



ESTUDIOS

■ **Tributación del software: calificación de las rentas derivadas del uso o la concesión de uso de derechos sobre programas informáticos**

■ **Ana Rodríguez Cantarero**

Abogado. Landwell-PwC

Fiscalidad de la Tecnología y de las Telecomunicaciones.

■ **CONTENIDOS:**

1. Los mecanismos para evitar la doble imposición internacional

- I.1 El problema de la doble imposición internacional
- I.2. Métodos para evitar la doble imposición internacional

2. Medidas unilaterales de la normativa tributaria española para evitar la doble imposición

- 2.1. análisis del artículo 29 de la lis
- 2.2 análisis del artículo 30 de la lis
- 2.3. análisis del artículo 20 bis de la lis
- 2.4. análisis del artículo 20 tercero de la lis

3. Las deducción por doble imposición internacional en el ámbito de la Renta de las Personas Físicas

- 3.1. Condiciones de aplicación
- 3.2. La forma de cuantificación la deducción

Introducción

En el ámbito de la fiscalidad internacional y, más concretamente, en el de los Convenios para evitar la Doble Imposición, la calificación fiscal de las rentas obtenidas como contraprestación a la cesión de programas informáticos (software), bien como cánones, bien como beneficios empresariales, o como ganancias de capital, constituye en la actualidad una compleja tarea técnica no exenta de problemas, debido en gran parte a los diferentes y controvertidos criterios establecidos en la normativa vigente, doctrina administrativa y jurisprudencia, así como a su constante evolución al estar sometida a un continuo debate técnico.

La trascendencia de tan controvertida polémica, como no se nos escapa, radica en su respectivo tratamiento tributario en España, ya que los cánones están sujetos a tributación en el Estado de la fuente y en el de residencia del perceptor; mientras que los beneficios empresariales o ganancias patrimoniales, mediando Convenios de Doble Imposición, sólo deben tributar en el Estado de residencia. La frontera que delimita las rentas empresariales y los cánones, mediando un Convenio para evitar la Doble Imposición (CDI), es muy débil, siendo mucho más gravosa la fiscalidad en el supuesto de cánones.

Siendo el principio inspirador del Modelo de Convenio de la OCDE la tributación de los cánones en el Estado de residencia del perceptor, y no en el Estado de la fuente o de su generación, España dada su condición de país importador de tecnología, viene manteniendo reservas expresas¹ al Modelo de Convenio a los efectos de mantener su soberanía fiscal sobre ese tipo de rentas.

En este sentido, debe resaltarse que dentro de las propuestas armonizadoras de la imposición directa dentro de la Unión Europea, la Propuesta² de Directiva presentada por la Comisión relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, establece la exclusión de la retención en la fuente sobre los mismos, lo que implica la exclusividad de la tributación en la residencia de la perceptora, haciéndose prevaler, en este sentido, a los Estados exportadores de capital y tecnología.

¹ Reservations on the article 12 concerning the taxation of Royalties of the OECD Model Tax Convention on income and on Capital, II, paragraph 1, subparagraph 36. Última (quinta actualización) versión –abreviada– adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales el 28 de enero de 2003, en la que España se reserva, junto con Australia, Japón, Corea, México, Nueva Zelanda, Polonia, Portugal, República Eslovaca y Turquía, el derecho de gravar los cánones en la fuente.

² El 7 de marzo de 2003, el Consejo de Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea dio luz verde al denominado “paquete fiscal”, que incluye la Directiva sobre la eliminación de las retenciones en los pagos de intereses y cánones entre entidades asociadas residentes en distintos Estados Miembros. En concreto, en relación con la exención de retención sobre los pagos de cánones a entidades asociadas residentes en otro Estado Miembro, el Consejo aprobó, también, extender el periodo transitorio para la adaptación por España de su normativa fiscal a la presente Directiva – la normativa española ya contempla una exención de retención respecto de los intereses satisfechos a residentes en la Unión Europea, con carácter general–.

Con todo, esta categoría de rentas tiene una especial trascendencia dentro de la fiscalidad de los contribuyentes no residentes, constituyendo una materia de considerable importancia habida cuenta del importante volumen de rentas generadas en España como contraprestación a las transferencias de tecnología informática desde el exterior:

Huelga decir que nuestro país no se distingue por generar una producción elevada de software, lo que le caracteriza como un país importador del mismo y por tanto pagador de rentas al exterior: Así, en el ejercicio 2001³ la importación de software ascendió a 822 millones de euros, con una tasa de variación con respecto al año 2000, del 8,5%, mientras que la exportación de software sumó 295 millones de euros, con una tasa de crecimiento respecto del año anterior del 0,5%.

Todo lo anterior origina la existencia de ineficiencias fiscales en las relaciones económicas mantenidas por España, sobre todo con aquellos países con los que España tiene suscritos Convenios de Doble Imposición que contemplan el gravamen de los cánones en la fuente y de los que, además, España importa tecnología –es el caso, por ejemplo, de Estados Unidos–, lo que sin duda viene a encarecer el acceso a la información, tecnologías, equipos – máxime cuando las empresas de dichos países establecen en los contratos de cesión de tecnología cláusulas de elevación al íntegro a la hora de fijar las contraprestaciones–.

También se originan ineficiencias cuando teniendo España la condición de exportadora de tecnología sufre la retención en la fuente sobre los flujos de renta que recibe en contraprestación y a tipos de gravamen que, a veces, resultan relativamente elevados, sobre todo, cuando estamos en presencia de países no convenidos, por ejemplo, del área latinoamericana⁴.

Ciertamente, tales retenciones son, en principio, recuperables en España, por aplicación del correspondiente crédito fiscal para evitación de la doble imposición, bien conforme al Convenio aplicable, bien conforme a nuestra propia normativa interna no convencional. No obstante, en supuestos de existencia de bases imponibles negativas, y, en consecuencia, de inexistencia de deuda tributaria final por el Impuesto sobre Sociedades, se origina un negativo efecto en términos de cash-flow (financiero), por el aplazamiento en la aplicación efectiva del crédito fiscal derivado de las retenciones soportadas. Asimismo, hay que considerar la posible incidencia de limitaciones cuantitativas en dicho crédito, no pudiendo éste superar la cuantía del impuesto español exigible sobre las rentas (netas) derivadas de las operaciones llevadas a cabo (la retención opera sobre el monto bruto de la transferencia latinoamericana).

³ Fuente: ANIEL (Asociación Nacional de Industrias Electrónicas y de Telecomunicaciones), SEDISI (Asociación Española de Empresas de Tecnologías de la Información). Elaboración MCYT (Ministerio de Ciencia y Tecnología).

⁴ Es el caso, por ejemplo, de países como Chile, donde el tipo aplicable es el 30%, o Venezuela, cuyo tipo es el 30,6%, o Colombia, donde llega hasta el 32,032%.

La clasificación de los pagos por cesión de software como royalties o beneficios empresariales – o, incluso, como ganancias de capital- dependerá de los hechos y circunstancias de cada caso concreto y de la amplitud con que los derechos sobre el programa en cuestión sean cedidos, como se verá a continuación.

