

Sentencia 1947/2023, de 26 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 197/2021

**SUMARIO:**

**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Retenciones. Beneficiario efectivo.** La regulación practicada desconoce la exención aplicada por considerar que los cánones pagados a una entidad vinculada domiciliada en Países Bajos debían haber estado sujetos a retención, ya que esa empresa no era la beneficiaria efectiva de tales rendimientos, pues su actuación se había limitado a prestar servicios de gestión de cobro para una empresa domiciliada en Curazao, razón por la que no le es aplicable Convenio con los Países Bajos, ni la exención prevista en el art. 14.1.m) TR Ley IRNR, que transpone a España la Directiva 2003/49/CEE. La recurrente alegó que la entidad domiciliada en Países Bajos era la beneficiaria efectiva de los cánones percibidos, ya que no actuaba como mera intermediaria, mandataria, o simple encargada de la gestión de cobro de los cánones y regalías por cuenta de la entidad de Curazao, pues como cesionaria de las licencias, no estaba obligada a transferir inmediatamente a la entidad de Curazao el importe de los cánones percibidos, sino que los mantenía en sus cuentas, disponiendo de ellos con plena libertad, asumiendo el riesgo de cambio de tipo y de mercado por modificación de los tipos de intereses bancarios. A juicio de la Sala, una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, es decir, en calidad de agente, depositario o mandatario. Quedó acreditado que la sociedad de Curazao era la propietaria de las marcas, secretos comerciales, *copyrights* y otros derechos de propiedad intelectual por cuyo uso se pagaron los cánones y regalías. Inicialmente, la sociedad con domicilio en Curazao y la entidad española habían suscrito un contrato de licencia, por el que la primera permitía a la segunda usar, a cambio de un *royalty*, la tecnología de fabricación, venta y distribución de los productos y usar las marcas en la promoción, venta y distribución. Y, paralelamente, las entidades no residentes suscribieron un contrato de «asignación» (*Assignment, assumption ad license agreement*) por el que la sociedad de Curazao cedía a la segunda la gestión y explotación de los cánones en Europa a la entidad de los Países Bajos. Esta estructura se modificó en el 2014, mediante la sustitución del contrato de «asignación» para la gestión y explotación de los cánones satisfechos por las filiales europeas, por un contrato de licencia de la propiedad intelectual que autoriza a la sociedad de los Países Bajos sublicenciar los derechos de los que es cesionaria, lo que le permite, en la misma fecha, suscribir con la recurrente y con las otras filiales europeas un contrato de sublicencia, aunque ésta también suscribe con las filiales un contrato denominado *Letter of understanding* por el que entidad española se hace cargo y paga a la mercantil de los países bajos, los cánones devengados por esas filiales, resarcándose a la empresa holandesa a través de los márgenes de venta (*mark up*) que carga a las demás distribuidoras de Europa. La Sala considera que la sociedad holandesa percibe los cánones con obligación de transferirlos prácticamente en su integridad a la entidad curazoleña, ya que, pese a ser cesionaria de los derechos de propiedad intelectual de esta última, no se encuentra facultada por el contrato de cesión a pactar con las sublicenciadas el canon que éstas deben pagarle, sino que éste viene prefijado en los contratos de cesión de derechos celebrados con la cedente, por lo tanto, la sociedad curazoleña es la beneficiaria efectiva de los cánones pagados por la obligada tributaria, que por no estar domiciliada en un territorio de la UE, no se encuentran exentos de la retención del 24,75% a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

**PRECEPTOS:**

[RDLeg. 5/2004 \(TR Ley IRNR\), art. 14.1 m\).](#)

[Convenio de 16 de junio de 1971 \(Convenio con Países Bajos\), arts. 12 y 13.](#)

**PONENTE:**

*Doña Isabel Hernández Pascual.*

**TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA**

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO SALA TSJ núm. 197/2021

Sección núm. 73/2021

Partes: VELCRO EUROPE, S.A. (VESA), contra TEARC

En aplicación de la normativa española y Europea de Protección de Datos de Carácter Personal, y demás legislación aplicable hágase saber que los datos de carácter personal contenidos en el procedimiento tienen la condición de confidenciales, y está prohibida la transmisión o comunicación a terceros por cualquier medio, debiendo ser tratados única y exclusivamente a los efectos propios del proceso en que constan, bajo apercibimiento de responsabilidad civil y penal.

# SENTENCIA

Ilmas/o Sras/Sr.:

PRESIDENTA:

D<sup>a</sup>. MARIA ABELLEIRA RODRÍGUEZ

MAGISTRADA/O

D.<sup>a</sup> ISABEL HERNÁNDEZ PASCUAL (ponente)

D. EDUARDO RODRÍGUEZ LAPLAZA

En la ciudad de Barcelona, a veintiséis de mayo de dos mil veintitrés.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 197/2021(Sección 73/2021) interpuesto por VELCRO EUROPE, S.A. (VESA), representada por la procuradora Dña. Emma Nel·lo Jover, contra TEAR DE CATALUNYA, representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente la Ilma. Sra. Magistrada Dña. Isabel Hernández Pascual, quien expresa el parecer de la SALA.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Se interpuso el presente recurso contencioso-administrativo contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (en adelante TEARC), que se detalla en el primer fundamento jurídico. Se admitió a trámite y se acordó reclamar el expediente administrativo, siendo remitido por la Administración demandada.

### Segundo.

- En su escrito de demanda, la parte actora expuso cuantos hechos y fundamentos de derecho consideró de aplicación y terminó por solicitar el dictado de sentencia estimatoria del recurso.

La parte demandada, en su escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones de la parte actora y, tras exponer cuantos hechos y fundamentos que consideró de aplicación, solicitó el dictado de una sentencia desestimatoria del recurso.

Tras la formulación de conclusiones escritas por ambas partes, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

### Tercero.

- En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero. Objeto del recurso.

En nombre de VELCRO EUOROPE, S.A., en adelante VESA, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 12 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), en la que se ESTIMARON EN PARTE las reclamaciones económico-administrativas formuladas por la expresada.

