

# **Ventajas y Desventajas de la Convención Multilateral UNESCO - OMPI para Evitar la Doble Tributación de las Regalías**

**ESPERANZA BUITRAGO DÍAZ**

Abogada. Doctora en Derecho. Especialista en Derecho Financiero, Tributario y Propiedad Intelectual. Becaria del Instituto Max Planck para la Propiedad Intelectual, Competencia y Derecho Tributario, Munich. Alemania. E-mail: [esperanz@mac.com](mailto:esperanz@mac.com)

## **Resumen**

Tras más de veinticinco años de la celebración de la Convención Multilateral UNESCO/OMPI para Evitar la Doble Imposición de las Regalías por Derechos de Autor (1979), esta Convención no ha entrado a regir. Esta obra presenta las ventajas y desventajas de la Convención. El análisis se presenta desde la perspectiva de la tributación internacional y la experiencia que se ha ganado con los tratados internacionales para evitar la doble imposición sobre la renta en este ámbito, así como algunos aspectos del Derecho de Autor.

**PALABRAS CLAVES:** Tributación Internacional de Regalías, Convención Multilateral, Derechos de Autor, Obras Literarias, Artísticas y Científicas, Productos Digitales

## **Advantages and Disadvantages of the UNESCO/WIPO Multilateral Convention for the Avoidance of Double Taxation of Copyright Royalties**

## **Abstract**

The UNESCO/WIPO Multilateral Convention for the Avoidance of Double Taxation of Copyright Royalties was signed in 1979. More than 25 years later this Convention has not entered in force. This work presents the main advantages and disadvantages of this Convention. The analysis shows the main concerns from the perspective of international taxation and the experience gained with the double taxation conventions on income, as well as some aspects of Copyright law.

**KEY WORDS:** International Taxation, Royalties, Multilateral Convention, Copyright, Literary, Artistic and Scientific Works, Digital Products

## INTRODUCCIÓN

La elaboración de la Convención Multilateral corresponde a una ambiciosa tarea emprendida en 1952 por la Organización de Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura<sup>1</sup> (UNESCO) y posteriormente continuada con la Organización Mundial para la Propiedad Intelectual (OMPI) con miras a encontrar una solución a problemas vinculados con la doble tributación internacional de autores y artistas.

La Convención Multilateral UNESCO/OMPI y su Protocolo fueron aprobadas tras la realización de una Conferencia Internacional que contó con la participación de 44 Estados, en Madrid, del 26 de noviembre al 13 de diciembre de 1979<sup>2</sup>. Este tratado multilateral entrará a regir tres meses después del depósito del décimo instrumento de ratificación, aceptación o adhesión, según prevé el artículo 13(1) de la misma<sup>3</sup>. Sin embargo, a la fecha 8 países han efectuado el depósito de la misma o el instrumento de aceptación<sup>4</sup>. Los países que han adherido al protocolo son Eslovaquia, República Checa y Liberia<sup>5</sup>.

Tras más de veinticinco años de la celebración de la Convención Multilateral, vale la pena hacer una mirada retrospectiva a las razones de su tardanza para entrar en vigor. Tal análisis es cada vez más necesario, en la medida en que el propósito de evitar la doble imposición de las regalías derivadas del uso de derechos de autor sigue siendo un anhelo no cumplido por los Tratados para Evitar la Doble Imposición (TDI) y Modelos de Convenio (MC) desarrollados por las Organizaciones Internacionales (OI). En este artículo se presentan algunas de las circunstancias que dificultan la adopción y aplicación de la Convención Multilateral.

## MODALIDAD DE CONVENIO

La búsqueda de soluciones internacionales a la doble imposición de los rendimientos derivados del uso de derechos de autor y conexos es relativamente nueva, tal como se advierte con la introducción de un artículo específico para este fenómeno en los TDI en los años treinta del siglo pasado<sup>6</sup>. Así, la evolución de las medidas para evitar este fenómeno en el ámbito de la tributación internacional es más corta que la del Derecho de Autor.

Desde hace varios años las medidas para evitar la doble imposición internacional de la renta siguen los parámetros establecidos por MC proyectados por comités tributarios especializados de OI como la Sociedad de Naciones (SN), la Organización Europea para la Cooperación y el Desarrollo (OECE), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización de Naciones Unidas (ONU). Hoy en día también existen algunos modelos unilaterales proyectados por algunos países como los Estados Unidos (EE.UU.)<sup>7</sup> y los Países Bajos<sup>8</sup>, entre otros. Todos estos MC están orientados a guiar la negociación de tratados bilaterales.

No existen tratados bilaterales que se ocupen en exclusiva de la problemática de las regalías derivadas del uso de derechos de autor y conexos. Por lo general la negociación de los tratados bilaterales se apoya en una estructura básica que diferencia entre renta y capital. En materia de renta la regla general está contenida en el artículo sobre beneficios empresariales, frente a las cuales existen unas disposiciones especiales, entre otras, sobre los pagos por el uso de derechos de autor, marcas, patentes, informaciones industriales, comerciales y científicas, etc. Estos rendimientos se denominan generalmente regalías,

salvo el caso de España donde se usa la expresión cánones<sup>9</sup>, una expresión que también se emplea en la Directiva Europea 2003/49/EC<sup>10</sup>.

A diferencia de lo que sucede en el ámbito de la propiedad intelectual e industrial, los esfuerzos tanto de las OI como de los países individualmente considerados han estado orientados, por lo general, a la búsqueda de soluciones a los problemas propios de la doble imposición y la evasión fiscal a través de tratados internacionales de carácter bilateral. Esto no excluye algunos intentos realizados al interior de algunas OI, como la SN, con el deseo de alcanzar una unidad de método y principio en materia de doble imposición directa<sup>11</sup>. Sin embargo, los tratados multilaterales en este ámbito han sido más bien escasos y, salvo contadas excepciones, fallidos.

Al igual que la Convención multilateral, otro intento de tratado que surtió el proceso de negociación pero que no alcanzó las ratificaciones necesarias para entrar en vigor es la Convención para evitar la doble imposición entre Austria, Hungría, Italia, Polonia, Rumania y el Reino de los Serbios, Croatas y Eslovenos, de 6 de abril de 1922<sup>12</sup>. La experiencia de otras OI tampoco ha sido muy fructífera. Así se evidencia con la falta de disposición para negociar una Convención Multilateral proyectada por la SN y la preferencia por los TDI bilaterales<sup>13</sup>, no obstante el entusiasmo que el tema despertó en el Comité de Asuntos Fiscales de la SN desde 1929<sup>14</sup>. Los derechos de autor fueron uno de los temas objeto de análisis por el Comité<sup>15</sup>.

Las Convenciones multilaterales vigentes que han tenido éxito se han desarrollado por lo general al interior de comunidades económicas. Actualmente estas convenciones incorporan un artículo dedicado a las regalías, *e.g.* la Convención multilateral vigente entre

Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia. Esta Convención trata en uno de sus artículos de las regalías, pero no se refiere en exclusiva a este tipo de rendimientos<sup>16</sup>. También incluyen un artículo sobre regalías las Convenciones de la Unidad Económica Árabe<sup>17</sup>; la Organización Común Africana y Malgache (OCAM)<sup>18</sup>. En la Unión Europea actualmente se discute la posibilidad de una Convención multilateral para evitar la doble imposición sobre la renta y el capital entre los países miembros de la Unión<sup>19</sup>.

Sin embargo, hasta mediados de la década de los setenta del siglo pasado no se hacía referencia expresa a las regalías en estos intentos multilaterales, entre éstas: la Convención de los países de África Ecuatorial Francesa de 1957<sup>20</sup>; en la Convención multilateral entre Dahomey, Costa de Marfil, Nigeria y Alto Volta vigente desde 1962, y en la Convención de la Comunidad Económica de los Estados de África Occidental (ECOWAS) de 1975<sup>21</sup>; la Convención multilateral entre Dinamarca, Finlandia, Islandia, Noruega y Suecia de noviembre de 1972. En América Latina, el Modelo de Código Tributario del CIAT no se ocupa en concreto de las regalías<sup>22</sup>.

En el marco expuesto, la Convención multilateral, orientada a resolver los problemas derivados de la doble tributación de los ingresos derivados de derechos de autor y conexos, tiene sin lugar a dudas un carácter excepcional. Esto es así tanto por el objeto sobre el cual versa la Convención como por la modalidad de tratado elegido, uno multilateral. Adicionalmente, por el hecho de haber sido realizada bajo los ingentes trabajos de OI que sólo por excepción se han ocupado de temas tributarios.

Ciertamente estas características de la Convención Multilateral no son aleatorias. Por el contrario fueron el

resultado de una agitada controversia<sup>23</sup>, que se debatió en varias reuniones de expertos gubernamentales y terminó en la expedición de una Resolución bastante particular y la aprobación del texto de la Convención Multilateral, acompañado de un modelo no vinculante de Convención bilateral<sup>24</sup>. Según consta en las actas oficiales, la aprobación de la resolución se solicitó sin proceder a una votación formal, *«en la inteligencia de que esto no entrañaba una aprobación unánime y que los expertos que desearan formular observaciones sobre este último texto podrían hacerlas constar en el informe»*<sup>25</sup>.

Tales observaciones a la Resolución fueron presentadas por las delegaciones de Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Japón y Reino Unido que, con excepción de Australia, enfatizaron en la importancia de las medidas unilaterales y se manifestaron en favor de convenios bilaterales<sup>26</sup>. Las razones a favor de los tratados bilaterales ya habían sido presentadas desde la primera reunión del Comité de Expertos. Entre ellas cuentan: la numerosa y positiva experiencia ganada con los TDI y las medidas unilaterales, la posibilidad de conciliar de mejor forma las legislaciones de los países interesados y encontrar soluciones más adaptadas a sus necesidades específicas.

