

Néstor Carmona Fernández*

LA FISCALIDAD DE LOS CÁNONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

La tributación de las rentas denominadas fiscalmente cánones obtenidas por no residentes en España —que constituye un área de su fiscalidad altamente conflictiva— se analiza con base tanto en las normas domésticas (la Ley del IRNR) como bilaterales (los Convenios sobre doble imposición), destacando aquellos casos que presentan especiales dificultades de calificación o singularidades de imposición: contratos complejos de transferencia de tecnología, prestaciones de asistencia técnica, cesiones de know how, acuerdos de investigación y desarrollo, o transacciones sobre programas de ordenador y productos digitales.

Palabras clave: política fiscal, imposición directa, convenios de doble imposición, fiscalidad internacional, IRNR, España.

Clasificación JEL: H87, K34.

1. Introducción

Una correcta lectura de la fiscalidad de las rentas conocidas como «cánones» satisfechas a contribuyentes no residentes requiere destacar en primer término tanto su relevancia en volumen monetario (España sigue siendo un país manifiestamente deudor en transacciones del entorno tecnológico) como el alto grado de complejidad y de conflictividad que su calificación merece en muchos casos y muy en especial cuando se trata de prestaciones complejas dentro de las cuales conviven rentas gravables en el país de origen (cánones) y no gravables (retribuciones de servicios) mediando, como es usual, un tratado fiscal.

También con carácter previo se requiere asumir que la filosofía de las autoridades fiscales españolas en la materia mantiene un perfil acusadamente «defensivo», de suerte que España sigue reservándose celosamente, al menos hasta la fecha, competencias de gravamen en la fuente sobre dichas rentas, tanto en el marco de los tratados bilaterales como en el propio del Derecho comunitario derivado. Y asimismo, como cuestión previa, se debe tener presente que las notas que siguen partirán de un examen somero de las pautas domésticas sobre la materia, así como de las condiciones de tributación efectiva de los cánones (extremo que en principio no es, como se verá, especialmente complejo), para a continuación analizar con mirada más detenida los componentes de la noción convenida o bilateral de estas rentas, lo que constituye sin duda el territorio más problemático y de mayor interés teórico y práctico.

* Oficina Nacional de Inspección. AEAT.

2. La noción de cánones en la normativa doméstica

A pesar de que la Ley 41/1998, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (LIRNR) alude en diversas ocasiones al término «cánones» —incluso citándolos expresamente como una de las categorías de rentas sometidas a tributación—, éstos en modo alguno se definen hasta que su artículo 12 —que se corresponde con el artículo 13 del vigente Texto Refundido de la LIRNR (TRLIRNR) aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004— es reescrito por la Ley 46/2002.

De esta suerte, desde 2003 la norma incorpora una definición precisa y amplia de las rentas denominadas cánones, cuyo posible carácter empresarial no desvirtúa su naturaleza particular a efectos del IRNR (el mismo artículo que los define, dicta en su epígrafe 1.b) un principio de singularidad, en cuya virtud la categoría general constituida por las rentas derivadas de actividades económicas decae ante el reconocimiento de cualesquiera rentas «especiales» en restantes epígrafes del precepto).

A tenor del artículo 13.1.f).3.º TRLIRNR, «tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

- Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas.
- Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.
- Derechos sobre programas informáticos.
- Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.
- Equipos industriales, comerciales y científicos.
- Cualquier derecho similar a los anteriores.
- Equipos industriales, comerciales y científicos (epígrafe incorporado por la Ley 62/2003).

Añadiéndose que «en particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el Real Decreto Legislativo 1/1996, que aprueba el Texto Refundido de

la Ley de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986 de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas».

Como se verá de inmediato, el influjo del Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE (MCDI) es patente en la redacción de la LIRNR, de modo que las coordenadas explicativas que más adelante se expongan con base en el MCDI, valen también aquí a efectos de la normativa unilateral (que sólo se distancia de modo expreso de aquel Modelo en el hecho de inventariar tanto los derechos de imagen y similares como al mencionar un epígrafe expansivo —«cualquier otro derecho similar a los anteriores»— de los contornos definitorios de la noción de canon).

3. Reglas de imposición de los cánones

Cánones sujetos al IRNR

Sea porque la normativa bilateral —el artículo correspondiente de un CDI— otorgue la facultad de someter a imposición los «cánones» de fuente española, sea porque no concurra un CDI entre España y el Estado de residencia del perceptor de la renta, se hace imperativo examinar en qué casos y bajo qué coordenadas se ejerce dicha potestad tributaria.

El TRLIRNR —artículo 13.1.f).3.º— ordena que los cánones satisfechos (el término «satisfechos» —o «pagados» que es el usado en los CDI— debe entenderse en un sentido elástico, de modo que la expresión «pagar» se considera equivalente a «poner los fondos a disposición del acreedor en la forma prevista en el contrato o en los usos») por personas o entidades residentes en España o por establecimientos permanentes situados en territorio español, se hallan sujetos a tributación sin necesidad del concurso de ninguna otra circunstancia (aunque también es cierto que la norma doméstica contempla como nexo complementario de sujeción el referido a los cánones que retribuyan prestaciones utilizadas en territorio español).

Un caso singular viene representado por las rentas derivadas de prestaciones de asistencia técnica (la nor-

ma doméstica no las configura como cánones pero en ciertos CDI sí aparecen como rentas de tal naturaleza) en cuyo caso el criterio de sujeción será otro: el lugar de realización o utilización de la prestación que habrá de ser territorio español —art. 13.1.b).2.º TRLIRNR.

Téngase presente también que el TRLIRNR (art. 14.1.g)) ordena —debido al pago desde España— una limitación al ámbito de sujeción general descrito: se prevé la exoneración de las rentas derivadas del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores, buques y aeronaves a casco desnudo (cuando se cede la posesión del buque o aeronave sin armar, equipar y aparejar) utilizados en navegación internacional marítima o aérea.

