

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC058316

DGT: 29-02-2016

N.º DE CONSULTA VINCULANTE: V0799/2016

SUMARIO:

IRPF. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Transferencia de tecnología. Programas de ordenador (software). En la medida en que los pagos realizados por una entidad residente a otra residente en Estados Unidos derivados de un contrato de *hosting* se realicen en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre la aplicación que es absolutamente estándar y no adaptada de algún modo para el adquirente, no podrán ser calificados como cánones, siendo beneficios empresariales con arreglo al art. 7 del Convenio. No obstante, debe precisarse que el hecho de que la entidad residente no pueda alterar el código fuente más allá de las «plantillas configurables» -que le permiten tan sólo la personalización de su imagen a través de los correspondientes logos u otras imágenes identificativas- no debe conducir automáticamente a excluir la calificación de cánones de los pagos si, a pesar de no producirse alteración en dicho código por parte de la residente, el producto viniera adaptado a ella por el propio proveedor más allá de la mera personalización de la imagen. Las rentas derivadas de la formación que recibe el personal de la entidad residente por parte de la sociedad americana sobre la forma para acceder a los sistemas y lograr la interrelación necesaria entre ambas, si se limita a la transmisión de los conocimientos y asistencia necesaria para lograr el efectivo uso del producto por parte de la entidad residente, dicha formación no debería encuadrarse en el concepto de cesión de know-how ni asistencia técnica, excluyéndose la calificación como cánones de los pagos realizados en contraprestación.

Finalmente, hay que tener en cuenta que el objeto principal del contrato es la puesta a disposición de la entidad residente de las páginas web y aplicaciones, siendo accesorias a dicho objeto principal el resto de prestaciones; por consiguiente, en principio no parece necesario descomponer la retribución total en función de las distintas prestaciones para otorgar una calificación distinta a los pagos derivados de cada una de ellas, sino que parece razonable otorgar la misma calificación a la toda la retribución, como beneficios empresariales -de no existir adaptación más allá de la mera personalización de la imagen-, o como canon en caso contrario.

PRECEPTOS:

Convenio de 22 de febrero de 1990 (Convenio con EE.UU), art. 12.3.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante, residente en España, suscribe con una entidad residente en EEUU un contrato denominado de "hosting" en virtud del cual se le pone a disposición el hardware y software propiedad de la entidad americana con el fin de alojar, gestionar, mantener y actualizar una parte de la página web de la consultante, que a su vez actúa como plataforma global, segura y eficiente de reserva de billetes aéreos (incluyendo búsqueda de vuelos, tarifas, cancelaciones y pagos), interconexión con otras compañías y carga de operaciones en el sistema contable. Asimismo, se incluye la entrega de una página web y una herramienta para permitir la migración del contenido correspondiente a tal web y se garantiza la operatividad y buen funcionamiento del sistema solucionando los problemas que puedan surgir en el funcionamiento habitual.

La consultante manifiesta que el contrato no implica la creación de software o sistemas específicos para la misma, por tratarse de un sistema estándar desarrollado también para otras muchas empresas en la industria del transporte. El contrato prohíbe a la consultante la copia o cualquier alteración o ingeniería con el código fuente del software salvo para la configuración de ciertas "plantillas configurables" referidas exclusivamente a personalizar la imagen de la consultante. El personal de la consultante recibe formación de la entidad americana sobre la forma de acceder a los sistemas y lograr la interrelación necesaria entre la entidad americana y la consultante en su calidad de cliente.

Cuestión planteada:

Si los pagos realizados por la consultante a la entidad americana pueden calificarse como beneficios empresariales a los efectos del art 7 del Convenio de Doble Imposición entre España y EEUU.

Contestación:

Al objeto de calificar la naturaleza de los pagos realizados por la entidad consultante, residente en España, a la entidad proveedora del software, hardware y servicios accesorios, residente en Estados Unidos, resulta de aplicación lo dispuesto en el Convenio entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto de los impuestos sobre la renta, hecho en Madrid el 22 de febrero de 1990 ("Boletín Oficial del Estado" de 22 de diciembre de 1990), en adelante, el "Convenio".

En cuanto al software y hardware, la consultante manifiesta que la entidad americana se los proporciona en el marco de un contrato de hosting con el fin de alojar, gestionar, mantener y actualizar una parte de la página web de la consultante que, a su vez, actúa como plataforma global, segura y eficiente de reserva de billetes aéreos (incluyendo búsqueda de vuelos, tarifas, cancelaciones y pagos), interconexión con otras compañías y carga de operaciones en el sistema contable. Manifiesta, igualmente, que el contrato incluye la entrega de una página web y de una herramienta para permitir la migración del contenido correspondiente a tal web y garantiza la operatividad y buen funcionamiento del sistema solucionando los problemas que puedan surgir en el funcionamiento habitual.

La consultante hace constar expresamente que el contrato no implica la creación de hardware, software o sistemas específicos para la misma, por tratarse de un sistema estándar desarrollado también para otras muchas empresas en la industria del transporte, prohibiendo a la consultante la copia o cualquier alteración o ingeniería con el código fuente del software, salvo para la configuración de ciertas "plantillas configurables" referidas exclusivamente a personalizar la imagen de la consultante.

