

“Tributación internacional de la telecomunicación satelital, ¿fantasía o realidad?”

Calificación de los ingresos derivados de la telecomunicación satelital en los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta

*Esperanza Buitrago Díaz**

RESUMEN

Este estudio busca demostrar las dificultades que existen en la calificación de los pagos derivados del uso de transpondedores en el transporte de señales vía satélite en los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta. En particular se discute la aplicación de los artículos sobre beneficios empresariales y regalías, haciendo evidente las diferentes tendencias seguidas por la administración y los jueces en España, India y Alemania. Adicionalmente se presentan posibles soluciones basadas en una aproximación autónoma y el desarrollo de las ideas relativas a las diferencias entre rentas activas y pasivas y su distribución en los tratados para evitar la doble imposición.

ABSTRACT

This study attempts to demonstrate the complexities involved in the characterization of payments related to the use of transponders for the transport of signals via satellite. The study focuses on the application of double taxation conventions on income. It discusses the application of the business profits article and the royalty article making evident the different trends followed by the judiciary and tax administrations in Spain, India and Germany. It also develops possible solutions based on an autonomous approach to double taxation conventions and the further development of the ideas regarding the

* Abogada egresada de la Universidad de la Sabana (Colombia), doctora en derecho por la Universidad de Salamanca (España) y especialista en Derecho Financiero de la Universidad del Rosario (Colombia) y Propiedad Intelectual de la Universidad de los Andes (Venezuela). Actualmente realiza una investigación post-doctoral en el Instituto Max Planck para la Propiedad Intelectual, Competencia y Derecho Tributario en Munich (Alemania), Instituto del cual es becaria. Correo electrónico: esperanz@mac.com

distinction between active and passive income as well as its allocation under double taxation conventions.

KEYWORDS: Tax treaties, Income characterization, satellite telecommunication, transponders, copyrights, business profits, royalties. Convenios para evitar la doble imposición, calificación de rentas, telecomunicación vía satélite, transpondedores, derechos de autor, beneficios empresariales, regalías.

La importancia de los satélites en el desarrollo de las telecomunicaciones no tiene discusión. En efecto, los satélites han demostrado servir eficientemente para la transmisión, emisión o recepción de signos, señales, escritos, imágenes (fijas o en movimiento), sonidos o datos, entre dos o más puntos geográficos¹, constituyendo uno de los más importantes medios de telecomunicación. En efecto, junto con los cables y la radio los satélites son uno de los medios con mayor impacto en el mundo de las telecomunicaciones desde que Alexander Graham Bell hiciera la primera demostración de una transmisión eléctrica en 1876.

Indudablemente, los medios que hacen efectiva la comunicación global han sido objeto de transformación constante desde los tiempos de Bell hasta el tercer milenio. Esta evolución ha sido seguida a su vez por el desarrollo de una industria que genera rendimientos económicos importantes. En la medida en que dicha actividad suele comprender actividades en el ámbito nacional e internacional, no es de sorprender que surjan muchas cuestiones relativas a la tributación de las transacciones transfronterizas realizadas por aquéllos. Gran parte de los aspectos relativos a la comunicación a través de estaciones terrestres son bastante conocidos, en cambio los casos que involucran el uso de satélites apenas comienzan a estudiarse.

Este escrito presenta algunas de las cuestiones tributarias involucradas en la calificación de las rentas derivadas del uso de satélites como medio de telecomunicación, exclusivamente en la perspectiva de los Tratados para Evitar la Doble Imposición Internacional (TDI). Este marco, que delimita el análisis, tiene varias consecuencias. La primera atañe al ámbito de estudio. En principio están excluidas las referencias al Derecho interno, aunque asumimos que los pagos son objeto de sujeción tributaria interna. La segunda cuestión consiste en determinar el beneficiario de la atribución de las rentas. En este último punto la respuesta varía teniendo en cuenta, por una parte, el acuerdo de las partes según se ha expresado en el texto del TDI y por otra la aplicación de dicho TDI, considerando los efectos que surten las diferencias en su interpretación o aplicación.

El análisis de la segunda cuestión es necesario teniendo en cuenta la falta de consenso tanto en la jurisprudencia como en las decisiones administrativas de varios países. La falta de unanimidad en la calificación de tales rentas suele terminar en la doble imposición, con todas las consecuencias que de ello se derivan. Conforme a los problemas que delimitan nuestra cuestión, el estudio consta de tres partes. La primera presenta la estructura básica contenida en los TDI, que atañe básicamente a las cuestiones de delimitación y atribución de las rentas en los TDI. La segunda presenta la aproximación seguida por los tribunales y la administración tributaria en relación con varios aspectos de la radiodifusión satelital, en los países en los cuales existen pronunciamientos sobre el tema. Finalmente, la tercera parte presenta unos comenta-

¹ Conforme a la definición contenida en: UNIÓN INTERNACIONAL DE TELECOMUNICACIONES (2001), Reglamento de Radiocomunicaciones, Editado por UIT, Ginebra.

rios críticos considerando dos aproximaciones: el Derecho de los contratos y las disposiciones de los TDI.

1. Calificación de los ingresos en los TDI

Buena parte de los TDI actuales siguen en todo o en parte los Modelos de Convenio (MC) proyectados y/o recomendados por Organizaciones Internacionales (OI) tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)² y la Organización de Naciones Unidas (ONU)³. Dada la influencia de tales MC y en particular del MC OCDE, el análisis con referencia a su articulado es también útil para abordar el estudio de la calificación de las rentas. Tales MC contienen una estructura básica similar para la calificación de los ingresos que son objeto del tratado, aunque el ámbito de los rendimientos objeto de la clasificación y las reglas de distribución de las rentas suelen variar⁴.

La estructura de los MC indicados es relativamente simple. Por una parte existe una regla general relativa a la distribución de los beneficios empresariales. Tal regla está contenida en el artículo 7 MC OCDE y tiene por objeto asignar la totalidad de las rentas de beneficios empresariales al país de residencia de una empresa, a menos que su actividad se desarrolle por medio de un establecimiento permanente en el otro país, en cuyo caso el país de residencia del establecimiento permanente tendrá derecho a los rendimientos atribuibles a este último⁵. Adicionalmente, si los beneficios incluyen clases de renta que se tratan separadamente por el TDI en otro(s) artículo(s), tales disposiciones prevalecen sobre la regla general⁶. Entre los artículos especiales que suelen incluir los MC nos interesa destacar los relativos a regalías (artículo 12 MC OCDE), ganancias de capital (artículo 13 MC OCDE), y servicios personales independientes (ex-artículo 14 MC OCDE).

Conforme a lo indicado, la calificación de los ingresos será la de beneficios empresariales salvo que uno de los artículos especiales sea aplicable. En este último caso, tanto al ámbito de los artículos especiales, como las diferencias en las reglas de distri-

² En la versión más reciente, véase ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD), COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRES (2005). Model Tax Convention on Income and on Capital. Editado por OECD, París.

³ La ONU ha presentado dos MC, el primero en 1980 y el segundo en el 2001, véase UNITED NATIONS, DEPARTMENT OF ECONOMIC AND SOCIAL AFFAIRES (2001). United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. Editado por ONU, Nueva York.

⁴ Compárese el ámbito y las reglas de distribución pactadas para las rentas de regalías en los dos modelos de convenio, por ejemplo.

⁵ MC OCDE, artículo 7(1).