A lo anterior hay que sumar el escepticismo que desde el principio despertaba un acuerdo multilateral, así como las dificultades para articularlo con los tratados bilaterales, los riesgos de fraude y evasión fiscal, la dificultad para determinar el país de imposición, etc.<sup>27</sup> Todas estas razones llevaron a la insistencia en los acuerdos bilaterales e incluso a la presentación inesperada en la segunda reunión del Comité de Expertos Gubernamentales de un modelo de convenio bilateral, que fue preparado por la delegación de los Estados Unidos<sup>28</sup>.

Sin embargo, existían razones para pensar que un acuerdo multilateral podría ser positivo. Así, se invocó la posibilidad de llegar a un mayor número de países, una difusión más general de la cultura, las ventajas de la unificación de los métodos de imposición sobre los derechos de autor y la diferenciación de esta clase especial de ingresos respecto de las demás materias imposables<sup>29</sup>. Según algunos expertos, la solución más idónea para lograr una mejor difusión de las obras era un convenio multilateral, pues de este modo se aceptarían universalmente medios uniformes para combatir la doble tributación de las regalías derivadas de la utilización de dichas obras<sup>30</sup>.

El proceso de aprobación de la Convención no fue sencillo y de hecho se llegó a cuestionar si lo procedente era un Convenio internacional o una recomendación. Este debate se originó en la resolución aprobada en la segunda reunión del Comité de expertos, que hacía referencia a un *instrumento multilateral*. Así las cosas, el tercer Comité también se pronunció sobre la naturaleza del «instrumento», con una votación en favor de un Convenio multilateral<sup>31</sup>. Según se advierte, la aceptación de una Convención multilateral no fue un tema nada pacífico.

La principal dificultad que históricamente han presentado las negociaciones de convenciones tributarias multilaterales radica en lo difícil que resulta conciliar los intereses y alcanzar un consenso en varios problemas técnicos. Al parecer, estos problemas se resuelven de mejor forma en las negociaciones bilaterales<sup>32</sup>. Esto se advirtió también en las negociaciones de la Convención Multilateral en aspectos como las divergencias entre las legislaciones e intereses de los Estados, así como su compatibilidad con las leyes nacionales, tal como consta en las reuniones del

Comité y en las observaciones de los Gobiernos de Bélgica<sup>33</sup>, Japón<sup>34</sup>, Países Bajos<sup>35</sup>, Suiza<sup>36</sup> y Estados Unidos, entre otros.

Sin embargo, las anteriores no son las únicas críticas que padeció y sigue padeciendo la Convención Multilateral. Desde su negociación se le criticó el constituirse en una mera declaración de principios, sin obligación alguna para los Estados contratantes<sup>37</sup>, la existencia de muchas lagunas y ambigüedades<sup>38</sup>, y el hecho de privilegiar un tipo de rendimientos a través de un Convenio específico. Más aún, la Convención Multilateral no tomó en cuenta la experiencia que los países han ganado con los TDI y los trabajos realizados por la SN, la OECE, la OCDE y la ONU, una circunstancia que fue advertida por varias delegaciones oficiales de la Comisión de Expertos y que también se ha criticado por la doctrina, la de derecho tributario<sup>39</sup>. Varios de estos aspectos se analizarán en breve.

## **CONVENCIÓN SOBRE UN TIPO PARTICULAR DE RENDIMIENTOS**

Los TDI comenzaron a tener un mayor desarrollo a mediados del siglo XIX, cuando a través de los Convenios se buscaba resolver problemas de diverso orden, *i.e.* la regulación de las relaciones entre los servicios administrativos<sup>40</sup>, aspectos tributarios de las sucesiones<sup>41</sup>, incluso la construcción de una vía férrea desde Ahaus hasta Enschede fue objeto de un TDI, el suscrito entre los Países Bajos y Alemania en 1899. En 1869 la imposición directa comenzó a ser materia de los TDI, con la suscripción de un Convenio entre Prusia y Sajonia<sup>42</sup>.

La expansión de los TDI se produjo treinta años más tarde, tras la celebración del Convenio entre Prusia y el Imperio Austro Húngaro<sup>43</sup>, a éste le siguieron un cambio de



notas para evitar la doble tributación entre Austria y Liechtenstein en 1901<sup>44</sup>, y en 1913 una Convención entre Noruega y Suecia relativa a la tributación de la renta, en Narvik, de la sociedad «*Luossavaara-Kiirunavaara Company*». Estos convenios ilustran la especialidad de los temas a los que se dedicaron los primeros tratados tributarios.

Prácticamente un siglo después, la situación ha cambiado. Esto se debe en gran parte a la labor emprendida por las OI con la elaboración de MCs para evitar la doble imposición y comentarios a los mismos, así como a la progresiva sistematización del conocimiento en esta materia. Actualmente existe una amplia red de TDI que cuenta con más de 2000 convenios orientados a evitar la doble tributación de la renta y el capital y la evasión fiscal<sup>45</sup>. Adicionalmente, existen algunos tratados relativos a las empresas de transporte, asistencia mutua e intercambio de información entre las autoridades tributarias.

Frente a los tratados relativos a la imposición directa, la Convención Multilateral es totalmente excepcional, del mismo modo que lo han sido los acuerdos tributarios en materia de transporte marítimo y aéreo. Tal excepcionalidad de la Convención Multilateral le mereció varias críticas. Incluso durante las negociaciones se indicó que la misma constituiría un privilegio para un grupo de contribuyentes o de ingresos<sup>46</sup>. Por lo mismo no se consideró aconsejable adoptar este tipo de convenios, en la medida en que «*el problema de la doble imposición es de carácter general y afecta a los intereses de muchos grupos de contribuyentes*»<sup>47</sup>.

No obstante lo anterior, la Convención refleja la inconformidad que ha existido frente a las soluciones adoptadas para enfrentar los problemas de la doble imposición por el uso de derechos de autor. Tal

inconformismo se expresó incluso respecto del MC OCDE, que según los comentarios del proyecto de Convenio Multilateral sería incapaz de resolver los problemas que el tema plantea<sup>48</sup>. Tal aspecto, así como las particularidades de los derechos de autor justificaron en su momento la aprobación de una Convención específica<sup>49</sup>. Sin embargo, no parece que estuviera claro si lo perseguido era un tratado internacional en beneficio de las rentas de los autores o en beneficio de la circulación de las obras.

Según los comentarios de la Convención multilateral, la especialidad de este tratado estaría determinada en función del autor, de suerte que aquél pudiese compensar las pérdidas tomando en cuenta el monto de las regalías obtenidas durante los años productivos con los años improductivos<sup>50</sup>. Sin embargo, a diferencia de las expectativas plasmadas en los Comentarios, la Convención multilateral no da ninguna respuesta a la posibilidad de establecer una medida particular de la carga impositiva de los autores individualmente considerados, tampoco sobre la compensación de las pérdidas.

Otro factor que se invocó a favor de la especialidad de la Convención Multilateral es la complejidad única que reviste la tributación de los ingresos por derechos de autor, que no existiría en otros tipos de tributación. Esto se atribuyó a la intervención de numerosos auxiliares en la explotación de las obras intelectuales y la recaudación de las regalías por derechos de autor<sup>51</sup>. La Convención intenta dar respuesta a estos aspectos, entre otros con el establecimiento de la figura del beneficiario de las regalías. Este es ciertamente un aspecto bastante importante.

Según la Convención Multilateral, el beneficiario es el *beneficiario efectivo*, a quien se paga la totalidad o parte de las regalías, «tanto si las percibe en calidad de autor, de

*derecho habiente 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»<sup>52</sup>. En los TDI estos criterios no se han desarrollado específicamente para el artículo de regalías. Los MC OCDE y MC ONU tampoco definen, aunque en los comentarios al MC OCDE algo se indica<sup>53</sup>. Sin embargo, su aplicación depende de la interpretación que se dé en los países contratantes.*

Una definición del beneficiario de las regalías es un buen punto de partida en la regulación internacional de las regalías. La Convención Multilateral vincula estrechamente esta noción al Derecho privado, algo que no es del todo desventajoso, pues normalmente la noción de beneficiario efectivo, propia del mundo anglosajón<sup>54</sup>, ha estado vinculada con el establecimiento de un interés en la propiedad. En los casos más representativos este interés se ha medido conforme a las normas de titularidad del derecho de autor<sup>55</sup>. Sin embargo, esta visión cercana al Derecho privado requiere mayor desarrollo. A los fines tributarios hay que procurar que el beneficiario no sea un mero intermediario de los pagos<sup>56</sup>.

A diferencia de la Convención Multilateral, los TDI suelen incorporar un artículo dedicado a las regalías que consta básicamente de dos aspectos fundamentales. Por una parte se encuentran las reglas de distribución de estas rentas al país de la residencia del beneficiario efectivo o de la fuente, según los criterios contenidos en los apartados 1 y 3 del artículo 12 del MC OCDE o del MC ONU. Por otra se encuentra delimitado el ámbito tanto de la definición como del artículo de regalías según lo previsto en los apartados 2 y 4 del mismo artículo<sup>57</sup>.

Estas disposiciones se complementan con las

previsiones sobre otros tipos de rendimientos. Los TDI suelen hacer una clasificación entre la regla general prevista para los beneficios empresariales y otros rendimientos especiales, entre los cuales cuentan las rentas de artistas, rentas por la prestación de servicios y, adicionalmente, las ganancias de capital<sup>58</sup>. La calificación de una renta como especial tiene por efecto la exclusión del artículo sobre beneficios empresariales y con ello varias consecuencias en el criterio de distribución.

Por su misma especialidad, la Convención Multilateral no provee de criterios que faciliten la resolución de problemas actuales en torno a la calificación con otras rentas como las de servicios e incluso las rentas de artistas, o incluso las ganancias de capital. El Protocolo de la Convención no va a facilitar las cosas en este sentido, al dar igual tratamiento a los derechos conexos pero sin mayores especificaciones. Este es un tema cada vez más álgido en la aplicación de los TDI y en su negociación, especialmente por la inclusión de algunos derechos conexos en el ámbito de la definición de regalías, tal como sucede con algunos derechos de radiodifusión.