2. Delimitación conceptual: Definición de programas de ordenador y Contenido de los derechos de explotación

2.1. Concepto de Software. Tipos: Software estándar versus software específico

Según el artículo 96 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, "(...) se entenderá por programa de ordenador toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que fuere su forma de expresión y fijación".

Según la OCDE, en sus Comentarios⁵ al artículo 12, relativo a la imposición de los cánones, un programa informático puede definirse como un programa, o una serie de programas, que contiene las instrucciones destinadas a un ordenador; a los efectos del funcionamiento operativo del mismo ordenador (sistemas operativos) o de la ejecución de otras tareas (sistemas de aplicación). Puede ser transferido por distintos medios, por ejemplo por escrito o electrónicamente, en un disco o cinta magnética o en un disco láser o CD-Rom. Puede ser estándar para una amplia gama de aplicaciones o personalizado para usuarios concretos. Puede transferirse como parte integrante del equipo informático o de forma independiente para uso con equipos diversos.

Asimismo, la Ley de Propiedad Intelectual⁶ determina que se entenderá por programa de ordenador " (...) toda secuencia de instrucciones o indicaciones destinadas a ser utilizadas, directa o indirectamente, en un sistema informático para realizar una función o una tarea o para obtener un resultado determinado, cualquiera que fuere su forma de expresión o fijación. A los mismos efectos, la expresión programas de ordenador comprenderá también su documentación preparatoria (...)".

Por último, el Tribunal Económico Administrativo Central⁷ define el software como "el conjunto de instrucciones que, incorporado a un medio legible (soporte), sea capa de

⁵ Commentary on article 12 concerning the taxation of Royalties of the OECD Model Tax Convention on income and on Capital, II, paragraph 2, subparagraph 12.1. Última (quinta actualización) versión –abreviada- adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales el 28 de enero de 2003.

Esta última versión no introduce modificaciones sustanciales en este comentario número 12. Únicamente se añade en la definición de programa informático el término "CD-Rom" como otro medio por el cual dichos programas informáticos pueden ser transferidos.

⁶ Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

⁷ Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 1991.

hacer que una máquina con capacidad de proceso, indique, realice u obtenga una tarea, función o resultado”.

En lo que a los tipos de software se refiere, por cuestiones académicas, se han clasificado según las funciones que desarrollan y según el grado de estandarización o uso del mismo.⁸ Así, pueden distinguirse las siguientes categorías:

- Según su función:
 - Software de base: que es el que controla el mecanismo de funcionamiento interno del ordenador; así como el periférico que sirve para el correcto funcionamiento de otros programas (software de memoria, sistemas operativos, lenguaje de programación);
 - Software aplicativo: se trata de programas de funciones específicas, que el usuario adquiere de acuerdo a sus necesidades (hojas de cálculo, procesadores de texto, base de datos, diseño gráfico, etc.)
- Según su uso o estandarización:
 - Software aplicativo o también denominado “package”: Se trata de programas dirigidos al mercado en general, en contraposición a los denominados, con carácter general, adaptados.
 - Software a medida o “custom mode”: creados por empresas para sus propias necesidades siendo susceptibles de modificación, así como el denominado Software de acuerdo al cliente —“Customized”: son programas estándar modificados de acuerdo con las necesidades de un usuario en particular.

Como veremos más adelante, la categorización de los programas informáticos en función del carácter estandarizado de los mismos no va a ser intrascendente a la hora de determinar la calificación fiscal de las rentas obtenidas en contraprestación a la cesión de sus derechos de uso.

2.2. Contenido de los derechos de explotación: adquisición para uso personal versus adquisición para explotación comercial

Por otro lado, y en lo que se refiere al contenido de los derechos de explotación, el artículo 99 de la ya citada Ley de Propiedad Intelectual, al definir el contenido de los derechos exclusivos de la explotación de un programa de ordenador por parte de quien

⁸ En este sentido, ver también distinción efectuada por Néstor Carmona Fernández en su artículo “De la Fiscalidad del Software”. Tribuna Fiscal (Revista Tributaria y Financiera) n° 91 del 1 de mayo de 1998. Edit.: CISS, S.A.

Asimismo, la OCDE en su estudio “Model Tax Convention: Four Related Studies” en el relativo a “The Tax Treatment of Software”, se refiere a “System software” y “Application software” según las funciones que el software desempeña y a “Standard software”, “Special Software” y “Canned Software” como diversas categorías del mismo en función de su nivel de estandarización.

sea su titular, establece que “ (...) cuando se produzca cesión del derecho del uso de un programa de ordenador, se entenderá, salvo prueba en contrario, que dicha cesión tiene carácter no exclusivo e intransferible, presumiéndose, asimismo, que lo es para satisfacer únicamente las necesidades del usuario”. A sensu contrario, se entiende que la cesión del derecho de uso puede tener como finalidad cualquier forma de distribución pública, es decir, de explotación comercial del mismo por el adquirente.

En la misma línea, la OCDE en sus Comentarios⁹ al artículo 12 relativo a la imposición de los cánones, contempla igualmente que la transferencia de los derechos se produce de diversas formas, que van desde una enajenación de la titularidad de todos los derechos sobre el programa informático – en cuyo caso, no estaríamos en presencia, en principio, de una renta calificable como canon-, pasando por una enajenación parcial de dicha titularidad – en cuyo caso, se inclina la OCDE por considerar que los pagos por dicho concepto generarían bien ganancias de capital, bien beneficios empresariales, dependiendo de los hechos y circunstancias particulares de cada caso-, hasta cesión parcial de los derechos de uso, incluyéndose los contratos mixtos. En el supuesto de cesión de los derechos de uso, la OCDE distingue claramente entre aquella cesión a una tercera persona que tiene por objeto que ésta desarrolle o explota comercialmente el propio programa a través de su distribución, y la que tiene por objeto el uso personal o profesional del mismo por parte del adquirente.

En efecto, la OCDE distingue entre cesión parcial de derechos para el propio uso y disfrute del adquirente –no generadora de rentas calificables de cánones- y cesión parcial de derechos para reproducción y distribución, como distinta de la mera “adquisición” del contenido digital – como generadora de cánones-.

En este sentido, debe apuntarse que España ha manifestado expresamente su no adhesión¹⁰ a la interpretación anteriormente expuesta, manteniendo la postura de que los pagos por la cesión de derechos de uso sobre programas de ordenador caen en el ámbito de los cánones, aun cuando se trate de una cesión destinada al propio uso y disfrute del adquirente, sobre un programa que no sea absolutamente estandarizado, sino de alguna manera adaptado a las necesidades del adquirente.

Más adelante analizaremos cómo España ha modificado¹¹ tímidamente su postura en relación con la calificación de los pagos por software en función de la naturaleza del pro-

⁹ Commentary on article 12 concerning the taxation of Royalties of the OECD Model Tax Convention on income and on Capital, II, paragraph 2, subparagraph 15, 16 y 17. Última (quinta actualización) versión –abreviada- adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales el 28 de enero de 2003.

¹⁰ Observations on the Commentary on article 12 concerning the taxation of Royalties of the OECD Model Tax Convention on income and on Capital, II, paragraph 2, subparagraph 28. Última (quinta actualización) versión –abreviada- adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales el 28 de enero de 2003.