⁶ MC OCDE, artículo 7(7).

bución pactadas merecen especial atención. Bajo el MC OCDE, los beneficios empresariales se atribuyen al país de residencia de la empresa que genera la renta, salvo que dichos beneficios sean atribuibles a un establecimiento permanente en el otro país. Desde el 2003 las rentas derivadas de la prestación de servicios se tratan también como beneficios empresariales en el MC OCDE, mientras que bajo el MC ONU las rentas de servicios personales independientes se tratan de forma separada y también se atribuyen al país de la residencia, pero con la posibilidad de que el país del que provienen los pagos se atribuya las rentas bajo ciertas condiciones.

La prestación de servicios como tal no supone la transmisión a ningún título de propiedad tangible o intangible. Si este es el caso la calificación variará según se trate simplemente del uso o de la enajenación de los bienes. Si se trata del uso de bienes inmateriales es posible que el artículo aplicable sea el de regalías. Éste último regula los rendimientos derivados del uso o derecho a usar derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, patentes, marcas, diseños o modelos, planos, procesos y fórmulas secretas e información relativa a las experiencias industriales, comerciales y científicas. A diferencia del actual MC OCDE, el MC ONU también incluye los pagos derivados del uso de equipos industriales, comerciales y científicos. Las reglas de distribución de las regalías varían. Mientras que en el MC OCDE se atribuyen al país de residencia del beneficiario efectivo de los pagos, bajo el MC ONU se acepta que el país del cual proviene la renta ejerza una retención tributaria limitada.

A diferencia de las regalías, los rendimientos derivados de la enajenación de cualquier bien o derecho de los enunciados anteriormente, así como de otros bienes que se especifican en los artículos sobre ganancias de capital de los MC, el presupuesto fundamental para la aplicación del artículo sobre ganancias es la enajenación de tales bienes. En este caso las rentas suelen atribuirse al país de residencia del enajenante, con pequeñas diferencias entre el MC OCDE y el MC ONU. Así las cosas, las diferencias de calificación entre los beneficios empresariales / servicios, regalías y ganancias de capital tendrá especial impacto en la distribución de la renta cuando la competencia se radica en más de uno de los Estados contratantes. Bajo el MC OCDE todos estos rendimientos están asignados al país de la residencia. En cambio, bajo el MC ONU las regalías se atribuyen parcialmente al país de la fuente. Muchos TDI siguen este esquema. Otros aspectos en los que la calificación podría tener una influencia son los relativos a los precios de transferencia, especialmente en la distinción entre servicios y regalías, aspectos a los cuales no haremos referencia en este escrito.

Conforme a la estructura descrita, la calificación de las rentas según la clasificación de los ingresos en los TDI no debería presentar mayores dificultades. Sin embargo, en la práctica se evidencian muchos problemas en la aplicación de los TDI. Por una parte existen diferencias en la interpretación de los términos de que se valen los TDI, por la otra los conflictos de calificación de las rentas no son infrecuentes y

suelen terminar en la doble imposición internacional del contribuyente. Esto se predica en igual forma de la calificación de las rentas obtenidas por la actividad de radiodifusión satelital en las decisiones administrativas y sentencias judiciales.

Un recuento de la jurisprudencia y las decisiones administrativas de varios países nos servirá para ilustrar las dificultades que existen en la calificación de los ingresos derivados de la comunicación satelital en relación con las actividades descritas, así como en el uso de los satélites y, en particular, de los transpondedores. El análisis cobra relevancia en Colombia, en la perspectiva tributaria, dada la intención de crear una red de TDI. El primero y por ahora único TDI suscrito por Colombia es de 31 de marzo de 2005, fecha en que nuestro país y el Reino de España suscribieron un tratado para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio⁷.

Aunque el TDI Hispano-Colombiano es el primer TDI suscrito por Colombia en esta materia, es uno más en la extensa red de convenios internacionales españoles y de otros países. Su estructura sigue en gran medida lo previsto en los MC a que hemos hecho referencia. En la medida en que el tratado está llamado a producir un efecto en la normativa interna de los dos países a fin de lograr los objetivos con el perseguidos, es importante encauzar la discusión en Colombia teniendo en cuenta la aproximación y dificultades existentes en la calificación de los rendimientos tanto por la Administración y tribunales españoles como por otros países.

2. Aproximación jurisprudencial y administrativa

Una aproximación sistemática a la calificación de las rentas obtenidas por las empresas de radiodifusión ha de tener en cuenta tanto la estructura de los TDI que hemos indicado en la sección 1 de este escrito, como las actividades y medios de que tales empresas derivan su renta. Las principales actividades involucradas en la comunicación satelital incluyen la difusión de sonidos o de imágenes y sonidos para su recepción por el público (emisión), la transmisión de señales codificadas, la emisión simultánea de emisiones de otros organismos de radiodifusión (retransmisión), así como la autorización de uso de los derechos conexos de los cuales son titulares (e.g. de las fijaciones de sus emisiones)⁸ o de equipos y otros medios que sirven también para el desarrollo de sus actividades (e.g. transpondedores).

⁷ Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en material de impuestos sobre la renta y el patrimonio. En: Boletín Oficial del Estado (BOE), No. 138, Madrid, 2005

⁸ La Convención de Roma de 1961 incluye un mínimo de derechos reconocidos a los organismos de radiodifusión entre los que cuentan el derecho a autorizar o prohibir la retransmisión de sus emisiones, la fijación sobre una base material de sus emisiones, la reproducción, la comunicación al público de sus emisiones de televisión, etc. Convención Internacional sobre

Descrito el esquema básico de calificación de las rentas parecería que la labor es sencilla. En efecto, parecería que la tarea de calificación constituye una operación silogística en la que cumplido el presupuesto de hecho previsto por la norma se debería aplicar la consecuencia normativa. Sin embargo, el razonamiento no es tan sencillo, como lo demuestran las diferentes aproximaciones que se presentan en la práctica tributaria española, alemana e hindú, a las cuales nos referimos a continuación.

a. Pagos por alquiler de cabina y transporte mediante ondas hercianas (España)

Una de las sentencias más importantes del Tribunal Supremo (TS) español, atañe a la calificación de los pagos efectuados por la entidad Euskal Irrati Telebista-Radio Televisión Vasca a la *Société Nationale de T l vision Française y T l diffusion de France* por el alquiler de una cabina para el comentario deportivo y de transporte o transmisión, mediante ondas hertzianas, del partido de fútbol entre Francia y Argentina de 26 de marzo de 1986. La sociedad española había practicado una retención del 6% sobre los pagos efectuados a los no residentes y estaba en discusión la devolución del importe de la retención efectuada⁹.

El problema se plante  en aplicación del TDI hispano-francés de 1973. El TS formuló la cuestión entre dos opciones, indagando si los pagos obtenidos por las entidades francesas por el alquiler de cabina para el comentario deportivo y el transporte o transmisión mediante ondas hertzianas de “productos visuales o audiovisuales” (determinados encuentros de fútbol), pueden calificarse como cánones (regalías) o como beneficios empresariales¹⁰. En el primer caso, España podría ejercer una retención tributaria de un 6% del importe bruto de los pagos, mientras que en el segundo los beneficios empresariales corresponderían al país de residencia de la empresa receptora, conforme a lo pactado en el TDI.