La Convención Multilateral no permitirá superar las múltiples diferencias que existen en materia de calificación y por el contrario podría agravarlas, al no diferenciar propiamente entre el uso y la enajenación, que en materia tributaria no necesariamente siguen las diferencias entre licencia y venta del Derecho privado<sup>59</sup>, especialmente en el caso de las licencias exclusivas<sup>60</sup>. De hecho, la convención Multilateral no distingue. Obviamente, ésta circunstancia podría guiar a no pocos problemas de interpretación y calificación en la relación de la Convención multilateral y los TDI, particularmente cuando las regalías se asignan al país de la fuente y las ganancias al país de la residencia.

## DEFINICIÓN DE REGALÍAS POR DERECHOS DE AUTOR

A diferencia de los MC proyectados por la OCDE y la ONU, que tratan de las regalías por derechos de autor y varios elementos de la propiedad industrial, la definición de regalías de la Convención multilateral UNESCO/OMPI y del Modelo de Acuerdo Bilateral se concentra exclusivamente en el ámbito de los derechos de autor, incluidos el *droit de suite*, los pagos por licencias legales u obligatorias y los causados por infracciones. Particularmente, la Convención misma no se ocupa de los derechos conexos<sup>61</sup>, que sólo son objeto de mención en el Protocolo adicional. La definición es del tenor que consta a continuación:

<b>CONVENCIÓN MULTILATERAL TENDIENTE A EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LAS REGALÍAS POR DERECHOS DE AUTOR</b>
<b>ARTÍCULO 1. REGALÍAS POR DERECHOS DE AUTOR</b>
<p>1. 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».</p> <p>2. Quedan excluidas del campo de aplicación de la presente Convención las regalías pagadas por la explotación de obras cinematográficas o de obras que se expresan por un procedimiento análogo a la cinematografía como estén definidas en la legislación interna sobre derecho de autor del Estado contratante donde las regalías son originariamente debidas, cuando dichas regalías se deban al productor de dicha obra o a sus derechohabientes o causahabientes.</p> <p>3. Con excepción de los pagos efectuados en concepto del derecho llamado «<i>de suite</i>», no constituyen regalías por derechos de autor a efectos de</p>

la presente Convención, los pagos efectuados por la compra, el arrendamiento, el préstamo o cualquier otra forma de transmisión de un derecho, cuyo objeto sea un soporte material de una obra literaria, artística o científica, ni siquiera cuando el importe del pago se determina teniendo en cuenta las regalías debidas en concepto de derechos de autor, o cuando el importe de estas regalías está determinado, en todo o en parte, por el importe de dicho pago. Cuando el derecho cuyo objeto es el soporte material de una obra se transmite como accesorio a una autorización de utilizar un derecho de autor existente sobre esa obra, únicamente los pagos que se efectúan como contraprestación de esta autorización constituyen regalías por derechos de autor a efectos de la presente Convención.

4. Cuando se efectúan pagos en concepto del derecho llamado «*de suite*», así como en todos los casos en que se transmite un derecho cuyo objeto es un soporte material de una obra, a los que se refiere el párrafo 3 de este artículo, e independientemente del hecho de que sea o no gratuita la transmisión de ese derecho, los pagos efectuados para satisfacer o reembolsar una prima de seguro, unos gastos de transporte o de almacenaje, una comisión de agente o cualquier otra remuneración de un servicio, así como cualquier otro gasto imputable, directa o indirectamente, al desplazamiento del soporte material de que se trata, incluso los derechos de aduana y demás cargas fiscales o parafiscales relacionadas con ese desplazamiento, no son regalías por derechos de autor a efectos de la presente Convención<sup>62</sup>.

<b>Modelo de acuerdo bilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor</b>	<b>Protocolo adicional a la Convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor</b>
<p><b>Artículo I</b>, apartado 2: «El presente acuerdo se aplicará a las regalías por derechos de autor cuando éstas procedan de uno de los Estados contratantes y su beneficiario resida en el otro Estado contratante».</p> <p><b>Artículo III, literal g</b>: «La expresión regalías por derechos de autor debe interpretarse con arreglo a la definición que da de la misma el artículo 2 de la Convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor»<sup>63</sup>.</p>	<p>Las disposiciones de la Convención se aplicarán también a la imposición de las regalías pagadas a los artistas intérpretes o ejecutantes, a los productores de fonogramas o a los organismos de radiodifusión en concepto de los derechos llamados «conexos» o «vecinos» del derecho de autor, en la medida en que estas últimas regalías procedan de un Estado parte del presente Protocolo y en que sus beneficiarios sean residentes en otro Estado parte del mismo<sup>64</sup>.</p>

La definición adoptada por la Convención fue objeto de varias críticas durante la negociación misma de la Convención. Se consideró como no exhaustiva ni autónoma, dotada de expresiones ambiguas como el *droit de suite*, y capaz de inducir a confusión dada su remisión a las legislaciones internas<sup>65</sup>. Entre otras razones, se invocaban las diferencias que existen entre ordenamientos, tal como se indicaba en un pronunciamiento de Japón<sup>66</sup>, así como por las dificultades que podrían tener las autoridades fiscales del país de residencia para aplicar el convenio cuando no conozcan las leyes del Estado de donde proviene la remuneración<sup>67</sup>. Por tal circunstancia se pensó que una definición autónoma de los derechos de autor sería benéfica<sup>68</sup>.

A las dificultades que un juez o la propia Administración tributaria puedan tener para conocer la legislación del otro Estado contratante podemos sumar otras críticas. En materia fiscal existe la conocida autonomía calificadora del Derecho tributario, de suerte que no ha de excluirse la posibilidad de que normas fiscales se ocupen de la regulación tributaria del Derecho de Autor o de obras protegidas por el Derecho de Autor y se aparten expresamente de la calificación civil. Tal es el caso, por ejemplo, de la Regulación USA 201.861-18 sobre programas de ordenador en los Estados Unidos<sup>69</sup>, que dicho sea de paso ha sido seguida por varios países.

En materia de los TDI la situación de hecho es compleja, en la medida en que la interpretación del tratado suele estar vinculada tanto a lo previsto según el texto, contexto, objeto y fin del tratado<sup>70</sup>, como a lo previsto en el Derecho interno, con preferencia por las previsiones contenidas en las normas tributarias, según suele pactarse, siguiendo lo previsto en el artículo 3(2) del MC OCDE. Esta remisión al Derecho interno no excluye la posibilidad de

verificar la normativa del Derecho de autor pero da prelación al Derecho Fiscal.

Evidentemente, de cobrar vigencia la Convención Multilateral no serían pocos los problemas de interpretación que surgirían en este ámbito. De todos modos, vale la pena detenerse en algunos elementos de la definición, así como en aquéllos pagos que no estarían comprendidos bajo el ámbito de las regalías en la Convención Multilateral.

a. Ley aplicable y determinación del pago por derechos de autor.

A diferencia de los MC OCDE y MC ONU71, según la Convención Multilateral la remuneración puede ser de cualquier clase y ha de ser pagada de acuerdo con la legislación interna sobre derecho de autor del Estado contratante «donde las regalías son originariamente debidas»<sup>72</sup>. Tal como hemos indicado, esta vinculación con la normativa interna mereció su rechazo en la perspectiva tributaria, por las dificultades que implica el desconocimiento de tales leyes por el otro Estado contratante.

Conforme a lo anterior, la existencia del derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas se determinaría según la ley del país «donde las regalías son originariamente debidas». Esta disposición podría contribuir a resolver algunos problemas que se han advertido en la aplicación de los TDI, en la que no siempre se admite la calificación dada por el otro Estado contratante, particularmente cuando ésta depende de la existencia de un derecho de autor. Las diferencias de regulación entre los países de tradición continental y los anglosajones incrementan las dificultades. Lo dicho se ha advertido en casos como la decisión del asunto Boulez en aplicación del



TDI Estadounidense-Alemania<sup>73</sup>. Sin embargo, las diferencias también se dan entre países anglosajones, e.g. el caso de los *film strips* en aplicación del TDI EE.UU.- Australia<sup>74</sup>.

Los casos indicados muestran que la calificación del Estado donde las regalías son originariamente debidas no suele aceptarse sin reparos, especialmente cuando las diferencias entre sistemas jurídicos dan lugar al reconocimiento de un derecho de autor sobre un bien determinado en un país pero no en el otro. Los TDI también intentan dar solución a la problemática anterior con la aplicación del artículo 23 MC OCDE. En nuestra opinión, esta solución no es suficiente, especialmente ante las diferencias de calificación de las mismas rentas como regalías por un país y como renta de artistas, o de prestación de servicios por el otro. Lo mismo se predica de aquéllos casos en que las regalías se atribuyen al Estado de la fuente, o según límites variables al tipo impositivo, de forma distinta a la propuesta del MC OCDE, de suerte que la aplicación del artículo 23 es limitada.

Existen otros aspectos vinculados a la existencia del derecho de autor que merece destacar brevemente. Por una parte se encuentra lo relativo a la vigencia en el tiempo de tales derechos, que depende en gran parte de las legislaciones nacionales y varía de país a país. En el ámbito tributario estas diferencias son bastante difíciles de conocer. Por otra parte, se encuentran los requisitos y momento a partir del cual surge la protección, con diferencias en los países de tradición continental europea y países del *common law*.

Finalmente, según la Convención Multilateral se requiere que tanto el país de la residencia como el de la fuente protejan la obra mediante el derecho de autor<sup>75</sup>. Existen dos problemas que se vinculan con este tema. Por

una parte, el objeto de protección no siempre es el mismo. Por otra, aún existen países que no reconocen o protegen del todo el Derecho de Autor, bien porque la legislación nacional no lo protege o simplemente porque no forman parte de ninguna Convención internacional que garantice la protección más allá de sus fronteras<sup>76</sup>.

#### b. Utilización de un derecho de autor

Un presupuesto fundamental en la aplicación de la definición de regalías tanto de la Convención Multilateral, los TDI y los MC OCDE y MC ONU es que la renta derive de los pagos por el uso o derecho a usar un derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. La Convención Multilateral lo indica bajo la expresión pagos por la utilización de, o la autorización de utilizar un derecho de autor. Normalmente, en los TDI este tipo de pagos se contraponen a los obtenidos por la enajenación de tales derechos o la prestación de servicios. La Convención Multilateral no atribuye consecuencias jurídicas a tales circunstancias, salvo por una breve alusión a los servicios, resultando así una regulación incompleta.