¹¹ En la versión anterior del Modelo de la OCDE, la posición de España, manifestada en su Observación a los Comentarios al artículo relativo a los cánones, no incluía la referencia a “programas que no sean absolutamente estandarizados, que no hayan sido adaptados de alguna manera a las necesidades del cliente”.

grama cuyos derechos de uso son cedidos y del destino último de la adquisición de este tipo de derechos.

Estas breves disquisiciones técnicas efectuadas, relativas, bien a la naturaleza del programa informático, según sea su función o uso –estándar versus específica del producto– bien al objeto último de la adquisición de los derechos de uso sobre el programa informático por parte del adquirente – consumo o uso profesional como contrapuesto a explotación comercial– no son inocuas, dado que van a ser estas notas caracterizadoras las que hagan, o al menos propicien, que las rentas abonadas en contraprestación de la cesión de uso del software tengan la calificación de cánones o de rentas empresariales, como se expone más adelante.

3. Tributación del software: calificación de las rentas derivadas del uso o la concesión de uso de derechos sobre programas informáticos: canon versus beneficio empresarial

3.1. Los cánones en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y Convenios de Doble Imposición: uso o concesión de uso de programas informáticos

3.1.1. Concepto

Hasta la reciente modificación de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes mediante la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, las rentas denominadas cánones no encontraban definición alguna ni en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, L.I.R.P.F.) ni en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No residentes (en adelante, L.I.R.N.R.). Únicamente, la expresión concreta “cánones” estaba recogida en el articulado de esta última, pero sin que se encontrara definición alguna sobre la misma.

Así, en lo que a la L.I.R.P.F. se refiere, en su artículo 23.4, relativo a los rendimientos de capital mobiliario, si bien se contiene, en especial en sus cuatro primeras letras, supuestos de renta tradicionalmente catalogadas como “cánones”, no se incluye una definición del término. El citado precepto se refiere a los siguientes tipos de rendimientos:

- a) Los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor y los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.
- b) Los procedentes de la prestación de asistencia técnica, salvo que dicha prestación tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.
- c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

- d) Los procedentes de la cesión de los derechos a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica.

En la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de Reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por la que se modifican las leyes de los Impuesto sobre Sociedades y sobre la Renta de No Residentes, en vigor desde el 1 de enero de 2003, no se producen modificaciones con respecto a este contenido.

Sin embargo, sí se ha introducido una modificación en el artículo 12, l de la L.I.R.N.R., relativo a las rentas que se entienden obtenidas en territorio español, al introducir en su apartado l, f) c) la siguiente definición de cánones o regalías:

“ 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.
- 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 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.”

Dicha definición se aproxima a la dada por la OCDE, que en su Convenio Modelo (Artículo 12) define el término cánones como “ (...) 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, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”.

Por tanto, podemos afirmar que la nota definitoria de los actos o contratos que originan rentas calificables como cánones consiste en la cesión de uso de un bien o un derecho, siempre que éste no sea inmueble. Se trata, pues, de la explotación en forma de arrendamiento, cesión de uso o figura análoga, de activos mobiliarios, casi siempre intangibles,

cuya titularidad está normalmente protegida por las leyes de propiedad intelectual o industrial o es susceptible de estarlo. Esto excluye, por tanto, del concepto de canon, todos aquellos supuestos en los que se transmita la plena propiedad del bien o derecho en cuestión.

Ahora bien, esta definición ahora plasmada en nuestra normativa interna no incorpora distinción alguna relativa al tipo de programa de ordenador –estándar versus adaptado– cuyo derecho de uso se cede, ni tampoco relativa al destino último –uso personal versus explotación comercial– que el cesionario dará a dicho programa.

En este sentido, sin embargo, la OCDE en su Comentario número 13 al artículo 12 de su Convenio Modelo, predica que sólo constituirán cánones las remuneraciones obtenidas por el autor del programa informático – o la persona que ha adquirido del autor los derechos de distribución y reproducción del programa – por la transferencia parcial de los derechos sobre programas informáticos a un tercero cuando éste lo adquiera para el desarrollo o explotación comercial del programa, a través de su distribución.

Incluso, la nueva y reciente postura adoptada por España¹² considera, como ya se ha comentado anteriormente, que los pagos relativos a programas informáticos tendrán la consideración de cánones, tanto si los pagos se efectúan como contraprestación a la utilización de un derecho de autor sobre aquéllos para su explotación comercial, como si los mismos corresponden a un programa informático adquirido para una utilización personal o profesional del comprador, siempre que no se trate – aquí es donde radica el cambio del criterio sostenido hasta ahora- de un programa absolutamente estandarizado, sino de alguna manera adaptado a las necesidades del adquirente. Es decir, se incorpora la matización de que no constituirán cánones las rentas pagadas en contraprestación de la adquisición de un programa informático totalmente estandarizado cuando se adquiera para uso personal o profesional del adquirente, lo cual constituye una flexibilización del criterio adoptado hasta ahora por España, que sin embargo no se ha plasmado en la modificación operada en la normativa interna, aunque sí está presente en la doctrina administrativa, como veremos más adelante.

3.1.2 Calificación de los programas de ordenador: “obra literaria” versus “obra científica”

Por otro lado, y como puede apreciarse, nuestra Ley pretende incorporar ya como una categoría propia de rentas generadoras de cánones los derechos sobre programas informáticos, desvinculándolos así de su asimilación forzosa a obra literaria o científica, cues-

¹² Observations on the Commentary on article 12 concerning the taxation on Royalties of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, II, paragraph 2, subparagraph 28. Última (quinta actualización) versión –abreviada– adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales el 28 de enero de 2003.

ción relevante a la hora de aplicar los Convenios de Doble Imposición (CDI) en lo que a aplicación de tipos reducidos, o incluso, exención de rentas se refiere.

En efecto, la asimilación de los programas de ordenador bien a obra científica o bien a obra literaria ha sido objeto, también, de una gran polémica debido a su trascendencia fiscal basada en la aplicación de tipos reducidos de gravamen e, incluso, de exención de las rentas, según los diferentes CDI susceptibles de ser invocados.

Así, en los años 1995, 1997 y 2000¹³, la Audiencia Nacional entendió que los programas de ordenador forman parte de las obras literarias sobre la base de lo dispuesto en la Ley 16/1993, de 23 de diciembre, de incorporación al derecho español de la Directiva 91/250/CEE de 14 de mayo, sobre protección jurídica de los programas de ordenador, que asimila éstos a obras literarias (norma derogada por el Real Decreto Legislativo 1/1996 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, que se expresa en igual sentido).

Por su parte, el Tribunal Supremo¹⁴ asienta el criterio mantenido por la Audiencia Nacional, asimilando los programas de ordenador a obras literarias.

Sin embargo, en contra de esa postura interpretativa parece encontrarse la OCDE¹⁵ en sus Comentarios al Modelo de Convenio que, si bien considera que ninguna de las categorías de obra “literaria”, “científica” y “artística” parecen enteramente aptas para asimilarlas al concepto de software, considera como una aproximación más realista la asimilación de los programas de ordenador a la categoría de obra científica. En este sentido, se pronunció también el Tribunal Económico-Administrativo Central¹⁶.