Puede ocurrir también, excepcionalmente, que sea el propio CDI —si concurre su aplicación— quien, contrariando la regla general, disponga la no tributación de los cánones en el Estado de la fuente, de modo que exclusivamente tributen en el Estado de residencia del perceptor (sea con carácter general, como acontece en determinados tratados —los suscritos con Hungría o Bulgaria—; sea en relación con determinadas modalidades de cánones —normalmente, los derivados de derechos de autor sobre obras literarias o artísticas—).

Reglas de tributación

Los cánones obtenidos por no residentes sin establecimiento permanente siguen las reglas generales de imposición propias de dicha modalidad de sujeción, en los términos previstos por el TRLIRNR, de modo que cada renta devengada tributa aisladamente y la base imponible viene constituida por el importe bruto del canon obtenido —sin aplicación de reducciones— (cuando se trate de rentas derivadas de prestaciones de asistencia técnica las normas domésticas prevén la deducción de ciertos gastos —art. 24.2 TRLIRNR—).

El tipo impositivo, en principio, es el general: 25 por 100, aunque se verá techado por los tipos impositivos máximos previstos en los CDI, si éstos resultan aplicables (ver anexo). La cuota del IRNR, que será objeto, en

una mayoría de casos, de retención por parte del pagador de las rentas (artículo 31 TRLIRNR), no cuenta con minoraciones a no ser la deducción por donativos prevista en la normativa del IRPF.

Un caso singular viene representado por los cánones satisfechos entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros de la Unión Europea (UE). A tenor de la Directiva 2003/49/CE se pretende liberar de impuestos —no fijar un tipo límite— en el Estado de la fuente a dichas rentas intergrupo, siempre que el beneficiario efectivo de las mismas sea una sociedad vinculada residente en otro Estado de la UE o un establecimiento permanente (entendido como «centro de actividades fijo») situado en otro Estado comunitario perteneciente a una sociedad también residente en un Estado de la UE. Sin embargo, el Estado español se distancia de los predicados de exención previstos en dicha Directiva, disponiendo de un plazo transitorio de seis años, a partir de julio de 2005, para gravar los cánones con destino comunitario entre dichas entidades «vinculadas», con el tipo límite del 10 por 100 (o, en su caso, el menor que proceda cuando el convenio fiscal aplicable establezca una alícuota más reducida).

Las reglas de reparto de potestades de imposición según los tratados fiscales

Como ya se ha anticipado, las normas bilaterales son decisivas en punto al reparto de potestades de imposición y a la posibilidad de que el Estado de la fuente de los cánones sea competente para su gravamen. Este, en fin, discurrirá según las pautas de las normas domésticas antes expuestas, si bien con los límites y respetando las singularidades que sobre el ejercicio de dicha facultad de imposición prevean los CDI.

El MCDI —a diferencia del Modelo de las Naciones Unidas— es partidario de que las rentas derivadas de capital mobiliario calificadas como cánones sean gravadas en el Estado de ubicación del perceptor y no en el de la fuente. El criterio-modelo de reparto de soberanías opta por entender que los cánones «sólo pueden some-

terse a imposición» en el Estado de residencia del beneficiario efectivo de tales rentas. Como es patente, la doctrina OCDE se alinea a favor de los países exportadores de tecnología (el Modelo de EE UU se encuentra en similar sintonía).

Sin embargo, el Estado español tradicionalmente ha formulado una específica reserva de soberanía fiscal en esta materia imponible. Contrariando la propuesta general sugerida en el MCDI, que se inclina por no sujetar los cánones —e incluso por excluir de su concepto la cesión de bienes de equipo— en el Estado de la fuente, las autoridades fiscales españolas tienen formulada una reserva expresa al texto del Modelo y a sus Comentarios, con objeto de ejercer la competencia para gravar —limitadamente— los cánones de fuente española (en similar línea figuran otros Estados que preservan mediante reservas su potestad local de imposición: Grecia, Canadá, Australia, Corea, Japón, México, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, la República Eslovaca y Turquía).

El celo o susceptibilidad del Estado español en este campo provoca que además de la reserva de carácter general, se haga una observación trascendental en materia de programas de ordenador y comercio electrónico, y se reserve el derecho a gravar en la fuente, como cánones, las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos o informaciones considerados generadores de cánones, así como que se afirme el derecho a continuar adhiriéndose, en sus convenios, a una definición de cánones que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores (lo que en una mayoría de casos ha venido ocurriendo hasta la fecha).

Por consiguiente, como regla general, las rentas catalogadas como cánones obtenidas por un no residente en España se verán afectadas por una potestad fiscal compartida entre el Estado de la fuente y el de residencia del perceptor (la doble imposición internacional consiguiente será evitada o atenuada en ese país extranjero, aplicando las fórmulas previstas en el CDI, de manera que el sujeto pasivo de ordinario com-

pense o recupere el coste fiscal que tuvo que asumir en España).

De este modo, se dará una imposición a un tipo impositivo limitado en España, en los términos previstos en cada CDI (dicha alícuota será siempre inferior al tipo general doméstico del 25 por 100). Aunque suelen oscilar dichos tipos límite entre un 5 y un 10 por 100, ciertos CDI contemplan la exención en la fuente para todos o para ciertas modalidades de cánones: la exoneración general de gravamen en el Estado de la fuente se da en los CDI con Bulgaria o Hungría y la exoneración de tributación para las rentas derivadas de la cesión de determinados bienes de equipo —contenedores, buques y aeronaves utilizados en navegación internacional en otros muchos así como en el caso de ciertos derechos de autor—. Por otra parte, será frecuente el establecimiento de los tipos más reducidos respecto de las rentas derivadas de derechos de autor sobre obras literarias o artísticas como ocurre en los CDI con Ecuador, Argentina, México, EE UU, Tailandia, etcétera.

Resulta esencial también tener presente la rotunda doctrina de la OCDE según la cual cuando confluyan cánones y prestaciones de servicios en un mismo contrato y con una contraprestación global, dada la diferente tributación de unos y otros, se debe separar la parte de contraprestación correspondiente a cada uno, en punto a su correcta calificación fiscal.

