

TRIBUTACIÓ DELS DRETS D'AUTOR:
Conceptes bàsics i detall dels tipus impositius previstos als
CDI signats per Espanya.

Circular informativa: gener 2025

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

Resum executiu

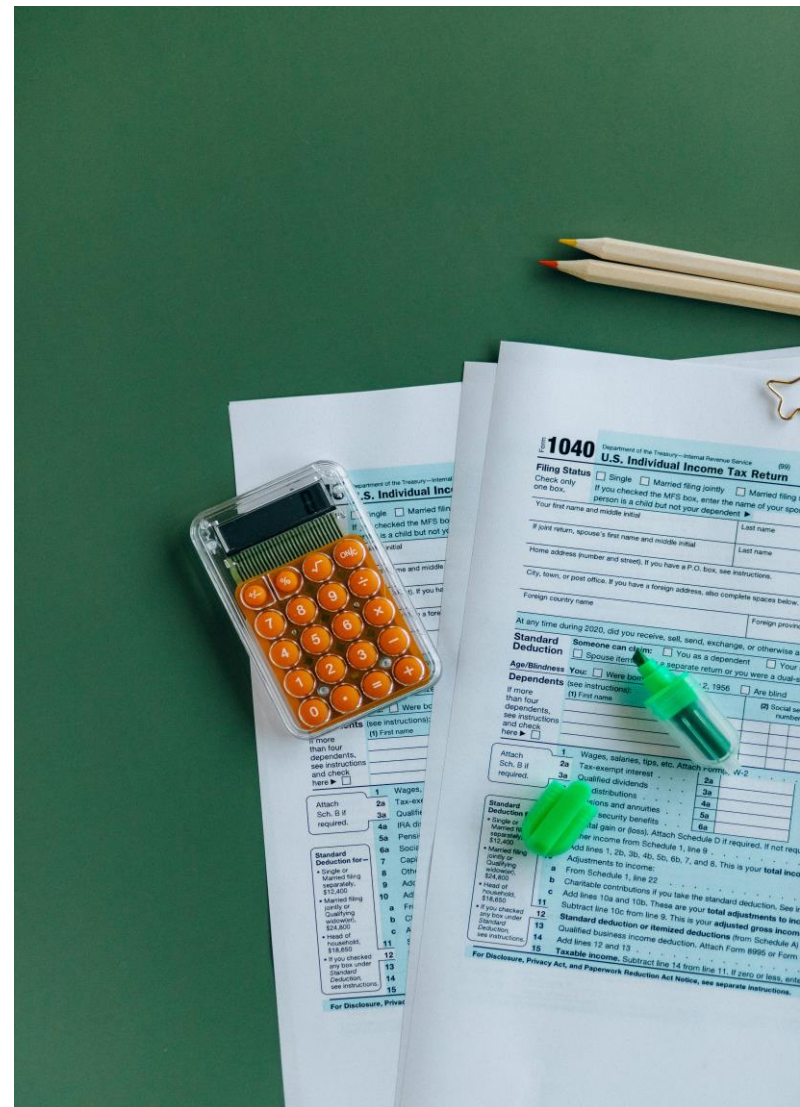
Mitjançant la present circular, Durán-Sindreu, en col·laboració amb el Gremi d'Editors de Catalunya, els informa sobre el tractament tributari aplicable als **drets d'autor** en relació amb l'actual normativa fiscal internacional aplicable recollida als Convenis per evitar la doble imposició (CDI) signats 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 2017.

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

Cal recordar que, en cas de no poder aplicar les clàusules d'un CDI (per exemple, al no disposar d'un certificat de residència fiscal a efectes del CDI), caldrà aplicar la normativa interna de retencions.

Amb caràcter general, suposarà aplicar una retenció del 24%, excepte pels residents de la Unió Europea (UE) o de l'Espai Econòmic Europeu (EEE), als quals s'aplicarà una retenció del 19%. En el cas d'aplicar aquest tipus de retenció, seria recomanable obtenir documentació que acrediti la residència fiscal del perceptor de la renda a un estat membre de la UE o de l'EEE.



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

Concepte de «Royalties»

SEGONS EL MCOCDE

El MCOCDE proposa, segons la darrera revisió del MCOCDE del 2017, 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.