En cualquier caso, parece que a partir de 1 de enero de 2003 esta vieja polémica va a dejar de tener virtualidad dada la modificación operada en la L.I.R.N.R., por la cual se incorpora una definición del concepto de canon en la normativa fiscal española, en la que se considera el uso o la concesión de uso de derechos sobre programas informáticos como una categoría de canon diferente e independiente de las cesiones de derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas.

A este respecto, conviene recordar que en el Modelo de Convenio de la OCDE, expresamente se recoge en el apartado 2 del artículo 3, “Definiciones Generales”, que en relación con la aplicación de los Convenios, cualquier término no definido tendrá el signifi-

¹³ Sentencias de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 1995, 6 de mayo de 1997 y 23 de noviembre de 2000.

¹⁴ Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de abril, 9 de junio y 26 de junio de 2001.

¹⁵ Commentary on article 12 concerning the taxation of Royalties of the OECD Model Tax Convention on income and on Capital, II, paragraph 2, subparagraph 13.1. Última (quinta actualización) versión –abreviada– adoptada por el Comité de Asuntos Fiscales el 28 de enero de 2003.

¹⁶ Resoluciones de 29 de septiembre de 1993 y 30 de abril de 1996.

cado que en ese momento dé la ley fiscal del Estado de que se trate, prevaleciendo siempre éste sobre cualquier otro significado contenido en otras leyes del Estado. Parece que si ya la propia Ley fiscal española califica la cesión de derechos de uso sobre programas informáticos como una categoría de canon independiente de las obras literarias, artísticas o científicas, no procederá su asimilación a una de estas categorías.

Las probables consecuencias, por otro lado no deseadas, de la modificación operada en este sentido en la Ley del IRNR son objeto de análisis a continuación.

Efectivamente, determinados CDI, en su respectivo artículo 12, establecen diferentes tipos de gravamen –reducidos– aplicables según el objeto sobre el que recaiga la cesión de los derechos de uso. Así, por ejemplo en el CDI suscrito entre España y EEUU se establece un tipo reducido del 5% para la cesión de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas, y del 8% para la cesión del derecho al uso de películas cinematográficas, o películas, cintas y otras medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, frente al tipo general del 10%, aplicable al resto de categorías no englobadas en las anteriores. En similar sentido, el CDI suscrito con Argentina establece un tipo reducido del 5% para la cesión de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas, frente a un tipo general del 15%. El CDI firmado entre España y Brasil determina un tipo de gravamen del 10% cuando la concesión de uso de derechos de autor verse sobre obras literarias o científicas, frente a un tipo general del 15%. En igual o similar sentido, los CDI suscritos por España con Ecuador, Irlanda, Israel, Italia, Marruecos y Tailandia.

Adicionalmente, otros CDI suscritos por España contemplan incluso la no imposición de los cánones en la fuente, dependiendo de que se trate de obras literarias o científicas. Así, por ejemplo el CDI suscrito con Canadá no sujeta a imposición los cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística, con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos. Asimismo, los CDI suscritos por España¹⁷ con Bolivia, Checoslovaquia, Cuba, Francia, México, Polonia y URSS no sujetan a imposición en el Estado de origen, las rentas derivadas de derechos de autor sobre obras literarias.

Parece, pues, que la intención que subyace en la norma de incorporar como una categoría propia de rentas generadoras de cánones los derechos sobre programas informáticos, desvinculándolos así de su asimilación forzosa a obra literaria o científica, es la de

¹⁷ Ver Anexo: “Cuadro de tributación de los cánones según los Convenios sobre Doble Imposición (CDI) firmados por España”

habilitar a la Administración Tributaria para no aplicar los tipos reducidos de gravamen, o incluso la no imposición, que algunos CDI establecen respecto de los cánones derivados o relacionados con cesión de derechos sobre obras literarias o científicas, comentados anteriormente.

Y ello, sobre la base de que ya la propia norma interna fiscal califica la cesión de derechos de uso sobre programas informáticos como una categoría independiente de las obras literarias o científicas.

En cualquier caso, esta es una cuestión que habrá de contrastarse en la práctica con las actuaciones que al respecto desarrolle la Administración Tributaria, dado que hasta ahora, y dada la corta andadura de la norma, se trata de un criterio puramente teórico.

3.2. Algunos aspectos particulares relativos a la cesión de derechos de uso sobre programas informáticos: jurisprudencia y doctrina administrativa.

3.2.1. Cesión de licencias de software

Es importante a estos efectos determinar la distinción entre la cesión de uso y la adquisición del pleno dominio de los derechos sobre el software, como ya se ha puesto de manifiesto anteriormente.

En los supuestos en que se satisfagan rentas por licencias de uso de software estaremos, como regla general, ante una renta calificable como canon. Mientras que en los supuestos de transmisión de la totalidad de los derechos de propiedad intelectual inherentes a la aplicación informática, las rentas tendrán la consideración de empresariales.

Tratándose de licencias, cabría atender a la finalidad de su uso- comercial versus personal/profesional-, de tal manera que, como ya se ha expuesto más arriba, un destino no comercial de esa cesión de uso no determinaría la generación de renta calificable como canon, siempre que, además, según la nueva postura adoptada por España y ya comentada, se trate de un software no adaptado en manera alguna a las necesidades del adquirente.

Dicho criterio tiene su antecedente en el criterio establecido por la Dirección General de Tributos¹⁸, que venía a flexibilizar el criterio mantenido hasta ahora por España,¹⁹ al determinar que “cuando la adquisición de los programas informáticos tiene por objeto exclusivo el uso personal o profesional de los mismos por parte del propio adquirente,

¹⁸ Contestación a Consulta de fecha 29 de agosto de 2001.

¹⁹ La anterior redacción de la las Observaciones a los Comentarios del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE expresamente establecía el derecho a considerar cánones gravables en España “los pagos relativos a programas informáticos cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan como contraprestación a la utilización de un derecho de autor sobre un programa informático para su explotación comercial como si los mismos corresponden a un programa informático adquirido para una utilización personal o profesional del comprador”.

es decir, su consumo, como opuesto a su explotación comercial, será necesario hacer otra distinción adicional: la naturaleza estándar o específica del producto. Cuando se trata de un producto estándar, esto es, un programa de aplicación incorporado a un soporte físico y que se vende en forma homogénea y masiva a cualquier usuario, estamos ante una mercancía, cuya transmisión no genera cánones, sino rentas empresariales”.

La Dirección General de Tributos, continúa manifestando que “cuando por el contrario, se cede para su uso un software específico, adaptado específicamente a las necesidades del usuario, estamos claramente ante la cesión de uso de un producto protegido como propiedad intelectual cuya cesión ha de generar una renta calificable dentro del concepto de canon del artículo 12 del Convenio”.

Esta Resolución de la Dirección General de Tributos vino a flexibilizar la posición de la Administración Tributaria, acercándose a los principios establecidos por la OCDE y a los que ahora España –desde 28 de enero de 2003- parece haberse adherido, aunque si bien se exige como condición adicional que el producto cedido para uso personal o profesional sea completamente estándar.

3.2.2 Servicios de mantenimiento de software en las cesiones de licencia de software de renovación periódica

En algunas ocasiones, las licencias de uso de una aplicación informática se conceden por un periodo limitado de tiempo, siendo necesario, para poder continuar la utilización de dicha aplicación, satisfacer al titular de los derechos unas cantidades adicionales que se suelen facturar como “mantenimiento de software” o “mantenimiento de licencia”.

