artículo 13 MC OCDE), con independencia de la importancia del resto de las prestaciones. Por el contrario, según la regla de mínimos, habría que considerar, por un lado, la venta de la patente y, por otro, la cesión de uso de *know-how*, por lo que mientras la renta de la patente sería una ganancia de capital, las rentas del *know-how* serían cánones, y estos mismos cánones absorberían las rentas de las prestaciones de servicios por ser accesorias a la cesión de *know-how*.

En relación con los programas de ordenador, el comentario cita dos ejemplos de contrato mixto en los que sigue la regla de mínimos (párrafo 17): la adquisición de un equipo informático (hardware) que incorpora programas de ordenador y el contrato de cesión de uso de programas de ordenador con prestaciones de servicios incluidas.

En el primer supuesto, el problema se suele plantear en relación con el software operativo o de sistema que va incorporado a un determinado equipo (hardware) porque las rentas procedentes de un equipo suelen contener también las relativas a ese software operativo que ya lleva incorporado la máquina (*bundled software*). Siguiendo la regla de la OCDE para los contratos mixtos, será necesario determinar si procede deslindar las rentas que son propiamente del software operativo de aquellas que pertenecen al propio soporte físico, con la finalidad de aplicar a cada una de ellas el régimen fiscal que les corresponda. Otra posibilidad consistiría en subsumir la totalidad del pago en un único régimen fiscal que sería el relativo al hardware, pues este tipo de programas se considera que forman parte del propio ordenador. La OCDE afirma que, cuando una de las presta-

ciones convenidas constituye con mucho el objeto principal del contrato, debemos aplicar al resto de las prestaciones accesorias el régimen fiscal que corresponda a aquella. A nuestro juicio, nos encontraríamos en este último supuesto y, en consecuencia, habría que someter la remuneración por el software operativo al mismo régimen fiscal aplicable al hardware. Ello es así porque la prestación principal consiste en la venta de un equipo y no en la de los programas operativos que lleva incorporados.¹⁸ En estos casos, los pagos no se efectúan en contraprestación del programa de ordenador incorporado, sino del bien tangible en sí.

El segundo de los ejemplos que señala la OCDE ha sido muy habitual en la práctica. Se produce cuando el contrato contiene, junto con la cesión de uso de un software, toda una serie de prestaciones de servicios. Se trata de una serie de prestaciones relativas al software que se cede, tales como la instalación del software o los servicios de mantenimiento y asesoramiento informático. En este caso, al igual que en el anterior, existe una prestación principal y una serie de prestaciones accesorias; por lo tanto, se debe aplicar a toda la remuneración el régimen fiscal que corresponda a la prestación principal. La prestación principal es la cesión de uso de software, mientras que las prestaciones de servicios sobre él tienen más bien un carácter accesorio.¹⁹

3. La descarga de productos digitales

3.1. La aplicación de las normas del software a las descargas digitales

El 28 de enero de 2003 tuvo lugar una importante modificación del comentario al artículo 12 MC OCDE debido a las particularidades que plantea el comercio electrónico en relación con los cánones. El objeto de las transacciones electrónicas puede ser cualquier producto digital adquirido a través de Internet, es decir, «descargado electrónicamente». Por tanto, estas reglas se aplican no solo a programas de ordenador, sino también a cualquier otro tipo de productos digitales, tales como imágenes, sonidos o texto adquiridos vía Internet. En este sentido, los párrafos 17.1-17.4 del comentario plantean el problema de la calificación fiscal que merecen

18. En esta misma línea se ha manifestado la mayoría de los autores que han tratado esta cuestión. Cfr., por todos, R. A. Van Der Laan (1991, pág. 268).