El significado que tienen las expresiones uso y derecho a usar un derecho de autor en los TDI no es tan claro como parece. Esto se ha evidenciado especialmente en el caso de la calificación por los pagos por el uso de programas de ordenador, en los que se debate si los pagos por programas estándar responden a un uso del derecho de autor y por tanto regalías, o si por el contrario se trata de beneficios empresariales. La jurisprudencia muestra las diferentes aproximaciones. Para algunos Estados miembros de la UE las dos alternativas están bajo el ámbito de las regalías<sup>77</sup>, para otros existe una distinción<sup>78</sup>. En los EE.UU. se diferencia entre *copyrighted articles* y *copyright rights*<sup>79</sup>.

A nuestro modo de ver, la pregunta fundamental es si los pagos retribuyen el uso de derechos de autor o de mercancías para ser usadas sin que el objeto principal del contrato sea un derecho de autor. En este sentido, la Convención Multilateral provee una claridad que los MC no han dado. La solución se da en dos perspectivas, la exclusión de los meros soportes físicos del ámbito de las regalías, conforme al artículo 1 apartados 3 y 4 y la determinación del derecho de autor según las normas del país en el cual se deben las regalías.

La Convención sigue la enunciación tradicional de la definición de regalías de los TDI al mencionar los pagos por la utilización de derechos de autor. Esto comprende los pagos efectuados en virtud del uso de hecho (infracción o usurpación), y de derecho (la autorización). El primero incluye los ocasionados por las infracciones o ejercicio abusivo de la obra protegida por el derecho de autor, mientras que el segundo abarca tanto los pagos que tienen origen en la voluntad de las partes, como aquéllos que se perciban en virtud de las licencias legales u obligatorias.

Otros aspectos actuales de la noción de uso no se abordan en la Convención Multilateral. Desde hace algunos años se advierte la tendencia de incluir en la definición de regalías de los TDI los pagos por la abstención (*forbearance*) total o parcial del uso o provisión de cualquier propiedad o derecho bajo el ámbito de la definición de regalías<sup>80</sup>. En el ámbito de los derechos de autor la discusión sobre su uso se centra básicamente en la explotación de los derechos patrimoniales y el goce de los derechos morales.

### c. Obras literarias, artísticas o científicas

Aún si se aceptara que la Convención Multilateral supera las dificultades enunciadas, existen otros problemas que también se advierten en los TDI y MC. Nos referimos

en concreto a la distinción entre obras literarias, artísticas o científicas según son definidas por las Convenciones multilaterales de derechos de autor. Hoy en día existe un amplio entramado de convenciones multilaterales que tratan del derecho de autor. Tales Convenciones no definen las obras literarias, artísticas o científicas. Por otra parte, tal distinción tampoco tiene gran sentido en la protección mediante el Derecho de Autor.

Ciertamente, en los convenios internacionales relativos al Derecho de autor consta un listado enunciativo de lo que constituye obra. La primera, la Convención de Berna, el Tratado más antiguo en la materia, alude en general a las «obras literarias y artísticas» comprensivas de una gran variedad de producciones<sup>81</sup>. Aunque la protección del Derecho de Autor recae sobre obras, la Convención de Berna no las define<sup>82</sup>. Tampoco indica lo que constituye o no obra literaria, o artística, y el listado de bienes incluidos es de carácter meramente enunciativo.

La referencia a las obras científicas consta en la Convención Universal sobre Derecho de Autor<sup>83</sup>, sin embargo esta Convención tampoco contiene una definición de este tipo de obras<sup>84</sup>. La referencia general a «obras literarias, científicas y artísticas» ha generado varias críticas desde la perspectiva *iusprivatista*. Las dificultades para establecer el límite entre las tres categorías han sido destacadas por BOGSCH<sup>85</sup>, concluyendo que la Convención Universal «*adopta una terminología tradicional, aunque ilógica, particularmente inadecuada para los tiempos modernos*»<sup>86</sup>.

Al decir de BOGSCH, lo científico, literario y artístico *no se refiere a categorías exclusivas y equivalentes*, todas ellas deben considerarse como una expresión, en conjunto, para significar obras *susceptibles de protección* por el

Derecho de Autor y que pueden considerarse comprensivas de otras categorías, si éstas se reconocen como obras. Más aún, afirma lo desafortunado del empleo de la palabra científica en tanto que *el carácter científico de la obra no tiene relevancia desde la perspectiva del Derecho de autor*, la protección de la obra se concede con independencia de su carácter científico, literario o artístico<sup>87</sup>.

El listado ilustrativo de obras contenido en la Convención de Berna ha tenido una ampliación no sólo con las menciones a las obras científicas, también con el programa de ordenador, los circuitos integrados, las bases de datos (de materiales incluso), etc. Algunas de estas adiciones constan en el Tratado de la OMPI sobre el Derecho de autor<sup>88</sup>. Del mismo modo sucede con el Acuerdo ADPIC<sup>89</sup>. Este carácter meramente enunciativo se ha advertido en la jurisprudencia tributaria del TS español respecto de la calificación de las rentas del uso o derecho a usar el soporte lógico en aplicación de un TDI, antes de la entrada en vigor en España de la Directiva de protección del programa de ordenador<sup>90</sup>.

Los problemas derivados de la indefinición de los términos obras literarias, artísticas o científicas tanto por las normas de Derecho privado como las tributarias da una idea de los problemas que pueden surgir en la interpretación de la Convención Multilateral, del mismo modo que sucede actualmente con los TDI. En los TDI los problemas se incrementan cuando la distribución de las rentas al país de la residencia y/o de la fuente depende del tipo de obra y se efectúa según tipos impositivos variables, tal como suelen pactar la mayoría de los países en desarrollo. La jurisprudencia tributaria española, por ejemplo, ilustra las dificultades que genera calificar el *software* según su carácter literario o científico<sup>91</sup>.

## NO CONSTITUYEN REGALÍAS

La aportación más significativa de la Convención Multilateral a los problemas de calificación tributaria de las regalías derivadas del uso de derechos de autor radica justamente en la determinación de lo que no se considera bajo la protección del Derecho de Autor, especialmente a la exclusión del ámbito de las regalías por derecho de autor de todos los rendimientos derivados de la explotación de los soportes destinados a la comercialización de una obra<sup>92</sup>. Este es un elemento que no consta en ninguno de los MC unilaterales o bilaterales.

El concepto acuñado en la Convención Multilateral se limita a los pagos provenientes del ejercicio limitado de un derecho subjetivo, el derecho de autor que se extiende a la obra en su *corpus mysticum*, y no a todo *corpus mechanicum*<sup>93</sup>. Esta distinción cobra cada vez más particular importancia a los fines tributarios, especialmente en la calificación de los pagos por el uso de programas de ordenador y de los productos digitales. En nuestra opinión esta distinción puede ayudar a comprender de mejor forma esta última problemática<sup>94</sup> y a superar las pretendidas diferencias entre la aproximación jurídica y la civil.

Otros pagos que no dan lugar a regalías según la Convención Multilateral constan en el artículo primero, apartados 2, 3 y 4. En el texto de la Convención multilateral y del protocolo, así como de los respectivos informes de los Comités de Expertos y Observaciones de los Gobiernos se advierte un tratamiento distinto respecto a: 1) lo que no constituye obra, 2) las obras cinematográficas o expresadas por medio de procedimiento análogo a la cinematografía, 3) los servicios y cargas fiscales vinculados a ésta, 4) los derechos conexos y 5) los derechos de propiedad industrial.

a. No se consideran obras

Las Convenciones internacionales a las cuales remite la Convención multilateral para evitar la doble tributación de las regalías contienen exclusiones al listado enunciativo de obras. Entre tales exclusiones cuentan las noticias del día y de sucesos que tengan el carácter de simples informaciones de prensa, las ideas, procedimientos, métodos de operación o conceptos matemáticos en sí, los datos o materiales que conforman una base cuando sobre ellos exista un derecho de autor<sup>95</sup>. La principal diferencia entre la Convención Multilateral, los TDI y MCs es que no todos los elementos excluidos de la protección del derecho de autor suelen estarlo del ámbito de las regalías en los TDI.

b. Obras cinematográficas o expresadas por procedimiento análogo a la cinematografía

La Convención Multilateral excluye del ámbito de las regalías los pagos por la explotación de obras cinematográficas, o de obras que se expresan por un procedimiento análogo a la cinematografía, como estén definidas en la legislación interna sobre Derecho de Autor del Estado contratante donde las regalías son originariamente debidas, cuando dichas regalías se deban al productor de dicha obra o a sus derechohabientes o causahabientes. A diferencia de la Convención Multilateral, desde 1977 los comentarios al MC OCDE precisan que las rentas pagadas por el alquiler de películas cinematográficas constituyen regalías, sea que se exhiban en salas de cine o en la televisión<sup>96</sup>. De forma similar sucede en el MC ONU de 1980<sup>97</sup> y de 2001<sup>98</sup>.

c. Servicios y cargas fiscales

La Convención Multilateral también excluye de su ámbito varios pagos relativos a primas de seguro, transporte o almacenaje, servicios, desplazamientos de soportes físicos y sus cargas fiscales o parafiscales en los casos relativos a

pagos por el *droit de suit* y de la transmisión de un derecho cuyo objeto es el soporte material de una obra.

#### d. Derechos conexos

A diferencia del Protocolo de la Convención Multilateral, ni dicha Convención, ni los TDI, o los MC OCDE o MC ONU mencionan los derechos conexos en el ámbito de las regalías. El Protocolo lo hace a condición de que procedan de un Estado parte del Protocolo y que sus beneficiarios sean residentes en otro Estado parte del mismo<sup>99</sup>. Su inclusión en el Protocolo y no en la Convención Multilateral obedeció básicamente a la falta de reconocimiento universal de tales derechos para la época en que se negoció la Convención, así como a la diversidad de medios de protección<sup>100</sup>. Se consideró entonces que estas circunstancias podrían obstaculizar la ratificación de la Convención por un buen número de Estados<sup>101</sup>.

