

Circular Informativa

Tributació dels dret d'autor – Conceptes bàsics i detall dels tipus impositius previstos als CDI signats per Espanya

Gener de 2019



DURÁNSINDREU

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

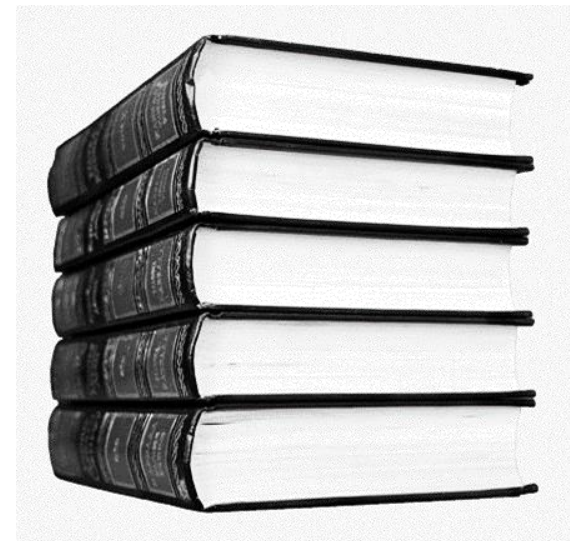
Resum executiu

Mitjançant la present circular, Durán-Sindreu, en col·laboració amb el Gremi d'Editors de Catalunya, els informa sobre el tractament tributari aplicable als **drets d'autor** en relació amb l'actual normativa fiscal internacional aplicable recollida als Convenis per evitar la doble imposició (CDI) signats per Espanya.

A continuació, s'ofereix un breu resum de les definicions i consideracions més rellevants contingudes tant al Model de Conveni de la OCDE (MCOCDE) com als comentaris al MCOCDE, segons l'última revisió realitzada dels mateixos l'any 2014.

Igualment, s'inclou la **relació dels tipus de tributació màxima** (retenció a practicar) a Espanya en relació al pagament dels cànon (drets d'autor) en virtut del que estableixen els diferents CDI que estan en vigor per a l'any 2019, sense perjudici de les modificacions que es contemplen en alguns dels CDI que actualment es troben en fase de tramitació parlamentària.

Cal recordar que, en cas de no poder aplicar els avantatges d'un CDI, caldrà aplicar la normativa interna de retencions. Amb caràcter general, suposarà aplicar una retenció del 24%, excepte pels residents de la Unió Europea o de l'Espai Econòmic Europeu, als quals s'aplicarà una retenció del 19%.



Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Concepte de «Royalties»

SEGONS EL MCOCDE

El MCOCDE proposa, segons la revisió del MCOCDE del 2014, la següent definició pels royalties:

Article 12.2

La paraula «royalties» emprada en aquest article significa els pagaments de qualsevol tipus rebuts com a contraprestació per l'ús, o el dret a l'ús, de qualsevol dret d'autor d'obres literàries, artístiques o científiques, incloent pel·lícules cinematogràfiques, patents, marques de fàbrica o de comerç, disseny o model, plànols, fórmules o procediments secrets, o per informació relativa a experiència industrial, comercial o científica.

SEGONS ELS CDI SIGNATS PER ESPANYA

Els CDI signats per Espanya tradueixen la paraula «royalties» del MCOCDE com a «cànon» o «regalies» i, en segons quins casos, contenen una definició de cànon més extensa – incloent-hi rendes procedents d'altres activitats, com per exemple les relatives a prestacions de serveis en concepte d'assistència tècnica- o més restrictiva, segons prenguin com a referència el conveni proposat per la OCDE o per Nacions Unides.

No obstant això, no hi ha dubtes quan al tractament de l'ús o el dret a l'ús dels **drets d'autor procedents d'obres literàries**, que queden inclosos en tots els casos en la definició compresa en l'esmentat article 12.

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Capacitat impositiva

POTESTAT IMPOSITIVA

El MCOCDE és partidari que les rendes qualificades com a cànons siguin objecte de tributació exclusiva a l'Estat d'ubicació del perceptor, segons la redacció de l'article 12.1 del MCOCDE

Article 12.1

Els royalties procedents d'un Estat contractant que tinguin com a beneficiari efectiu un resident de l'altre Estat contractant podran sotmetre's a imposició només en aquest altre Estat.

No obstant són majoria els CDI signats per Espanya en els que es contempla la possibilitat que aquestes rendes es puguin sotmetre a tributació també a l'estat de la font, establint-se en conseqüència un sistema de tributació compartida entre els dos Estats, i acordant-se la possibilitat d'aplicar mecanismes per evitar la doble imposició previstos a cada CDI.

Per tant, Espanya podrà sotmetre a tributació (retenció obligatòria) les rendes pagades per residents espanyols per aquest concepte.

