

# Consulta vinculant en relació amb la consideració de cànon.

Número de consulta	CV0284-2023
Data d'emissió	28/06/2023
Normativa	Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals. Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal.

## Consulta

*En aquest apartat es reproduïx la consulta sense les dades de la persona o l'entitat que la formula*

Consulta Vinculant en relació amb l'obligació de practicar retenció a compte de l'IRNR pels drets sobre programes informàtics

### NORMATIVA APLICABLE

Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 21/2014, del 16 d'octubre, de bases de l'ordenament tributari.  
Decret legislatiu del 29-4-2015 de publicació del text refós de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals (en endavant, Llei de l'IRNR).  
Decret del 30 de setembre del 2015 de publicació del Reglament de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals.  
Conveni entre el Principat d'Andorra i el Regne d'Espanya per evitar la doble imposició en matèria d'impostos sobre la renda i prevenir l'evasió fiscal.  
Model de Conveni Tributari sobre la Renda i el patrimoni 2017, del Consell de la OCDE de la dècima actualització.

El sotassinat, el Sr. A, actuant en nom i representació de la societat mercantil andorrana X:

### EXPOSA

Que, d'acord amb el que disposa l'article 65 de la Llei 21/2014, del 16 d'Octubre, de Bases de l'Ordenament Tributari i l'article 25 del Reglament de desenvolupament de la mateixa, per mitjà del present escrit formula la següent Consulta Tributària, en relació amb l'obligació de practicar retenció a compte de l'IRNR pels drets sobre programes informàtics.

Que la present consulta té com a objectiu conèixer quin és el criteri d'aquest Departament de Tributs i de Fronteres (en endavant DTF) respecte a la consulta plantejada, per l'any 2023 i següents.

### DESCRIPCIÓ DELS FETS

La societat X (d'ara endavant la societat consultant) és una entitat que opera a Andorra.

La societat consultant és la matriu d'un grup, amb seu última a Andorra, i també exerceix la seva activitat fora de les fronteres del Principat mitjançant diverses filials establertes a diferents països.

En el sector al qual pertany la societat consultant, la inversió tecnològica és un element imprescindible per a dur a terme l'activitat, així com per ser competitiu en el mercat. Així mateix, és la societat matriu la que realitza la inversió tecnològica a nivell global, centralitzant la prestació de serveis tecnològics tant per la seva activitat com per les seves filials.

És per això que la societat ha firmat diferents contractes de distribució de software, amb societats residents a Espanya (en endavant els "Proveïdors") especialitzades en la consultoria tecnològica, el desenvolupament d'aplicacions empresarials i la integració de sistemes. Tots els serveis contractats són eines informàtiques per tal de poder desenvolupar l'activitat pròpia de la societat consultant així com les seves filials.

Un dels serveis contractats per la societat consultant és la implantació que permet millorar la gestió d'incidències, peticions i canvis que afecten als empleats de la societat consultant. En concret, el servei contractat té, entre altres, les següents característiques:

- Configuració del portal amb el logo i les especificacions que necessita la consultant sense cap tipus d'adaptació concreta;
- Configuració dels camps necessaris;

- Implementació de notificacions;

- Formació als usuaris;

En aquest cas, el programari és comercialitzat pel proveïdor a altres clients. En el contracte de llicència s'estableix que no es produeix una transferència plena de drets de propietat intel·lectual del software, més enllà d'un dret limitat per utilitzar els serveis del mateix, essent el proveïdor el titular dels drets degudament enregistrats com a propietat intel·lectual.

El contracte incorpora la presentació de serveis per part del proveïdor d'implementació i instal·lació dels diferents mòduls del programari, així com un servei d'assistència tècnica, actualització del software i formació durant el període d'utilització del mateix. El software en cap cas pot ser modificat ni adaptat per la consultant.

Un altre servei contractat, és la llicència del mòdul de comptabilitat de la societat consultant. En el contracte s'especifica que el proveïdor facilita una URL que permet descarregar la versió comprada que inclou tota la documentació de formació pels empleats per l'ús de la llicència així com un servei d'assistència tècnica, actualització del software i formació. La llicència permet la gestió comptable de la societat consultant, considerant-se essencial pel seu funcionament.