Ciertamente la mención de estos derechos en el ámbito de las regalías puede crear no pocos problemas de calificación de las rentas. En la aplicación de los TDI no es infrecuente que los abogados soliciten la calificación como rendimientos empresariales por considerar que el objeto de un contrato es un Derecho Conexo y no un Derecho de Autor<sup>102</sup>. La jurisprudencia tributaria de varios países revela los problemas de calificación, particularmente ante una aparente tenue barrera o límite entre el Derecho de Autor y los conexos y otros derechos subjetivos y de la personalidad, el desconocimiento de las diferencias en la protección en los países anglosajones y los de Derecho civil y, especialmente, ante los problemas que plantean la calificación de las rentas y la interpretación de los TDI<sup>103</sup>.

#### e. Derechos de propiedad industrial

A diferencia de los Modelos unilaterales y de los MC OCDE y MC ONU, la Convención Multilateral limita su



aplicación a las regalías obtenidas por el derecho de autor. El artículo de regalías de los primeros es más amplio, comprendiendo además los pagos por el uso o derecho a usar marcas, patentes, planos, modelos, información relativa a las experiencias industriales, comerciales y científicas, entre otros. La limitación a los derechos de autor tiene ventajas y desventajas. La ventaja es que presenta de forma más detallada algunos de los problemas del derecho de autor que, se consideraba estaba dotada de una especificidad propia<sup>104</sup>. La desventaja es que da una visión incompleta de la problemática de calificación de los rendimientos derivados del uso de propiedad intelectual e industrial.

## **MEDIDAS CONTRA LA DOBLE IMPOSICIÓN**

Tan importantes como las disposiciones sustantivas de los TDI son las relativas a los métodos para evitar la doble imposición. Los más comunes son el método del crédito fiscal o de imputación y el de exención. La plasmación de medidas concretas en los TDI es indispensable para el logro de sus fines, de suerte que además de las previsiones del artículo 23 de los MC OCDE y MC ONU, cada uno de los artículos que contienen disposiciones sobre los rendimientos específicos han de ser analizados conjuntamente con aquéllas.

Unas medidas concretas como las contenidas en los MC OCDE y MC ONU faltan en la Convención Multilateral, que no da respuesta a los principales problemas que existen en esta materia<sup>105</sup>. Del mismo modo puede decirse del MC bilateral de carácter ejemplificativo que acompaña la Convención, que peca en cambio por exceso. Este MC presenta seis variantes tanto en las técnicas de imposición como en las técnicas para evitar la doble imposición<sup>106</sup>.

La Convención obraría como un marco para la elaboración de los acuerdos bilaterales, que contempla las intenciones y el ámbito de aplicación, pero deja en libertad a los países para adoptar medidas fiscales bilaterales o unilaterales que eviten la doble imposición<sup>107</sup>. Esto seguramente responde al principio que la Convención denomina «*soberanía fiscal e igualdad de derechos de los Estados*». Según éste, la acción contra la doble imposición se cumplirá dentro del respeto de la soberanía fiscal del Estado de la procedencia y del Estado de la residencia y de la igualdad de derechos de esos Estados de gravar esas regalías<sup>108</sup>.

La ventaja de lo anterior radica en que, habiéndose conocido la problemática relativa a la distribución de las rentas de regalías al país de la residencia o al país de la fuente<sup>109</sup>, no se niega el Derecho de ninguno de los países contratantes y esto se lleva a un principio. La desventaja, a nuestro modo de ver, es que no ayuda a resolver los problemas de la doble tributación, pues no define el modo en que ha de efectuarse la distribución de las rentas<sup>110</sup>, algo que en materia de regalías ha probado ser problemático<sup>111</sup>. No es suficiente con reconocer una igualdad de derechos a los Estados de la fuente y de la residencia.

La Convención no establece un procedimiento específico para hacer efectivo el principio indicado, en tanto que se dejan al arbitrio de los Estados contratantes la adopción de acuerdos bilaterales o de medidas internas<sup>112</sup>. La Convención Multilateral no impone obligaciones específicas a los Estados. Por estas razones se llegó a pensar que la aplicación sería no sólo nugatoria sino también contraria a los fines del Tratado. Así lo revela una afirmación de la CISAC e IMG, según las cuales los autores pudieron temer que la Convención tendiera a oficializar la doble

imposición más bien que a eliminarla<sup>113</sup>. Esta circunstancia, en la que el Modelo bilateral tampoco pareció aportar mayores soluciones, constituye, al decir de algunos países, la institucionalización<sup>114</sup> o perpetuación<sup>115</sup> de la doble imposición.

Como es de suponer, ni el texto de la Convención Multilateral, ni el del MC bilateral colmaron las expectativas de los diversos sectores, por razones además contrapuestas. Al modelo de Convenio multilateral se le hicieron muchas críticas. Según VAN HOORN: «*La característica más desilusionante del modelo de Convención multilateral es que de ninguna manera refleja la experiencia en materias de tributación internacional que han sido desarrolladas durante años por toda clase de organizaciones internacionales o regionales*»<sup>116</sup>. Sin embargo, las sociedades de gestión de los autores tampoco consideraban que los modelos fiscales existentes ofrecieran confiabilidad o solucionaran los problemas de la doble imposición<sup>117</sup>.

## **INTERPRETACIÓN Y RELACIONES ENTRE LA CONVENCION MULTILATERAL Y OTROS CONVENIOS VIGENTES**

Según hemos indicado anteriormente, en la aplicación de la Convención Multilateral pueden surgir varios problemas de interpretación relacionados con sus términos y con la vinculación tanto al Derecho interno como a los TDI. Conforme a la Convención Multilateral las controversias podrían resolverse por la vía de la negociación, o en su defecto, por la Corte Internacional de Justicia (CIJ), «*a menos que los Estados considerados convinieran otro modo de solución*»<sup>118</sup>. No obstante lo anterior, cualquier Estado puede declararse como no obligado por dichas previsiones si así lo declara al momento

de la firma de la Convención o del depósito del instrumento de ratificación, aceptación o adhesión<sup>119</sup>.

Normalmente los TDI contienen una disposición relativa al mutuo acuerdo, que en el MC OCDE corresponde al artículo 25. Sin embargo, no es común la referencia a la presentación de las controversias relativas a la aplicación de los TDI a la CIJ. De hecho, hay que decir que no se conoce una decisión de la CIJ en materia de interpretación de los TDI. Por lo general el tema se resuelve o conforme al mutuo acuerdo por las entidades oficiales respectivas y llega hasta las Cortes supremas de cada Estado. Obviamente, no siempre las decisiones judiciales de los tribunales resuelven los problemas de la doble imposición pues suelen darse desacuerdos en la calificación de las rentas. En el ámbito del derecho de autor y los derechos conexos el caso de Pierre Boulez es bien conocido en este sentido<sup>120</sup>.

## CONCLUSIONES

Al hacer un balance de las ventajas y desventajas de la Convención Multilateral hay que reconocer que la balanza se inclina más a favor de las segundas. La negociación de una Convención Multilateral no es una tarea imposible ni inapropiada, sin embargo, restringirla sólo al uso de los derechos de autor no parece conveniente, al menos no en la perspectiva tributaria. Una Convención limitada a un tipo de rendimientos no necesariamente contribuye a una apropiada delimitación de la carga tributaria de un grupo de contribuyentes.

Con la Convención Multilateral se pierde la perspectiva de la calificación de las rentas de regalías en el Derecho Internacional. Esto se advierte en dos planos, en su relación con otros intangibles y, por otra en aspectos relativos a la

calificación, especialmente en el caso de las ganancias de capital, rentas de artistas y rentas de servicios. Sin embargo, la Convención Multilateral tiene la virtud de dar mayor claridad en la distinción entre el uso de derechos de autor sobre obras y su existencia frente a casos como el de los deportes físicos.

Finalmente, consideramos que la Convención Multilateral tiene la gran desventaja de generar muchos problemas de interpretación en la remisión a las convenciones multilaterales de propiedad intelectual y los derechos internos. Una mayor contribución podría hacerse si se busca una definición autónoma de los términos «utilización» (o uso) y «derechos de autor». Del mismo modo sucedería si la labor de delimitación del ámbito de las regalías resulta de una tarea conjunta con otras OI que poseen más experiencia en el ámbito de los TDI, como la OCDE y/o la ONU.

#### NOTAS Y REFERENCIAS

<sup>1</sup>Según consta en la resolución 4312, de la séptima reunión de la Conferencia General de UNESCO realizada en París en 1952; también en UNESCO Document, 7C/PRG/26, «Report on the International Conference of Artists», pág.9. En: UNESCO (1954). *The Double Taxation of Copyright Royalties as dealt with in International Agreements*, vol. VII, Núm. I, París, pág. 19.

<sup>2</sup>Sobre el particular, UNESCO/Centro Internacional de Información sobre el Derecho de Autor, Comité de expertos gubernamentales sobre la doble imposición de regalías transferidas de un país a otro en concepto de derecho de autor, Informe, ref. LA/ICIC/DT/I/6, París: 30 de septiembre, 1975, UNESCO/OMPI (1977), Informe: Segundo comité de expertos gubernamentales sobre la doble imposición de regalías transferidas de un país a otro en concepto de derecho de autor, ref. UNESCO/OMPI/DT/II/9, París: 10 de marzo y, UNESCO/OMPI (1978), Tercer Comité de Expertos Gubernamentales sobre la doble imposición de regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor, Informe aprobado por el Comité, UNESCO/OMPI/DT/III/11, París: 28 de agosto.

<sup>3</sup>UNESCO/OMPI: Convención Multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor. Modelo de acuerdo bilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor. Protocolo

adicional a la Convención multilateral tendiente a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor, *in* Conferencia internacional de Estados sobre la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor, Madrid: 26 de noviembre - 13 de diciembre, 1979.