En el primer aspecto, el relativo a la calificación de los pagos por el alquiler de cabina, tanto el TS como el tribunal de instancia (el Tribunal del País Vasco) concluyeron que los rendimientos derivados del pago por el uso de un equipo del no residente constituyen la “pura y simple contraprestación de un servicio de carácter empresarial”¹¹. En las sentencias del TS y del Tribunal del País Vasco llama la atención que

la Protección de los Artistas Interpretes o Ejecutantes, los Productores de Fonogramas y los Organismos de Radiodifusión, hecha en Roma en 1961. Editado por OMPI, publicación No. 328(S), Ginebra, artículo 13.

⁹ De acuerdo con los fundamentos de derecho de la sentencia apelada. ESPAÑA. TRIBUNAL SUPREMO (TS). Sentencia del 11 de junio de 1997. Magistrado ponente: Pascual Sala Sánchez (RJ 1997\4818). Tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria de 2006.

¹⁰ Ibid, fd 1 y 2.

¹¹ Ibid, fd 2.

la calificación de dichos pagos se haga tras descartar que el uso de una cabina constituya la utilización de un bien de propiedad industrial o intelectual ajena que, a juicio de los Tribunales, corresponde a la línea directriz del artículo de regalías¹². Aunque, dicho sea de paso, en el TDI aplicable al caso tal artículo también incluye los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales y científicos, circunstancia que no fue objeto de análisis en las sentencias indicadas.

En el segundo aspecto los tribunales dividieron la contraprestación para distinguir entre los pagos por el transporte o transmisión mediante ondas hertzianas y por otra la comunicación de “productos visuales o audiovisuales” (determinados encuentros de fútbol). Por una parte, tanto el TS como el Tribunal del País Vasco concluyeron que la calificación de los pagos efectuados por el transporte mediante ondas hertzianas del partido de fútbol corresponden a la contraprestación de un servicio de carácter empresarial¹³. Según el TS, las cantidades satisfechas por el transporte mediante ondas hertzianas de un producto audiovisual deportivo no responden a las características de la propiedad intelectual o industrial y se trata de la contraprestación de un servicio de carácter empresarial¹⁴.

Por otra parte, el TS concluyó que los pagos por la cesión de los derechos televisivos de una retransmisión deportiva darían lugar a cánones (regalías) por cuanto se trataría del uso de un “producto audiovisual deportivo”¹⁵. Tales argumentos esgrimidos por el TS han influenciado varias decisiones posteriores, especialmente de la Audiencia Nacional (AN)¹⁶.

¹² Ibid, fd 2 de la sentencia impugnada.

¹³ Según el Tribunal del País Vasco, conforme a la normativa de ordenación de telecomunicaciones (Ley 31/1987, de 18 diciembre) corresponde al uso de servicios portadores por un servicio de difusión y en este caso tampoco se considera que los pagos puedan calificarse como cánones por no constituir derechos de autor, véase TS, RJ 1997\4818, supra note 9, fd 2 de la sentencia apelada.

¹⁴ Ibid, fd 2. Adicionalmente, véase ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (AEDAF), SECCIÓN DE FISCALIDAD INTERNACIONAL (2000): Fiscalidad Internacional Convenios de Doble Imposición. Doctrina y Jurisprudencia de los Tribunales Españoles (Años 1996 - 1997). Editado por Aranzadi - Asociación Española de Asesores Fiscales, Navarra, pág. 184.

¹⁵ TS, RJ 1997\4818, supra note 9, fd 2.

¹⁶ Entre otras sentencias, se encuentran las siguientes ESPAÑA, AUDIENCIA NACIONAL (AN), sentencia del 7 de febrero de 2000, magistrado ponente: María Asunción Salvo Tambo, (JT 2000\763), tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria de 2006. ESPAÑA, TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID, sentencia del 7 de febrero de 2000, magistrado ponente: María Asunción Salvo Tambo, (JT 2000\685), tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria de 2006. ESPAÑA, AN: sentencia de 24 de mayo de 2000, magistrado ponente: Jesús Nicolás García Paredes, (JT 2000\1893), tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria de 2006. ESPAÑA, AN. Sentencia del 4 de mayo de 2000. Magistrado ponente: María Asunción Salvo Tambo, (JT 2000\991), tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria de 2006. Interesa notar que en la reseña de Aranzadi a la última sentencia anotada la fecha es de 7 de febrero de 2000, mientras que en el texto de la sentencia se indica 4 de mayo de 2000.

b. Transporte o emisión de señales vía satélite (España)

De forma similar a la calificación de los pagos por transporte de grabaciones mediante ondas hertzianas proveída por el TS en el caso anterior, la calificación de los rendimientos obtenidos por contratos que tienen por objeto emisiones satelitales ha sido tema de análisis por parte del Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) español con conclusiones semejantes. De acuerdo con Resoluciones de 1996, los pagos por el envío de reportajes vía satélite desde Francia hacia España, así como el transporte de una señal de televisión a un satélite de comunicaciones desde el Reino Unido, constituyen la contraprestación de una actividad empresarial bajo el ámbito del artículo 7 del TDI entre los dos países (beneficios empresariales).

Según se destaca en la resolución del TEAC, el contrato implicaba la prestación de servicios por una entidad no residente, fuera del territorio español y sin EP, de suerte que las rentas corresponderían a Francia en el primer caso y al Reino Unido en el segundo¹⁷. Sin embargo, esta aproximación del TEAC no ha sido confirmada del todo por los tribunales judiciales, que han enfatizado también en la existencia de productos audiovisuales y por tanto del uso de un derecho de autor, según veremos a continuación.

c. Emisión de grabaciones y emisión en directo de sonidos e imágenes (España)

Al igual que en el primer caso reseñado, en el cual el TS calificó como regalías los pagos por la cesión de derechos televisivos de un partido de fútbol, otros tribunales españoles han llegado a similar conclusión en la calificación de pagos por la transmisión satelital en directo o en diferido de servicios informativos de no residentes para el acceso a noticias de actualidad por parte de una sociedad española llegando a calificar la totalidad de las rentas como regalías.

En aplicación de los TDI hispano-británico e hispano-americano la Audiencia Nacional (AN) concluyó que los pagos efectuados por la sociedad española a unas sociedades no residentes Visnews/Reuters, WTN, Turner, Broadcasting/CNN, CBS, constituían cánones por el uso o la «concesión» de uso de una obra audiovisual, independientemente del medio utilizado en la transmisión de la imagen y del soni-

¹⁷ ESPAÑA, TEAC: resolución de 7 de febrero de 1996, reclamación económico-administrativa No. 4985/1994, JT 1996\294, Madrid, tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria. ESPAÑA, TEAC: resolución de 8 de mayo de 1996, reclamación económico-administrativa No. 4497/1994, JT 1998\1965, Madrid, tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria, considerando 3, respectivamente. Véase también AEDAF, supra note 14, págs. 183-184.

do¹⁸. Según la AN se trata del pago de derechos de autor, pero ni se menciona ni se distinguen las prestaciones relativas a los pagos por la transmisión satelital en directo o en diferido pactada entre Sogecable y Visnew/Reutess, WTN, Turner, Broadcasting/CNN, CBS¹⁹.

Aunque en el caso anterior y en otros se alude al desglose entre los derechos de “teledifusión” de material informativo y a “gastos técnicos derivados de la conexión a satélite” no suele darse mayores alcances a dicha distinción y se califica la totalidad de los rendimientos como cánones (regalías)²⁰.