CLÀUSULES ANTI ABÚS

La **clàusula de beneficiari efectiu** es va introduir al MCOCDE l'any 1977 com una clàusula anti abús, de tal manera que l'aplicació dels avantatges de l'article 12 del MCOCDE es limiten únicament per aquells perceptors que posseeixin un «poder efectiu de disposició» sobre els drets d'autor i, per tant, s'impedeix l'aplicació dels avantatges fiscals previstos en aquest article quan els perceptors actuïn com a mers intermediaris.

A més, són molts els CDI que contempnen altres clàusules anti abús, com son les següents:

- a) En alguns casos, no es podrà aplicar el CDI quan el **capital social de la societat beneficiada** estigui format en més d'un 50% per socis residents d'un altre estat.
- b) En alguns casos, cal acreditar que existeix una **raó empresarial vàlida** per a dur a terme l'operació que correspongui, més enllà del propòsit d'obtenir avantatges del benefici fiscal contemplat en el CDI.

Tot i així, aquests altres supòsits són difícils d'aplicar en el cas dels drets d'autor d'obres literàries i semblants.

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Aplicació dels CDI

CERTIFICAT DE RESIDENCIA FISCAL

Segons disposa l'Ordre Ministerial EHA/3290/2008, de 6 de novembre, per la que s'aproven els models 216 i 296, quan no es practiqui retenció per aplicació d'un CDI o aquesta es practiqui amb els límits impositius fixats en el mateix CDI, s'haurà de justificar aquest fet mitjançant un **certificat de residència fiscal emès per les autoritats fiscals** competents en el que es farà constar expressament que el perceptor de la renda és resident **en el sentit definit en el CDI**. Aquest certificat tindrà una **validesa d'un any natural** des de la seva expedició.

Aquesta mateixa Ordre Ministerial expressament disposa que, respecte de determinats CDI, una Ordre Ministerial pot desenvolupar i fixar els criteris i requisits per tal d'aplicar certs beneficis tributaris recollits en aquells CDI i entre els quals s'inclouen els cànons.

CDI DESENVOLUPATS PER ORDRES MINISTERIALS

Aquest desenvolupament reglamentari implica que, per tal d'aplicar el contingut i els tipus de retenció previstos a l'article 12 d'aquests Convenis, no és suficient amb un certificat de residència fiscal emès pel país de residència del perceptor de la renda sino que **és imprescindible l'expedició d'un certificat específic** que faci referència concretament a l'aplicació de l'article 12 (cànons).

Els CDI subjectes a aquest desenvolupament reglamentari són els signat per Espanya amb els següent països: **Alemanya, Àustria, Bèlgica**, Dinamarca (suspès), **França, Holanda, Portugal, Regne Unit, Suècia i Suïssa**.

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Tipus de retenció aplicables segons els CDI signats per Espanya

PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA	PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA
ALBANIA	No imposició	COLÒMBIA	10%
ALEMANYA	No imposició	COREA DEL SUD	10%
ANDORRA	5%	COSTA RICA	10%
ARÀBIA SAUDITA	8%	CROÀCIA	0%
ARGÈLIA	7% / 14% (*)	CUBA	(*) No imposició / 5%
ARGENTINA	3% / 5% (1) / 10% / 15%	DINAMARCA	Derogat
ARMÈNIA	(*) 5% / 10%	EGIPTE	12%
AUSTRÀLIA	10%	EMIRATS ÀRABS UNITS	No imposició
ÀUSTRIA	5%	EQUADOR	(*) 5% / 10%
BARBADOS	No imposició	ESLOVÀQUIA	(*) No imposició / 5%
BÈLGICA	5%	ESLOVÈNIA	5%
BIELORRÚSIA	(*) No imposició / 5%	ESTATS UNITS	(*) 5% / 8% / 10%
BOLÍVIA	(*) No imposició / 15%	ESTÒNIA	5% / 10% (*)
BOSNIA I HERZEGOVINA	7%	FILIPINES	10% (2) / 15% (*) / 20%
BRASIL	(*) 10% / 15%	FINLÀNDIA	No imposició
BULGÀRIA	No imposició	FRANÇA	(*) No imposició / 5%
CANADÀ	(*) No imposició / 10%	GEÒRGIA	No imposició

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Tipus de retenció aplicables segons els CDI signats per Espanya

PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA	PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA
GRÈCIA	6%	LITUÀNIA	5% / 10% (*)
HOLANDA	6%	LUXEMBOURG	10%
HONGRIA	No imposició	MACEDÒNIA	5%
HONG KONG	5%	MALÀISIA	5% / 7% (*)
ÍNDIA	10% / 20% (*)	MALTA	No imposició
INDONÈSIA	10%	MARROC	(*) 5% / 10%
IRAN	5%	MÈXIC	(*) No imposició / 10%
IRLANDA	(*) 5% / 8% / 10%	MOLDÀVIA	8%
ISLÀNDIA	5%	NIGÈRIA	3,75% / 7,5% (3)
ISRAEL	(*) 5% / 7%	NORUEGA	5%
ITÀLIA	(*) 4% / 8%	NOVA ZELANDA	10%
JAMAICA	10%	OMAN	8%
JAPÓ	10%	PAKISTAN	7,5%
KAZAKHSTAN	10%	PANAMÀ	5%
KIRGUIZISTAN (Conveni URSS)	(*) No imposició / 5%	POLÒNIA	(*) No imposició / 10%
KUWAIT	5%	PORTUGAL	5%
LETÒNIA	5% / 10% (*)	QATAR	No imposició

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Tipus de retenció aplicables segons els CDI signats per Espanya

PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA	PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA
REGNE UNIT	No imposició	TRINIDAD I TOBAGO	5%
REPÚBLICA DOMINICANA	10%	TUNÍSIA	10%
ROMANIA	10%	TURKMENISTAN (Conveni URSS)	(*) No imposició / 5%
RÚSSIA	5%	TURQUIA	10%
EL SALVADOR	10%	TXÈQUIA	(*) No imposició / 5%
SENEGAL	10%	UCRAÏNA (Conveni URSS)	(*) No imposició / 5%
SÈRBIA	(*) 5% / 10%	URSS	Derogat
SINGAPUR	5%	URUGUAY	(*) 5% / 10%
SUDAFRICA	5%	UZBEKISTAN	5%
SUÈCIA	10%	VENEÇUELA	5%
SUÏSSA	5%	VIETNAM	10%
TAILÀNDIA	(*) 5% / 8% / 15%	XILE	5% / 10% (*)
TAYIKISTAN	(*) No imposició / 5%	XINA	10%
TIMOR ORIENTAL (INDONÈSIA)	10%	XIPRE	No imposició

Informació obtinguda de l'Agència Tributaria i del Ministeri d'hisenda i Administracions Públiques

Tributació dels drets d'autor segons el model de conveni de la OCDE

Tipus de retenció aplicables segons els CDI signats per Espanya

NOTES SOBRE ELS TIPUS DE RETENCIÓ APLICABLES SEGONS ELS CDI SIGNATS PER ESPANYA

(*) Percentatge de retenció aplicable als **drets d'autor sobre obres literàries**.

(1) Percentatge de retenció aplicable als drets d'autor si el perceptor és el propi autor o causahavent.

(2) Percentatge de retenció pels cànons pagats per una societat registrada en el consell filipí d'inversions que actuï en sectors d'interès preferent.

(3) Si el perceptor és una societat.

CLÀUSULA DE NACIÓ MÉS AFAVORIDA

Són diversos els CDI signats per Espanya en els que s'inclou, en relació amb els cànons, la coneguda com a **clàusula de nació més afavorida**. Aquesta clàusula implica que, si un dels països signants del CDI en qüestió negocia amb un altre país un tipus de retenció inferior (més favorable) per al mateix tipus de rendes, es podrà sol·licitar que aquest tipus de retenció més favorable sigui aplicable al CDI en qüestió de forma immediata.

Els països amb els quals Espanya ha signat un CDI que inclou aquesta clàusula en relació amb els cànons són els següents:

- Brasil, Colòmbia, Estònia, Índia, Jamaica, Letònia, Lituània, Mèxic, Nigèria, El Salvador, Vietnam i Xile.

En aquests casos, caldrà veure si resulta d'aplicació aquesta clàusula en l'operació concreta que es vulgui dur a terme, atenent les diferents variants que existeixen en quant a reciprocitat de la mateixa i/o quins són els països comparables.

© Durán-Sindreu Asesores Legales y Tributarios, S.L.P.

Barcelona - Madrid - Valencia - Granada

www.duransindreu.com



Aquesta publicació conté exclusivament informació general sobre la matèria analitzada. A través de la mateixa Durán-Sindreu no emet opinió jurídica o tècnica relativa a cap supòsit concret.

Abans de prendre qualsevol decisió sobre el seu cas particular li recomanem consultar-nos per a adoptar una solució al seu cas concret o acudir a un assessor professional amb la deguda qualificació. Duran-Sindreu no assumirà responsabilitat alguna en cas que la informació exposada no sigui adaptada a un cas particular.



DURÁNSINDREU

N.I.F. B-62340716 / VAT ES-B62340716
Avda. Diagonal 618, 3ª Planta - 08021. Barcelona
T. 93 602 52 22

Registro Mercantil de Barcelona - Tomo 41.890 , folio 71, hoja 223.258