DESESTIMÓ las reclamaciones contra el acuerdo de liquidación, de 3 de agosto de 2017, de la Inspectora Coordinadora de la Dependencia Regional de Inspección de Barcelona, de la Delegación Especial en Cataluña de la AEAT, notificado el 4 de agosto de 2017, en el que se regularizaron las declaraciones de la expresada por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes (retenciones a cuenta), ejercicios 2012 a 2014, con una cuota de 998.469'81 euros, más 146.118'66 euros de intereses moratorios, en total 1.144.588'47 euros, recogiendo en el f.j. 4º de dicha resolución, que:

"La regularización practicada es consecuencia de que la Inspección considera que la sociedad holandesa (VELCRO HOLDINGS BV) no es beneficiario efectivo de los cánones satisfechos por VESA, sino que lo es la entidad residente en Curaçao (VELCRO INDUSTRIES BV). En consecuencia, VESA debería haber practicado sobre los pagos efectuados la correspondiente retención en concepto de IRNR, pues no resultaba aplicable la exención prevista en el artículo 14.1 m) TRLIRNR ni el Convenio para evitar la doble imposición, suscrito entre España y Países Bajos (BOE 16/10/1972).

Más concretamente, el acuerdo razona y distingue dos situaciones: Por un lado entiende que para la regularización anterior a marzo de 2014 debe partirse de la aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 12 (cánones) del Convenio de doble imposición entre España y Países Bajos que, en principio, permite retención limitada al 6% en el país de la fuente para el caso de pagos de cánones, aunque en aplicación de la cláusula del beneficio efectivo procede excluir tal operación de la cobertura del convenio (en particular el artículo 12 que contempla una retención del 6%), sino que procede aplicar la norma interna que establece una retención en la fuente de 24'75% (artículo 25 y DA 3ª del TRLIRNR).

Para la situación posterior a marzo de 2014 el acuerdo entiende que "se simula la estructura de licenciante/licenciado/ sublicenciado, cuando el papel desempeñado por cada una de las entidades implicadas es el mismo que con

anterioridad a marzo de 2014 y por tanto el tratamiento fiscal también debiera ser el mismo", y, en consecuencia, resultaría aplicable al caso el artículo 16 LGT o norma general antiabuso interna, lo que llevaría a excluir la aplicación del Convenio, pues en la operatoria disimulada o ocultada no intervienen ningún residente en Holanda".

La DESESTIMACIÓN de las reclamaciones contra el acuerdo de liquidación por la resolución recurrida del TEARC se fundamenta en las siguientes razones:

- La norma aplicable ha de ser la Directiva 2003/49/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, cuyo artículo 1.1 establece la exención de cualquier impuesto en la fuente con ocasión del pago de intereses y cánones entre sociedades de estados miembros, en los siguientes términos:

"Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro."

En el artículo 1.4 de la misma Directiva, en relación con la figura del beneficiario efectivo, se dispone:

"Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario".

La Directiva ha sido traspuesta al ordenamiento interno en el artículo 14 1 m) del TRLIRNR, en el que se establece la exención para las siguientes rentas:

"Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos:

6º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad..."

La Directiva ha sido interpretada por la sentencia de 26 de febrero de 2019 del TJUE dictada en los asuntos acumulados N Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I y Z Denmark (casos C-115/16, C-118/16, y C-299/16 - invocada en la resolución recurrida - donde se resuelven cuestiones prejudiciales planteadas por tribunales daneses en relación con sociedades luxemburguesas que no fueron consideradas por las autoridades fiscales de ese país las beneficiarias efectivas de determinados pagos de intereses, definiendo a la beneficiaria efectiva como "la entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos y que dispone, por tanto, de la facultad de determinar libremente el destino de estos" (párrafo 89).

También se invocan los siguientes párrafos:

"128. De este modo, constituye un indicio de la existencia de una estructura creada con el objeto de disfrutar indebidamente de la exención establecida en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 la circunstancia de que dichos intereses, una vez percibidos, sean retransferidos por la sociedad perceptora íntegramente o en su casi totalidad, y en un plazo muy breve, a entidades que no cumplen los requisitos de aplicación de la Directiva 2003/49 , ya sea porque no están domiciliadas en ningún Estado miembro..."

"130. De igual forma, el carácter artificial de un escenario puede ser corroborado por la circunstancia de que...la sociedad perceptora ...deba transferir a su vez esos intereses a una tercera sociedad que no cumple los requisitos de aplicación de la Directiva 2003/49 , con la consecuencia de que aquella sociedad sólo realiza un beneficio gravable insignificante cuando opera como sociedad instrumental con la función de permitir que las cantidades satisfechas fluyan de la sociedad deudora a la beneficiaria efectiva de dichos importes".

"132...que no se haya conferido a las sociedades instrumentales el poder de disponer económicamente de los intereses percibidos. A este respecto, pueden constituir tales indicios no solamente la existencia de una obligación legal o contractual a cargo de la sociedad que percibe los intereses de transmitirlos a un tercero, sino también el hecho de que, como señala el órgano jurisdiccional remitente en los asuntos C-115/16 , C-118/16 y C-119/16 , <básicamente> no se haya conferido a dicha sociedad el derecho de usar y disponer de tales importes, aunque tampoco esté sujeta a una obligación legal o contractual".

Hasta el contrato de licencia celebrado entre VELCRO INDUSTRIES - sociedad con domicilio en Curaçao - y VELCRO HOLDINGS -sociedad domiciliada en Países Bajos -, el 1 de marzo de 2014, las funciones de VELCRO HOLDINGS (en adelante VHBV) y sus relaciones con las otras compañías eran las siguientes, según la resolución del TEARC:

- Como explicó la representante de la obligada tributaria en diligencia nº 7, "VELCRO HOLDINGS se encargaba de recaudar el canon que VESA tenía que pagar a VELCRO INDUSTRIES por el acuerdo de licencia que había formalizado con ésta..." siendo riesgos asumidos por VELCRO HOLDINGS los de insolvencia de la deudora y de tipo de cambio, que son los asociados a las funciones de cobro.