El hecho de tratarse de emisiones vía satélite no ha sido relevante en algunos casos que involucraban la transmisión de información supuestamente protegida por el Derecho de autor o incluso por el *copyright*. En este sentido consta, por ejemplo, la decisión de la AN de 7 de febrero de 2000 que calificó como cánones los pagos derivados de la “cesión de derechos de televisión” en el contrato de licencia no exclusiva para transmitir vía satélite dos programas de televisión de carácter informativo, producidos por Visnews Limited (residente del Reino Unido), “reservándose la no residente el derecho de *copyright*”²¹.

d. Alquiler de transpondedores y «emisión» satelital de señales (india)

En aplicación del TDI entre India y Reino Unido el Tribunal de Apelaciones del Impuesto sobre la Renta de Nueva Delhi concluyó la falta de sujeción tributaria en India de los pagos hechos por una compañía de televisión hindú a una sociedad del Reino Unido por las señales de satélite. El Tribunal sostuvo que los pagos sólo respondían al arrendamiento de un transpondedor en el satélite y aunque el concepto de regalías del Tratado entre los dos países incluía los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales o científicos, éstos no formaban parte del ámbito de la definición de regalías del Derecho interno. Adicionalmente, el Tribunal indicó que no responden al uso de propiedad intelectual o de información industrial,

18 ESPAÑA, AN, JT 2000\1893, supra note 16. De forma similar en: ESPAÑA, AN, JT 2000\763, supra note 16.

19 ESPAÑA, AN, JT 2000\1893, supra note 16, fd 4, 5 y fallo. Una conclusión similar se había alcanzado por el TEAC, que indicó que los pagos por la transmisión de programas o información sobre la cual el cedente se ha reservado el derecho sobre las imágenes cedidas para su exhibición están bajo el ámbito del derecho de autor y por tanto son cánones (regalías), independientemente de su transmisión vía satélite, véase ESPAÑA, TEAC: resolución de 12 de marzo de 1997, reclamaciones económico-administrativas No. 3325/1995 y 8587/1995 (acum.), JT 1997\464, tomada de la base de datos Aranzadi, jurisprudencia tributaria de 2006, fd 3.

20 ESPAÑA, AN, JT 2000\1893, supra note 16, fd 4 y 5.

21 ESPAÑA, AN, JT 2000\763, supra note 16, fd 5.

comercial o científica y tampoco podían considerarse honorarios por servicios técnicos²².

Esta sentencia contrasta con una más reciente del mismo tribunal que calificó como regalías de fuente hindú los pagos por el arrendamiento (*lease*) de la capacidad de un transpondedor de satélite que comprendía en su área de cobertura a la India, -entre otros países. Los pagos fueron efectuados por Asia Satellite Telecommunications Company Ltda (AsiaSat), sociedad de Hong Kong, a una no residente, en el año fiscal 1996-97. La Administración consideró que en la medida en que la explotación comercial de varios de los programas retransmitidos se efectuaba en India, AsiaSat está sujeto al gravamen en este país, y que existía una conexión de negocios. Apelada la decisión se concluyó que dicha conexión no existía, pero que los pagos constituían regalías según la definición prevista por el Derecho interno²³.

Aunque el caso de AsiaSat no involucra la aplicación de un TDI, los argumentos empleados para calificar las rentas como regalías son importantes. Según el Tribunal los pagos por el alquiler del transpondedor constituyen regalías originadas en la India dado el uso de propiedad intelectual representada por el uso de procesos, que junto con las fórmulas secretas se encuentran comprendidos por la definición interna de regalías²⁴. Más importante aún es que el Tribunal sostiene que el uso de la propiedad intelectual solo supone la ventaja que se tome de ésta y no necesariamente el uso físico.

El Tribunal sostuvo que los pagos de los canales de televisión retribuyen el uso de un proceso en el satélite, que en la cadena de transmisión funciona como receptor del transporte modulado de señales desde las estaciones terrestres conectadas, la amplificación y retransmisión de aquéllas a las estaciones terrestres para su descarga. Esto supone la adopción de una serie de acciones o pasos en orden a alcanzar un fin particular: la captación de las señales de los programas retransmitidos (*relayed programs*) por el público televidente. A diferencia de las fórmulas, dichos procesos no requieren ser secretos. En conclusión, según el Tribunal de Nueva Delhi, los canales de televisión usaban el proceso de AsiaSat del alquiler de capacidad del transpondedor para la realización de sus negocios en la India resultantes en rentas de anuncios y operadores de cable en la India²⁵.

22 La sociedad hindú había efectuado pagos a Reuters Television por el establecimiento de facilidades y señales satelitales obtenidas a través del satélite ruso Intersputnik, véase RATHOD, Anuradha. BAXI, Daksha (2002) "India. Payments to Nonresidents for Satellite Signals not Taxable, Tax Tribunal says". En: *Tax Notes International*, 24 de junio, (No. 26), pág. 1369.

23 SINGH, Amitabh (2002) "Payments for Satellite Transponder Capacity Deemed Royalties in India". En: *Tax Notes International*, 16 de diciembre (No. 28), pág. 1072.

24 Que incluye los pagos por fórmulas secretas y procesos.

25 SINGH, supra note 23, pág. 1073.

e. Transporte y emisión de programas de televisión (Alemania)

En aplicación del TDI suscrito entre Alemania y Luxemburgo la Corte Tributaria Alemana (*Bundesfinanzhof* - BFH) también se ocupó de la calificación de los pagos originados en el compromiso de un operador de satélite, no residente, para la realización, transporte y emisión de las señales de los programas de televisión en Alemania, Austria y Suiza en 1990, de un operador de televisión de Derecho público alemán. El contrato que dio lugar a los pagos involucraba el uso de un transpondedor del satélite ASTRA del operador luxemburgués.

Según el BFH no hay lugar a la obligación tributaria limitada, entre otras razones porque lo pactado en el contrato no era el uso de equipos industriales, sino un contrato de cesión de programa en el que lo pretendido era la transmisión, el transporte de la señal y su divulgación para la recepción por instalaciones terrestres en la zona de emisión. De acuerdo con el BFH las rentas procedentes de la radiodifusión de programas televisivos son ingresos comerciales sometidos a tributación en Alemania sólo si existe un EP. En la medida en que el operador luxemburgués no poseía ninguno en Alemania, el BFH concluyó que las rentas corresponden a Luxemburgo, Estado en el que se encuentra la dirección efectiva de la empresa²⁶.

Esta sentencia llega a una conclusión semejante a la alcanzada en el mismo caso por el Tribunal Fiscal de Renania Palatinato (*Finanzgericht Rheinland-Pfalz*), que calificaba los ingresos como provenientes de una actividad industrial (*gewerblich betätigt*) del operador del satélite en el territorio alemán y no del uso de equipos industriales comerciales o científicos u otros derechos bajo el ámbito de las regalías²⁷. Por otra parte, la sentencia se aparta totalmente de la aproximación seguida por el Fisco alemán, según el cual Alemania tendría derecho sobre la imposición de los pagos por el derecho de uso del transpondedor conforme a las normas sobre la obligación tributaria limitada (§ 21.1. Nr.3 EStG y §§ 1.4, 49.1.6 EStG). El fisco argumentaba que se trataba de una contraprestación «semejante a una regalía», por el uso de equipos técnicos, conforme al TDI entre Luxemburgo y Alemania²⁸.

26 Rechazando la configuración de la obligación tributaria limitada según los términos establecidos en §49.1.6, §21.1.1.2 y 3 EStG §49.1.9.i.V.m.ALEMANIA, Bundesfinanzhof (BFH), Satellitenübertragung ist keine Traspondervermietung. Sentencia de 17 de febrero de 2000. IR 130/97. En: Internationales Steuerrecht. Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung, (No. 14), 2000, pág. 439.