Los CDI incorporan otras reglas singulares relativas a la potestad de imposición y a su efectiva aplicación que deben ser ponderadas.

Una de ellas es la relativa al caso en que el beneficiario de los cánones —residente en uno de los Estados que conciertan el CDI— ejerce su actividad empresarial en el otro Estado mediante un establecimiento permanente (EP) y los elementos patrimoniales generadores de los cánones se hallan vinculados a dicho establecimiento. En tal hipótesis, las rentas pueden gravarse en el Estado en que radica el EP —formando parte de su beneficio y base imponible—, sin que les afecte la exención (o, en su caso, el régimen de tributación limitada) en el Estado de la fuente.

Otra disposición singular es aquella que regula los pagos entre personas vinculadas —al margen, aunque enlazada con la norma general contenida en el artículo 9 MCDI—, de modo que cuando se dé dicha relación especial (como ocurre con la norma sobre «empresas asociadas») y «el importe de los cánones pagados, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones del precepto relativo a los cánones no se aplican más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante y teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio». Por tanto, dichos excesos de renta satisfecha no se podrán beneficiar de las previsiones del artículo 12, y su tratamiento fiscal dependerá, en principio, de la calificación —dividendos a menudo— que merezca a la luz de otras disposiciones del tratado.

Y debe ponderarse también una regla de notable trascendencia, aunque de aplicación práctica compleja, como es la relativa al denominado «beneficiario efectivo». Una mayoría de los tratados fiscales suscritos por España desde 1977 establecen que las reglas contenidas en el artículo 12 se apliquen sólo si el perceptor del canon es el «beneficiario efectivo» de las rentas. Se pretende con ello evitar que disfruten de las ventajas de la normativa bilateral ciertos residentes fiscales en sus respectivos países, que aparecen como meros instrumentos en una determinada remesa de pagos. La norma, así, persigue evitar la utilización de sujetos interpuestos en la percepción de tales rentas.

La cláusula relativa al «beneficiario efectivo» se introdujo en el Modelo de Convenio de 1977 como una norma antiabuso específica, al menos en apariencia (aunque en la versión del MCDI de 2003 se otorga a la repetida cláusula del beneficiario efectivo un alcance «aclaratorio» en relación a la expresión «pagado a un residente» de modo que, aun no constando expresamente en un tratado, parece que debiera presumirse su aplicación).

Adicionalmente debe observarse que en el propio artículo 12 —o en el protocolo del tratado de que se trate— cabe que se contengan normas específicas antielusión fiscal (lo que se da en multitud de CDI con Reino Unido, México, Irlanda, Grecia, Rusia, Eslovenia, Islandia, Bélgica, Portugal, etcétera), en cuya virtud no se aplique la exención o el tipo reducido previsto en la norma bilateral a consecuencia de la ausencia de motivos económicos válidos, o debido a la mala fe, artificialidad o carácter interpuesto de la entidad perceptora de la renta. En similar línea restrictiva, algunos CDI regulan cláusulas de sujeción a impuesto («imposición efectiva» en sede del perceptor) para que el precepto resulte aplicable (es el caso de los CDI entre España, por un lado, y Canadá, Polonia y Túnez, por otro).

4. La noción de cánones en los Convenios sobre doble imposición

El artículo 12 del MCDI, en que se inspiran, con leves variantes, los diferentes tratados suscritos por el Estado español, muestra una precisa definición de lo que entienden por «cánones», considerando como tales los siguientes rendimientos:

— Los procedentes de la cesión de derechos de propiedad intelectual e industrial (derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidos programas de ordenador y películas cinematográficas, así como patentes, marcas, dibujos, modelos, etcétera).

— Los procedentes de la cesión de «procedimientos secretos», fórmulas o «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

Fuera del marco de la norma modelo vigente debe hacerse notar que los CDI suscritos por España en una mayoría de casos incorporan también los rendimientos derivados de la cesión o arrendamiento de bienes de equipo (industrial, comercial o científico) y esto ya sólo ciertos tratados, los derivados de prestaciones de asistencia técnica.

Resulta de especial relevancia resaltar que los CDI no excluyen (tampoco lo hace la LIRNR) de la calificación de cánones, y de las reglas de reparto de soberanía fiscal prevista para este género de rentas, aquellos rendimientos que se obtengan en el desarrollo de una actividad empresarial.

En el marco de la fiscalidad internacional el término «cánones» o «regalías», se asocia inevitablemente con las transferencias económicas ligadas a la tecnología —patentes, modelos, *know how*, etcétera—, aunque no se agote ni mucho menos en ese entorno. Los pagos por cesión de derechos de autor —los cánones «culturales»— son un ejemplo de otra variante de dichas rentas, que pueden tener lugar en un escenario empresarial o fuera de él.

Cualquier aproximación a la noción de las rentas que los CDI llaman «cánones» exige, en primer término, tener presentes las reglas interpretativas generales propias del Derecho Internacional asentadas en el Convenio de Viena —que proclaman una lectura contextual, finalista, literal y «de buena fe»—, si bien el propio mandato interpretativo interno de los CDI —artículo 3— toma un singular protagonismo y, como regla primordial, ordena que cualquier expresión no definida en el propio tratado, «a menos que el texto exija una interpretación diferente», tendrá el significado que se le atribuya por la legislación de cada Estado contratante —el Estado de la fuente de las rentas— relativa a los impuestos objeto del Convenio.

Pero el elemento doctrinal e interpretativo más valioso —del que los tribunales también se hacen constante eco— viene constituido por los Comentarios elaborados por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, con relación al MCDI (CMC).