<sup>4</sup>Egipto el 11 de febrero de 1982, Ecuador el 26 de octubre de 1994, Perú el 15 de abril de 1988, India el 31 de enero de 1983, Irak el 15 de julio de 1981 y Liberia el 26 de septiembre de 2005. Eslovaquia y República Checa se declararon vinculados desde la independencia de los dos países, la Declaración de la primera data del 28 de mayo de 1993, la de la segunda es de 30 de septiembre de 1993.

<sup>5</sup>El estado de ratificaciones, a octubre de 2005 se encuentra disponible en: <http://portal.unesco.org>.

<sup>6</sup>Tras la firma del Tratado entre Bélgica y Luxemburgo en 1931. Este tratado se refería a los ingresos provenientes de derechos de autor y establecía una regla de distribución que favorecía al país del domicilio fiscal de los beneficiarios. Belgique et le Grand Duché de Luxembourg: Convention ayant pour but d'éviter la double imposition en matière d'impôts directs et de garantir l'assistance réciproque des deux pays pour le recouvrement des ces impôts, 9 Mars, 1931, artículo 6(2).

<sup>7</sup>Disponible en [www.treas.gov](http://www.treas.gov).

<sup>8</sup>Van Raad, MR C. (2001): Teksten Internationaal & EG Belastingrecht. OESO-modelverdragen van 1963, 1977 en 1992-2000, Nederlands standaardverdrag van 1987 en VN-modelverdrag van 1980, 13a ed., Kluwer: Deventer, pág. 964ss.

<sup>9</sup>En el derecho interno suelen emplearse varias acepciones del término, las referencias pueden ser a cánones o regalías, según el país. En el ámbito latinoamericano suele emplearse el término canon como la prestación que corresponde satisfacer al arrendatario de un bien inmueble, mientras que la denominación regalía es empleada primordialmente respecto de la explotación de los recursos naturales o de los bienes de propiedad intelectual o industrial. El Modelo de Convenio elaborado por Naciones Unidas emplea los dos términos, cánones o regalías, en: Convención Modelo de Las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo, Naciones Unidas: Nueva York, 1980, artículo 12; la Convención multilateral UNESCO/OMPI se refiere a la doble tributación de las regalías.

<sup>10</sup>Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, 2003, Diario Oficial de las Comunidades Europeas, nº L 157 de 26.6.2003, pág. 49-46, nº Año 46, artículo 2 ( b).

<sup>11</sup>League of Nations, Fiscal Co Report To The Council On The Work Of The First Session Of The Committee, Geneva, October 17th to 26th. C.516.M.175.1929.II., núm. V.

<sup>12</sup>League of Nations (1928): Double taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion, C.345.M.102.1928.II, págs. 73-75.

<sup>13</sup>La preferencia por los TDI bilaterales respondería al convencimiento de varios países de ser este el medio más apropiado a fin de evitar la doble imposición. Esto se predicó respecto de una Convención relativa a la distribución de beneficios de las empresas internacionales, League of Nations, Fiscal Comité (1935): Report to the Council on the work of the fifth session of the Committee, Geneva, June 11th to 17th. C.252.M.124.1935.II.A, núm. V, propuesta 1.

<sup>14</sup>League of Nations, Fiscal Comité (1929): Report to the Council on the work of the first session of the Committee, Geneva, October 17th. C.516.M.175.1929.II, núm V.

<sup>15</sup>League of Nations, Fiscal Comité (1930): Report to the Council on the work of the second session of the Committee, Geneva, May 22th to 31. C.340.M.140.1930.II, véase el núm. V, propuesta 1.

<sup>16</sup>El primero fue suscrito en marzo de 1983 y se terminó el 18 de febrero de 1987, fecha en la cual se suscribió uno nuevo, vigente hasta el 1 de enero de 1990. El 12 de septiembre de 1989 se firmó uno con vigencia hasta el 1 de enero de 1998. Con posterioridad se suscribió uno en septiembre de 1996.

<sup>17</sup>Conformada por Jordania, Sudán, Siria, Iraq, Kuwait, Egipto, Yemen. Esta Convención amplia el ámbito de los derechos de autor a las obras técnicas. Arab Economic Unity Council: Treaty on Avoidance of Tax Duplication and Control of Tax Evasion amongst the States of the Arab Economic Unity Council, December 3, 1973, art. 11.

<sup>18</sup>De esta Convención forman parte Camerún, República Central Africana, Chad, Congo, Dahomey, Gabón, Costa de Marfil, Madagascar, Mauricio, Nigeria, Ruanda, Senegal, Togo, Alto Volta y Zaire OCAM: General Convention for Fiscal Cooperation among the Member States of the African, Malagasy and Mauritian Common Organization, January 29, 1971, art. 19.

<sup>19</sup>[http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/taxation/personal\\_tax/double\\_tax\\_conventions/index\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/personal_tax/double_tax_conventions/index_en.htm). Disponible a octubre 2 de 2005.

<sup>20</sup>De la que son países miembros Chad, Gabón, Congo Medio y Ubangi-Shari.

<sup>21</sup>Suscrita entre Dahomey, Gambia, Ghana, Guinea, Guinea-Bissau, Costa de Marfil, Liberia, Malí, Mauritania, Níger, Nigeria, Senegal, Sierra Leona y Togo.

<sup>22</sup>La única referencia aparece en el art. 53, según el cual las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que entre sus funciones realicen el cobro, por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, de honorarios profesionales o de otros derivados de la propiedad intelectual o industrial o los derechos de autor, estarán obligados a tomar nota de estos rendimientos y a ponerlos en conocimiento de la Administración tributaria.

<sup>23</sup>Véase, UNESCO *et al.*, DT/II/9, 1977, pág. 19.

<sup>24</sup>Conforme a lo previsto en el artículo 8(2) de la Convención Multilateral. Sobre la naturaleza del modelo bilateral y sus relaciones con el modelo de Convención multilateral se hace alusión tanto en los comentarios del proyecto de Convenio Multilateral como del Bilateral elaborados con la asistencia del profesor Paul Marie Gaudemet de la Universidad de Derecho, Economía y Ciencias Sociales de París II (Francia). En: UNESCO/OMPI (1979): Comentario al proyecto de convenio multilateral para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor y comentario del proyecto de protocolo anexo al convenio multilateral para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor, in Conferencia internacional de Estados sobre la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor (26 de noviembre - 13 de diciembre), Madrid: 23 de abril de 1979, UNESCO/OMPI/CONFDT/6, París y, UNESCO/OMPI (1979): Comentario al proyecto de modelo de acuerdo bilateral encaminado a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor, in Conferencia internacional de Estados sobre la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor (26 de noviembre - 13 de diciembre), Madrid: 23 de mayo, UNESCO/OMPI/CONFDT/7, París, págs. 1 y 17 en ambos casos.

<sup>25</sup>UNESCO *et al.*, DT/II/9, 1977, pág. 20.

<sup>26</sup>Ibid, págs. 21-23.

<sup>27</sup>UNESCO *et al.*, LA/ICIC/DT/I/6, 1975, págs. 2-3.

<sup>28</sup>En efecto, de acuerdo con las resoluciones aprobadas por la Conferencia General de la UNESCO (Resolución 5.17 aprobada en la 18a. reunión hecha en París entre el 17 de octubre y el 23 de noviembre de 1974) y la aprobada por el primer Comité de Expertos Gubernamentales en noviembre de 1975 por una parte, y por la otra el orden del día aprobado para la reunión, correspondía analizar en exclusiva un modelo multilateral. El proyecto consta en el documento UNESCO/OMPI/DT/II/8. Véase: UNESCO *et al.*, DT/II/9, 1977, págs. 2-3.

<sup>29</sup>UNESCO *et al.*, LA/ICIC/DT/I/6, 1975, págs. 2ss.

<sup>30</sup>UNESCO *et al.*, DT/II/9, 1977, pág. 19.

<sup>31</sup>Votaron en contra de la Convención multilateral las delegaciones de la República Federal de Alemania, Austria, Canadá, Estados Unidos de América, Italia, Japón, Países Bajos y Suiza. Se abstuvieron de la votación Dinamarca, Francia, Portugal y Reino Unido. UNESCO *et al.* (1978), Tercer Comité de Expertos, págs. 4.

<sup>32</sup>Del mismo modo se destacó por el Gobierno de los Países Bajos en la negociación de la Convención multilateral. UNESCO/OMPI (1979): Observaciones recibidas de los gobiernos sobre el proyecto de convenio multilateral, el proyecto de protocolo, las disposiciones finales, el proyecto de modelo de acuerdo bilateral encaminados a evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor y el correspondiente comentario, in Conferencia internacional de Estados sobre la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro



en concepto de derechos de autor (26 de noviembre - 13 de diciembre), Madrid: 12 de noviembre de 1979, UNESCO/OMPI/CONFDT/8, Paris, anexo, pág. 4.

<sup>33</sup>Ibid, anexo, pág. 1.

<sup>34</sup>Ibid, anexo, pág. 3.

<sup>35</sup>Resulta de interés la manifestación del Gobierno de Países Bajos: «El contenido de un convenio multilateral para evitar la doble imposición, concertado por un gran número de Estados, representa siempre el máximo común divisor de intereses y opiniones. En consecuencia, difícilmente podrá lograrse un convenio multilateral de verdadera importancia. Incluso en las negociaciones bilaterales sobre acuerdos generales, a menudo resulta difícil encontrar soluciones mutuamente aceptables, pero - a diferencia de los convenios multilaterales- los acuerdos bilaterales generales ofrecen la oportunidad de equilibrar los intereses mutuos. Además, la complejidad de la cuestión, debida a la enorme variedad de sistemas jurídicos no sólo en materia de tributación, sino también con respecto a los derechos de autor, entorpece toda solución multilateral de la doble imposición de las regalías por derechos de autor. Las definiciones ambiguas e imprecisas que resultan de esta complejidad darán lugar a abusos y conflictos jurídicos. Una recomendación con miras a evitar la doble imposición mediante acuerdos bilaterales (generales) y medidas de carácter unilateral sería por tanto preferible a un convenio multilateral de la índole del que se presenta ahora». Ibid, anexo, pág. 4.