- "...tales funciones han de limitarse en realidad a la gestión del cobro de los cánones devengados, pues no puede advertirse una auténtica gestión comercial de la propiedad intelectual dado que el número de potenciales clientes es muy reducido, predeterminado por las filiales del grupo (en algunos períodos el único cliente es VESA)."

- En el contrato "Assignment agreement" se hace constar que: "VHSV cobrará los cánones establecidos en las licencias concedidas a terceros bajo el contrato de licencia referenciado. VHBV pagará a VIBV un monto igual a los

cánones cobrados, menos el monto aprobado por las autoridades fiscales neerlandesas para cubrir los gastos relacionados de VHBV".

- "Por tanto, lejos de otorgarse a VELCRO HOLDINGS un derecho ilimitado y sin restricciones para el disfrute del canon percibido, nos encontramos con que se limita y restringe tal derecho al de un monto (a determinar por un tercero) que le permita cubrir costes, el resto de lo percibido deberá ser objeto de transferencia a VELCRO INDUSTRIES residente en Curaçao y así fue tal como resulta de los flujos que figuran en la cuenta de resultados de VELCRO HOLDINGS ..."

Cánones percibidos por VELCRO HOLDINGS - Países Bajos - pagados por VESA, en euros:

2011 2012 2013 2014

1.897.087 2.096.006 2.441.605 13.255.072

Cánones transferidos por VELCRO HOLDINGS (VHBV) a VELCRO INDUSTRIES (VIBV) en Curaçao:

-1.723.503 -1.904.222 -2.218.198 -12.714.042

Margen bruto por la diferencia de ingresos y transferencias

173.584 191.784 223.407 541.030

% Margen bruto

9'15% 9'15% 9'15% 4%

Gastos operativos de VELCRO HOLDINGS (VIBV)

193.361 142.291 837.979 2.280.172

Resultado operativo

- 19.777 49.492 -614.572 -1.729.142

Se observa en la resolución recurrida:

- "...de manera continuada y antes de concluir el plazo anual de cada ejercicio social, la casi totalidad del canon ha sido transferido".

- "...ausencia de discrecionalidad en el uso y disfrute de las cantidades cobradas, el hecho de que VELCRO HOLDINGS como subHOLDINGS que era del grupo tenía funciones en orden a la financiación de las filiales del grupo y en orden a la gestión de la cartera de participadas y, sin embargo, no se dedicó cantidad alguna a esos menesteres, ni se destinaron fondos para conceder financiación a filiales ni se destinaron fondos a operar con la cartera de participaciones y no se hizo, porque los términos contractuales lo impedían ya que solo se permitía retener las cantidades cobradas hasta el importe de los costes de explotación".

- En 2014 VELCRO HOLDINGS adquirió la filial de Brasil pero se financió con un préstamo a corto plazo, y no con cánones.

- "En definitiva, el único y limitado poder que se le concede a VELCRO HOLDINGS sobre los cánones cobrados o recaudados es el de cubrir costes (en los términos que fije un tercero) y sin poder destinar el exceso a ninguna otra actividad (tampoco a las que le serían propias como subHOLDINGS, esto es, a la financiación de las filiales o a la gestión de su cartera de participaciones)".

Con el contrato de 1 de marzo de 2014, según la representante de la obligada tributaria, "el cambio de estructura/contrato de licencia pre 2014 y post 2014 no derivó en un cambio de funciones a nivel de VELCRO HOLDINGS BV".

- Según la resolución recurrida, "...por lo que se refiere a las facturadas de disposición, uso y disfrute de las cantidades recaudadas resulta que en este nuevo acuerdo, el importe a transferir a VELCRO INDUSTRIES no resulta de la sustracción de los gastos al importe recaudado, sino del diferencial entre el porcentaje sobre ventas que VELCRO HOLDINGS cobraba a sus sublicenciatarías (a VESA en definitiva) 5% y 2'5%, según el caso, y el porcentaje sobre esas mismas ventas que VELCRO HOLDINGS debía transferir a VELCRO INDUSTRIES fijado en 4'8% Y 2'3% respectivamente".

- "Como se puede apreciar en la cuenta de resultados antes expuesta, el resultado final de todo ello fue que en el 2014 el resultado bruto obtenido por VELCRO HOLDINGS disminuyó, ya se mida en términos relativos (4'05%), brutos (-2.270.172) o de explotación (-1.729.142), siendo muy inferior al de los ejercicios anteriores.

- En coherencia entre las escasas funciones de VELCRO HOLDINGS, su dotación en medios materiales y humanos es igualmente escasa. No tiene gastos de personal - página 32 del acuerdo -, corriendo la gestión, según parece, a cargo del administrador social más un controller externo. Los gastos corrientes aumentan en 2014, pero parece un aumento que no tiene relación con la función de cobro de los cánones, sino con haberla responsabilizado de la cuenta corriente global del grupo o cash pool, y por haberse creado en ella un departamento de fiscalidad y tesorería al servicio de las filiales, lo que supuso que el controller externo pasara a ser empleado de la compañía y que se contratara a partir del 2014 como empleado al director de Global tax & treasury del grupo.

Enjuiciando las funciones asignadas a VELCRO HOLDINGS (domiciliada en Países Bajos) en el grupo empresarial de VELCRO INDUSTRIES (domiciliada en Curaçao), a la vista de los indicios por los que puede apreciarse la condición de

intermediaria de una sociedad, según la sentencia del TJUE antes reseñada; la resolución del TEARC declara y concluye que VHBV lo es por las siguientes razones:

- VELCRO HOLDINGS es instrumental dado que "ha tenido lugar la transferencia inmediata y sistemática de los cánones recibidos a otra sociedad del grupo que, además, está excluida de la aplicación de la Directiva 2003/49, por ser residente en un territorio extracomunitario (VELCRO INDUSTRIES)..."