Naturaleza de la operación generadora de cánones

El término «cánones» se aplica a las sumas pagadas por el uso o la concesión de uso de los bienes, derechos o intangibles antes citados. Dentro de la noción de «uso o concesión de uso» se comprenden tanto los pagos

realizados en ejecución de un contrato de cesión de derechos de autor, patentes, etcétera, como «las sumas que una persona resulte obligada a pagar por la falsificación o uso abusivo» de los mismos (incluso en ciertos tratados se contemplan los pagos por «la renuncia al uso» de aquéllos). En suma, la operación —el acto o contrato— que genere cánones debe provocar la traslación del uso de un bien o derecho. Y así, no se generan cánones si se produce una venta u otra modalidad traslativa del dominio similar del bien o del derecho en cuestión. En tal caso, como regla general, se está en presencia no de un canon, sino de una renta empresarial o de una ganancia de capital o incremento de patrimonio, de ordinario no susceptible de gravamen en el Estado de la fuente en el marco de un CDI (aunque algunos países de la OCDE se reservan la posibilidad de calificar como cánones las rentas derivadas de transmisiones plenas de derechos de la naturaleza descrita). Precisamente para dificultar el uso de fórmulas artificiales de cesión o transmisión de un bien o derecho, en muchos casos con la intención manifiesta de huir de la fiscalidad de los cánones, para caer en la más ventajosa de las plusvalías, ciertos CDI suscritos por el Estado español (así los firmados con EE UU, Japón, México, Noruega, Turquía o Suecia) establecen normas cautelares *ad hoc*.

Objeto de las operaciones de cesión de uso

La transacción relativa al uso habrá de tener como objeto, de ordinario, alguna de las siguientes categorías de bienes o derechos: derechos de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas, incluidas las películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, equipos industriales, comerciales o científicos, o «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas» (la cesión de otros bienes muebles o derechos distintos a los descritos, que caerían bajo la cobertura de otros preceptos del CDI, de ordinario el artículo 7 —rentas empresariales— o el 21 —otras rentas—).

Equipos industriales, comerciales o científicos

Aunque la vigente versión del MCDI entiende que las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos deben acampar dentro de las disposiciones referentes a la imposición de los beneficios de las empresas y de las actividades profesionales (en esencia en el artículo 7), la definición del término «cánones» contenida tanto en el Proyecto del Convenio de 1963 como en el Modelo de Convenio de 1977 sí comprendía los pagos «por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico» (bajo cuya inspiración nacieron multitud de tratados hoy en vigor) y, lo que es más importante, varios países, España entre ellos, todavía hoy se reservan el derecho a continuar adhiriéndose, en sus convenios, a una definición de cánones que incluya las rentas procedentes del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores.

Así pues, en los CDI suscritos por España lo usual será que tales rendimientos sean calificados como cánones y gravados en consecuencia.

Derechos registrados: propiedad intelectual e industrial

El tenor del artículo 12 hace mención de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (en algunos casos, expresamente se alude a programas de ordenador, noticias, imágenes...), películas cinematográficas, planos, gráficos, dibujos, marcas, nombres comerciales, patentes, modelos (de utilidad), etcétera, entre los bienes generadores de cánones.

Aquí deben comprenderse, por tanto, los derechos de propiedad industrial, principalmente integrados en las normas sobre las patentes (Ley 11/1986 y Ley 10/2002) y las marcas (Ley 17/2001), así como los derechos amparados por la Ley de Propiedad Intelectual (Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1996), esto es: «todas las creaciones originales, literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o

soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro» —desde libros, obras cinematográficas y cualesquiera obras audiovisuales, hasta proyectos, planos, maquetas y diseños de obras arquitectónicas y de ingeniería, obras fotográficas y programas de ordenador—.

Corresponde al autor el ejercicio exclusivo de los derechos de explotación de su obra en cualquier forma y, en particular, los derechos de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, cuya cesión derivará en la obtención de cánones.

Cierta doctrina administrativa y jurisdiccional arroja reflexiones como éstas: la cesión de derechos de teledifusión sólo origina cánones si la titularidad de la obra audiovisual pertenece al no residente que realiza la aportación creativa o intelectual (Sentencias de la Audiencia Nacional 9 de diciembre de 1999 y 17 de febrero de 1999); no se considera que las rentas pertenecen al artículo 12 cuando derivan de servicios de traducción, si se trata de traducciones técnicas, y no se genera derecho de autor o cuando éste se transmite plenamente; en cambio, si se cede el uso de éste se originan cánones (CCDGT 24 de marzo de 1997, 29 de junio de 2001 y 20 de mayo de 2002); la «difusión pública» de partituras musicales o la comunicación pública de obras de arte cedidas a una galería, pueden generar cánones (CCDGT de 4 y 13 de noviembre de 2003).

Con relación a la calificación fiscal de los denominados «derechos de imagen» (en la redacción usual del artículo 12 no se contempla explícitamente esta categoría de derechos como generadores de «cánones»), la doctrina de la DGT —tímidamente en la Contestación a consulta (CDGT) de 3 de junio de 1998 y rotundamente en un Informe de 12 de junio de 2001 (y este criterio se inserta en la LIRNR desde 2003)— opta por considerar las rentas obtenidas en ese marco como cánones. Y semejante interpretación se basa en una interpretación elástica de la noción de canon fundada en la afinidad existente entre el derecho de imagen y el derecho de autor (la imagen se cede para su explotación comercial, lo que se va a traducir en la incorporación de la misma

en todo tipo de soportes, sean camisetas, libros, objetos comerciales, imágenes televisivas, etcétera, todos ellos generadores de derechos de autor).

Conocimientos no divulgados: know-how

Cuando en el marco del artículo 12 se alude a la cesión del uso de «fórmulas y procedimientos secretos» o de «informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales y científicas», se hace referencia a los conocimientos y técnicas operativas empresariales carentes de protección registral, productivos y confidenciales. La doctrina de la OCDE —los CMC— menciona «el conjunto no divulgado de informaciones técnicas, patentables o no, que son necesarias para la reproducción industrial, directamente y en las mismas condiciones, de un producto o de un procedimiento», sin que el cedente deba intervenir en el uso que el cesionario haga de las técnicas o conocimientos suministrados y sin que garantice su resultado.

