

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1611-18
ORGANO	SG de Fiscalidad Internacional
FECHA-SALIDA	11/06/2018
NORMATIVA	Convenio Hispano-Suizo para evitar la doble imposición - TRLIRNR
DESCRIPCION-HECHOS	La Universidad invita a una profesora residente fiscal en Suiza para dar una conferencia. Se le retribuye una cantidad por la conferencia. Por otro lado se le abona a esta profesora una cantidad en concepto de "derechos de autor".
CUESTION-PLANTEADA	Plantea la consultante qué tipo de retención debe aplicar a cada pago.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>La consultante es una Universidad española que invita a una persona residente en Suiza, profesora en una Universidad suiza, a impartir una conferencia en España. La profesora aporta el correspondiente certificado fiscal a efectos de residencia en Suiza, por lo que habrá que estar a lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza, ("Boletín Oficial del Estado" de 3 de marzo de 1967) así como los Protocolos posteriores.</p> <p>Según el escrito de consulta, la Universidad española le satisface dos tipos de rentas.</p> <p>Por un lado, le satisface una cantidad en retribución por la conferencia. Respecto a esta renta, el artículo 14 del Convenio "Profesiones independientes" establece que:</p> <p>"1. Las rentas obtenidas por un residente de un Estado contratante por la prestación de servicios profesionales o el ejercicio de otras actividades independientes de naturaleza análoga, sólo pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que dicho residente disponga de manera habitual, en el otro Estado contratante, de una base fija para el ejercicio de su actividad. En este último caso, dichas rentas pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que proceda atribuir las a la base fija.</p> <p>2. La expresión "servicios profesionales" comprende, especialmente, las actividades científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como las actividades independientes de los médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores."</p> <p>De acuerdo con el anterior precepto, salvo que cuente en España con una base fija para el desarrollo de la actividad, estas rentas tributarán exclusivamente en el Estado de residencia, es decir, en Suiza, quedando exentas en España.</p> <p>Respecto de la retención, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en adelante TRLIRNR, establece en su artículo 31.4 a) lo siguiente:</p> <p>"4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:</p> <p>a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.</p> <p>No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras k) y l) del apartado 1 del artículo 14.</p> <p>No existirá obligación de presentar declaración respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 14.1.d)."</p> <p>Por tanto, en la medida en que estas rentas están exentas por Convenio, no habrá obligación de retener.</p> <p>Por otro lado, el escrito de consulta indica que se satisfacen también unas cantidades en concepto de "derechos de autor". Respecto de estos pagos el artículo 12 del Convenio, referido a los cánones, establece que:</p>

“1. Los cánones procedentes de un Estado contratante pagados a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones. Las Autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.

3. El término “cánones” empleado en este artículo comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

4. Las disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, tiene, en el otro Estado contratante del cual proceden los cánones, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por que se pagan los cánones esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.

5. Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus entidades locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones, sea o no residente de un Estado contratante, tenga en un Estado contratante un establecimiento permanente al cual está vinculada la prestación por la que se pagan los cánones, y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado contratante donde esté el establecimiento permanente.

6. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los cánones, o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición, de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.”.

En el escrito de consulta únicamente se hace referencia a que los pagos se realizan en concepto de derechos de autor, sin más detalle. En consecuencia, y en aplicación del anterior precepto, tendrán la consideración de cánones, a los efectos de este Convenio, pudiendo tributar en España, con el límite del cinco por ciento del importe bruto de los cánones satisfechos.

Una vez determinado esto y respecto de la obligación de retener, el artículo 31.1 a) del TRLIRNR establece que:

“1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.”

El apartado segundo del mismo artículo por su parte establece que:

“2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente.”.

En consecuencia, la retención a practicar por la Universidad española sobre estos pagos será del cinco por ciento del importe bruto satisfecho.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.