19. Al respecto cfr. RTEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995/459) y RDGT de 12 de junio de 1995.

los pagos producidos en el seno del comercio electrónico para delimitar los supuestos en los que dichos pagos deben calificarse como cánones. Estos nuevos párrafos han sido el resultado del trabajo del Technical Advisory Group (TAG) en *Treaty Characterisation issues arising from e-commerce* creado para investigar *ad hoc* estos temas.²⁰

El propio comentario al artículo 12 indica que los principios expuestos para el caso de los programas de ordenador son también aplicables a los productos digitales del comercio electrónico y, por tanto, las conclusiones expuestas más arriba en relación con los programas serán también las mismas para este caso. En este sentido, se contempla también el principio de irrelevancia de la forma, ya que la particularidad del medio utilizado en la contratación –Internet– no motiva un tratamiento fiscal diferente.²¹ Lo relevante para saber cuándo tales rentas son cánones es, de nuevo, la causa del contrato, es decir, la razón por la cual se efectúa el pago. El párrafo 17.1 *in fine* afirma que «para decidir si los pagos derivados de tales transacciones son o no cánones, la principal cuestión que tener en cuenta es identificar aquello por lo que el pago es esencialmente realizado» («*the identification of that for which the payment is essentially made*»).

3.2. Clases de transacciones en el comercio electrónico

La tipología contractual que recoge la OCDE en el seno del comercio electrónico no dista mucho de la que ya hemos examinado para los programas de ordenador. Del comentario al artículo 12, que se refiere a las transacciones electrónicas se pueden extraer dos posibles transacciones y asimilarlas a la terminología utilizada en el apartado anterior para los programas de ordenador:

- Cesión de uso personal o profesional («*The payment is essentially for the acquisition of data transmitted in the form of a digital signal*») (párrafos 17.2 y 17.3). En este supuesto se adquieren productos digitales a través de Internet, pero sin ánimo de explotarlos comercialmente, es decir, para un uso exclusivo del adquirente, para sus propias necesidades, ya sean estas personales o profesionales. Por tanto, en los mismos términos que veíamos para los programas de ordenador, no se produce la cesión de uso de ningún derecho de autor, sino tan solo una cesión de uso del producto digital. Esta es la naturaleza que tienen los pagos efectuados por descargar de Internet una canción, una imagen, un videojuego o cualquier otro producto digital. El adquirente almacena este producto en el disco duro de su ordenador, en la memoria RAM, en un CD o en cualquier otro soporte. En realidad, este tipo de transacciones, como ya comentamos en relación con los programas de ordenador, son equivalentes a la adquisición de cualquier otra obra protegida por los derechos de autor, como puede ser la compra de un libro, en el sentido de que para estar ante un canon se requiere la cesión de uso de derechos de autor.

La OCDE dedica unas cuantas líneas para dejar claro que la copia del producto digital (necesaria para poder descargarlo electrónicamente) no implica la utilización de derecho de autor por el cliente. Dicha copia es tan solo necesaria para poder adquirir el producto de Internet, es decir, para que este pueda ser «capturado y almacenado». La OCDE pone de manifiesto como la realización de esta copia implica, según la legislación de algunos Estados o las cláusulas de ciertos contratos, el uso de derechos de autor por el cliente. En cualquier caso, se considere o no que dicha copia implica derechos de autor, el pago se efectúa por la simple adquisición del producto digital, pero no por su explotación comercial. De esta manera, en