A los efectos de calificar los pagos realizados por la consultante por el uso de hardware y software como cánones o beneficio empresarial, resulta aplicable el Convenio, que en su artículo 12.3, define el término cánones:

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

A este respecto, los Comentarios al artículo 12, relativo a los cánones, del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) señalan que la cuestión de si los pagos referentes a las aplicaciones informáticas –computer software– deben ser clasificados como cánones puede plantear problemas difíciles; si bien, finalmente reconocen que los derechos sobre los programas o aplicaciones informáticas –computer programs– constituyen una forma de propiedad intelectual.

En este sentido, el párrafo 12.2 de los Comentarios al artículo 12 del MOCDE indica que "El carácter de los pagos percibidos en operaciones relativas a transferencias de aplicaciones informáticas –computer software– depende de la naturaleza de los derechos que el beneficiario adquiera en el marco del acuerdo específico relativo a la utilización y explotación del programa. Los derechos sobre los programas o aplicaciones informáticas –computer programs– constituyen una forma de propiedad intelectual. Un estudio de las prácticas seguidas por los países miembros de la OCDE ha demostrado que todos estos países, salvo uno, protegen dichos derechos, explícita o implícitamente, al aplicárseles la legislación en materia de derechos de autor."

Por el contrario, el párrafo 14 de los Comentarios al artículo 12 del MOCDE, excluye de la calificación de cánones a aquellos pagos realizados en el siguiente contexto:

"14. En otros tipos de operaciones los derechos de autor adquiridos se limitan a aquellos que son necesarios para permitir al usuario la utilización del programa, por ejemplo, cuando al cesionario se le conceden unos derechos limitados de reproducción del programa. Debería ser el caso general para las operaciones de adquisición de una copia del programa. Los derechos transferidos en estos casos son inherentes a la propia naturaleza de los programas informáticos –computer programs–.

(...)

En consecuencia, los derechos referentes a estos actos de copia, cuando únicamente permiten la explotación efectiva del programa por parte del usuario, no deben tenerse en cuenta en el análisis de la

calificación de la operación a efectos de tributación. Los pagos relativos a este tipo de operaciones son considerados como rentas comerciales, conforme al artículo 7.”

No obstante, debe tenerse en cuenta la observación realizada por España al artículo 12 del MCOCDE, según la cual, España no comparte la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. del MCOCDE ya que “estima que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas –software– se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación – software– para su explotación comercial (excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informáticas estandarizadas que no comporte el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción) como si los mismos corresponden a una aplicación –software– adquirida para uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones –software– no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente.”

La consultante manifiesta que se trata de un sistema estándar desarrollado también para otras muchas empresas en la industria del transporte y que el contrato prohíbe a la consultante la copia o cualquier alteración o ingeniería con el código fuente del software, salvo para la configuración de ciertas plantillas referidas exclusivamente a personalizar la imagen de la consultante. La mera personalización de la imagen de la consultante a través de los correspondientes logos u otras imágenes identificativas no debe ser considerada como una adaptación del producto.

No obstante, debe precisarse que el hecho de que la consultante no pueda alterar el código fuente más allá de las citadas “plantillas configurables” no debe conducir automáticamente a excluir la calificación de cánones de los pagos si, a pesar de no producirse alteración en dicho código por parte de la consultante, el producto viniera adaptado a ella por el propio proveedor más allá de la mera personalización de la imagen.

En consecuencia, en la medida en que los pagos se realicen en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre la aplicación que es absolutamente estándar y no adaptada de algún modo para el adquirente, no podrán ser calificados como cánones, siendo beneficios empresariales con arreglo al artículo 7 del Convenio.

De otra parte, se manifiesta en el escrito de consulta que el personal de la consultante recibe formación de la entidad americana sobre la forma para acceder a los sistemas y lograr la interrelación necesaria entre la entidad americana y la consultante, en su calidad de cliente. En la medida en que la formación se limite a la transmisión de los conocimientos y asistencia necesaria para lograr el efectivo uso del producto por parte de la consultante, dicha formación no debería encuadrarse en el concepto de cesión de “know-how” ni asistencia técnica, excluyéndose la calificación como cánones de los pagos realizados en contraprestación.

Por último, en cuanto a la condición de “contrato mixto” del contrato suscrito por la consultante -en atención a la variedad de prestaciones-, el párrafo 11.6 de los Comentarios al artículo 12 del MOCDE dispone:

“En el caso de un contrato mixto, conviene en principio descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. Cuando, sin embargo, una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio y más bien desdeñable, entonces el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración.”

Según la descripción de los hechos realizada por la consultante, el objeto principal del contrato es la puesta a disposición de la consultante de las páginas web y aplicaciones correspondientes en favor de la consultante, siendo accesorias a dicho objeto principal el resto de prestaciones. Por consiguiente, en principio no parece necesario descomponer la retribución total en función de las distintas prestaciones para otorgar una calificación distinta a los pagos derivados de cada una de ellas, sino que parece razonable otorgar la misma calificación a la toda la retribución, como beneficios empresariales (artículo 7 del Convenio) de no existir adaptación más allá de la mera personalización de la imagen, o como canon en caso contrario.

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.