Dichas cantidades, en tanto en cuanto únicamente remuneren la cesión de uso de la aplicación informática por un periodo de tiempo adicional, estarían sometidas a gravamen por el IRNR en concepto de cánones, siempre y cuando, claro ésta, que la previa cesión de la licencia de uso, cuyo mantenimiento de software se analiza, haya generado rentas calificables como cánones.

Incluso, si dichos contratos de mantenimiento de software implicaran la realización de trabajos específicos de adaptación o mejora de la aplicación informática, las rentas derivadas de los mismos podrían considerarse como cánones, habida cuenta de su estrecha relación con la licencia del software.

En este sentido, la postura de la Administración Tributaria ha sido la de incluirlos bajo el paraguas del concepto de canon. Así se han expresado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)²⁰ y la Audiencia Nacional²¹. En concreto, la resolución del TEAC establece que:

²⁰ Resolución de 23 de julio de 1997.

²¹ Sentencia de 28 de julio de 1994.

"[...] lo que realmente está contratando es la elaboración y mantenimiento de programas informáticos para acceder a esa información, lo cual supone la cesión del uso de programas de ordenador y, en consecuencia, los pagos tienen la consideración de cánones, sujetos a tributación en España por el art. 12 del Convenio."

3.2.3. Licencias de software que se adquirieren conjuntamente con bienes de equipo (de información o telecomunicaciones) o maquinaria

Otro supuesto específico muy común en la práctica es la adquisición de licencias de software conjuntamente con equipos informáticos o de telecomunicaciones, o maquinaria.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE mencionan los contratos mixtos, que son aquellos que comprenden, por ejemplo, la venta de equipo informático con programas incorporados y concesiones de derecho de uso de un programa junto con prestaciones de servicios.

Ante la presencia de un contrato mixto es preciso, en un principio, realizar un análisis de la remuneración estipulada, atendiendo a las particularidades de cada contrato, en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica tal remuneración, y someter cada una de las partes de la remuneración estipulada al régimen fiscal que le sea de aplicación.

No obstante, la OCDE indica que el denominado principio de accesoriedad habría de aplicarse siempre que sea posible; es decir, cuando una de las prestaciones constituya el objeto principal del contrato, y las otras no tengan más que un carácter accesorio (y más bien desdeñable). En tal caso, sería posible someter la totalidad de la remuneración al régimen aplicable a la prestación principal.

Por tanto, la OCDE propugna la aplicación del principio de accesoriedad siempre que sea posible, y sólo en caso contrario habría que optar por la descomposición de las distintas prestaciones que el contrato contenga y aplicar el régimen fiscal correspondiente a cada una de las partes determinada por criterios de reparto razonables y según su propia naturaleza.

En este sentido, se ha expresado también la Dirección General de Tributos (DGT)²² cuando determina que en el supuesto de inexistencia de transmisión de la propiedad de los derechos sobre el software, las prestaciones de instalación física del mismo en España por parte de la sociedad alemana quedarían englobadas dentro de las contraprestaciones satisfechas en concepto de cánones, toda vez que, radi-

²² Contestación a consulta de 31 de julio de 1998.

cando el núcleo de la relación contractual en la disponibilidad por la sociedad española del software y su aplicación efectiva, el hecho de que la instalación física sea efectuada por personal de la sociedad alemana no constituiría sino una prestación accesoria que no alteraría la calificación de las operaciones realizadas."

La DGT²³ en un supuesto de adquisición de maquinaria, bienes de equipo e instalaciones que llevan incorporado un programa informático, necesario para su propio funcionamiento, en el que se adquiere la plena propiedad de la maquinaria o del bien de equipo en cuestión, incluido el programa informático incorporado, determina que, supuesto que la maquinaria se adquiere para su uso en las actividades empresariales del adquirente, en la medida en que se realice cualquier modificación o adaptación en el programa informático adquirido, distintas de la mera manipulación para la puesta en funcionamiento de la maquinaria, las rentas abonadas como contraprestación tendrán la consideración de cánones. A sensu contrario, si no se opera sobre dicho programa informático ninguna modificación para adaptarlo a las necesidades del adquirente, estaremos en presencia de beneficios empresariales.

La DGT termina diciendo que al tratarse de un contrato mixto, será preciso descomponer las cuantías derivadas del contrato y según las informaciones en él contenidas, o por un reparto razonable, y calificar cada una de las partes así determinadas.

En conclusión, teniendo en cuenta toda la doctrina anteriormente citada, la calificación de las rentas satisfechas en contraprestación a la cesión de software incorporado a la venta de equipos informáticos (o de telecomunicaciones), dependerá de la particularidad de cada caso, debiendo determinarse, en primer lugar, si puede hablarse de prestaciones principales y accesorias para, en segundo lugar, proceder a calificar la naturaleza de la prestación principal, y que las accesorias sigan a la misma. No existiendo o no pudiendo determinarse prestaciones principales y accesorias, es decir, siendo las mismas independientes, se analizará su naturaleza por separado para realizar un correcto análisis de la tributación de las rentas que originen tales prestaciones.

No obstante, en la práctica, los contratos realizados, en concreto por entidades multinacionales, suelen revestir una gran complejidad, debido a la globalidad de prestaciones comprendidas en su ámbito, por lo que constituye una labor muy difícil separar unas prestaciones de otras, con el problema de calificación fiscal que ello conlleva.

A este respecto, el hecho de que la licencia de software figure desglosada en factura, indicando la parte del importe total que supone su contraprestación, podría

²³ Contestación a consulta de 16 de mayo de 2002.

ser tomado como un indicio de que se trata de prestaciones independientes, y por tanto, que habría que someter a gravamen sólo la parte del precio que, efectivamente, se correspondiera con la licencia.

En sentido contrario, si la contraprestación correspondiente a la licencia del software no se encuentra detallada en la factura del equipo, podría defenderse que la misma resulta accesoria a la adquisición del equipo correspondiente, debiendo recibir, por tanto, el mismo tratamiento que la operación principal, es decir, con excepción de gravamen.

3.3. Algunos supuestos de operaciones típicas de comercio electrónico (“E-commerce”) que implican el uso de derechos sobre programas informáticos (software)

Por último, conviene analizar determinados supuestos de transacciones típicas que se dan en el ámbito del denominado comercio electrónico, que involucran el uso o la cesión de uso de software, a los efectos de poder determinar la calificación fiscal de los pagos efectuados por dicho concepto.

Dicho análisis, puede efectuarse tomando, como guía o referencia, los criterios o, más bien, recomendaciones o propuestas plasmadas en un Informe²⁴ emitido por el Ministerio de Hacienda, relativo al impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española²⁵.

En él se integran los trabajos efectuados por una Comisión administrativa para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, que se constituyó a principios de 1999 y se acuerdan 231 recomendaciones, que se sintetizan en el Anexo I del mismo.

El referido Informe contiene, en su Anexo 3²⁶, un cuadro donde se enumeran y describen las distintas operaciones que pueden darse en el ámbito del denominado comercio electrónico directo –comercio online–, en contraposición al indirecto

²⁴ Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española. Resumen actualizado. Secretaría de Estado de Hacienda. Octubre 2000.