20. El TAG estaba compuesto por un total de 27 miembros entre personal de la Administración Pública y de la empresa privada. De la Administración eran 17 miembros: Australia (2), Chile (1), China (1), Alemania (2), India (1), Israel (3), Japón (4) y Noruega (1), Reino Unido (1) y Estados Unidos (1). De la empresa privada figuraban 10 representantes entre “Baker & McKenzie” (1), “SIEMENS” (1), “NTT Data” (2), “REED ELSEVIER plc” (1), “REED ELSEVIER Inc.” (1) “WALT DISNEY Co.” (2), “IBM Canada Ltd.” (1) y “SOFTEC” (1). En el plano teórico, la participación o ausencia de los Estados en el TAG no debería ser significativa debido a que no acuden como representantes de su país, sino como técnicos en la materia. Como puso de manifiesto el editor de la Revista *Tax Notes International* la composición del TAG no fue revelada hasta el último momento, manteniendo, en principio, un cierto aire de misterio en torno a cuáles eran sus miembros (cfr. R. Goulder, 1999a, pág. 107; 1999b, pág. 2391). Para un estudio más detallado del Informe elaborado por el TAG nos remitimos a A. García Heredia (2004). Igualmente, el Informe del TAG ha sido tratado con gran detalle por W. Schickli (2000, pp. 1671-1711), y en G. D. Sprague, y O. A. Schindler (2001, págs. 267-276). Un primer proyecto del Informe también ha sido analizado por W. Schickli (2000, págs. 2097 y sig.).
21. En el caso de las transacciones llevadas a cabo por un medio intangible como Internet, el principio de irrelevancia de la forma ha sido puesto de manifiesto en diversos ámbitos nacionales e internacionales (vid. *Code of Federal Regulations*, 1998 y G. D. Sprague, 2001, págs. 174 y 175).

una cesión de uso personal o profesional, al no existir en sentido estricto cesión de uso de derechos de autor, las rentas no serían cánones, sino que podrían ser beneficios empresariales del artículo 7 MC OCDE.

- Cesión de uso para una explotación comercial («*Consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product*») (párrafo 17.4). A diferencia del anterior, en este supuesto, la descarga de Internet de un producto digital se efectúa para proceder a una explotación comercial de este. Para ello es necesaria la cesión de uso de derechos de autor, por lo que los pagos referentes a este tipo de «descargas» sí serían cánones. La OCDE señala como ejemplo la adquisición por Internet de una imagen para estamparla en la portada de un libro que va a publicarse. Esto no se puede realizar sin una previa cesión de uso de derechos de autor en relación con la imagen que va a ser utilizada en la cubierta del libro, por lo que es necesario ceder el uso del derecho a reproducir y distribuir dicha imagen.

4. La posición española

4.1. La observación española a los comentarios de la OCDE

En este apartado, analizamos la observación española al comentario al artículo 12 MC OCDE (observación núm. 28). Esta observación refleja el planteamiento de varios Estados (España, México y Portugal) en relación con la interpretación de los CDI en materia de cánones y comercio electrónico. Debemos recordar que aunque la observación se refiera expresamente a programas de ordenador se aplica también a todo tipo de productos digitales, dado que, como ya hemos expuesto, los principios aplicables a los primeros deben trasladarse también a los segundos. Así pues, de acuerdo con esta observación, España estima que los pagos relativos a programas de ordenador se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo de los cánones cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa en dos casos:

- Cuando los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un programa de ordenador para su explotación comercial (excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de programas de ordenador estandarizados que no comporten el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción).

- Cuando los pagos corresponden a un programa de ordenador adquirido para uso empresarial o profesional del comprador, siempre que se trate de un software que no sea absolutamente estandarizado, sino adaptado de algún modo al adquirente.

A diferencia de la interpretación de la OCDE, para España la renta obtenida por la cesión del derecho a distribuir copias (explotación comercial de la obra) no se califica como canon si se trata de la distribución de programas de ordenador estandarizados que no incluyan el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción. Igualmente, de acuerdo con la posición española, se califican como cánones los pagos por la adquisición para uso empresarial o profesional por el cliente final de programas de ordenador adaptados de algún modo para el adquirente. Así, por ejemplo, una de las diferencias de la observación española con el criterio de la OCDE se encuentra en que para España también son cánones los pagos procedentes de una cesión de programas de ordenador para uso profesional, siempre que tales programas «no estén absolutamente estandarizados, sino, de alguna forma, adaptados al comprador». Esta observación implica que las rentas por cesión de uso de software sin derechos de autor se puedan calificar como cánones en el siguiente caso: que la cesión de uso sea para fines profesionales y no personales, y tenga por objeto una clase concreta de programas de ordenador (aquellos que no estén absolutamente estandarizados, sino, de alguna forma, adaptados al comprador).