27 ALEMANIA, Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Satellitenübertragungsvertrag als Werkvertrag. Entscheidung Nr.487. I K I 168/96 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 130/97), Entscheidungen der Finanzgerichte, 1998, n° 7, 30.04, 1997, pág. 563.

28 ALEMANIA, BFH, supra note 26, pág. 439, fundamentos de hecho.

3. Comentarios críticos

Las aproximaciones adoptadas por las administraciones tributarias y los tribunales permiten destacar las dificultades que se presentan en la aplicación de los TDI a la hora de calificar las rentas derivadas por las empresas de telecomunicaciones con la transmisión de señales vía satélite. Tales conflictos de calificación, que oscilan entre la aplicación del artículo de beneficios empresariales/servicios y regalías, demuestran las dificultades que existen para subsumir la renta bajo cada uno de los *ítems* pactados en los TDI.

En nuestra opinión el conflicto de calificación de los rendimientos pone de manifiesto la existencia de muchos problemas relativos a la delimitación e interpretación de los rendimientos en la aplicación de los TDI. Problemas de interpretación a los que se han enfrentado los tribunales españoles e hindúes en los casos analizados son aquéllos relacionados con el significado de las expresiones procesos, equipos industriales, derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. Problemas en la delimitación/aplicación de los diferentes *ítems* de renta se reflejan en el conflicto rentas activas vs. rentas pasivas en los diferentes resultados alcanzados.

De la aproximación del BFH alemán surge la pregunta, ¿cuándo se debe dar aplicación al artículo de regalías? Conforme a las decisiones del BFH, así como del TS y TEAC español, el transporte mediante ondas hertzianas corresponde básicamente a la prestación de un servicio o a la realización de una actividad empresarial (rentas activas). En consecuencia, los rendimientos estarían comprendidos bajo el ámbito del artículo sobre beneficios empresariales de los TDI respectivos y no bajo el de regalías. En la perspectiva del BFH alemán el artículo de regalías sería aplicable sólo si el contrato tiene por objeto directo el uso del bien bajo su ámbito (como renta pasiva), no cuando el bien, derecho o propiedad son sólo un medio para el desarrollo del contrato.

No obstante lo anterior, llama la atención que tanto el TS español como los tribunales hindúes coincidan en dar aplicación al artículo de regalías. Según el TS español el transporte mediante ondas hertzianas es sólo un medio para la transmisión de obras que considera bajo la protección del derecho de autor. Los tribunales hindúes también podrían dar aplicación al artículo de regalías de los TDI bajo diferentes argumentos. Actualmente, en su perspectiva, el alquiler de la capacidad de un transpondedor en el espacio exterior podría corresponder al uso de un equipo o un proceso en India. He aquí las consecuencias del problema de delimitación.

La existencia de problemas de delimitación e interpretación requiere solución en orden a evitar la doble imposición internacional. Algunas alternativas de solución podrían encontrarse tanto en el Derecho de los contratos, como en el Derecho interno. El problema es que, como ocurre en todos los casos de transacciones transfronterizas, siempre confluyen dos Derechos internos. Ahí se encuentra la limitación de esta aproximación. Otra alternativa es analizar de nuevo las disposiciones

de los TDI a fin de encontrar una solución autónoma, esto es, conforme a los TDI mismos. A continuación exploramos ambas opciones.

3.1 Aproximación contractual

Las decisiones proferidas en Alemania destacan que la intención de las partes es la transmisión de señales (transporte), más que el uso de equipos; como consecuencia, el contrato se asimiló a uno de obra (servicios). En la aproximación Hindú prevalecería la opinión contraria, *i.e.* que el contrato es por el uso del transpondedor (uso de equipos)²⁹. Igualmente sucede con las decisiones españolas, que consideran que el contrato es para la comunicación de obras protegidas por derechos de autor. Una aproximación a la doctrina sobre la materia puede proveer alguna claridad.

Para comenzar hay que destacar que los contratos relativos a la transmisión de señales o el uso de transpondedores no suelen estar tipificados en los ordenamientos jurídicos. Más aún, en la doctrina existen referencias encontradas sobre su naturaleza. Según White, Bate y Johnson, los contratos de transpondedores son de prestación de servicios³⁰. Esta aproximación estaría avalada por el reparto de riesgos entre el operador de satélite y quien alquila los transpondedores, particularmente cuando se interrumpe consecutivamente el servicio por una avería del transpondedor³¹. Normalmente, el operador de satélite descarta expresamente su responsabilidad por deficiencias de los transpondedores³². En el caso del Convenio entre el operador luxemburgués y el alemán, el primero no adquirió ninguna responsabilidad por determinadas circunstancias fuera de su influencia, sin embargo tenía una obligación de vigilancia de la calidad de transmisión por satélite. Estos factores, y el hecho de pactarse el envío y recepción de señales llevaron a asimilar el contrato con uno de obra en Alemania.

A diferencia de White, Bate y Jonson, Ravillón sostiene que: «los servicios de alquiler de transpondedores son servicios de radiocomunicación que, en virtud de

²⁹ Un transpondedor es, en términos generales, la parte de comunicación de un satélite, consistente en un sistema de emisión y recepción de señales, conforme a la definición contenida en la Encyclopaedia Britannica inc. (1997): Chicago, CD-ROM, 15 ed., pág. 266. Otras definiciones y la descripción del proceso técnico pueden encontrarse en BUITRAGO DÍAZ, Esperanza: El Concepto de Cánones y/o Regalías en las Convenciones Internacionales para evitar la Doble Imposición sobre la Renta. Tesis doctoral, Universidad de Salamanca, 2005, pág. 411, número marginal (nm) 465.

³⁰ WHITE, Stewart. BATE, Stephen, JOHNSON, Timothy (1996): Satellite Communications in Europe: law and regulation, editado por Law & Tax, Londres, segunda edición, pág. 365

³¹ Que dicho sea de paso es una cláusula usual en este tipo de contratos.

³² RAVILLON, Lawrence (1997): Les télécommunications par satellite. Aspects juridiques, vol. XVII, Editado por Litec, Dijón, pág. 171.

un contrato, dan derecho a una capacidad de transmisión por satélite. El contrato de explotación de un satélite de telecomunicaciones y de radiodifusión directa es un contrato de alquiler de la capacidad disponible sobre el satélite»³³. Según destaca Ravillón, los contratos entre los usuarios de transpondedores reproducen de alguna manera el esquema del contrato concluido con EUTELSAT, con el cual se hace disponible una determinada capacidad espacial³⁴, la contraprestación principal en este acuerdo es la puesta a disposición de un canal y la prestación de servicios sólo es accesoria a aquélla. Adicionalmente, si el cliente adquiere el dominio y disfrute de la cosa de forma independiente se tratará de un contrato de alquiler; en cambio, cuando el uso se efectúa bajo la supervisión del prestatario de servicios es un *contrat d'entreprise*³⁵.

Según se observa, hay argumentos a favor de las dos teorías. Sin embargo, debemos destacar que si bien es cierto que el objeto del contrato puede ser la transmisión de una señal, también es cierto que esto se hace a través de un medio específico: el transpondedor. Las consecuencias tributarias serán distintas según pueda hacerse un uso del transpondedor de forma independiente o no. Esta circunstancia no excluye la existencia de otras prestaciones, como sucede con posibles pagos por el uso de derechos de exclusiva sobre bienes protegidos por el derecho de autor, conexos u otro tipo de derecho similar. De hecho, en la perspectiva del Derecho privado los organismos de radiodifusión son titulares de derechos conexos que también pueden ser objeto de licencia, cesión, etc., como sucede con las emisiones.