Resulta crucial distinguir las cesiones de *know how* de aquellas otras prestaciones activas o de servicios, basadas en los conocimientos usuales de una profesión o actividad. Las retribuciones obtenidas en estos casos, no constituyen cánones (salvo que excepcionalmente el CDI así lo postule) y su caso más representativo en el entorno tecnológico es el de las prestaciones de asistencia técnica.

El *know-how* constituye un elemento inmaterial —fórmulas, procedimientos, etcétera—, secreto y no patentado —aunque pudiera ser patentable— que es objeto de cesión, pero su diferenciación a efectos prácticos de los derechos registrables y las prestaciones de servicios conexos con tales cesiones de intangibles no siempre es pacífica, debido a la usual mixtura de prestaciones asentadas en los contratos de transferencia de tecnología.

La doctrina de la OCDE a tal fin aclara que no deben considerarse como rentas derivadas de prestaciones de *know-how* los pagos por servicios complementarios a una venta, por servicios de garantía, por pura asistencia

técnica, por asesoramiento prestado por un ingeniero, abogado o contable, por asesoramiento suministrado electrónicamente, para comunicaciones electrónicas con técnicos o para el acceso, a través de redes de ordenadores, a bases de datos que suministren información no confidencial.

No obstante, y por lo que se refiere al acceso a bases de datos, la doctrina administrativa ha matizado en varias ocasiones su calificación fiscal, de modo que los pagos efectuados por el acceso a dichas bases o el procesamiento de datos si la entidad usuaria realiza por sí misma aplicaciones específicas utilizando al efecto el equipo, programas o conocimientos reservados cedidos, puede generar cánones (así, CDGT 24 de julio de 1987, 25 de octubre de 1988 y de 16 de abril de 1996); al igual que cabe citar una Resolución del TEAC de 25 de junio de 2004 favorable a la aplicación del artículo 12 del CDI en tales supuestos, con pie en el hecho de que se dé la disposición de determinadas aplicaciones de *software*, el uso del *copyright* anejo a las informaciones cedidas, que en algún caso pudieran tener carácter confidencial, u otras circunstancias tales como la cobertura legal de los derechos relativos a las bases de datos.

En cualquier caso, cuando se den acuerdos contractuales de contenido mixto se aconseja descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda (salvo que una de las prestaciones convenidas constituya, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tengan más que un carácter accesorio y desdeñable).

Nótese también que la doctrina jurisdiccional en la materia (el Tribunal Supremo en sentencias de 7 y 8 de abril, 6 de junio de 2000 y 19 de diciembre de 2002) rechaza la validez a efectos fiscales de una transmisión «plena» de tales derechos o conocimientos: no cabe la transmisión de la propiedad, «cuando no se puede garantizar la posesión legal y pacífica de la cosa vendida»

de modo que no habiendo transmisión, no debe haber ganancia patrimonial, sino canon (ciertos autores se muestran, sin embargo, favorables a concebir la transmisión «plena» de intangibles no registrados, como de cualquier otro bien, siempre que en la transacción se acuerden las consiguientes garantías: imposibilidad del transmitente —cedente en lugar de licenciante— de hacer uso del intangible, protección legal para los casos de usos indebidos, etcétera).

Los pagos por asistencia técnica

A juicio de la OCDE, cuando en un CDI se menciona la «asistencia técnica», se hace en la inteligencia de que comprende una amplia variedad de prestaciones de servicios de aplicación de tecnología, dentro de un proceso empresarial (estudio y asesoramiento técnico, ingeniería, proyectos, *training* técnico, etcétera), sin que necesariamente deban venir ligados a procesos industriales, pudiendo, por tanto, producirse en otras áreas —comercial, *marketing*, servicios, etcétera— de la actividad económica, aunque siempre en cierta relación con la tecnología o las «técnicas» susceptibles de engendrar cánones, pero diferenciándose nítidamente de éstos: se trata de prestaciones de servicios, de obligaciones de «hacer», no de una cesión de un bien tangible o intangible, sea registrado o no.

Aunque los CMC consideran, respecto de los pagos por asistencia técnica, la conveniencia de su exclusión del concepto de cánones, el Estado español mantiene una reserva expresa para poder ejercer su soberanía fiscal como Estado de la fuente sobre dichos flujos económicos en cuanto relacionados con bienes o derechos productores de cánones bajo tal epígrafe: Dicha reserva ha tenido reflejo material en ciertos tratados: los CDI con EE UU, Australia, Noruega, Suecia, Italia, Brasil, Argentina, India y Marruecos son un ejemplo.

Por tanto, exceptuando dichos casos en que excepcionalmente las rentas derivadas de asistencia técnica incidirán en el artículo 12, de ordinario las rentas que traen causa en dichas prestaciones habrán de ser con-

sideradas «rentas empresariales» y no tributarán en España cuando sean obtenidas por un no residente beneficiario de un tratado fiscal, a menos que disponga de un EP en nuestro territorio, por medio del cual efectuará la prestación (artículo 7 MCDI).

Debe hacerse notar que la doctrina de los tribunales en esta materia es poco clarificadora, cuando no errática, existiendo un buen número de sentencias que no parecen haber asimilado la doctrina interpretativa de la OCDE en la materia.

Las contribuciones para investigación y desarrollo

Las contribuciones en acuerdos de investigación y desarrollo, de ordinario en el contexto de las transacciones de un grupo empresarial multinacional, representan un escenario altamente relevante en materia de transacciones tecnológicas. Además de los problemas de calificación fiscal que puedan implicar lo cierto es que su principal conflictividad se asienta en aspectos valorativos y de deducibilidad fiscal de tales pagos.

Parece en principio claro y es el juicio de la OCDE que, si las prestaciones realizadas por la entidad no residente a cuyos costes contribuyen los partícipes en el acuerdo consisten en trabajos de investigación —y desarrollo— y no encubren la cesión de una tecnología preexistente, y, por otra parte, la entidad pagadora se encuentra facultada para participar gratuitamente en el futuro de los resultados positivos (las invenciones o las mejoras de tecnologías anteriores) derivados de aquellas investigaciones, se está ante prestaciones de servicios «empresariales» y no ante cánones.