- "VELCRO HOLDINGS o bien no realiza beneficio en absoluto o este es exiguo y, además, todo ello es consecuencia de sus funciones meramente instrumentales o canalizadoras, pues solo se le permite cubrir costes y no se le autoriza a desviar los fondos sobrantes hacia otras finalidades. Sobre este particular repárese en que el TJUE considera indicio de falta de poder de decisión tanto la existencia de una obligación a cargo de la sociedad que recibe los cánones de transmitirlos a un tercero, como, en ausencia de una obligación propiamente dicha, la circunstancia de que no se haya conferido a la perceptora el derecho de usar y disponer de tales importes".

La resolución recurrida del TEARC ESTIMÓ las reclamaciones económico-administrativas contra los acuerdos sancionadores, por el mismo concepto tributario y ejercicios, afirmando como conclusión en sus fundamentos que "no cabe, por tanto, apreciar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, o, al menos, no cabe entender que la Administración haya cumplido con su deber de motivar adecuadamente su existencia".

### **Segundo.** *Motivos de recurso articulados por la parte actora.*

**1.-** En la demanda se alega que el acuerdo de liquidación, contra el que se formuló la reclamación económico-administrativa desestimada por el TEARC, consideró a VELCRO INDUSTRIES (VIBV), domiciliada en Curaçao, beneficiaria efectiva de los cánones o regalías pagadas por VELCRO EUROPE (VESA), domiciliada en España, a VELCRO HOLDINGS (VHBV), domiciliada en Países Bajos, que no era beneficiaria, sino que prestaba servicios de gestión de cobro a la primera, para transferir los cánones o regalías desde España a Curaçao con el menor coste tributario posible.

En consecuencia, siendo la beneficiaria efectiva una sociedad domiciliada fuera de la Unión Europea, dicho acuerdo considera que, por aplicación del artículo 14 1 m) del TRLIRNR, que transpone a España la Directiva 2003/49/CEE, el pago de los cánones o regalías no está exento de tributación por Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), y, en consecuencia, la sociedad domiciliada en España, VESA, debía retener el 24'75% de los cánones o regalías pagadas a VELCRO INDUSTRIES, domiciliada en Curasao, a través de VELCRO HOLDINGS, de Países Bajos, de conformidad con el artículo 25 y Disposición Adicional 3ª del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Rentas de No Residentes, y, por consiguiente, en dicho acuerdo de 3 de agosto de 2017, se rechaza la solicitud - fundamentada en el artículo 14 1 m) del TRLIRNR, que declara exentos los cánones pagados a beneficiario efectivo domiciliado en la UE - de devolución de la retención del 6% de los cánones o regalías pagados por VESA a VELCRO HOLDINGS, por aplicación del artículo 12 del Convenio de Doble Imposición suscrito por España y Países Bajos, regularizando las declaraciones de la obligada tributaria VESA, respecto de la que se declara que ha de pagar el importe de la retención del 24'75% de cánones o regalías, menos el 6% que ya retuvo por aplicación indebida del artículo 12 del referido Convenio de Doble Imposición.

**2.-** La pretensión principal de la demanda es de anulación de la resolución recurrida del TEARC, y del acuerdo de liquidación de 3 de agosto de 2017; y, por aplicación del artículo 14 1 m) del TRLIRNR, que traspone a España la Directiva 2003/49/CEE, en el que declara la exención de los cánones o regalías pagados a una persona domiciliada en un Estado miembro de la UE, que sea beneficiaria efectiva de ellas, se solicita la devolución de la retención, ya hecha efectiva, del 6% de los cánones o regalías pagados a VELCRO HOLDINGS, domiciliada en Países Bajos, toda vez que ésta es la beneficiaria efectiva de los mismos, y no VELCRO INDUSTRIES, domiciliada en Curaçao, Antillas Holandesas.

**3.-** Subsidiariamente, en la demanda se defiende que es aplicable el Convenio de Doble Imposición, celebrado por España y Países Bajos, y para el caso de que este Tribunal considere que VELCRO HOLDINGS no era la beneficiaria efectiva de cánones o regalías, que se declare aplicable la retención del 6% prevista en el artículo 12 de dicho Convenio, y se anule igualmente la resolución recurrida y el acuerdo de liquidación, teniendo por conformes a derecho las retenciones del 6%, practicadas por la actora en los ejercicios inspeccionados.

### **Tercero.** *Normativa aplicable. Primacía del derecho de la UE. Directiva 2003/49/CEE.*

#### **Cuestiones planteadas.-**

La resolución recurrida del TEARC desestima la reclamación económico-administrativa formulada por VESA, domiciliada en España, contra el acuerdo de liquidación del 3 de agosto de 2017, en el que se regularizaron las retenciones del 6% por concepto de Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), practicadas por esta última sobre los cánones o regalías pagadas a VHBV, con domicilio en Países Bajos, al considerar que VHBV no era la beneficiaria efectiva de los cánones o regalías, sino VIBV, domiciliada en Curaçao, Antillas Holandesas, y que esas retenciones se encuentran sujetas a lo dispuesto por el artículo 14 1 m) del TRLIRNR, que traspuso la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, sobre el Régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas, en virtud del cual se encuentran exentas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que con arreglo al artículo 1 del mismo Texto Refundido, grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste, "Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos: ...6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado".

En la demanda, se pretende la anulación de la resolución recurrida del TEARC y del acuerdo de liquidación por retenciones por concepto de IRNR, aceptando la aplicabilidad al caso del artículo 14 1 m) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y defendiendo la exención de ese Impuesto de los cánones o regalías pagados por VESA a VHBV, domiciliada en Países Bajos, alegando que esta última era la beneficiaria efectiva de aquéllos, y no la sociedad domiciliada en Curaçao, para la que VHBV no actuaba como mera intermediaria, mandataria, o simple encargada de la gestión de cobro de los cánones y regalías.