²⁵ Este Informe tiene su antecedente inmediato en un Informe denominado “Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce. Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs”, emitido por el Grupo Consultivo Técnico constituido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en enero de 1999, cuya última actualización tiene fecha 1 febrero de 2001.

²⁶ El Anexo viene a ser una transposición más o menos fiel del Anexo 2 contenido en el “Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-commerce. Report to Working Party No. 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs” comentado en el pie de página anterior; cuya última versión revisada data de 1 de septiembre de 2000. Dicho Anexo 2 contiene aparte de las definiciones y las calificaciones propuestas de los pagos, un breve análisis de cada tipo de operación.

–comercio offline–, y donde se propone la calificación –beneficios empresariales versus cánones– que, a efectos fiscales, tienen los pagos que remuneran las mismas. Dichas calificaciones fiscales deben tomarse, tal y como reza en el título del referido Anexo, como una propuesta de calificación fiscal de los pagos por dichos servicios, no teniendo en ningún caso carácter vinculante.

3.3.1 Descarga electrónica de software para el propio uso o disfrute del adquirente o con adquisición de explotación de los derechos de la propiedad intelectual por éste

Se trata de un servicio por el que el cliente de que se trate selecciona un artículo de un catálogo digital de software y lo encarga directamente por vía electrónica de un proveedor comercial. El cliente descarga el producto al disco duro u otro soporte, bien para su propio uso, o bien, adquiriendo el derecho a explotar comercialmente el derecho de propiedad en el producto digital.

Los pagos por estos servicios se califican como beneficios empresariales en el supuesto de que la descarga electrónica del software tenga como fin el uso personal mientras que tendrán la consideración de cánones si el cliente adquiere el derecho a explotar comercialmente el programa descargado electrónicamente.

Como puede observarse, una vez más entra en juego a la hora de determinar la existencia o no de rentas calificables como cánones el fin o destino último de la adquisición del producto.

Si bien en el referido Anexo 3, no se contempla expresamente el carácter estándar o no del producto, debe entenderse, teniendo en cuenta los nuevos criterios establecidos, que el producto digital que se descarga electrónicamente de un catálogo tiene una naturaleza estándar y no es objeto de adaptaciones específicas para el cliente.

3.3.2 Suministro de actualizaciones y mejoras

En este supuesto el proveedor de software acuerda proveer al cliente de actualizaciones y mejoras al producto digital, sin que dicho acuerdo se dirija a un cliente concreto. Se trata, pues, del suministro de actualizaciones y mejoras del producto previamente suministrado por medios electrónicos.

En este caso, debe atenderse una vez más a la calificación fiscal dada a los pagos efectuados como contraprestación a la operación previa de descarga electrónica del software. Así, si el producto digital se descargó para uso o disfrute propio del adquirente, las contraprestaciones satisfechas por las actualizaciones y mejoras estándares tendrán la consideración de beneficios empresariales. A sensu contrario, generarán rentas calificables como cánones.

3.3.3 Mantenimiento de software

Este tipo de servicios se describen por la Secretaría de Estado de Hacienda –según traducción literal de la descripción efectuada por el Grupo Consultivo Técnico (TAG²⁷) de la OCDE- de la siguiente manera: “Los contratos de mantenimiento de software comprenden actualización del mismo, es el componente principal, junto con asistencia técnica. Por ambos se cobra una tasa anual.”

Los pagos por dicho concepto se califican de cánones. Dicha calificación se basa en que según el TAG se trata de un contrato mixto, debiendo aplicarse por tanto los principios establecidos en el Modelo de Convenio de la OCDE, en concreto, el de accesoriedad.

Y en este caso concreto, el TAG considera que la calificación de los pagos dependerá de cual sea la prestación principal, sin entrar realmente a determinarla. Sin embargo, la Secretaría de Estado de Hacienda califica sin más los pagos en contraprestación de los servicios de mantenimiento de software, así definidos, como cánones.

3.3.4 Software de duración limitada en el tiempo/Software para usuario único

En estos supuestos el cliente adquiere el derecho a usar el software, descargándolo de la Red, bien mediante un permiso temporal, inferior a la vida útil del producto, bien una única vez.

En el primer caso, se pueden hacer copias pero todas ellas devienen inútiles una vez concluido el permiso y, en el segundo caso, ni siquiera cabe realizar copias.

La calificación fiscal propuesta de los pagos en contraprestación a dichos servicios es de beneficios empresariales en ambos supuestos.

3.3.5 Alojamiento (hosting) de la aplicación de software en el servidor principal de la entidad de hospedaje

Un usuario que dispone de una licencia perpetua o indefinida para utilizar un producto de software, suscribe un contrato con una entidad de hospedaje en virtud del cual ésta carga la copia de software en los servidores de su propiedad y operados por la misma.

El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación de software de forma remota. La aplicación se ejecuta en el ordenador del cliente, después de que sea descargado en memoria o de forma remota.

Este tipo de transacción suele dar lugar a la generación de rentas por prestaciones de servicios como contrapuesto a rentas por alquileres, dado que normalmente el

usuario o cliente no dispone de la posesión o control sobre los equipos y de hecho puede utilizarlos de manera conjunta con otros clientes.

Se descarta la generación de rentas en concepto de asistencia técnica sobre la base de que el servicio principal que se presta consiste meramente en el “almacenaje” u “hospedaje” de los datos y software de los clientes, y el desarrollo de tales funciones no requiere el ejercicio directo de conocimiento o habilidad técnica alguna.

En conclusión, dichas transacciones generarían rentas calificables desde el punto de vista fiscal como beneficios empresariales.

3.3.6 Alojamiento (hosting) de la aplicación en remoto- Contrato vinculado

Por último, se analiza el supuesto en que el proveedor del servicio, sea a su vez titular de los derechos de propiedad intelectual de la aplicación informática de que se trate, permite el acceso a dichas aplicaciones informáticas, almacena éstas en un servidor propiedad y operado por el proveedor, y proporciona asistencia o soporte técnico en relación con el hardware y software.

Al igual que en el supuesto anterior, el usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación de software de forma remota, ejecutándose la aplicación en el ordenador del cliente, después de que sea descargado en memoria o de forma remota.

Dichos servicios se articulan bajo un contrato con precio único que es renovado anualmente por una tasa adicional.

Según la propuesta de la Secretaría de Estado, estas operaciones generan rentas calificables como beneficios empresariales. Ahora bien, según los comentarios extraídos del Informe emitido por el TAG, podría ser necesario, teniendo en cuenta los criterios de la OCDE aplicables en supuestos de existencia de contratos mixtos, tener que desglosar la parte de servicios correspondiente a servicio o asistencia técnica, si en virtud de los Convenios de Doble Imposición susceptibles de aplicación, la tributación de las rentas derivadas de prestaciones de servicios de asistencia técnica fuera distinta de la de los beneficios empresariales. ■

Barcelona, 15 de septiembre de 2003

ANEXO

Cuadro de tipos de gravamen, relativo a cánones, de los convenios de doble imposición suscritos por España con otros países

NOTA IMPORTANTE: El presente cuadro resumen sobre la regulación de los cánones en los Convenios para evitar la Doble Imposición suscritos por España, es orientativo. En todo caso habría que analizar las disposiciones particulares de cada Convenio, teniendo en cuenta la totalidad de la normativa aplicable (véase, por ejemplo: órdenes interpretativas, protocolos etc.).