La práctica, sin embargo, registra acuerdos internacionales de reparto de costes de investigación y desarrollo con calificación fiscal conflictiva. Puede ocurrir que se retribuya, junto con los servicios técnicos, la cesión de tecnología preexistente a la fecha en que se inician dichos pactos de contribución a gastos de investigación, que no es objeto de «adquisición» por la entidad contribuyente; y puede que esta entidad no sea en modo alguno titular, ni aun a efectos económicos, sino tan sólo

beneficiaria o usuaria de la tecnología generada. En tal caso, la sombra del canon asoma.

La doctrina administrativa sostiene en esta materia un criterio notablemente estricto: si la tecnología o propiedad intelectual obtenidas como resultado de los trabajos de investigación y desarrollo, constituyen derechos de propiedad de la entidad no residente y no de la entidad residente aportante de las contribuciones, los pagos en cuestión constituyen la contrapartida del derecho a su utilización y deben ser calificados como cánones, aunque dicha contrapartida se haga efectiva de forma anticipada a la utilización de los derechos. Se requiere así que la entidad española sea finalmente «titular plena de los derechos de propiedad industrial y, en su caso, de los derechos de explotación del *know how* que no se lleve a registrar»; si no es así, las cantidades aportadas podrán ser consideradas como cánones» (CDGT 23 de octubre de 1996, 22 de diciembre de 2000, etcétera).

Los CMC, e incluso las Directrices en materia de Precios de Transferencia de la OCDE, siguen un criterio más flexible, sin embargo. Si la entidad aportante efectivamente dispone de una participación económica, aunque jurídicamente no goce de titularidad dominical, en los beneficios derivados de la explotación de la tecnología generada —más allá de las ventajas del uso de la misma (que se hagan realidad en casos tales como la comercialización de la tecnología ante terceros, o la entrada o salida de nuevos partícipes, etcétera) parece lo más razonable entender que dichas rentas no merezcan —o padezcan— la calificación de cánones sino la de rentas empresariales que por la vía del artículo 7 del CDI correspondiente sólo tributen en sede de la entidad preceptora de las rentas.

Software

Merece también atención singular otro sector que plantea dificultades de calificación y cuya relevancia es indiscutible: los pagos por *software*.

Los derechos sobre los programas informáticos constituyen una forma de propiedad intelectual en la práctica

totalidad de los países de la OCDE (aunque también es cierto que su protección registral encuentra sede a veces en el entorno de la legislación de patentes o propiedad industrial).

Los programas informáticos revisten rasgos diversos y son objeto de transacciones muy dispares. Conviene por ello también distinguir los que tengan naturaleza estándar, e incluso sean de oferta masiva, o aquéllos que pueden transferirse como parte integrante del equipo informático o de forma independiente, así como tener en cuenta que pueden ser transferidos por distintos medios, por ejemplo por escrito o electrónicamente, y ser objeto de destinos diversos: desarrollo, explotación, uso personal o empresarial. Es necesario, por tanto y en primer término, diferenciar claramente los derechos de autor sobre el programa y el propio *software* que incorpora una copia o soporte del programa, objeto de dichos derechos.

El MCDI entiende que el carácter de los pagos percibidos en operaciones relativas a transferencias de *software* informático depende de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa; y la OCDE se inclina, en términos generales (salvo que se ceda el derecho a la reproducción, modificar y distribuir o difundir ante el público o, por ejemplo, que se cedan las ideas y principios subyacentes en el programa) porque tales pagos se cataloguen como rentas de actividades empresariales contempladas en el artículo 7, o ganancias de capital contempladas en el artículo 13, antes que cánones. De ese modo, la doctrina de la OCDE postula que no constituirá canon la retribución como contrapartida de la transferencia de la «propiedad plena» de tales derechos, ni incluso cuando se trate de una transmisión «importante aunque parcial» (aunque, como la propia jurisprudencia se ha encargado de confirmar, las transmisiones «parciales» de *software* en las cuales subyacen a menudo cesiones o exclusivas territoriales de uso de un intangible, pueden presentar problemas de calificación). Según la misma doctrina no pertenecen al artículo 12 sino al 7, la mayoría de los su-

puestos de acuerdos de distribución por los que el beneficiario obtiene los derechos de hacer múltiples copias del programa sólo con fines de explotación en su propio negocio, o cuando los derechos de autor adquiridos son sólo los necesarios para permitir al usuario la utilización del programa (es el caso general para las operaciones de adquisición de una copia de programa en que los derechos transferidos son inherentes a la propia naturaleza de los programas informáticos).

En suma, sólo se estará en presencia del artículo 12 cuando el pago se efectúe a cambio del derecho de utilización del programa que «constituiría, en ausencia de esta licencia, una violación de la legislación relativa a los derechos de autor». El factor decisivo, por tanto, será el acceso al derecho de reproducción, modificación o desarrollo y distribución pública del programa: su derecho de explotación, que es privativo del titular del derecho (al margen de aquellos casos, menos frecuentes, en que a consecuencia de la transferencia del *software* se proporciona información sobre las ideas y principios subyacentes al programa, como si fuera una variante de cesión de *know how*).

Sin embargo, la anterior doctrina interpretativa no es seguida por todos los Estados miembros de la OCDE, y entre ellos por el Estado español.

España tiene formulada una «observación» a los Comentarios a cuyo tenor el Estado español no se adhiere a la interpretación de los citados CMC, como tampoco se adhiere a la interpretación que sobre las transacciones de comercio electrónico se contiene en los nuevos comentarios incorporados en la versión del MCDI de 2003.