Sin embargo, subsidiariamente, y sin aportar ningún razonamiento o argumentación que lo fundamente, la actora alega que es aplicable al caso el Convenio de Doble Imposición celebrado entre España y Países Bajos, en cuyo artículo 12 se contempla una retención del 6% de los pagos por cánones o regalías hechos a una sociedad domiciliada en Países Bajos, sin incluir el requisito o presupuesto de que esa sociedad sea la beneficiaria efectiva de los pagos.

Primacía del derecho de la UE, y CDI España-Países Bajos.

Aunque subsidiariamente, en la demanda se plantea la aplicación prevalente del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Países Bajos, frente a la Directiva 2003/49/CEE, y su trasposición al derecho interno en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

La actora no da razón jurídica alguna para sostener la aplicabilidad prevalente del Convenio de Doble Imposición frente a la Directiva traspuesta al derecho interno, pese a que en este caso los dos Estados implicados son miembros de la UE, para los que rige plenamente el principio de primacía del derecho de la UE en los términos establecidos por el TJUE.

Sólo apoya su pretensión en sentencias del Tribunal Supremo no aplicables a este supuesto, dado que resuelven asuntos regidos por el Convenio de Doble Imposición celebrado entre España y Suiza, que no es miembro de la UE, ni por ello se encuentra obligado por el principio de primacía del derecho de la UE.

La sentencia 1196/2020, de 23 de septiembre, del Tribunal Supremo, relativa al concepto de beneficiario efectivo, estima el recurso de casación, anulando los acuerdos de liquidación y revisión procesalmente recurridos, con "aplicación del tipo de retención del 5% previsto en el artículo 12 del CDI España-Suiza, único posible en una interpretación gramatical, lógica y sistemática del precepto, con fundamento, entre otros, en que tal precepto no prevé, pudiendo haberlo hecho - ha habido dos reformas, la última de 2013, del artículo 12 del CDI - la cláusula de beneficiario efectivo, sin que la apelación a reglas puramente prácticas o técnicas, pero no jurídicas, como son las insertas en los modelos de convenio y sus comentarios, puedan servir para soslayar deliberadamente un verdadero convenio internacional, lo que únicamente podría hacerse a través de las vías de reforma que el propio instrumento prevea, y tras su incorporación a nuestro ordenamiento interno".

Como se ha dicho, esta doctrina no es de aplicación porque hace referencia a un supuesto no similar al que aquí se plantea, en el que el CDI fue celebrado por Estados miembros de la UE, para los que rige el principio de primacía, tal y como se declara en la sentencia de 17 de enero de 2022, del TJUE (Gran Sala) Caso Thelen Technopark Berlin GmbH contra MN - apartado 25 -, entre otras, que "...consagra la preeminencia del Derecho de la Unión sobre el Derecho de los Estados miembros e impone la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión a todos los órganos e instituciones de los Estados miembros, que el Derecho de los Estados miembros pueda menoscabar la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados ( sentencia de 24 de junio de 2019,, Poptawski, C-573/17 , apartados 53 y 54 y jurisprudencia citada)".

En este caso, los estados obligados a garantizar la eficacia del derecho de la UE son los dos estados que celebraron el CDI, que la actora pretende que debe prevalecer sobre aquél, para aplicar un 6% de retención a los cánones y regalías pagados por una sociedad domiciliada en España a otra domiciliada en Países Bajos, que por virtud del principio de primacía, de ser aplicable, no puede oponerse al derecho de la UE.

Directiva 2003/49/CEE , y trasposición al derecho interno. Primacía del derecho de la UE.

Como tiene declarado el TJUE, entre otras sentencias, en la sentencia ya citada del TJUE de 22 de febrero de 2022, apartado 53, "A este respecto, debe recordarse, en particular, que en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a los exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49, apartado 24 ; de 24 de junio de 2019 , Poplawski, C-573/17 , EU:C:2019:530 ( TJCE 2019, 123) , apartados 61 y 62, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19 , C-379/19 , C-547/19 , C-811/19 y C-840/19 , EU:C:2021:1034 , apartado 252)".

En el apartado 54, se añade que "...el cumplimiento de la obligación de aplicar íntegramente cualquier disposición con efecto directo del Derecho de la Unión ha de considerarse indispensable para garantizar la plena aplicación del Derecho de la Unión en todos los Estados miembros, con arreglo a lo exigido por el artículo 19 del TUE , apartado 1".

Y en el apartado 55 se declara que "El cumplimiento de esa obligación es también necesario para garantizar el respeto de la igualdad entre los Estados miembros ante los Tratados, que excluye la posibilidad de hacer prevalecer, contra el ordenamiento jurídico de la Unión, una medida unilateral, de cualquier tipo ... y constituye una manifestación del principio de cooperación legal enunciado en el artículo 4 TU, apartado 3, que exige dejar sin aplicación toda disposición de la ley nacional eventualmente contraria, ya sea anterior o posterior a la norma de efecto directo de la Unión (véanse,

en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten, C-409/06 , EU:C:2010:503 , apartado 55, y de 21 de enero de 2021, Whiteland Importa Export, C-308/19 , EU:C:2021:47 , apartado 31)"

La misma sentencia del TJUE de 22 de febrero de 2022, asunto C-430/21, caracteriza el efecto directo del derecho de la UE que obliga a su aplicación prevalente sobre el derecho interno, al decir en su párrafo 58, que debe predicarse de los artículos que "están formulados en términos claros y precisos y no están sujetos a ninguna condición", remitiéndose, entre otras, a las sentencias de 18 de mayo de 2021, Asociația "Forumul Judecatorilor din România" y otros, C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 y C-397/19, EU:C:2021:393, apartados 249 y 250, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19, C-379/19, C-547/19, C-811/19 y C-840/19, EU:C:2021:1034, apartado 253).