4.2. El concepto de software estandarizado

Uno de los principales problemas interpretativos que plantea esta observación es la necesidad de determinar en tales casos si estamos o no en presencia de un software estandarizado. Por el contrario, para la OCDE, el hecho de estar en presencia de un programa estándar o de un programa hecho a medida no supone una diferencia de trato fiscal. A nuestro juicio, esta observación plantea problemas cuando se refiere en términos tan generales a una clase de programas de ordenador, por lo que es difícil saber exactamente a qué tipo de programas alude. Al hacer referencia a «programas que no estén absolutamente estandarizados, sino, de alguna forma, adaptados al comprador», se podría decir que se excluyen los programas estandarizados o realizados para una amplia gama de usuarios y que se centra en los programas hechos a medida. Sin embargo, la ambigüedad de la observación española permite también incluir una serie de programas intermedios entre los estandarizados y los

hechos a medida, como son aquellos elaborados para un grupo reducido de usuarios; estos son muy frecuentes en la práctica.²² El problema es determinar el umbral donde comienzan y terminan este tipo de programas de ordenador. Se trata de una frontera de contornos difíciles, al existir un gran número de programas que no son elaborados en masa, pero que tampoco se fabrican para un usuario en particular, sino, por ejemplo, para un grupo de empresas de una determinada rama de actividad.

Veamos cómo se aplica la posición española a un supuesto concreto: la venta en una página web de Estados Unidos de un libro audiovisual de contenido educativo. En relación con este caso, la DGT ha considerado que la venta en un portal web sin especificar en la que pueda realizarse adaptación alguna del producto, debe entenderse que estamos ante un contrato de distribución de un libro audiovisual de una forma estandarizada (V2533-13). Por ello, las retribuciones recibidas por la persona residente en España deben considerarse beneficio empresarial, recogido en el artículo 7 del convenio con Estados Unidos y, en ausencia de establecimiento permanente, solo pueden someterse a imposición en España sin que estén sometidas a retención en Estados Unidos. La DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre estas dificultades en la consulta de 13 de diciembre de 2012 (V2428-12). De acuerdo con el criterio de la DGT, podemos apuntar los siguientes planteamientos generales:

- Programas estándar. En general, se considera que las aplicaciones informáticas que conforman un sistema operativo, las necesarias para el funcionamiento de un ordenador, u otro tipo de aparato o maquinaria, suelen ser estándar, en el sentido de que se fabrican igual para todos los usuarios. El fabricante no suele permitir su manipulación, ni por distribuidores ni por usuarios, puesto que podría afectar al funcionamiento básico del sistema de que se trate. En consecuencia, las aplicaciones de sistema operativo, normalmente tendrán la calificación de estándar y las rentas obtenidas por la cesión del derecho a su distribución se calificarán, en su caso, como beneficios empresariales.
- Programas adaptados a las necesidades del cliente. Si se trata de aplicaciones informáticas de usuario final, o software de aplicación, se considera que generalmente

no son estándar. Hasta hace pocos años, la tendencia era que las grandes empresas desarrollaran sus propias aplicaciones personalizadas para la gestión de la llamada área TIC, de tecnologías de la información. El costo de creación del programa y su mantenimiento era muy elevado y surgían problemas de interacción con otros programas. La tendencia ha ido hacia una unidad de gestión que haga compatibles los antiguos y los nuevos programas, y se ha externalizado. Los nuevos programas tienden a crear un solo marco y un conjunto de herramientas, que, a petición y elección del cliente, crea sus soluciones informáticas óptimas partiendo de elementos comunes o módulos. La DGT entiende que, a pesar de que existan esos elementos comunes o módulos, el resultado es que suelen estar adaptados a las características de cada cliente. Se considera que, en caso de que los clientes sean empresas o profesionales, a menudo se realiza una adaptación al destinatario para su funcionamiento óptimo, según los requerimientos de cada actividad empresarial o profesional, los equipos de que se disponga, las características particulares de cada empresa, los programas que estuviera utilizando previamente y con los que deba integrarse el nuevo programa, la necesidad de conexión a otras aplicaciones o bases de datos internas o externas a la empresa, etc.