País	% Máximo	Notas
Alemania	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas 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.
Argentina	3 (1)	1. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de noticias, si el perceptor es beneficiario efectivo.
	5 (2)	2. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, teatrales, musicales o artísticas, cuando el perceptor de los cánones sea el beneficiario efectivo.
	10 (3)	3. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de equipos comerciales, industriales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como por la prestación de servicios de asistencia técnica, en el caso de que el perceptor sea beneficiario efectivo.
	15 (4)	4. % máximo sobre el importe bruto de los cánones o regalías en los demás casos, si el perceptor es beneficiario efectivo.
Australia	10 (1)	1. Para las rentas satisfechas por el uso o el derecho al uso de derechos de autor, patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, marcas comerciales u otros bienes o derechos similares, de equipos industriales, comerciales o científicos, la cesión de conocimientos o informaciones científicos, técnicos, industriales o comerciales, las prestaciones de asistencia que tengan carácter auxiliar y subordinado respecto de, y que se presten para permitir la aplicación o disfrute de los bienes y derechos, equipos o conocimientos o informaciones anteriormente mencionados, el uso o el derecho al uso de películas cinematográficas, películas o cintas para uso en relación con la televisión, o cintas para uso en relación con la radiodifusión, así como la renuncia total o parcial al uso o la cesión de los bienes o derechos mencionados anteriormente, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.

País	% Máximo	Notas
Austria	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos así como 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.
Bélgica	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas 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, que no constituyan un bien inmueble, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
Brasil	10 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión, cuando sean producidos por un residente de uno de los Estados contratantes).
	15 (2)	2. En los demás supuestos, que incluirá las cantidades pagadas por 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 por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
Bolivia	15 (1) No imposición (2)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas y las películas o cintas para radio y televisión), 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, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas. 2. Cantidades pagadas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y discos o cintas magnetofónicas).

País	% Máximo	Notas
Bulgaria	No imposición (1)	1. Los cánones sólo pueden someterse a tributación en el estado de destino. Por cánones se entiende las cantidades percibidas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor; patentes, marcas comerciales, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, e incluye las cantidades pagadas por películas cinematográficas y películas o cintas de vídeo para uso en relación con la televisión.
Canadá	10 (1)	1. % máximo para los cánones pagados por el uso o la concesión de uso de derechos de autor; 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. También incluye las cantidades relativas a películas cinematográficas y obras registradas en películas y cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión.
	No imposición (2)	2. Cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión), siempre que esté sometido a gravamen por los mismos en su Estado de Residencia.
Corea del Sur	10 (1)	1. % máximo sobre las rentas procedentes del uso, o la concesión de uso, de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas para radio o televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, o por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el receptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Checoslovaquia	5 (1)	1. % máximo en el estado de origen sobre las rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, patentes, marcas de fábrica o de comercio, diseño o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la utilización o concesión de utilización de equipos industriales, comerciales o científicos y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

País	% Máximo	Notas
	No imposición (2)	2. Cánones abonados por derechos de autor y otros pagos análogos respecto de la producción o reproducción de obras literarias, teatrales, musicales o artísticas (sin incluir los cánones por películas cinematográficas y por trabajos relativos a filmes o cintas de video para su empleo en relación con la televisión), siempre que el perceptor haya de pagar en su Estado de Residencia, los impuestos correspondientes.
China	10 (1)	1. % máximo sobre las rentas procedentes del uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas para su difusión por radio o televisión, de una patente, marca de fábrica, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, en caso de que el perceptor de la renta sea el beneficiario efectivo de la misma.
Cuba	5 (1) No imposición (2)	1. % máximo sobre las rentas procedentes del uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas para radio o televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, en caso de que el perceptor de la renta sea el beneficiario efectivo de la misma. 2. Las rentas satisfechas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción de una obra literaria, dramática, musical o artística con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a discos o cintas magnetofónicas procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente del otro Estado contratante que esté sometido a gravamen por razón de los mismos, y siempre que el perceptor de dichos cánones o regalías sea su beneficiario efectivo.
Dinamarca	6 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor, sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas, películas o cintas para radio o televisión), 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, de transporte o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

País	% Máximo	Notas
Ecuador	5 (1)	1. % máximo sobre cánones pagados en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones referentes a películas cinematográficas y de obras registradas en películas o cintas destinadas a la televisión), siempre que el perceptor de la renta sea el beneficiario efectivo de la misma.
	10 (2)	2. % máximo sobre remuneraciones pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor; de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso por la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Igualmente, comprende las cantidades relativas a películas cinematográficas y obras registradas en películas y cintas destinadas a televisión, siempre que el perceptor de la renta sea el beneficiario efectivo de la misma.
Estados Unidos	5 (1)	1. % máximo para rentas percibidas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas, siempre que el perceptor de la renta sea su beneficiario efectivo.
	8 (2)	2. % máximo sobre rentas percibidas 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, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, siempre que el perceptor de la renta sea su beneficiario efectivo.
	10 (3)	3. % máximo para el resto de los supuestos, que serían las cantidades pagadas por patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida que se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos, siempre que el perceptor de la renta sea su beneficiario efectivo. 4. En el caso de los pagos por prestaciones de asistencia técnica, cuando se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza, se gravarán al tipo aplicable a los cánones correspondientes a los derechos o bienes en relación con los que la asistencia técnica se presta.
Filipinas	10 (1)	1. % máximo cuando los cánones se paguen por una sociedad registrada en el Consejo Filipino de Inversiones que actúe en sectores de interés preferente, siempre que el perceptor de la renta sea su beneficiario efectivo.

País	% Máximo	Notas
Filipinas	20 (2)	2. % máximo sobre rentas percibidas por la cesión de películas cinematográficas o cintas para televisión o radio, siempre que el perceptor de la renta sea su beneficiario efectivo.
	15 (3)	3. % máximo para el resto de supuestos, que incluye el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, de un equipo industrial, comercial o científico, o por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de la renta sea su beneficiario efectivo.
Finlandia	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas 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.
Francia	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por la cesión de uso de derechos de autor sobre una obra científica, así como de las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how), siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
	No imposición (2)	2. Las rentas percibidas en contraprestación a la cesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria o artística (con exclusión de las películas cinematográficas y de obras sonoras o visuales grabadas) sólo se someten a imposición en el Estado de destino, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Grecia	6 (1)	1. 1. % máximo sobre cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y las películas o cintas o cualquier otro método de reproducción de la imagen o el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.

País	% Máximo	Notas
Hungría	No imposición (1)	1. Comprende cantidades pagadas por la cesión de uso de derechos de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas y películas o cintas para su radiodifusión por radio o televisión, patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Indonesia	10 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por la cesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas películas cinematográficas y las películas o cintas para radio o televisión, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.
India	10 (1) 20 (2)	1. % máximo para las rentas procedentes del uso, o concesión de uso, de equipo industrial, comercial o científico, siempre que el perceptor de las mismas sea su beneficiario efectivo. 2. % máximo para los pagos por servicios técnicos y otros cánones, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo. Aquí se incluirán las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas y las películas o cintas para radio o televisión), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas
Irlanda	5 (1) 8 (2) 10 (3)	1. % máximo por las rentas percibidas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo. 2. % máximo por las rentas percibidas 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, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo. 3. % máximo en los demás supuestos, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.