En el caso que nos ocupa, el artículo 1.1 de la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, sobre Régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes estados miembros, produce efecto directo, y, por tanto, es de aplicación prevalente sobre el derecho interno, y, en este caso, sobre el Convenio de Doble Imposición celebrado con Países Bajos, ya que ésta no admite una interpretación conforme a dicha Directiva, en atención a la doctrina sentada en la sentencia ya citada del Tribunal Supremo, de 23 de septiembre de 2020, recurso 1996/2019, y la anterior de 3 de marzo de 2020, recurso 5448/2018, en relación con el CDI con Suiza; y se trata de un precepto formulado "en términos claros y precisos y no están sujetos a ninguna condición", al disponer:

"1.1 Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro".

...

1.4 Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.

..."

Sería igualmente de obligada aplicación para Países Bajos, que es Estado miembro de la UE, y la prevalente aplicación del artículo 1.1 de la Directiva 2003/49/CEE para el mismo deriva de lo dicho y de la necesidad de garantizar la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, tal y como se declarada por el TJUE en la sentencia citada de 22 de febrero de 2022.

Además, en España la reseñada Directiva fue traspuesta al derecho interno por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, luego refundida en el Texto Refundido de la Ley de ese Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que en su artículo 14 1 m), apartado 6º, aplicado por la resolución recurrida, disponía en la redacción anterior al 1 de enero de 2015, y vigente en los ejercicios regularizados de 2012 a 2014:

"1. Estarán exentas las siguientes rentas:

...

m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos:

...

6º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado".

Por todo lo expuesto, y por la primacía del derecho de la UE con efecto directo sobre el derecho interno, para que los cánones o regalías pagados por una sociedad residente en España a otra residente en Países Bajos, o en otro Estado de la UE, se encuentren exentos del Impuesto sobre Renta de No Residentes, la sociedad perceptora debe ser beneficiaria efectiva de tales cánones o regalías, en los términos previstos en dicha Directiva, artículo 1.4, traspuestos al derecho interno en el artículo 14 1 m) 6º del Real Decreto Legislativo 5/2004, y, en consecuencia, estará exenta "si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario" de una tercera persona, domiciliada en un territorio externo a la UE.

En consecuencia, procede desestimar la pretensión formulada con carácter subsidiario, en relación con la cual se ha tenido que resolver con carácter previo, por cuanto era cuestión inescindible de la determinación del derecho aplicable para decidir sobre la procedencia de la retención sobre los cánones o regalías pagados por la actora VESA a la sociedad con domicilio en Países Bajos, VELCRO HOLDINGS BV.

**Cuarto.** *Beneficiario efectivo de los cánones pagados por VESA.*

Antecedentes de la resolución recurrida.-

En la resolución recurrida se recogen los hechos que ésta estima probados, asumiendo los del acuerdo de liquidación y regularización, para llegar a la conclusión que VELCRO HOLDINGS, BV, con domicilio en Países Bajos no es la

beneficiaria efectiva de los cánones o regalías pagados por VELCRO EUROPA, SA (VESA), domiciliada en España, sino que lo es la compañía del grupo empresarial VELCRO, de capital norteamericano y constituida según las leyes neerlandesas, con domicilio en Curaçao, VELCRO INDUSTRIES, BV, que es la propietaria de las marcas, secretos comerciales, copyrights y otros derechos de propiedad intelectual, por cuyo uso VESA paga los cánones y regalías.

VESA, con domicilio en España, es la única fabricante de productos VELCRO de Europa y los vende a otras filiales del grupo VELCRO de Europa, que se dedican a su distribución y comercialización, como también hace VESA en España y Portugal, donde, además, vende en grandes volúmenes a otros fabricantes productos especialmente elaborados para ellos.

VELCRO INDUSTRIES BV (VIBV), con domicilio en Curaçao, y VESA, con domicilio en España, suscribieron un contrato de licencia (License Agreement), en 2003, por el que la primera permitía a la segunda usar, a cambio de un royalty, la tecnología de fabricación, venta y distribución de los productos y usar las marcas en la promoción, venta y distribución.

En la misma fecha, VIBVA suscribió otro contrato con VELCRO HOLDINGS, BV, con domicilio en Países Bajos, denominado de "asignación" (Assignment, assumption ad license agreement) por el que la primera cedía a la segunda la gestión y explotación de los cánones en Europa, razón por la cual VESA pagó directamente a la sociedad holandesa los cánones derivados del License Agreement suscrito con la entidad de Curaçao.

Durante la vigencia de ese contrato, VESA retuvo sobre los cánones un porcentaje del 6%, previsto en el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición suscrito ente España y Holanda y que data de 1971.

El 1 de marzo de 2014, VIBV y VHBV sustituyen el contrato de "asignación" para la gestión y explotación de los cánones satisfechos por las filiales europeas, por un contrato de licencia de la propiedad intelectual que autoriza a la licenciataria (VELCRO HOLDINGS) a sublicenciar los derechos de los que es cesionaria, lo que le permite, en la misma fecha, suscribir con VESA y con las otras filiales europeas un contrato de sublicencia, aunque VESA también suscribe con las filiales un contrato denominado Letter of understanding por el que VESA se hace cargo y paga a VELCRO HOLDINGS los cánones devengados por esas filiales, resarciéndose VESA a través de los márgenes de venta (mark up) que carga a las demás distribuidoras de Europa.

Bajo la vigencia de estos últimos contratos, de 1 de marzo de 2014, VESA no práctico ni ingresó retención alguna por considerar que los cánones pagados estaban exentos del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, de conformidad con el artículo 14. 1 m) del Texto Refundido de la Ley de ese Impuesto, por pagarse a VHBV, domiciliada en Países Bajos, que considera beneficiaria efectiva de los cánones y regalías.

En la resolución recurrida, examinados los documentos contractuales y las diligencias con la representante de la obligada tributaria, se llega a la conclusión de que las facultades de VELCRO HOLDINGS se limitan al cobro o recaudación de los cánones, ya que únicamente puede sublicenciar las facultades de las que es cesionaria, de la propiedad industrial de VELCRO INDUSTRIES con las filiales de esta última en Europa, y que los contratos con ellas, anteriores a 1 de marzo de 2012, los redactó o confeccionó VELCRO INDUSTRIES, y no VELCRO HOLDINGS, que tampoco consta que los hubiera redactado con posterioridad. Así en la diligencia nº 7, la responsable fiscal afirmó que "VELCRO HOLDINGS se encargaba de recaudar el canon que VESA tenía que pagar a VELCRO INDUSTRIES por el acuerdo de licencia que había formalizado con ésta...", asumiendo los riesgos de tipo de cambio de la moneda en la que cobraba y en la que pagaba los cánones, e insolvencia de la deudora, que son riesgos propios de la gestión de cobro.