Repartiment de la potestat tributària

POTESTAT TRIBUTÀRIA

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 (i.e. pràctica de retenció obligatòria) les rendes satisfetes per residents espanyols a no residents 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 contemplen altres clàusules anti-abús, com són les següents:

- 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.
- 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.
- Quan existeixi una **relació especial entre pagador i receptor i el preu fixat superi el valor de mercat**, els beneficis del conveni només aplicaran a l'import que correspongui al valor de mercat.

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 RESIDÈNCIA FISCAL

Segons disposa a l'article 17 de l'Ordre Ministerial EHA/3290/2008, de 6 de novembre, per la que s'aproven els models 216 i 296, quan no es practiqui la retenció per aplicació de les exempcions d'un Conveni per a evitar la doble imposició (CDI) subscrit per Espanya o es practiqui amb els límits d'imposició fixats en aquest, **es justificarà amb un certificat de residència fiscal expedit per l'autoritat fiscal corresponent, en el qual haurà de constar expressament que el contribuent és resident en el sentit definit en el Conveni.**

Aquest certificat de residència fiscal **tindrà un termini de validesa d'un any des de la data de la data d'expedició.**

No obstant això, quan es practiqui la retenció aplicant un límit d'imposició fixat en un Conveni desenvolupat mitjançant una Ordre en la qual s'estableixi la utilització d'un formulari específic, es justificarà amb el mateix en lloc del certificat.

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 de determinats Convenis, no és suficient amb un certificat de residència fiscal emès pel país de residència del perceptor de la renda sinó que **és imprescindible l'expedició d'un certificat específic** que faci referència concretament a l'aplicació de l'article 12 (cànons).



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

PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA	PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA
FRANÇA	No imposició	KUWAIT	5%
GEÒRGIA	No imposició	LETÒNIA	10%
GRÈCIA	6%	LITUÀNIA	10%
HOLANDA	6%	LUXEMBOURG	10%
HONGRIA	No imposició	MACEDÒNIA	5%
HONG KONG	5%	MALÀISIA	7%
ÍNDIA	20%	MALTA	No imposició
INDONÈSIA	10%	MARROC	5%
IRAN	5%	MÈXIC	No imposició
IRLANDA	5% o 8%	MOLDÀVIA	8%
ISLÀNDIA	5%	NIGÈRIA	3,75% / 7,5% ⁽²⁾
ISRAEL	5%	NORUEGA	5%
ITÀLIA	4%	NOVA ZELANDA	10%
JAMAICA	10%	OMAN	8%
JAPÓ	No imposició	PAKISTAN	7,5%
KAZAKHSTAN	10%	PANAMÀ	5%
KIRGUIZISTAN (Conveni URSS)	No imposició	POLÒNIA	No imposició

PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA	PAÍS	TRIBUTACIÓ MÀXIMA A ESPANYA
PARAGUAY	5%	TADJIKISTAN (Conveni URSS)	No imposició
PORTUGAL	5%	TIMOR ORIENTAL (INDONÈSIA)	10%
QATAR	No imposició	TRINIDAD I TOBAGO	5%
REGNE UNIT	No imposició	TUNÍSIA	10%
REPÚBLICA DOMINICANA	10%	TURQUIA	10%
ROMANIA	3%	TXÈQUIA	No imposició
RÚSSIA	5%	UCRAÏNA (Conveni URSS)	No imposició
EL SALVADOR	10%	URUGUAY	5%
SENEGAL	10%	UZBEKISTAN	5%
SÈRBIA	5%	VENEÇUELA	5%
SINGAPUR	5%	VIETNAM	10%
SUDAFRICA	5%	XILE	10%
SUÈCIA	10%	XINA	10%
SUÏSSA	5%	XIPRE	No imposició
TAILÀNDIA	5%		

*Informació obtinguda del web de l'Agència Estatal d'Administració Tributaria i del Ministeri d'Hisenda

Actualment es troben els Convenis de Doble Imposició amb Bahrein, Montenegro, Namíbia, Perú y Síria en diferents fases de tramitació.

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

(1) Percentatge de retenció pels cànon pagats per una societat registrada en el consell filipí d'inversions que actui en sectors d'interès preferent.

(2) 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 cànon, 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 més favorable (i.e. inferior) per al mateix tipus de rendes, es podrà sol·licitar que aquest tipus de retenció 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 cànon 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.

N.I.F. B-62340716 / VAT ES-B62340716
Carrer Císter 2, Baixos 3º - 08022 Barcelona
T. 93 602 52 22
Registro Mercantil de Barcelona - Tomo 41.890 , folio 71, hoja 223.258