A juicio de las autoridades fiscales españolas los pagos relativos a programas informáticos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere una parte, y no la totalidad, de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor —*copyright*— sobre un *software* para su explotación comercial como si los mismos corresponden a un *software* adquirido para uso empre-

sarial o profesional del comprador, siempre que, en este último caso, dicho *software* «no sea absolutamente estándar» sino que se encuentre «en alguna medida adaptado para el adquirente». Y ello se traduce en una reserva de imposición de cuantas rentas provengan de aquellas transmisiones de programas de ordenador en que no se transfiera su plena propiedad, así como en aquellos casos en que los pagos efectuados en contraprestación de la utilización de un programa informático, lo sean tanto para su explotación comercial o reproducción, como para la utilización empresarial del receptor, con la sola limitación de los casos en que se trate de programas de ordenador «absolutamente estandarizados» o no adaptados «de algún modo» al usuario.

Por consiguiente, con exclusión de las transmisiones plenas y de las ventas de programas totalmente estandarizados o las cesiones para uso «personal» no empresarial o profesional, las rentas derivadas de tales intangibles se considerarán inscritas en el artículo 12 del Modelo.

No cabe olvidar cierta doctrina jurisdiccional que ha considerado como rentas asimiladas a los cánones por cesión de programas de ordenador las derivadas de la prestación de diversos servicios —mantenimiento de redes, acceso o adaptación de programas, etcétera— complementarios o accesorios a la cesión de los sistemas informáticos. Si bien lo más cabal es que tal conclusión sólo quepa (salvo que la noción de canon del tratado aplicable comprenda de modo excepcional también la de asistencia técnica), si se trata de prestaciones manifiestamente accesorias a la operación principal.

Merece también atención especial la cuestión relativa a la naturaleza de los programas de ordenador en cuanto derecho de propiedad intelectual. Se trata del debate en torno a si las «obras informáticas» deben ser asimiladas, dentro del marco conceptual previsto en los tratados, en la categoría de las «obras científicas» o formando parte de las, de ordinario favorecidas fiscalmente, «obras literarias» (habida cuenta de la existencia de di-

ferentes tipos límite para unas u otras rentas —las segundas más «bonificadas» que las primeras—, e incluso declaradas exentas en ciertos CDI).

Hasta la redacción de la LIRNR a manos de la Ley 46/2002 en el vigente artículo 13, incorporando una delimitación descriptiva de los cánones, se debe reconocer la existencia de una doctrina jurisprudencial (Sentencias del Tribunal Supremo de 28 abril, 9 mayo, 26 junio 2001, etcétera) optando por calificar fiscalmente los programas de ordenador como «obras literarias» (cuyo fundamento escueto —y en cierta medida asombroso— sólo encuentra causa en la naturaleza del programa como «lenguaje» y, principalmente, a la modalidad de protección registral que recibe, «como si» fuera una obra literaria, en virtud de una norma extrafiscal: la Ley 16/1993).

La debilidad argumental de dicha jurisprudencia choca frontalmente con la interpretación teleológica, «auténtica» y contextual de las normas bilaterales concernidas, manifiestamente nada inclinadas a otorgar a los programas informáticos las ventajas fiscales de los derechos de autor culturales.

Dicho esto, también cabe apuntar que la Administración tributaria se ha mostrado oscilante —excluida la calificación como obra literaria— en punto a la consideración de los programas de ordenador como «obras científicas» (ejemplo, CDGT de 11 de noviembre de 1991 y 10 de enero de 1995, por ejemplo) con apoyo en la doctrina de la OCDE, o como ni lo uno ni lo otro, sino como obras «informáticas» o técnicas (CDGT de 8 de julio de 2003), a la luz de la redacción del artículo 13 TRLIR que disocia en su enunciado los programas de ordenador de aquellas dos categorías (parece en cualquier caso indudable que la reforma normativa ocurrida en 2003 modifica sensiblemente el más bien triste bloque argumental de la jurisprudencia dictada sobre este punto hasta la fecha).

Productos digitales en el comercio electrónico

La doctrina de la OCDE vertida en los CMC desde 2003 incorpora una serie de criterios en torno a la fiscali-

dad de los «productos digitales» o, lo que es igual, de los cánones en el comercio electrónico.

Se afirma que los principios interpretativos predicados para los programas de ordenador son igualmente aplicables a las operaciones de otro tipo de productos digitales como las imágenes, los sonidos o el texto. De esta manera, cuando el uso del *copyright* se limita al derecho a descargar, almacenar y operar en el ordenador, red u otro medio de almacenamiento, ejecución o *display* del cliente, dicha utilización del *copyright* no debe afectar al análisis de la naturaleza del pago cuando se aplica la definición de «cánones». La opinión de la OCDE es, por tanto, contraria a la calificación de cánones cuando se dan las operaciones que permiten al cliente, empresario o no, descargar en el ordenador productos digitales —*software*, imágenes, sonidos, o texto— para su propio uso o disfrute, siendo así que en dichas operaciones, el pago se realiza básicamente a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital.

Por el contrario, cuando el pago constituye esencialmente la remuneración de la cesión del derecho a utilizar un «derecho de reproducción» o *copyright* en un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad, las transacciones correspondientes sí generarían cánones.

Tales postulados, como acontecía el contexto del *software*, no son asumidos por las autoridades fiscales españolas que optan por excluir de la noción de canon sólo las transmisiones «plenas» y los productos cedidos para uso personal así como los de uso empresarial siempre que se trate de productos absolutamente estandarizados.

En cualquier caso, parece previsible que a medio plazo, si no a corto, la postura del Estado español (según se ha visto, poco transigente hasta la fecha en la cesión de parcelas de soberanía fiscal en materia de cánones) pudiera revisar alguno de los perfiles de su amplia gama de reservas de gravamen en esta materia.