<sup>36</sup>Ibid, anexo, pág 6.

<sup>37</sup>Observación advertida a lo largo de las diferentes reuniones del Comité y también expresada por Van Hoorn, para quien este modelo de Convención justamente presenta la manera de como no deben ser hechas las cosas. Van Hoorn Jr (1979): Multilateral Convention for the avoidance of double taxation of copyright royalties? in Bulletin for International Fiscal Documentation; vol. XXXIV, August/September, pág. 385.

<sup>38</sup>En este sentido las observaciones enviadas por el Gobierno del Reino Unido y de Bélgica, respectivamente. UNESCO-OMPI, CONFDT/8, 1979, anexo, págs. 1 y 8.

<sup>39</sup>Van Hoorn Jr (1979). Multilateral Convention..., pág. 385.

<sup>40</sup>Efectuada en el Tratado Franco-Belga de 1843, cuyo texto se reproduce en los Tratados suscritos entre los Países Bajos y Bélgica por una parte, y Bélgica y Luxemburgo por la otra. Véase: League of Nations (1928). Double taxation and Fiscal Evasion. Collection of International Legal Provisions for the Prevention of Double Taxation and Fiscal Evasion. Prepared by the Economic and Financial Section of the Secretariat of the League of Nations in accordance with the Council Resolution of September 15th, 1927, ref. C.345.M.102.1928.II, vol. I, Geneva, págs. 211-213.

<sup>41</sup>Con la Convención suscrita en 1872 entre Gran Bretaña y el Cantón de Vaud (Suiza); entre Francia y Gran Bretaña para la prevención de los fraudes en

conexión con los deberes de herencia (*succession duties*), en 1907; entre Alemania y Grecia en 1910; y entre España y Grecia, en 1919.

<sup>42</sup>Preußen und Sachsen (1869): Uebereinfunst zwischen Preußen und Sachsen wegen Beseitigung der doppelten Besteuerung der beiderseitigen Staatsangehörigen. Según Schaumburg este fue el primer TDI sobre la renta en Alemania, al que siguieron los TDI entre Austria y Hungría el 18 de diciembre de 1869 y Prusia - Austria de 21 de junio de 1899. Schaumburg Harald (1998). Internationales Steuerrecht. Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsrecht, vol. II, Dr. Otto Schmidt: Köln, pág. 756. Comentarios también en: Vogel Klaus (1997). Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital with Particular Reference to German Treaty Practice, 3ª ed., Kluwer Law International: London, pág. 17.

<sup>43</sup>De 21 de junio de 1899. El texto de la Convención y su borrador en: Österreich-Ungarn und Preußen (1899): Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen. Staatsvertrag vom 21. Juni 1899 zwischen Österreich-Ungarn und Preußen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, welche sich aus der Unwendung der für die im Reichsrathe vertretenen Königreiche und Länder, beziehungsweise für das Königreich Preußen geltenden Steurgesetze ergeben könnten, págs. 36 - 39.

<sup>44</sup>Austria and Liechtenstein (1901): Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation, May 18.

<sup>45</sup>Según puede verificarse fácilmente con las bases de datos que tanto IBFD como Tax Analyst han elaborado en la materia.

<sup>46</sup>En este sentido las observaciones presentadas por los Gobiernos de Bélgica, Japón, Suiza y Países Bajos. UNESCO-OMPI, CONFDT/8, 1979. Anexo, pág. 5. El segundo Comité de Expertos Gubernamentales también recoge las intervenciones de Alemania, Australia, Estados Unidos y Reino Unido, favorables a acuerdos bilaterales de doble tributación sobre la renta en general y no sobre las regalías en particular. Al respecto en UNESCO *et al.*, DT/II/9, 1977, págs. 21 - 23.

<sup>47</sup>Conforme a las manifestaciones hechas por el Gobierno de los Países Bajos, UNESCO-OMPI, CONFDT/8, 1979, anexo, pág. 3.

<sup>48</sup>UNESCO-OMPI, CONFDT/6, 1979, págs. 2-3.

<sup>49</sup>Ibid, págs. 2-3.

<sup>50</sup>Ibid, págs. 2-3.

<sup>51</sup>Ibid, págs. 2-3.

<sup>52</sup>Convención Multilateral UNESCO/OMPI, artículo 2.

<sup>53</sup>Compárese los comentarios al artículo 12(2), núms 1 y 18, en la versión del MC OCDE de 2005.

<sup>54</sup>Du Toit Charl P. (1999): *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties*, IBFD Publications BV: Amsterdam, pág. 99.

<sup>55</sup>Buitrago Esperanza (2005). *Royalties Taxation and Economic Globalisation*, in *Taiwan Financial and Economic Law Review*, September, núm 2, pág. 30 ss.

<sup>56</sup>Tal como se ha expresado en la Directiva Europea 2003/49/CE, artículo 1(4). En el MC OCDE y sus Comentarios también constan algunas cláusulas en este sentido, especialmente en el artículo 17. El artículo 12, relativo a las regalías hace mención al beneficiario efectivo.

<sup>57</sup>En la versión más reciente del MC OCDE, véase: Organisation for Economic Co-operation and Development, Committee on Fiscal Affairs (2005): *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris: 15 July. Artículo 12.

<sup>58</sup>Conforme con la estructura del MC OCDE, que también sigue el MC ONU.

<sup>59</sup>La controversia se presenta en detalle en Buitrago Esperanza (2005), «El Concepto de Cánones y/o Regalías en las Convenciones Internacionales para Evitar la Doble Imposición sobre la Renta», tesis doctoral inédita, Universidad de Salamanca, págs. 695ss.

<sup>60</sup>Buitrago (2005), *El Concepto de Cánones...*, pág. 699, núm 667.

<sup>61</sup>Pagos por derechos conexos son aquellos derivados de una actuación, interpretación o ejecución por parte de artistas, interpretes y ejecutantes, respectivamente. También se entiende el derecho de los organismos de radiodifusión sobre sus emisiones, y los derechos de los productores de fonogramas sobre los fonogramas. Las Convenciones Internacionales que se ocupan del tema son la Convención de Roma, en: OMPI (1961) Convención Internacional sobre la Protección de los Artistas Interpretes o Ejecutantes, los Productores de Fonogramas y los Organismos de Radiodifusión, Ginebra, OMPI (1997), Tratado de la OMPI sobre Interpretación o Ejecución y Fonogramas (WPPT) de 1996, Ginebra.

<sup>62</sup>UNESCO/OMPI (1979). *Convención Multilateral...*, págs. 1-2.

<sup>63</sup>Ibid, pág. 10.

<sup>64</sup>Ibid, pág. 23.

<sup>65</sup>En este sentido la posición de Bélgica. UNESCO-OMPI, CONFDT/8, 1979, anexo, pág. 2.

<sup>66</sup>Ibid, anexo, pág. 3.

<sup>67</sup>Ibid, anexo, pág 4.

<sup>68</sup>Ibid, anexo, pág 4.

<sup>69</sup>La regulación fue expedida en septiembre 30 de 1998 y está vigente desde octubre del mismo año. Comentarios sobre su ámbito y las modificaciones a las propuestas previas en: Levenson, A., Shapiro, A., Mattson, R., & Maguire, N. (1998). *Taxation of cross-border payments for computer software*. *Tax Notes International*, 17(22), 1723-1736. Sobre la propuesta que dio lugar a la

regulación Véase: Fink Eli H. (1997). Proposed Regulations Issued on Computer Programs, in *International Tax Review* «Intertax»; vol. XXV, núm. 3. Así mismo en: Sprague Gary D. (1997). Proposed regulations on computer software revenue characterization, in *Tax Management International Journal*; vol. XXVI, núm. 3.

<sup>70</sup>Conforme a lo previsto en el artículo 31 de la Convención de Viena de los Tratados.

<sup>71</sup>Compárese el artículo 12, apartado 1 de los respectivos MC.

<sup>72</sup>Convención Multilateral UNESCO/OMPI, artículo 4.

<sup>73</sup>Docket No. 12705-79, Pierre Boulez, Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue, Respondent, October 16, 1984, págs. 591-592.

<sup>74</sup>Según consta en: IRS Revenue Ruling (Rev. Rul. 74-541). United States, ed. por C.B.411, January 1, 1974. Tax Analysts Data Base, 2003.

<sup>75</sup>Según el informe preparado con la colaboración del Profesor Robert Plaisant «solamente si se cumple esta doble condición, pueden los Estados interesados aplicar la misma regla a los derechos de que se trata». Véase UNESCO/Centro Internacional de Información sobre el Derecho de Autor (1975), Informe sobre la oportunidad de elaborar un acuerdo internacional con objeto de evitar la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor y sobre el alcance que debiera tener ese acuerdo, Comité de Expertos Gubernamentales sobre la doble imposición de regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor, ref. LA-75/ICIC/DT/I/3, París: 8 de octubre, págs. 5 y 6.

<sup>76</sup>Se tiene conocimiento de Bhutan, Brunei, Darussalam. Sobre el particular: Garnett, Kevin & Davies, Gillian (2002) Copinger and Skone James on Copyright. First Supplement to the Fourteenth Edition, Sweet & Maxwell: London.

<sup>77</sup>Este es el caso de las aproximaciones italiana y española con pocas excepciones, e.g. Audiencia Nacional (AN), sentencia de 24.01.2002, JT 2002\707, Oracle Ibérica, SRL contra Administración del Estado, fd 9. Compare, AN, sentencia de 28.02.1995, JT 1995\155, Adam Opel AG contra Acuerdo del TEAC, fd 5 and 6; Subdirección General de Relaciones Fiscales Internacionales (SGRFI): Consulta 1552-97 de 11.06.1997, disponible en <http://petete.minhac.es>. Sobre la aproximación italiana véase, Wilson Andrew (2003): Let the licensor beware: a look at Italy's taxation of software licensing, in *Tax Notes International*; vol. 32, núm. 11.