3.2 Aproximación autónoma

Una aproximación que tome en cuenta la naturaleza del contrato podría no ser suficiente para afrontar los problemas de calificación a que nos hemos referido en este escrito. Esto es así en la medida en que la cuestión no es de Derecho de los contratos sino de calificación de ingresos tributarios a los fines de los TDI. La aproximación contractual es útil, sin embargo, para establecer las diferentes prestaciones a que obedecen los pagos objeto de calificación y deducir la posible existencia de contratos mixtos (*i.e.* que involucran diversas prestaciones). Como consecuencia de esta

³³ Ibid, pág. 163. De acuerdo con Ravillon en los Estados Unidos también sería posible la celebración de contratos de venta de transpondedores, entre otros. Ibid, pág. 163.

³⁴ Ibid, págs. 164-5.

³⁵ Ibid, pág. 177. El contrato *d'entreprise* correspondería básicamente a un contrato de obra o prestación de servicios. Según el Código Civil Francés, es «Lorsqu'on charge quelqu'un de faire un ouvrage, on peut convenir qu'il fournira seulement son travail ou son industrie, ou bien qu'il fournira aussi la matière», artículo 1787, consultado en mayo de 2006, disponible en <http://www.foruminternet.org/documents/codes/lire.phtml?id=29>

aproximación sería necesario tomar en cuenta las circunstancias de cada caso concreto con miras a establecer las prestaciones involucradas³⁶. Esto sin embargo amerita una revisión según otra aproximación.

La tarea de subsumir los pagos que se deriven de la transmisión por medio de transpondedores, o de la capacidad de un transpondedor en el satélite de comunicación, supone determinar bajo qué tipos de rendimientos previstos en la clasificación de los TDI se subsumen los ingresos. Tal labor procede conforme a las previsiones de los TDI, que vinculan a las dos partes, y no según el Derecho interno, tributario o no, que es unilateral. En la medida en que la aproximación se efectúe conforme a las reglas comunes pactadas por las partes en los TDI, diremos que la aproximación es autónoma, conforme al texto, contexto, objeto y fin de los TDI, tal como prevé la Convención de Viena de los Tratados (CVT)³⁷ y se aboga por varios autores³⁸.

Según procedemos a demostrar, la aproximación autónoma es posible teniendo en cuenta, por una parte, las consecuencias de la división entre rentas activas y pasivas y, por otra, la clasificación de los rendimientos contenida en los TDI. En nuestra opinión dicha clasificación se apoya en la distinción entre rentas activas y rentas de inversión y determinaría el contexto de aplicación de los TDI. Esta circunstancia tiene consecuencias importantes en la interpretación de la definición de regalías, en la medida en que la referencia al Derecho interno estará limitada por la primacía del *contexto* del TDI sobre aquéllos.

a. Rentas activas y pasivas

La clasificación de las rentas en activas y pasivas se sustenta en la mayor o menor actividad/control que ha de desarrollar el beneficiario efectivo (titular de los activos) en la obtención de la renta. Cuando tal actividad no es necesaria o es necesaria de forma mínima suele tratarse de rentas de inversión o rentas pasivas³⁹. Rendimientos derivados del uso de derechos de autor, patentes, marcas y otros derechos de propiedad

³⁶ Esta aproximación podría servir a fin de atribuir a cada prestación la calificación que correspondería según el TDI tal como proponen los comentarios al MC OCDE en relación con los contratos que involucran prestaciones mixtas. OECD, supra note 2, comentario 11.6 al apartado 2 del artículo 12.

³⁷ Según se prevé en el artículo 31 de la Convención de Viena de los Tratados.

³⁸ Entre otros véase VOGEL, Klaus. LEHNER, Moris: Doppelbesteuerungsabkommen: DBA der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen (2003), editado por C. H. Beck, Munich, 4a ed., int., nm 163, pág. 172ss.

³⁹ Según Avi-Yonah la distinción entre rentas activas y pasivas refleja en cierta medida el grado de control ejercido sobre la actividad. Rentas obtenidas de actividades económicas bajo el control directo del contribuyente se consideran rentas activas, AVI-YONAH, Reuven (2002): U.S. International Taxation, editado por Foundation Press, Nueva York, pág. 2ss.

industrial suelen ser típicos ejemplos de este tipo de rentas en la medida en que, una vez logrado el activo, es posible obtener rendimientos de los mismos sólo con autorizar su uso por terceros y sin necesidad de intervenir en las actividades del licenciatario o desplegar una actividad en el país de éste último. Bajo esta perspectiva no es difícil concluir que equipos industriales, comerciales o científicos también podrían cumplir semejantes funciones⁴⁰.

Los bienes que generan rentas pasivas -cuando se autoriza el uso a terceros- también pueden y suelen emplearse activamente en el desarrollo de la actividad empresarial del titular de los mismos. De hecho suelen ser el resultado de procesos que permiten crear y mantener el intangible y que requieren cierta inversión. En este caso las disposiciones aplicables son normalmente las generales sobre obtención de renta y su tratamiento tributario varía en cada país, con diferencias en aspectos como la depreciación, amortización, deducciones por gastos de investigación y desarrollo, etc.

En términos generales podemos afirmar que un activo generará rentas activas y pasivas (regalías en particular), dependiendo de la mayor o menor independencia del mismo en la creación de rendimientos, según el grado de intervención del beneficiario efectivo en la actividad del licenciatario. Así las cosas, el uso de una patente por el titular, en su propia actividad empresarial, no excluye que el mismo bien o derecho sea usado por terceros. En el primer caso los rendimientos se tendrán como renta derivada de la actividad empresarial y en el segundo como renta pasiva. Esto suele predicarse de igual forma en las transacciones nacionales como en las transfronterizas, sólo que en el último caso puede haber lugar a problemas de doble imposición internacional, a resolver conforme a las medidas internas para evitar la doble imposición o a los TDI.

b. Clasificación de los rendimientos en los TDI

Según hemos indicado anteriormente (§1), la estructura de los TDI basados en el MC OCDE contiene una regla general referida a los beneficios empresariales (rentas activas) y una especial para las rentas pasivas (regalías, dividendos, intereses) y otros rendimientos (*e.g.* artistas)⁴¹. La clasificación de las rentas en activas y pasivas determina la importancia de diferenciar entre la realización de una actividad (independientemente de que ésta se efectúe a través de un contrato de obra o de prestación de servicios, asistencia técnica, etc.) y el uso de un activo intangible. Esta clasificación determina el

⁴⁰A diferencia de la posición expresada en el Informe sobre la tributación del leasing de equipos industriales, comerciales y científicos. El informe consta en ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (1985), Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs: Trends in International Taxation, editado por OECD, París.

⁴¹ Algunas definiciones de rentas activas y pasivas pueden encontrarse en ROHATGI, Roy (2002), Basic International Taxation, editado por Kluwer Law International, Londres, pág. 609.

contexto de aplicación de los TDI. Sin embargo, no suele ser objeto de análisis en la aplicación de los TDI. A continuación procedemos a definir tal *contexto*.