#### INTERPRETACIÓ DEL CONTRIBUENT

La societat consultant ve considerant com a cànon (i practica la corresponent retenció a compte del IRNR) qualsevol llicència de programes informàtics proporcionada per empresaris no residents, pagada per la societat consultant o utilitzada a Andorra, amb independència del país de residència de l'entitat perceptora de les rendes i, per tant, amb independència de que hi hagi un Conveni per evitar la doble imposició.

No obstant, es qüestiona si amb els països amb els que hi ha Conveni per evitar la doble imposició, com és el cas concret d'Espanya, s'ha de tenir en compte la interpretació del comitè d'assumptes fiscals de la OCDE en els comentaris del model de conveni i, per tant, en determinats supòsits considerar les rendes satisfetes com beneficis empresarials i no com cànon.

La societat consultant entén que les rendes satisfetes derivades dels contractes de llicències de software comercial amb empreses residents a països amb els quals Andorra no té subscrit convenis de doble imposició, d'acord amb el que determina l'article 14.2 del text refós de la Llei 94/2010, del 29 de desembre, de l'impost sobre la renda dels no-residents fiscals, estan subjectes a l'impost i tenen la consideració de cànon. D'acord amb l'article 29 c) de la mateixa llei, el tipus de gravamen aplicable és el 5%.

No obstant, en el cas exposat, al tractar-se d'operacions comercials entre una societat resident andorrana i societats residents a Espanya, resulta aplicable el conveni de doble imposició entre Andorra i Espanya.

Pel cas, el que estableix l'article 12 del Conveni per determinar els cànon és el següent:

#### **"Article 12. Cànon**

1. Els cànon procedents d'un Estat contractant el beneficiari efectiu dels quals és un resident de l'altre Estat contractant poden ser imposables en aquest altre Estat contractant.
2. No obstant això, aquests cànon també poden ser imposables en l'Estat contractant d'on procedeixen i segons la legislació d'aquest Estat, però si el beneficiari efectiu dels cànon és un resident de l'altre Estat contractant, l'impost així exigít no pot excedir del 5 per 100 de l'import brut dels cànon. Les autoritats competents dels Estats contractants han d'establir de mutu acord les modalitats d'aplicació d'aquest límit.
3. El terme "cànon" emprat en aquest article designa els imports de qualsevol naturalesa pagats per l'ús o la concessió de l'ús de drets d'autor incloses les pel·lícules cinematogràfiques i els telefilms, i els enregistraments destinats a la difusió per ràdio o per televisió, de patents, marques de fàbrica o de comerç, dibuixos o models, plànols, fórmules o procediments secrets, o per informacions relatives a experiències industrials, comercials o científiques.

(...)"

Per tant, el Conveni preveu una tributació en l'Estat de font dels Cànon.

No obstant l'anterior, el concepte de cànon del Conveni subscrit entre Andorra i Espanya deriva del model de conveni de la OCDE, pel que per determinar els drets sobre programes informàtics que han de tributar a Andorra, la consultant entén que s'han de seguir els comentaris al model de Conveni.

LesLleis.com

En aquest sentit, la interpretació del comitè d'assumptes fiscals de la OCDE en els comentaris al model de conveni ha exclòs la consideració de cànon el software que sigui utilitzat per l'activitat econòmica de l'empresa, com és el cas del software exposat, que tindrà la consideració de benefici empresarial.

En concret, el paràgraf 14.2 dels Comentaris de l'article 12, estableix que:

“14.2 La facilidad de reproducir programas informáticos ha dado lugar a contratos de distribución por los que el adquirente obtiene los derechos de hacer múltiples copias del programa solo a los fines de utilizarlo en su propia actividad económica. Tales contratos se denominan “licencia de sitio” o “por emplazamiento” “licencia de empresas” o licencias de red”. Aunque dichos acuerdos permitan la realización de múltiples copias del programa, tales derechos se limitan generalmente a los necesarios para permitir el funcionamiento del programa en los ordenadores o en la red adquirente y la licencia no permite la reproducción con cualquier otro fin. Los pagos efectuados en el marco de estos contratos se tratan, en la mayoría de los casos beneficios de actividades económicas, de conformidad con el artículo 7”.