En el contrato "Assignment agreement" de 2003 se pacta: " VHBV cobrará los cánones establecidos en las licencias concedidas a terceros bajo el Contrato de licencia referenciado. VHBV pagará a VIBV un monto igual a los cánones cobrados, menos el monto aprobado por las autoridades fiscales neerlandesas para cubrir los gastos relacionados de VHBV".

Por consiguiente, no se concede a VHBV el derecho ilimitado a disponer de los percibido por cánones o regalías, sino que los que cobra debe transferirlos a la licenciante y titular de la propiedad intelectual, deducido únicamente el importe de sus costes, a determinar por las autoridades holandesas. Además, también se recoge en la resolución recurrida que VHBV no dedicó cantidad alguna a financiar a las filiales del grupo, ni a la gestión de la cartera de participadas, ya que el contrato solo le permitía retener el importe de sus costes de explotación.

Por tanto, según la resolución recurrida, VHBV no es beneficiaria efectiva de los cánones que le paga VESA, porque, por una parte, ha de transferirlos inmediata y sistemáticamente a la matriz del grupo en Curaçao, VELCRO INDUSTRIES BV, y, por otra parte, porque, o bien no realiza beneficio, o éste es exiguo, y todo ello debido a sus funciones meramente instrumentales o de canalización de los cánones hasta la matriz, beneficiaria efectiva.

Lo mismo acontece con los contratos de 1 de marzo de 2014, ya que VHBV debe transferir todos lo percibido por cánones a VELCRO INDUSTRIES, con la diferencia de que ahora no tiene derecho a quedarse con el importe de los costes que fijen las autoridades holandesas, sino a la diferencia entre el porcentaje que cobra de las filiales, del 0%, del 4'8%, o del 2'3% sobre las ventas netas de éstas, dependiendo de los beneficios de explotación de las filiales presupuestados al inicio del año, y el porcentaje sobre ventas netas de las filiales, que debe pagar a VIBV, del 0%, del 5% o del 2'5%, dando lugar en 2014 a un abultado resultado negativo de 1.729.142 euros.

A todo ello se une la escasa dotación de medios personales y materiales de VHBV, dado que hasta 2014 su gestión estaba a cargo del administrador social, con un controller externo, y a partir de ese ejercicio el controller pasó a ser empleado como Director de Global tax & treasury del grupo, al hacerse responsable de la cuenta corriente global del grupo, y constituir un departamento de fiscalidad y tesorería al servicio de las filiales.

Síntesis de los hechos según la resolución del TEARC.

En 2003, VELCRO INDUSTRIES celebra dos contratos. Uno con VELCRO EUROPA S.A., con domicilio en España, por el cual le cede a esta última las facultades de su derecho de propiedad industrial a cambio del pago de un canon, reservándose la propiedad; y otro con VELCRO HOLDINGS, domiciliada en Países Bajos, por el cual le cede la explotación de su propiedad intelectual, a cambio de un canon, y la facultad por esa cesión a celebrar, a su vez, contratos de sublicencia de la propiedad intelectual con VESA y con las otras filiales europeas, a cambio de un canon, cuyo importe será el que perciba de las filiales, menos los costes de explotación, a determinar por las autoridades holandesas.

No obstante, no es VELCRO HOLDINGS quien cobra los cánones a las filiales, sino VESA, la cual paga el canon a VELCRO HOLDINGS, para que ésta a su vez lo pague a la titular de los derechos de propiedad intelectual, VELCRO INDUSTRIES, descontado el coste de explotación.

A partir de 2014, se mantiene la misma estructura comercial, con el cambio de la retribución a VELCRO HOLDINGS, consistente en la diferencia entre el porcentaje sobre ventas netas de las filiales sublicenciadas que han de pagarle éstas, y el que ella debe pagar a VELCRO INDUSTRIES, del 0'2%, si al inicio del año se ha presupuestado algún beneficio de explotación por las filiales.

Como es de ver, en realidad la cesión de los derechos de propiedad intelectual a cambio de un canon se hace por VELCRO INDUSTRIES en favor de VESA; pero, para beneficiarse del tipo de retención previsto en el Convenio de Doble Imposición celebrado entre España y Países Bajos, del 6%, VELCRO INDUSTRIES N.V. (VINV), socio único de VELCRO INDUSTRIES, también como socio único, constituye VELCRO HOLDING, en Países Bajos - véase apartado 3 del informe de la demanda KPMG -, como mandataria o intermediaria para el cobro de los cánones, con las únicas facultades de gestión de cobro, y la obligación de transferir inmediatamente los cánones percibidos a la titular de la propiedad intelectual, en Curaçao, menos, hasta 2014, los estrictos costes de explotación de la intermediaria o mandataria a los solos fines de cobrar cánones y pagarlos a la matriz, y después de marzo de 2014, con derecho a retener un pequeño porcentaje del 0'2% de las ventas netas de las filiales sublicenciadas, como precio por su intervención en gestión de cobro, que en 2014 da lugar a un resultado negativo de explotación importante.

Alegaciones hechas en la demanda.

La actora, en esencia, coincide con la resolución recurrida en la descripción de las relaciones contractuales de VESA con VIBV, por una parte, y de aquella con VHBV por otra.

En 2003, VIBV que es la titular de la propiedad intelectual del grupo VELCRO cedió sus licencias y marcas a VESA, que es la única fabricante en Europa de productos del grupo, además de distribuidora y comercializadora en la península Ibérica, a cambio de un canon del 5% de las ventas netas a terceros.