En la estructura básica de los TDI, la actividad económica soporta el artículo sobre beneficios empresariales y la atribución de estas rentas al país de residencia del beneficiario. Sólo en la medida en que dicha actividad se desarrolle en el país de la fuente las rentas se atribuyen a éste último. Según las reglas de distribución de las rentas que se pactan en TDI que siguen el MC OCDE, los rendimientos derivados de la actividad empresarial corresponderán al país de residencia del beneficiario efectivo, a menos que la actividad se ejerza mediante un establecimiento permanente.

Los dos factores que facultan a una tributación en la fuente son el establecimiento permanente y los artículos especiales (en relación con el de beneficios empresariales) que son la excepción a la atribución de las rentas al país de residencia. Los dos son aspectos críticos en las negociaciones de los TDI, ya que tales factores determinan la competencia tributaria en la relación entre los dos países. En otras palabras, esto determina qué país se queda con las rentas. La noción de establecimiento permanente determinará la competencia en el país de la fuente según que la actividad se desarrolle a través de uno de los medios previstos bajo su ámbito. Con las disposiciones sobre rentas pasivas se intentará aliviar la carga que impone la retención en los países de la fuente.

En el Derecho interno la falta de actividad económica del beneficiario de los pagos en el país en el que se usen los bienes no es óbice para que los países establezcan una obligación de retención sobre rentas pasivas (*withholding tax*), que es definitiva en la mayoría de los casos. Las rentas de regalías, dividendos e intereses derivadas por no residentes suelen ser objeto de la imposición directa limitada, con pocas excepciones⁴², con independencia de la capacidad contributiva y del hecho de que su beneficiario sea un no residente. Sin embargo, aunque el país de la fuente justifique la retención de impuestos, las medidas internas para evitar la doble imposición no siempre logran evitarla, especialmente cuando la retención supera el impuesto que se pagaría en el país que concede el crédito⁴³.

Las circunstancias descritas anteriormente son determinantes en la negociación de los TDI. Bajo éstos últimos el problema ha de resolverse bajo una fórmula de atribución de las rentas. La fórmula propuesta por la OCDE es la atribución de las regalías al país de residencia del beneficiario efectivo. Éste modelo de convenio está en

42 Noruega y Holanda, por ejemplo.

43 i.e. cuando la retención es bastante gravosa, que es el caso de las regalías en Colombia. En detalle, véase BUITRAGO DÍAZ, Esperanza (2005) "Tax Incentives and Disincentives to the Transfers of Technology in the Andean Community with focus in Colombia", En: International Bar Association, (versión electrónica), Consultado en mayo de 2006, disponible en <http://www.ibanet.org/images/downloads/Tax05Miami%20-%20Esperanza%20Buitrago%20Díaz%20-%20Paper.pdf>

consecuencia con la idea de atribución al país en el cual se desarrolla una actividad. En la medida en que el mero uso del bien no implicaría una actividad por parte del no residente en el país del que provienen los pagos y la actividad/inversión para el desarrollo del intangible se desarrolla en el país de la residencia se considera que las rentas corresponden al país de residencia.

Aunque el MC OCDE atribuye las rentas de regalías exclusivamente al país de residencia del beneficiario efectivo, en la práctica no es infrecuente que los TDI faculten al país de la fuente a ejercer una imposición limitada según los términos pactados en los TDI (de forma similar a la propuesta del MC ONU). Esto es así en la medida en que, por razones diversas, los países en desarrollo son reacios a renunciar a tales rentas⁴⁴ y la mejor fórmula parece ser una distribución de las mismas⁴⁵. En estos casos los países en desarrollo suelen considerar más que la problemática de la actividad (subyacente en el MC OCDE), la de la explotación económica (uso) de bienes dentro de su territorio.

El MC OCDE ha sido diseñado por y para los países desarrollados. Este MC refleja bien sus intenciones, pero no corresponde quizá a las expectativas de los países en desarrollo. En la perspectiva de los países en desarrollo la generación de rentas desde su territorio supone la generación de riqueza y como tal la muestra de una capacidad contributiva. En los TDI sólo el ámbito del establecimiento permanente y de algunas rentas pasivas determinan el margen de beneficio de los países en desarrollo sobre las rentas generadas en las transacciones transfronterizas. Muy posiblemente la falta de un equilibrio en este punto, sumado a las dificultades para distinguir entre rentas activas y pasivas generadas por el uso de intangibles ha llevado a conclusiones como las alcanzadas por el Tribunal de Nueva Delhi (véase §2d).

El conflicto actividad vs. explotación de bienes dentro de un territorio no ha sido solventado del todo por el MC OCDE. En los últimos cuarenta años la OCDE no ha introducido modificaciones sustanciales a la definición de regalías sino que se ha dedicado a ampliar por vía del análisis de casos los comentarios sobre la materia. La jurisprudencia analizada evidencia los problemas de fondo que existen sobre el tema y el desacuerdo reinante. Así las cosas, frente a la estructura prevista por los artículos 7 y 12 del MC OCDE la existencia de regalías o su atribución al país de la fuente cobra importancia. En este último evento, de concluirse que los pagos corresponden al uso de alguno(s) de los bienes, derechos o propiedad comprendidos bajo el ámbito

⁴⁴ Especialmente en las negociaciones de los MC y TDI, tal como se ha evidenciado desde la redacción del Modelo de TDI de México de 1943 y del Modelo de Londres de 1946 bajo el auspicio de la Sociedad de Naciones. En la doctrina, véase MORGENTHALER, GERD (1992). *Die Lizenzgebühren in System des internationalen Einkommensteuerrechts*, editado por C.F. Müller Juristischer Verlag GMBH, Heidelberg, 1992.

⁴⁵ Más que la exclusiva atribución al país de la fuente o al de la residencia, al menos en los TDI entre países desarrollados y en desarrollo.

de las regalías los países de la fuente podrían tener derecho sobre parte de dichas rentas, pero no en el caso contrario.

El conflicto de las reglas de distribución y de la noción de actividad económica subyacente a la misma permiten comprender mejor la incidencia de las decisiones analizadas sobre las telecomunicaciones y el uso de transpondedores. Al mismo tiempo, nos obliga a concluir la necesidad de precisar el ámbito de aplicación del artículo de regalías, no por referencia a una enunciación de bienes o derechos sino a su naturaleza, *i.e.* rentas pasivas. En efecto, mientras el conflicto obtiene solución, es necesario determinar, por vía de interpretación, que camino seguir. En la medida en que el MC ONU no modifica la estructura del MC OCDE y que la razón que subyace a este último es esa distinción rentas activas-pasivas, que sustenta la atribución de las rentas, a continuación presentamos nuestra visión de los casos analizados bajo esta idea.

c. Las telecomunicaciones: el caso concreto

No cabe la menor duda de que las telecomunicaciones implican una actividad (prestación de servicios o contrato de obra) dentro de un territorio. Sin embargo, tal actividad no necesariamente se realiza a través de un establecimiento permanente en otro Estado. En los TDI dicha circunstancia tiene como consecuencia que las rentas derivadas de la actividad de telecomunicación/radiodifusión se consideren beneficios empresariales y como tales correspondan al país de residencia de quien desarrolla la actividad, tal como fue sostenido por el BFH alemán.