Per tant, segons els comentaris els pagaments realitzats en virtut de contractes no constitueixen cànon si el que s'obté són còpies d'un programa per ser utilitzats per la seva pròpia activitat econòmica.

Aquests contractes de llicències permeten la realització de múltiples còpies del programa, tot i que la llicència no permet la reproducció per qualsevol altre fi que no sigui la pròpia activitat econòmica. En aquest cas, es considera que els distribuïdors només paguen per l'adquisició de còpies d'aplicacions i no per explotar qualsevol dret sobre aplicacions (sense incloure el dret a reproduir).

En conseqüència, els Comentaris conclouen que els pagaments percebuts en aquest tipus de contractes es qualifiquen com a beneficis empresarials, d'acord amb l'establert a l'article 7 del Conveni:

**“Article 7. Beneficis de les empreses**

1. Els beneficis d'una empresa d'un Estat contractant estan sotmesos a imposició exclusivament en aquest Estat, llevat que l'empresa exerceixi la seva activitat en l'altre Estat contractant mitjançant un establiment permanent que hi estigui situat. Si l'empresa exerceix la seva activitat de tal manera, els beneficis de l'empresa poden ser imposables a l'altre Estat però només en la mesura que siguin imputables a aquest establiment permanent.  
(...)”

S'ha de tenir en compte que Andorra no ha realitzat observacions ni reserves als Comentaris del Model de la OCDE. Per tant, la societat consultant entén que les rendes satisfetes no tenen la consideració de cànon sinó de benefici empresarial i, per tant, no estan subjectes a retenció per IRNR. En cas contrari, suposa una tributació en l'Estat de font que dificulta la comercialització del software per part dels proveïdors i el tractament fiscal d'aquestes rendes seria el mateix tant si Andorra ha subscrit un Conveni amb aquests Estats o no.

**MANIFESTACIÓ EXPRESSA**

L'entitat consultant manifesta expressament que al moment de presentació de la present consulta, no té coneixement de què s'estigui tramitant cap procediment o recurs administratiu, ni judicial, en relació amb el règim, la classificació o qualificació tributària respecte l'objecte d'aquesta consulta.

La consultant, segons requeriment del Departament de Tributs i de Fronteres, amplia la informació relacionada amb la qüestió plantejada i exposa el següent:

En primer lloc, assenyalar que els dos softwares són aplicacions de mercat que s'han parametrizat i/o configurat sobre la base de les característiques i necessitats de la consultant en els projectes d'implantació, però en cap cas són softwares desenvolupats específicament sobre la base de les necessitats de la consultant.

Programari per la gestió d'incidències:

Es tracta d'una aplicació de mercat que s'ha configurat les seves funcionalitats bàsiques a les necessitats de la consultant per a la gestió d'entrades de Tecnologies de la Informació (incidències, peticions i canvis).

Entre aquestes personalitzacions es troben les següents:

La configuració de la seguretat adaptada a la consultant (usuaris, grups, rols, perfils).  
La configuració dels canals d'entrada, principalment el portal de client.  
Notificacions personalitzades sobre l'estat de les entrades.

S'ha previst el manteniment evolutiu de la solució actual així com l'adaptació de nous fluxos de treball, (gestió de projectes, suport a operacions) que impliquen nous desenvolupaments/parametrizacions.

Llicència de mòdul de comptabilitat:

Es tracta d'un software estàndard de mercat per donar suport al Departament de Finances:

Els Mòduls que s'han anat activant per a cobrir les necessitats financeres han estat:

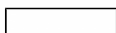
Mòdul principal que gestiona la comptabilitat.

Factures a pagar a proveïdors.

Valoració d'actius.

Factures a cobrar a clients.

El contingut d'aquest text  
és d'accés exclusiu per a usuaris subscrits



La subscripció a LesLleis.com inclou:

- Accés il·limitat als textos refosos de lleis i reglaments
- Lectura de textos legals vigents anteriors al BOPA
- Inclusió de textos a demanda
- Sense publicitat