

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC051524

DGT: 20-06-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1594/2014

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. La instalación de *software* y escáneres por parte de una entidad residente en Andorra en las dependencias de sus clientes al objeto de que estos tramiten sus pedidos de un modo más rápido y preciso no le supone tener en territorio español un establecimiento permanente, ya que su actividad económica va mucho más allá, al consistir en la sofisticada fabricación de un determinado producto con su tecnología propia.

Tampoco se aprecia la existencia de establecimiento permanente por el hecho de haber contratado un agente dependiente, residente en España, que se encarga del servicio post-venta sobre el *software* y el escaner, puesto que no tiene poder para vincularla y carece de un lugar fijo en España desde el cual reciba o ejecute las instrucciones recibidas de su empleador.

Rentas obtenidas en España. Criterio territorial. La inexistencia de establecimiento permanente no es obstáculo para que el servicio post-venta (asistencia técnica) prestado por la entidad andorrana a sus clientes a través de su empleado residente en España pueda dar lugar a la obtención de rentas en territorio español derivadas de actividad económica realizada en dicho territorio sin mediación de establecimiento permanente.

Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Programas de ordenador (software). Si bien la transmisión del software o escáner a los clientes no tributará en España, si lo estará el uso o la concesión de uso de los mismos.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 13.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una empresa de nacionalidad andorrana dedicada a la fabricación y comercialización de implantes dentales y al I+D asociado a la implantología. Los medios materiales (centro de I+D, oficinas y sede de dirección) y personales (47 empleados) se encuentran en Andorra. La consultante tiene el proyecto de instalar en las dependencias de sus distintos clientes en España un software y un escáner, con el fin de que dichos clientes utilicen el software para cursar órdenes de compra (rápidas y personalizadas) a la empresa andorrana, que es la que fabrica los productos. La consultante contrata los servicios de una empresa española para comercializar el software entre sus clientes y un empleado propio (residente en España) para prestar el servicio post-venta sobre el software y el escáner, sin que ni la empresa comercializadora ni el mencionado empleado tengan autorización ni poder para vincular a la empresa andorrana.

Cuestión planteada:

Si la consultante tiene establecimiento permanente en España por la instalación del software y escaner en sus clientes españoles; y si debe tributar en España por la cesión o transmisión del software/escaner.

Contestación:

Ante la inexistencia de Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Andorra, la contestación se efectuará sobre la base de la normativa interna española, la cual vendrá configurada, dada la condición de no residente de la entidad consultante, por la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La entidad consultante vendrá obligada a tributar en el ámbito del citado impuesto únicamente en la medida en que obtenga rentas que se consideren obtenidas en territorio español, discerniéndose esta cuestión en el artículo 13 del 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).

En particular, y en lo que respecta a la primera de las cuestiones planteadas –existencia o no de establecimiento permanente en territorio español– dispone el artículo 13.1 a) del TRLIRNR:

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

a) Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.”

Por consiguiente, la existencia de establecimiento en territorio español puede provenir, o bien de disponer la entidad consultante de instalaciones o lugares de trabajo en España en los que realice su actividad, o bien de su actuación en dicho país a través de un agente dependiente.

En cuanto al primero de ellos, la consultante se limita a instalar el equipo en el cliente y darle mantenimiento o servicio post-venta, lo cual no es suficiente para apreciar la existencia de establecimiento permanente, siempre que el uso y mantenimiento del equipo se haga bajo la dirección, responsabilidad y control del propio cliente. Debe tenerse en cuenta que el negocio de la consultante no se desarrolla primordialmente mediante el software o equipos instalados en los clientes (como ocurriría, a título de ejemplo, en el hipotético caso de que el negocio de la consultante fuera la obtención de ingresos a través de máquinas recreativas instaladas en las dependencias de los clientes), sino que por el contrario, el software y los escáneres instalados por la consultante en sus clientes españoles son utilizados exclusivamente para cursar las órdenes de dichos clientes de un modo más rápido y preciso, pero yendo el negocio o actividad económica de la consultante mucho más allá al consistir en la sofisticada fabricación del producto concreto con su propia tecnología.

Tampoco se aprecia la existencia de establecimiento permanente a través de la figura del agente dependiente, puesto que se indica que ni la empresa comercializadora ni el empleado de la consultante tienen poderes para vincularla contractualmente. Debe matizarse que se parte de la base de que el citado empleado carece de un lugar fijo en España desde el cual reciba o ejecute las instrucciones recibidas de su empleador (la consultante), ya que de ser así podría considerarse que dicho lugar fijo constituye un establecimiento permanente de la consultante según el primero de los criterios indicados.

Por último, la inexistencia de establecimiento permanente no es obstáculo para que el servicio post-venta (asistencia técnica) prestado por la consultante a sus clientes a través de su empleado residente en España pueda dar lugar a la obtención de rentas en territorio español, derivadas de actividad económica realizada en dicho territorio sin mediación de establecimiento permanente, en los términos del artículo 13.1 b) 2º del TRLIRNR.

En cuanto a la segunda cuestión planteada en la consulta –tributación en España en concepto de cánones por la cesión o transmisión del software y escáner- resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 13.1 f) 3º del TRLIRNR, según el cual se consideran obtenidos en territorio español los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

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

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de:

(...)

- Derechos sobre programas informáticos.

(...)

- Equipos industriales, comerciales o científicos.

(...)

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

Por consiguiente, si bien la transmisión del software o escáner a los clientes no se encuentra comprendida en el citado artículo, si lo estará el uso o la concesión de uso de los mismos.

El tipo de gravamen será del 24%, de acuerdo con el artículo 25.1 a) del TRLIRNR. No obstante, según la Disposición adicional tercera del TRLIRNR, introducida por el Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público (BOE de 31 de diciembre de 2011) y modificada por el artículo 71 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 (BOE 26 de diciembre de 2013), desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, el citado tipo de gravamen del 24 por ciento se eleva al 24,75 por ciento.

Se recuerda la obligación de practicar retención por parte de los clientes a los que se les instale el correspondiente equipo, en los términos del artículo 31.2 del TRLIRNR:

“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. (...)”

Por último, el artículo 28.3 del TRLIRNR indica que: “3. No se exigirá a los contribuyentes por este impuesto la presentación de la declaración correspondiente a las rentas respecto de las que se hubiese practicado la retención o efectuado el ingreso a cuenta, a que se refiere el artículo 31.”

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.