

Consulta de 9 de enero de 2015, de la Hacienda Foral de Gipuzkoa

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES. Guipuzkoa. Pago a una editorial americana de los derechos para poder comercializar la traducción al castellano de un libro. CONVENIO DE DOBLE IMPOSICIÓN. El pago es un canon y es una renta obtenida en territorio español, por lo que, al ser el perceptor de la misma una entidad residente en Estados Unidos, es aplicable el Convenio para evitar la doble imposición entre España y los EEUU. El Estado de donde procede el canon tendrá derecho a gravar la renta obtenida por la entidad no residente en su territorio. No obstante, el Convenio limita el tipo impositivo, en este caso, al 5 por ciento del importe bruto del canon. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA. Las retenciones correspondientes a rentas obtenidas por contribuyentes que operen sin base fija en España se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas. La Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente.

CONSULTA

Este año tenemos que pagar a una editorial americana XXXX USA (con quien se ha firmado un contrato) los derechos para poder comercializar el libro traducido al castellano.

Así nuestra consulta es sobre el tipo impositivo de retención que le corresponde que apliquemos (si es que está sujeto) al pago que debemos realizar a dicha empresa.

RESPUESTA

Según se indica en el escrito, la entidad consultante va a adquirir a una editorial norteamericana los derechos de distribución de un libro, pagando por ello una contraprestación. Para contestar a la consulta, partiremos del supuesto de que la entidad no residente no dispone de una base fija en España, ya que en el escrito no se indica nada al respecto.

Los derechos sobre una obra literaria, artística o científica son derechos de la propiedad intelectual y su cesión da lugar al pago de una cantidad al autor de la obra o a quien sea titular del derecho.

Para calificar la renta que la consultante va a abonar, acudimos al Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que en su artículo 13 dispone:

"1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

(...)

f) Las siguientes rendimientos de capital mobiliario:

(...)

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

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 o científicos.*

Cualquier derecho similar a los anteriores.

En particular, tienen esa consideración las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos amparados por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, la Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes, y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas.

(...)".

De lo expuesto se deduce que el pago a efectuar por la entidad consultante es un canon y que es una renta obtenida en territorio español, por lo que, al ser el perceptor de la misma una entidad residente en Estados Unidos, para analizar su tributación debemos aplicar el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990.

El artículo 12 del Convenio regula la tributación de los cánones, y establece lo siguiente:

"1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y obtenidos por un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición

en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

- a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas;
- b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibidos como retribución por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas, o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, y
- c) 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos.

No obstante las demás disposiciones de este apartado, los cánones percibidos como retribución por prestaciones de asistencia técnica se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta. A dicho efecto, la base imponible se determinará con deducción de los costes de trabajo y de materiales en que se haya incurrido para la obtención de tales cánones.

3. El término «cánones» empleado en este Convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas, y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término «cánones» incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos.

4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no serán aplicables si el beneficiario efectivo de los cánones, residente de un Estado contratante, ejerce o ha ejercido en el otro Estado contratante de donde proceden los cánones una actividad industrial o comercial mediante un establecimiento permanente situado en ese otro Estado o presta o ha prestado unos servicios personales independientes mediante una base fija situada en él, y los cánones son imputables a ese establecimiento permanente o a esa base fija. En tal caso serán aplicables las disposiciones del artículo 7 (beneficios empresariales) o del artículo 15 (servicios personales independientes), según proceda.

5. A los efectos de este artículo los cánones se considerarán procedentes de un Estado contratante cuando el pagador sea el propio Estado o una de sus subdivisiones políticas o Entidades locales o un residente de ese Estado. Cuando, sin embargo, el pagador de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en uno de los Estados contratantes un establecimiento permanente o una base fija en relación con los cuales se haya contraído la obligación de pago de los cánones, y que soporten la carga de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado en que estén situados el establecimiento permanente o la base fija. Cuando el pagador de los cánones no sea residente de ninguno de los Estados ni los cánones se soporten por un establecimiento permanente o base fija en uno de los Estados contratantes, pero los cánones se refieran al uso, o al derecho al uso, en uno de los Estados contratantes, de los bienes o derechos comprendidos en el apartado 3, los cánones se considerarán procedentes de ese Estado.