La aplicación de la observación española en la interpretación de los CDI pone de manifiesto la importancia que cada vez más está adquiriendo en la práctica internacional el denominado *soft law* como fuente de interpretación. En este caso, se trata de una observación a unos comentarios que, a pesar de no ser una auténtica norma jurídica, despliega sus efectos directamente sobre la interpretación de los CDI. En resumen, desde el punto de vista de su contenido, la observación española incluye dos supuestos en los que se considera que la renta obtenida debe calificarse como canon en el ámbito del comercio electrónico:

- La cesión del derecho a distribuir copias, salvo que se trate de la distribución de aplicaciones informáticas estandarizadas que no incluyan el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción.
- Los pagos por la adquisición para uso empresarial o profesional por el cliente final de aplicaciones adaptadas, de

22. En este sentido, M. Gómez Perals (1999, pág. 141) afirma que el paradigma de este software intermedio sería el denominado paquete estándar especializado o personalizado, elaborado como estándar para un reducido grupo de usuarios y adaptado después a medida de los particulares requerimientos de cada uno.

algún modo, para el adquirente. Se considera necesario concretar que en este segundo caso se incluyen aquellos supuestos en los que el fabricante adapta él mismo, y no el distribuidor, el programa que adquiere el cliente final.

5. Conclusiones

De acuerdo con el comentario de la OCDE al artículo 12, las rentas de la propiedad intelectual solo serán cánones si derivan de una cesión de uso de derechos de autor sobre las obras, con independencia tanto de la forma a través de la cual se articula la cesión como de la forma de pago. El comentario de la OCDE pone de manifiesto que existen dos principios fundamentales que se aplican a cualquier obra protegida por los derechos de autor (libros, obras musicales, esculturas, etc.), y no solamente a los programas de ordenador: la importancia de determinar la naturaleza jurídica de la transacción y la irrelevancia que presentan ciertos factores para calificar las rentas. En primer lugar, para que la renta sea canon no es suficiente ceder el uso de las obras, sino que se requiere la cesión de uso de derechos de autor sobre ellas y, más en concreto, de derechos de autor con un contenido fiscal, lo que implica una explotación comercial de estos. En segundo lugar, es irrelevante la forma en dos sentidos, por un lado, no afecta a la calificación fiscal de las rentas el soporte donde se alberguen las obras protegidas por los derechos de autor, ya sea tangible (disquete, CD o por escrito) o intangible (Internet) y, por otro, también resultan indiferentes las distintas modalidades que pueda adoptar el pago (dinerario o en especie, único o aplazado, etc.).

Con todo ello, consideramos que es necesaria una mejor sistematización del comentario al artículo 12 en lo que se refiere a los derechos de autor.²³ El hecho de que se cedan los programas o cualquier otro producto digital a través de Internet no motiva un tratamiento fiscal diferente, por lo que sería adecuado recoger con mayor claridad los principios en los que se inspira la calificación de las rentas por derechos de autor y una tipología contractual más clara y didáctica. Esta materia relativa a la calificación de las rentas en los CDI quizá sea un ejemplo un tanto peculiar de cómo las

normas fiscales, en este caso los comentarios de la OCDE, pueden resistir con sus principios fundamentales ante los nuevos desarrollos tecnológicos, incluidas las transacciones a través de Internet. Por tal razón, a pesar de que se haya modificado el comentario de la OCDE para hacer referencia a estos nuevos desarrollos del comercio electrónico, las reglas para calificar como cánones las rentas de un libro son las mismas que se aplican a programas de ordenador y productos digitalizados.