Referencias bibliográficas

- [1] AEF (2000): *Fiscalidad internacional. Convenios de doble imposición: doctrina y jurisprudencia de los tribunales españoles (años 1996-1997)*, Aranzadi, Pamplona.
- [2] AA.VV. (CARMONA FERNÁNDEZ, N.) (2005): *Convenios fiscales internacionales*, CISS.
- [3] AA.VV. (MARTÍN JIMÉNEZ, A.) (2004): *Comentarios a los Convenios...*, Fundación Barrié, A Coruña.
- [4] BAENA AGUILAR (1999): «Comentario al art. 13 LIRNR», en AA.VV., *Comentarios a la LIRNR*, Civitas, Madrid.
- [5] BERCOVITZ (coord.) (1997): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, Tecnos, Madrid.
- [6] CALDERÓN CARRERO, J. M. (2001): «La tributación de los artistas (y deportistas) no residentes en el marco de los Convenios de Doble Imposición», *Carta Tributaria Monografías*, número 14.
- [7] CARMONA FERNÁNDEZ, N. et al. (1995): *Fiscalidad de no residentes según la doctrina administrativa (1992-1994)*, CISS, Valencia.
- [8] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1998): «De la fiscalidad del software», *Tribuna Fiscal*, número 91, mayo.
- [9] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1998a): «El software y la poesía como bienes especialmente necesitados de estímulo y protección jurídica: el Convenio Fiscal con USA», *Carta Tributaria*.
- [10] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1999): *Todo sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Praxis, Barcelona.
- [11] CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2001): «Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia», *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, número 11.
- [12] CUATRECASAS (2003): *Comentarios a la LIRNR*, Aranzadi, Pamplona.
- [13] DE JUAN y DE LA CUEVA (2000): «Spain: Tax Treatment of Software», *European Taxation*, volumen 40.
- [14] DE TOUT (1999): *Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam.
- [15] GARCÍA PRATS (1992): «Los cánones en los CDI y su tributación», *Revista General del Derecho*, número 579.
- [16] GÓMEZ PERALS (1999): *La cesión de uso de los programas de ordenador*, Colex, Madrid.
- [17] GONZÁLEZ CAMPOS y GUZMÁN ZAPATER (1997): «Comentario a los arts. 155-158», en BERCOVITZ (coord.): *Comentarios a la Ley de Propiedad Intelectual*, Tecnos, Madrid.
- [18] GONZÁLEZ LINAJE (2001): «La cesión de derechos de explotación sobre el "software"», página web de la GONZÁLEZ POVEDA (1993), *Tributación de no residentes*, La Ley, Madrid.
- [19] JONES y MATTSON (1988): «General Report», en IFA: *Tax Treatment of Computer Software*, Cahiers de Droit Fiscal International número LXXIIIb, Kluwer, Deventer.
- [20] KREVER (1999): «Report on the Proceedings of Seminar F: Beneficial Ownership», *IFA Yearbook 1999*, página 141.
- [21] LAINHOFF y VAISH (1997): «General Report (The Taxation of the Transfer of Technology)», *Cahiers de Droit Fiscal International*, volumen LXXXIIa, Kluwer, Deventer.
- [22] LA VILLA (1982): «Comentarios al art. 2 MC OCDE», en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras: Convenios para la Eliminación de la Doble Imposición*, tomo XIV, Edersa, Madrid.
- [23] MARTÍN JIMÉNEZ, A. (1995): «Algunas reflexiones sobre el concepto de cánones en el ordenamiento tributario español y su compatibilidad con el Derecho comunitario», *Tribuna Fiscal*, febrero.
- [24] MARTÍN JIMÉNEZ, A. (1999): «Comentario al art. 23 LIRNR», en AA.VV., *Comentarios a la LIRNR*, Civitas, Madrid, páginas 303 y ss.
- [25] MARTÍN JIMÉNEZ, A. (1999a): «Comentario al art. 26 LIRNR», en AA.VV., *Comentarios a la LIRNR*, Civitas, Madrid, páginas 355 y ss.
- [26] MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2004): «The 2003 Revision of the OECD Commentaries on the Improper Use of Tax Treaties: A Case for the Declining Effect of the OECD Commentaries?», *Bulletin for International Fiscal Documentation*, volumen 58, número 1.
- [27] OCDE (1992): «The Tax Treatment of Software», en OCDE, *Model Tax Convention: Four Related Studies*, Paris.
- [28] OLIVER, LIBIN, VAN WEEGHEL y DU TOIT (2001): «Beneficial Ownership and the OECD Model», *British Tax Review*, número 1.
- [29] TILLINGHAST (1999): «Taxation of Electronic Commerce: Federal Income Tax Issues in the Establishment of a Software Operation in a Tax Haven», 1999 WTD 172-14.
- [30] TOVILLAS MORÁN (2001): *El tratamiento tributario del derecho de imagen*, Marcial Pons, Madrid.
- [31] VAN DER LAAN (1991/5): «Computer Software in International Tax Law», *Intertax*.
- [32] VÁZQUEZ DEL REY (1999): «La calificación de los cánones de los programas de ordenador en el Convenio Impositivo entre España y Estados Unidos», *Revista de Contabilidad y Tributación*, número 192.
- [33] VV.AA. y McLURE et al. (1990): *Influence of Tax Differentials on International Competitiveness*, Kluwer, Deventer.

ANEXO

Tabla de tipos impositivos límite

País	% máximo	País	% máximo
Alemania	5	India	10/20
Argentina	3/5/10/15	Irlanda	5/8/10
Australia	10	Islandia	5
Austria	5	Israel	5/7
Bélgica	5	Italia	4/8
Brasil	10/12,5	Japón	10
Bolivia	0/15	Letonia	5/10
Bulgaria	0	Lituania	5/10
Canadá	0/10	Luxemburgo	10
Corea	10	Marruecos	5/10
Checa Rep.	0/5	México	0/10
Chile	5/10	Noruega	5
China	10	Países Bajos	6
Cuba	0/5	Polonia	0/10
Dinamarca	6	Portugal	5
Ecuador	5/10	Reino Unido	10
Eslovaquia	0/5	Rumanía	10
Eslovenia	5	Rusia	5
Estados Unidos	0/5/8/10	Suecia	10
Filipinas	10/15/20	Suiza	5
Finlandia	5	Tailandia	5/8/15
Francia	0/5	Túnez	10
Grecia	6	Turquía	10
Hungría	0	URSS	0/5
Indonesia	10	Venezuela	5