En la perspectiva de los TDI las rentas que se derivan de la actividad de radiodifusión se asignarán al Estado de residencia de la empresa que desarrolla tal objeto, salvo que su actividad económica se desarrolle a través de un establecimiento permanente. En los términos en que los TDI definen los establecimientos permanentes⁴⁶ uno difícilmente podría afirmar que un satélite constituye uno. De hecho, los satélites se encuentran en el espacio exterior y no dentro del territorio de un país. Sin embargo, esto no excluye que un organismo de radiodifusión desarrolle sus actividades en el otro país a través de una sucursal, oficina, fábrica, talleres, etc., de suerte que es necesario verificar si los rendimientos se obtienen a través de un establecimiento permanente o no. Los rendimientos atribuibles al establecimiento corresponderán al país del cual es residente.

Queda por discutir, sin embargo, dos aspectos: en primer lugar, si el uso del transpondedor implica el uso de un equipo o de un “proceso” en los términos del artículo de regalías de los TDI y, en segundo lugar, si se trata del uso de un derecho de autor.

⁴⁶ Que en términos generales requiere la presencia física. En este sentido véase la definición de establecimiento permanente del artículo 5 MC OCDE y MC ONU.

1. El uso de un transpondedor en un satélite posee algunas características especiales. Por una parte, el bien no se usa físicamente dentro del territorio de un país sino en el espacio exterior. Por otra parte, tal uso puede estar: 1) orientado a la manipulación de la capacidad del transpondedor, en cuyo caso creemos que las rentas que obtenga el titular de un tercero corresponden a rentas pasivas (uso de equipos), salvo que se produzca la enajenación⁴⁷; 2) orientado a la transmisión, emisión y recepción de las respectivas señales sin gozar de derechos de exclusividad sobre el transpondedor, caso en el cual el pago coincidiría más con el desarrollo de la actividad de telecomunicación/radiodifusión del no residente en el país en que se reciben las señales, valiéndose de un medio específico. Esta última circunstancia permitiría sugerir la división entre las contraprestaciones (servicios y uso de un bien mueble).
2. La transmisión de señales no implica necesariamente el uso de un derecho de autor, no en el sentido en que este se entiende en los países de tradición germano-francesa⁴⁸. Sin embargo, caben dos posibilidades, que exista un derecho conexo del organismo de radiodifusión cuyo uso se autoriza a un tercero y/o que el objeto de la transmisión goce de la protección del derecho de autor. En ambos casos se tratará de derechos de exclusividad, pero las consecuencias serán distintas según los derechos que adquiera quien recibe la señal. Si éste tiene derecho a la explotación activa (uso) del derecho de autor de la obra objeto de transmisión, o de la emisión (derecho conexo en países de tradición germano-francesa) muy posiblemente se estará ante un caso de rentas pasivas. En caso contrario muy posiblemente se tratará de beneficios empresariales⁴⁹.

Lo dicho anteriormente significa que los organismos de radiodifusión eventualmente pueden obtener rentas pasivas según el uso que den a los derechos de los cuales son titulares, *e.g.* derechos conexos u otros bienes. Así las cosas, la cuestión más importante radica en determinar tanto los derechos de los que son titulares y que son objeto de comercio, como la función económica que cumple el bien en la generación de rentas y el grado de actividad en el país del *licenciatarario*. Esta visión correspondería a la estructura sobre la que se basa el MC OCDE y determinaría el contexto de aplicación del artículo de regalías.

Bajo el MC OCDE esta cuestión ha quedado demasiado reducida pues la definición de regalías se limita a la enunciación de unos derechos de propiedad intelectual

47 A consecuencia de lo cual los pagos se tendrán como ganancias de capital bajo los TDI.

48 Definido en términos generales como una producción intelectual, original, susceptible de ser reproducida.

49 En este caso, la posición de la OCDE podría ser similar a la de los productos digitales, *i.e.* que solo existe un uso del derecho de autor cuando quien recibe la señal tiene derecho a la explotación del derecho de autor mismo, más que a la mera recepción de los programas. OECD, *supra* note 2, comentario 14 al artículo 12(2).

e industrial, excluyendo incluso los pagos por el uso de equipos industriales, comerciales y científicos. Esta circunstancia determina el problema hermenéutico, que a su vez queda más a la interpretación de los términos conforme al Derecho interno de uno de los contratantes, ignorando casi por completo el contexto de las disposiciones, en contravención de lo previsto por las reglas de interpretación de los TDI mismos: la primacía del contexto⁵⁰. El contexto requiere ir más allá de la mera aplicación de las definiciones internas. Esto significa que determinar si un bien es un equipo, un proceso, un derecho de autor, etc., es insuficiente para calificar las rentas y por ello una aproximación que sólo se base en el Derecho privado puede llevar a conclusiones equivocadas.

Conclusiones

Este escrito trata de la calificación de las rentas derivadas de la telecomunicación satelital en los tratados para evitar la doble imposición sobre la renta. En particular son objeto de discusión la calificación de los ingresos derivados de la transmisión de señales y el uso de transpondedores. La problemática se centra en determinar si tales rentas constituyen beneficios empresariales o regalías. Las soluciones varían dependiendo del texto de los tratados y de las fuentes y modo de interpretación de los mismos.

Aunque una aproximación según del Derecho privado dota de alguna claridad en torno al objeto de los contratos que involucran el uso de transpondedores, tal análisis puede ser muy limitado en la calificación de los rendimientos. Una aproximación autónoma que se base en el contexto de los TDI, conforme a la estructura propuesta por la OCDE, arroja algunos resultados que son más consistentes con la realidad económica subyacente.

Esta escrito demuestra que la diferenciación estricta entre rentas activas y pasivas es el criterio distintivo en la aplicación de los artículos sobre beneficios empresariales y regalías y se deduce de la estructura misma de los TDI que se basan en el MC OCDE, determinando el *contexto* de aplicación e interpretación. Sin embargo, aunque la distinción entre rentas activas y pasivas es por todos conocida, los TDI no han alcanzado el grado de madurez que permita superar los problemas de delimitación e interpretación que se advierten en las decisiones relativas a la telecomunicación vía satélite.

Sólo cuando los activos que permiten el desarrollo de la actividad de telecomunicación/radiodifusión generan rentas sin una actividad/control del titular (beneficia-

⁵⁰ Las reglas de interpretación de los TDI son las contenidas por los TDI y la CVT. En los términos del artículo 3(2) de los TDI que siguen el MC OCDE corresponde definir esos términos según el derecho (tributario) interno del Estado que aplica el TDI, a menos que el contexto requiera otra cosa.

rio efectivo de los pagos) podría decirse que se está ante un caso de rentas pasivas (e.g. regalías). El MC OCDE no encauza totalmente la problemática y restringe injustificadamente su ámbito a un número de derechos de propiedad intelectual e industrial. En parte esto es consecuencia de la falta de una clara delimitación de los rendimientos y de una apropiada expresión de la razón que subyace a los mismos, *i.e.* de la falta de precisión en la distinción entre rentas pasivas y el ejercicio de una actividad empresarial dentro de un país.

El conflicto actividad económica - presencia física en un determinado territorio vs. explotación de bienes sin necesidad de una presencia física está bien representado en el caso de la telecomunicación satelital. La problemática desborda los aspectos meramente contractuales y se centra en un conflicto que confronta a los países desarrollados y los países en desarrollo en torno a los rendimientos generados. En el estado actual de la cuestión el país de la fuente tiene pocas opciones. Así, la atribución de las rentas corresponderá al país en el que se desarrolla o desde el cual se desarrolla una actividad económica. Otro efecto del neoliberalismo del cual aún no somos del todo conscientes en el mundo en desarrollo.