El desarrollo que ha experimentado la tecnología en los últimos años y, en concreto, el desarrollo de Internet, ha llevado a cuestionarse si debían modificarse las normas fiscales para adaptarlas a esta nueva realidad o si, por el contrario, debían permanecer inalteradas y tratar de hacer frente a este nuevo fenómeno con los conceptos y categorías tradicionales.²⁴ Después de varios años en los que se han producido importantes reformas de los sistemas fiscales y de los comentarios de la OCDE para adaptar la normativa a la nueva realidad tecnológica, algún autor ha llegado a concluir que ya no son necesarios más cambios en profundidad, sino tan solo pequeñas modificaciones o retoques de menor importancia, pues estaríamos llegando al final del principio, esto es, que ya se habría concluido el proceso de adaptación fiscal a las nuevas tecnologías.²⁵ En nuestra opinión, para calificar las rentas como cánones, no eran necesarias nuevas modificaciones en el comentario de la OCDE, pues las reglas continúan siendo las mismas que antes. Hubiera sido mejor aclarar los principios generales que se derivan del comentario para calificar las rentas y efectuar aclaraciones concretas, para incluir en ellas los nuevos desarrollos tecnológicos, como los programas de ordenador o el comercio de productos digitalizados. Por ello, no estamos del todo de acuerdo cuando se ha dicho que la definición de cánones del MC OCDE alberga dudas acerca de si incluye los productos digitalizados.²⁶ Consideramos que la definición de la OCDE es lo suficientemente amplia como para incluir cualquier clase de obra protegida por los derechos de autor, con independencia del modo en el que se transmitan tales derechos. Ahora bien, para evitar confusiones sería conveniente dejar constancia expresa en el concepto de canon de los CDI que este incluye los programas de ordenador, en cuanto obras

23. En esta misma línea ya nos hemos pronunciado en ya nos hemos pronunciado en García Heredia (2007, pág. 163).

24. Cfr. D. R. Tillinghast (1996, pág. 525).

25. Cfr. R. M. Bird (2005, págs. 139 y 140). La postura mayoritaria considera, sin embargo, que la fiscalidad de las operaciones electrónicas está todavía en plena evolución. A título de ejemplo, vid. J. Malherbe *et al.* (2003).

26. Cfr. F. M. Horner y J. Owens (1996, pág. 518).

protegidas por los derechos de autor, y que cualquier otro producto protegido por tales derechos puede dar lugar a un canon, con independencia de si la cesión de uso de derechos de autor tiene lugar por medios convencionales o electrónicos. Para el desarrollo de todas estas cuestiones, debemos

prestar especial atención a la evolución del plan de acción de la OCDE al que nos referíamos al comienzo de este trabajo (BEPS), y cuyo plazo de ejecución es inminente; en particular, para septiembre de este año ya se espera la presentación de un informe sobre los retos de la economía digital.