6. Cuando por razón de las relaciones especiales existentes entre el pagador y el beneficiario efectivo de los cánones o de las que uno y otro mantengan con otras personas, el importe de los cánones, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se paguen, exceda del que hubieran convenido el pagador y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no serán aplicables más que a este último importe. En tal caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio".

El artículo 12 del Convenio regula una potestad compartida entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Es decir, el Estado de donde procede el canon tendrá derecho a gravar la renta obtenida por la entidad no residente en su territorio. No obstante, el Convenio limita el tipo impositivo, en este caso, al 5 por ciento del importe bruto del canon.

El artículo 21 de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, señala:

"Uno. El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

(...)"

Y el artículo 22 de la misma Ley, referente a la exacción del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece lo siguiente:

"(...)

Dos. Cuando se graven rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, la exacción del Impuesto corresponderá a la Diputación Foral competente por razón del territorio, cuando las rentas se entiendan obtenidas o producidas en el País Vasco por aplicación de los siguientes criterios:

(...)

f) Los intereses, cánones y otros rendimientos del capital mobiliario:

a') Satisfechos por personas físicas con residencia habitual en el País Vasco o entidades públicas vascas, así como los satisfechos por entidades privadas o establecimientos permanentes en la cuantía prevista en el apartado Cuatro de este artículo.

b') Cuando retribuyan prestaciones de capital utilizadas en territorio vasco.

Cuando estos criterios no coincidan, se atenderá al lugar de utilización del capital cuya prestación se retribuye.

(...)

Tres. Cuando con arreglo a los criterios señalados en el apartado anterior, una renta se pudiera entender obtenida simultáneamente en ambos territorios, su exacción corresponderá a los Territorios Históricos cuando el pagador, si es persona física, tenga su residencia habitual en el País Vasco; si fuera persona jurídica o establecimiento permanente, se atenderá a lo dispuesto en el apartado Cuatro de este artículo.

Cuatro. En los supuestos a que se refieren la letra c') de la letra c) y las letras e), f) e i) del apartado Dos anterior, así como en el supuesto previsto en el apartado Tres, las rentas satisfechas por entidades privadas o establecimientos permanentes se entenderán obtenidas o producidas en territorio vasco en la cuantía siguiente:

a) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen exclusivamente al País Vasco la totalidad de las rentas que satisfagan.

b) Cuando se trate de entidades o establecimientos permanentes que tributen conjuntamente a ambas Administraciones la parte de las rentas que satisfagan, en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco.

No obstante, en los supuestos a que se refiere esta letra, la Administración competente para la exacción de la totalidad de los rendimientos será la del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente a la proporción del volumen de operaciones realizado en el territorio de esta última.

Asimismo, las devoluciones que proceda practicar a los no residentes serán a cargo de la Administración del territorio donde tengan su residencia habitual o domicilio fiscal las personas, entidades o establecimientos permanentes que presenten la liquidación en representación del no residente, sin perjuicio de la compensación que proceda practicar a la otra Administración por la parte correspondiente al volumen de operaciones de la entidad pagadora realizado en el territorio de esta última.

(...)"

Siguiendo con el Concierto Económico, el artículo 23 dispone que:

"(...)

Dos. Las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes a las rentas obtenidas por los contribuyentes que operen sin establecimiento permanente se exigirán por la Administración del territorio en el que se entiendan obtenidas las correspondientes rentas, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior. Asimismo, la inspección se realizará por los órganos de la Administración que corresponda conforme a lo dispuesto en el mismo artículo.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en los supuestos a los que se refieren las letras e), f) e i) del apartado Dos y en el supuesto previsto en el apartado Tres, ambos del artículo anterior, se exigirán por las Diputaciones Forales en proporción al volumen de operaciones realizado en el País Vasco correspondiente al obligado a retener, aplicando las reglas especificadas en la sección 3ª anterior.

Tres. Asimismo, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 12 respecto de la eficacia de los pagos a cuenta realizados en una u otra Administración".

En general, los cánones pagados por entidades domiciliadas en Gipuzkoa se considerarán renta obtenida en Gipuzkoa cuando dichas entidades tributen exclusivamente en este Territorio Foral, por lo que la entidad consultante estará obligada a practicar retención del 5 por ciento de la cuantía del canon y a ingresarla en la Hacienda Foral de Gipuzkoa.