País	% Máximo	Notas
Islandia	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.
Israel	15 (1)	1. % máximo sobre las rentas percibidas por la por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas, o por el uso, o la concesión de uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.
	7 (2)	2. % máximo en el resto de los supuestos, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.
Italia	4 (1)	1. % máximo sobre rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones relativos a películas cinematográficas y a las obras registradas en películas o cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión), siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
	8 (2)	2. % máximo en todos los demás supuestos, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Japón	10 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por la cesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas), de patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
Luxemburgo	10 (1)	1. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso o la concesión de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica de una patente, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, una marca de fábrica o comercio, un bien o un derecho similar; el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, el suministro de información en el ámbito científico, técnico, industrial o comercial, el uso o la concesión de uso de películas cinematográficas, grabaciones o películas para transmisiones de televisión, grabaciones para transmisiones radiofónicas, la renuncia total o parcial al uso o a la concesión de un bien o de un derecho de los mencionados anteriormente, siempre que el perceptor sea beneficiario efectivo.

País	% Máximo	Notas
Marruecos	5 (1)	1. % máximo por las rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, con exclusión de las películas cinematográficas y de televisión.
	10 (2)	2. % máximo sobre las rentas satisfechas por la concesión de licencias de explotación de patentes, diseños y modelos, planos, fórmulas, o procedimientos secretos, por la concesión de licencias de explotación de marcas de fábrica o comerciales, por el alquiler del derecho de utilización de películas cinematográficas y de televisión, a las remuneraciones análogas por el suministro de informaciones referentes a experimentos de carácter industrial, comercial o científico, así como a las remuneraciones por estudios técnicos o económicos. Lo mismo se aplica a los derechos de alquiler y remuneraciones análogas por el uso o el derecho de uso de equipos agrícolas, industriales, portuarios, comerciales o científicos.
México	10 (1)	1. % máximo sobre cánones satisfechos a un residente en el otro estado contratante, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.
	No imposición (2)	2. Para las rentas satisfechas en virtud de derechos de autor y otras remuneraciones similares por la producción o reproducción de una obra literaria, dramática, musical o artística (con exclusión de los cánones o regalías referentes a películas cinematográficas, obras registradas en películas, cintas magnetoscópicas destinadas a la televisión y a discos o cintas magnetofónicas) que estén sometidas a gravamen en el Estado de Residencia del perceptor.
Noruega	5 (1)	1. % máximo aplicable a las rentas satisfechas por el uso o el derecho al uso de derechos de autor; patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, marcas comerciales u otros bienes o derechos similares, el uso o el derecho al uso de equipos industriales, comerciales o científicos, la cesión de conocimientos o información de carácter científico, técnico, industrial o comercial, el uso o el derecho al uso de películas cinematográficas, películas o cintas de vídeo para uso en relación con la televisión, cintas para su uso en relación con la radiodifusión, o software, o la renuncia total o parcial al uso o la cesión de los bienes o derechos mencionados, si el perceptor es beneficiario efectivo. Inclusión bajo el concepto de canon de las prestaciones por asistencia técnica cuando dicha asistencia se preste para facilitar la aplicación o el disfrute de un determinado contrato, bajo determinadas condiciones. 2. Mención expresa a la no-sujeción de las rentas derivadas de la cesión de contenedores, buques, aeronaves a casco desnudo en tráfico internacional.

País	% Máximo	Notas
Países Bajos	6 (1) No imposición (2)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas 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. 2. Las cantidades procedentes de la enajenación de los derechos o bienes a que se refiere el número 1 anterior; sólo se someterán a imposición en el Estado del que el cedente es residente.
Polonia	10 (1) No imposición (2)	1. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso, o el derecho de uso, de cualquier título exclusivo de reproducción de obras científicas, así como de las películas cinematográficas y las cintas para televisión o radiodifusión, así como de cualquier patente, marca, dibujo o modelo, plano, fórmula o proceso secreto, por el uso o el derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por información sobre experiencia industrial, comercial o científica, siempre que los cánones fueren imponibles en el otro Estado contratante. 2. Para las rentas satisfechas por derechos de autor y otros pagos análogos en razón de la producción o reproducción de cualquier obra literaria, dramática, musical o artística (excluidos los cánones devengados en razón de películas cinematográficas y de obras filmadas o grabadas en cinta video para su uso en la televisión).
Portugal	5 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas y las películas o cintas para radio y televisión), 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, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Reino Unido	10 (1)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por la cesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), 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, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo.

País	% Máximo	Notas
Rumanía	10 (I)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor (incluidas películas cinematográficas y a obras registradas sobre películas y bandas magnetoscópicas destinadas a la televisión), de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por la cesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Rusia	5 (I)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas y las películas o cintas y cualquier otro método de reproducción de imagen o sonido), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
Suecia	10 (I)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor; sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas, filmes o cintas de grabación de programas de televisión o radiodifusión), 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, incluidos los pagos por asistencia técnica, siempre que se paguen al perceptor efectivo de los cánones.
Suiza	5 (I)	1. % máximo sobre las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas), de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por la cesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
Tailandia	5 (I)	1. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso o concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, teatral, musical, artística o científica, excluidas las películas cinematográficas y las cintas de vídeo o audio empleadas para radio y televisión, siempre que el perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo.

País	% Máximo	Notas
Tailandia	8 (2)	2. % máximo sobre las rentas satisfechas por razón del «leasing financiero» relativo al uso o concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas.
	15 (3)	3. % máximo en los demás supuestos de canon, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo de las mismas. Se trata de cantidades pagadas por el uso o concesión de uso de películas cinematográficas, cintas de vídeo o audio empleadas en radio o televisión, de una patente, marca de fábrica o de comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico y por las informaciones relativas a experiencias (know-how) industriales, comerciales o científicas. Se incluyen como “ cánones ” 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.
Túnez	10 (1)	1. % máximo sobre las rentas satisfechas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor, de una patente, marca de fábrica o comercio, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, así como por el uso o la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, por los estudios y las informaciones relativas a experiencias adquiridas en el terreno industrial, comercial o científico, de películas cinematográficas y a obras registradas sobre películas y bandas magnetoscópicas destinadas a la televisión, siempre y cuando éstos estén sujetos a imposición en el Estado de Residencia.
URSS	5 (1)	1. % máximo sobre las rentas satisfechas por concesión de uso de obras científicas, películas cinematográficas o cualquier medio de reproducción de imagen o sonido para su utilización por radio o televisión, y de invenciones, protegidas o no por patentes, marcas de fábrica, de comercio o de servicio, 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 por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, siempre que el perceptor de las rentas sea el beneficiario efectivo.
	No Imposición (2)	2. Los cánones derivados de los derechos de autor sobre las obras literarias, dramáticas, musicales o artísticas (excluidas las películas cinematográficas o cualquier medio de reproducción de imagen o sonido para su utilización por radio o televisión), siempre que el perceptor sea el beneficiario efectivo.