<sup>78</sup>OFD München: Verfügung v. 28.5.1998-52303-34/11 St 41/42, Der Betrieb; Verlagsgruppe Handelsblatt: Düsseldorf, No. 26, 26 Juni, 1998, (1307-8). Según la Decisión de la Corte Suprema Administrativa de Polonia los pagos por el uso de, o el derecho a usar software no son regalías, véase: Ostaszewska, Alexandra (2002). Decision of the Supreme Administrative Court on the Taxation of Software Payments, *European Taxation*; IBFD: Amsterdam, vol. XLII, núm 5, págs. 202ss.

<sup>79</sup>Según se indica en las Explicaciones Técnicas al MC EE.UU., disponibles en [www.treas.gov](http://www.treas.gov). A nivel interno véase el IRC, Reg #201.861-18, disponible en [www.irs.gov](http://www.irs.gov).

<sup>80</sup>Son ejemplo de estos, el TDI entre Nueva Zelanda y Filipinas, (protocolo, 1980), así como varios TDI suscritos por Australia, *i.e.* con Bélgica (Protocolo, 1984), Francia (Protocolo, 1989), Singapur (Protocolo, 1989), y Canadá (Protocolo, 2002). Algunas referencias en este sentido constan también en los comentarios al MC OCDE de 2005, pero limitados al caso de las informaciones industriales, comerciales y científicas. OECD (2005) *Model Tax Convention on Income and on Capital*, pág. 180, comentario al apartado 2, núm. 8.1.

<sup>81</sup>Véase el art. 2 del Convenio de Berna para la Protección de las Obras Literarias y Artísticas de 9 de septiembre de 1886. Acta de París del 24 de julio de 1971 y enmendado el 28 de septiembre de 1979, Ginebra, 1995. De esta Convención forman parte la gran mayoría de los Estados, entre ellos los miembros de la UE, EE.UU., etc. Un listado de los países miembros y fecha de ratificación en: [www.wipo.int](http://www.wipo.int).

<sup>82</sup>Ibid.

<sup>83</sup>Aprobada en Ginebra en septiembre de 1952 y administrada por UNESCO.

<sup>84</sup>Según se indica: «cada uno de los Estados contratantes se compromete a adoptar todas las disposiciones necesarias a fin de asegurar una protección suficiente y efectiva de los derechos de los autores, o de cualesquiera otros titulares de estos derechos, sobre las obras literarias, científicas y artísticas tales como los escritos, las obras musicales, dramáticas y cinematográficas y las de pintura, grabado y escultura». UNESCO: Convención Universal sobre el Derecho de Autor, revisada en París, el 24 de julio, 1971, 6 de septiembre, 1952, art. 1.

<sup>85</sup>Bogsch Arpad (1975). *Universal Copyright Convention. An Analysis and Commentary*, R.R. Bowker Co. in co-operation with The Copyright Society of the U.S.A.: New York, pág. 6.

<sup>86</sup>Ibid, pág. 6.

<sup>87</sup>Ibid, págs. 6-7.

<sup>88</sup>OMPI (1997) Tratado de la OMPI sobre derecho de autor, WCT, 1996, Ginebra, artículos 4 y 5.

<sup>89</sup>OMPI (1996): Acuerdo sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual Relacionados con el Comercio (Acuerdo sobre los ADPIC), artículos 9, 10 y 35.

<sup>90</sup>En este sentido: Tribunal Supremo (TS), sentencia de 9.10.2001, RJ 2001\6042, Administración General del Estado contra International Business Machines, SAE e International Business Machines Corporation; TS, sentencia de 9.05.2001, RJ 2001\5370, Administración General del Estado contra International Business Machines, SAE e International Business Machines Corporation; TS, sentencia de 28.04.2001, RJ 2001\5361, Administración General del Estado contra International Business Machines, SAE.; TS, sentencia de 11.06.2001, RJ

2001\5374, Administración General del Estado contra International Business Machines, SAE.; TS, sentencia de 26.06.2001, RJ 2001\6061, International Business Machines Corporation contra Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central.

<sup>91</sup>Véase la jurisprudencia citada en la nota a pié de página núm. 91. Adicionalmente, en la literatura tributaria, Vogel Klaus (1988). *Interpretation of double taxation treaties in particular the problem of «qualification»*, in Rassegna Tributaria, núm 11.

<sup>92</sup>Conforme a lo previsto en el artículo 1, apartados 3 y 4 de la Convención Multilateral. Adicionalmente, véase la propuesta contenida en: UNESCO/Centro Internacional de Información sobre el Derecho de Autor (1975), Respuestas recibidas de los gobiernos hasta el 22 de septiembre de 1975, al «Cuestionario relativo a los impuestos que gravan las regalías por derechos de autor y a la doble imposición de dichas regalías cuando éstas son transferidas de un país a otro», Comité de Expertos Gubernamentales encargado de redactar un proyecto de acuerdo internacional con objeto de evitar la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor, ref. LA/ICIC/DT/I/4, París: 9 de octubre, pág. 8.

<sup>93</sup>Convención Multilateral UNESCO/OMPI, artículo 1(3)(4).

<sup>94</sup>Compárese con los comentarios al artículo 12(2) MC OCDE (2005), pág 185, núm. 17.

<sup>95</sup>Convención de Berna, artículo 2(8); ADPIC, artículo 9(2) y 10, Tratado de la OMPI sobre derecho de autor, artículo 5.

<sup>96</sup>Organisation for Economic Co-operation and Development, Committee on Fiscal Affairs (1977): Model Double Taxation Convention on Income and on Capital, París, comentario 10, que mantiene su numeración en la versión de 1992 y en las actualizaciones del 2000 y el 2003.

<sup>97</sup>ONU (1980), Convención Modelo.

<sup>98</sup>United Nations (2001). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York.

<sup>99</sup>UNESCO/OMPI (1979), Convención Multilateral, pág. 23.

<sup>100</sup>E.g. la protección contra la competencia desleal, normas administrativas y sanciones penales, los derechos de propiedad industrial o incluso el derecho de autor.

<sup>101</sup>UNESCO *et al.*, LA/ICIC/DT/I/6, 1975, págs. 7-8.

<sup>102</sup>Véase AN, sentencia de 4.05.2000, JT 2000\991, Televisión Autonomía Madrid contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, fundamento de derecho 2.

<sup>103</sup>Un análisis detallado de la problemática de los derechos conexos en: Buitrago (2005), *El Concepto de Regalías...*, capítulo II de la parte II, pág. 337.

<sup>104</sup>Según consta en el informe relativo a la oportunidad de elaborar el acuerdo internacional alcanzado mediante la Convención multilateral, preparado con la asistencia del profesor *Robert Plaisant* de la Facultad de Derecho de *Le Mans* (Francia), una vez reconocida la especificidad de los derechos de autor surge la necesidad de elaborar para estos un estatuto especial que complementa en la perspectiva fiscal las disposiciones existentes para la protección de los autores. UNESCO *et al.*, LA-75/ICIC/DT/I/3, 1975, pág. 5.

<sup>105</sup>Tal como se deduce de las previsiones del artículo 8. UNESCO/OMPI: Convención Multilateral..., 1979, pág. 3.

<sup>106</sup>Según consta en los artículos 6 y 7 del MC bilateral.

<sup>107</sup>Véase los comentarios de Paul Marie Gaudemet sobre las relaciones entre el Convenio Multilateral y el bilateral, en UNESCO-OMPI, CONFDT/7, 1979, pág. 1.

<sup>108</sup>Conforme a lo previsto en el artículo 5 de la Convención Multilateral.

<sup>109</sup>Tal como se advierte en UNESCO *et al.*, LA/ICIC/DT/I/6, 1975, pág. 4. Los comentarios efectuados en el Tercer Comité de Expertos Gubernamentales, en: UNESCO *et al.*, Tercer Comité de Expertos..., 1978, pág. 3.

<sup>110</sup>El mismo sentido se expresó en las posiciones del Reino Unido: UNESCO-OMPI, CONFDT/8, 1979, anexo pág. 10.

<sup>111</sup>Sobre el tema existe una literatura bastante extensa, una síntesis del problema se presenta en Buitrago (2005), *Royalties Taxation and Economic Globalisation...*, págs. 1ss.

<sup>112</sup>Conforme a lo previsto en el artículo 8 de la Convención Multilateral.

<sup>113</sup>UNESCO/OMPI (1979): Observaciones recibidas de organizaciones intergubernamentales y de organizaciones internacionales no gubernamentales sobre el proyecto de convenio multilateral, el proyecto de protocolo, las disposiciones finales, el proyecto de modelo de acuerdo bilateral para evitar la doble imposición de las regalías por derechos de autor y los comentarios al respecto, in Conferencia internacional de Estados sobre la doble imposición de las regalías transferidas de un país a otro en concepto de derechos de autor (26 de noviembre - 13 de diciembre), Madrid: 12 de noviembre de 1979, UNESCO/OMPI/CONFDT/9, Paris, anexo, pág. 1.

<sup>114</sup>En este sentido por ejemplo se manifestaron los Países Bajos, UNESCO-OMPI, CONFDT/8, 1979, anexo, págs. 4 - 5.

<sup>115</sup>Según la posición del Reino Unido, *ibid*, anexo, pág. 10.

<sup>116</sup>Van Hoorn Jr (1979), *Multilateral Convention...*, pág. 385 (traducción personal).

<sup>117</sup>Según consta en carta de la Confederación Internacional de Sociedades de Autores y Compositores (CISAC) y del Sindicato Internacional de Autores (IMG) fechada el 24 de julio de 1979, en París y que consta en: UNESCO-OMPI, CONFDT/9, 1979, anexo, pág. 1.

<sup>118</sup>Conforme al artículo 17(1) de la Convención Multilateral.

<sup>119</sup>Según dispone el artículo 17(2) de la Convención Multilateral.

<sup>120</sup>Boulez v. Commissioner. Docket No. 12705-79, págs. 591-592