Bibliografía

- AULT, H. J. (octubre, 1993). «The 1992 OECD Model Treaty: Treatment of Computer Software». *European Taxation*, vol. 33, n.º 10, pág. 331.
- BIRD, R. M. (2005). «Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n.º 4, págs. 139 y 140.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (mayo 1998). «De la fiscalidad del software». *Tribuna Fiscal*, n.º 91, pág. 79.
- CODE OF FEDERAL REGULATIONS (1998). «Classification of transactions involving computer programs». 26 CFR 1861-18.
- DE HOSSON, F. C. (diciembre, 1992). «Taxation of Cross-Border Software Payments (Article 12)». *Intertax*, n.º 12, pág. 684.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2004). «Novedades sobre cánones en el MCOCDE 2003: el informe del TAG y la influencia de la normativa de EE.UU. y Australia». *Quincena Fiscal*, n.º 15, págs. 33-48.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2005). «Who knows the riddle of know-how? Spain becomes entangled in the web of intangibles». *European Taxation*, n.º 3, págs. 103-112.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova, Valladolid, pág. 163.
- GÓMEZ PERALS, M. (1999). *La cesión de uso de los programas de ordenador*. Madrid: Colex, pág. 141.
- GOULDER, R. (1999a). «OECD Identifies TAG Participants». *Tax Notes International*, 23, pág. 707.
- GOULDER, R. (1999b). «OECD E-Commerce TAGs to Reflect Regional and Economic Diversity». *Tax Notes International*, pág. 2391.
- HORNER, F. M.; OWENS, J. (1996). «Tax and the Web: New Technology, Old Problems». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, n.º 11/12, 1996, p. 518.
- LOKKEN, L., (1981). «The Sources of Income From International Uses and Dispositions of Intellectual Property». *Tax Law Review*, n.º 36.
- MALHERBE, J.; SCHOTTE, CH.; GRAU RUIZ, M. A. (2003). «Comercio electrónico y fiscalidad directa». *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 4.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2001). «Los programas de ordenador, el MC OCDE y la posición española: algunas notas críticas». *Revista Crónica Tributaria*, n.º 103, págs. 80 y 81.
- OECD (2001). *Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. París.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París, págs. 14 y 15.
- OLIVER CUELLO, R.; DELGADO GARCÍA, A. M. (2011) «Electronic Commerce and Indirect Taxation». *European Taxation*, n.º 4
- OLIVER CUELLO, R.; DELGADO GARCÍA, A. M. (2013). «Direct Taxation of Electronic Commerce in Spain». *European Taxation*, n.º 1

- SCHICKLI, W. (abril 2001). «Characterization of E-Commerce Revenue - The Final OECD Report Revealed». *Tax Notes Internacional*, n.º 14, págs. 1671-1711.
- SCHICKLI, W. (mayo 2000). «Unraveling the Draft OECD Proposal on Characterization E-Commerce Revenue for Tax Treaties Purposes». *Tax Notes Internacional*, n.º 19, págs. 2097 y ss.
- SPRAGUE, G. D. (2001). «Ponencia General». *Taxation of income derived from Electronic Commerce*, IFA, San Francisco, págs. 174 y 175
- SPRAGUE, G. D.; CHESLER, R. A. (julio 1993). «Comments on the Commentary to Article 12 (Royalties) of the 1992 OECD Model Convention». *Intertax*, n.º 6-7, pág. 310
- SPRAGUE, G. D.; SCHINDLER, O. A. (2001). «Another Step Towards Uniformity - Relative Consensus of the OECD TAG on Income Characterization of E-Commerce Transactions». *Tax Management International Journal*, n.º 6.
- TAG (Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce) (2001). «Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce. Report to Working Party no.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs».
- TILLINGHAST, D. R (1996). «The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, n.º 11/12, pág. 525.
- VAN DER LAAN, R. A (1991). «Computer software in international tax law». *Intertax*, n.º 5, pág. 269.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2000). «Convenios de doble imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador». En: C. GARCÍA NOVOA y E. GÓMEZ REINO-CARNOTA (coords.). *Derecho tributario e informática*. Valencia: Tirant lo Blanch, p. 104.
- VOGEL, K (1997). *On Double Taxation Conventions*. Londres: Wolters Kluwer. Págs. 787 y 788.

Cita recomendada

GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). «Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 36-50. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa] <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-garcia/n18-garcia-es>> <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2310>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Alejandro García Heredia

agarciahere@uoc.edu

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cádiz. Se doctoró en Derecho en la Universidad de Oviedo con la máxima calificación y con la acreditación de doctorado europeo; recibió el premio extraordinario de doctorado y el premio a la mejor tesis doctoral europea en derecho tributario (*European Academic Tax Thesis Award*). Sus líneas principales de investigación son la fiscalidad internacional y de la Unión Europea. Es autor de numerosas publicaciones en revistas de referencia en la especialidad, tanto españolas como de ámbito internacional. Participa como profesor conferenciante en varios cursos y másteres de universidades europeas y americanas.

Facultad de Derecho

Campus de Jerez

Av. de la Universidad s/n.

11405 Jerez (Cádiz)