También en 2003, VIBV, titular de la propiedad intelectual, le cedió a VHBV, con domicilio en Países Bajos, la gestión y explotación de las licencias y marcas cedidas a VESA, manteniéndose el canon que debía recaudar VESA añadiendo un margen al precio de venta, y que ésta pagaba a VHBV, quien a su vez tenía la obligación de transferir los cánones a VIBV, quedándose con un 9'5% de éstos, para cubrir sus costes mínimos, fijados en el Acuerdo Previo de Valoración (APA) por las autoridades fiscales holandesas.

En marzo de 2014, VIBV y VHBV celebran un nuevo contrato, en el que se modifica el objeto del anteriormente suscrito, de gestión y explotación de las licencias y marcas que la primera había cedido a VESA, cediéndole a VHBV las licencias, --- reteniendo las marcas, que VIBV cede directamente a VESA ---, y siendo VHSV quien sublicencia a VESA y a las otras filiales.

Como motivo de recurso la actora sostiene que VHBV no es una fiduciaria, mandataria o administradora que se limita a cobrar los cánones o regalías a VESA y transferirlas inmediatamente a VIBV, titular de la propiedad intelectual de VELCRO; sino que percibe los cánones en nombre propio, y tiene pleno poder de disposición sobre su importe, que ejerce a su libre discreción sin recibir instrucciones de nadie, y asumiendo riesgos, por lo que merece la consideración de beneficiaria efectiva, y, en consecuencia, pide que se les declare exentos de tributación por Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con la consiguiente anulación de la resolución recurrida y de la liquidación correspondiente.

Como datos que justifican la condición de beneficiaria efectiva de VHBV, se alega que, en la dinámica contractual, como gestora de la cesión de licencias primero, y como cesionaria de licencias después, a cambio de lo cual percibía los cánones que le pagaba VESA, para luego transferirlos a VIBV, asumía un riesgo de tipo de cambio, ya que percibía los cánones en euros, y los pagaba, no inmediatamente, sino tiempo después, en dólares.

Para acreditarlo, aporta un informe encargado por esa parte a KPMG Meijburg Legal, según el cual VHBV asumía un riesgo de tipo de cambio, ya que la pérdida producida por tal motivo no la podía trasladar a VIBV. Como ejemplo, analiza lo ocurrido con los cánones facturados a VESA en agosto de 2012, y que ésta no pagó hasta diciembre del mismo año, con una pérdida por tipo de cambio de 378'65 dólares, que la resolución del TEARC considera irrelevante en relación con el montante anual de cánones o regalías que pagaba VESA.

También aporta un informe de 29 de marzo de 2019 de LONDEN&VAN HOLLAND, que analiza lo ocurrido con los cánones pagados por VESA en 2018, por un tipo del 10% - los ejercicios regularizados son de 2011 a 2014, y el tipo del canon del 5% hasta 2014, y de hasta un 5% a partir de ese ejercicio ---, confirmando que VHBV asumía un riesgo por la diferencia de cambio de las monedas con las que operaba, debido al plazo que mediaba entre la exigibilidad del canon y su pago.

Se alega también, para justificar que VHBV era beneficiaria efectiva de los cánones, que asumía un riesgo de mercado; pues, aunque VESA no le pagase los cánones, ella los adeudaba a VIBV, con los intereses correspondientes; aunque en el apartado 119 de la demanda se contradice lo anteriormente dicho, admitiendo, como lo indicó la Inspección, que VHBV no tiene obligación de pago del canon a VIBV desde su devengo, sino transcurrido el plazo de 30 días desde que se lo pague VESA. Sin embargo, se mantiene que el riesgo de mercado corre a cargo de VIBV, alegando,

en primer lugar, que en ese plazo ésta puede perder por cánones, y tener que destinar otros activos a su pago; y, en segundo lugar, que podría haber pagado a VIBV anticipadamente, sin haber cobrado previamente el canon debido por VESA.

La condición de VHBV como beneficiaria efectiva de los cánones y regalías pagados por VESA también se defiende, invocando una sentencia de una Tribunal Fiscal de Canadá, de 24 de febrero de 2012, que según la actora tuvo por tal beneficiaria efectiva a VELCRO CANADA, otra filial del grupo VELCRO, que, como VESA, debía pagar a VHBV el canon por la cesión de los derechos de propiedad intelectual de VIBV, en cumplimiento de unos contratos que, según también esa parte, son similares a los que obligaban a VESA con VIBV y VHBV; aunque, ni se acredita el derecho canadiense, ni la identidad de contenido u obligacional de tales contratos con los que vinculaban a la aquí actora, empresa residente en España, VESA.

Según la demanda, el Tribunal Fiscal de Canadá consideró que VHBV era la beneficiaria efectiva de los cánones y regalías pagados por VELCRO CANADA, porque aquella los ingresaba en una cuenta bancaria en euros, al igual que los pagados por las filiales europeas de VELCRO, y los ingresos por otros conceptos, sin segregación de aquéllos que debía transferir a la titular de la propiedad intelectual, VIBV, domiciliada en Curaçao; de tal forma que VELCRO CANADA, y no la titular de la propiedad intelectual VIBV, tenía el derecho a percibir los intereses por los saldos en cuenta bancaria, y disponía de los mismos a su libre discreción, sin recibir instrucciones de nadie, pudiendo destinarlos a otras actividades distintas de la gestión de cobro con transferencia de los cánones a VIBV, así como al pago de sus propios gastos, soportando el riesgo por modificación del tipo de cambio y del tipo de interés bancario que pudiera devengarse por el tiempo transcurrido entre el ingreso de los cánones y su transferencia a VIBV.

Por todo ello, esto es, porque los ingresos por cánones en las cuentas de VIBV se mezclaban con otros ingresos sin segregación de los que debían transferirse a VIBV, sobre los que aquella tenía libre disposición, incluso para destinarlos a otras actividades y a satisfacer sus propios costes, beneficiándose en el plazo que mediaba entre el ingreso y la transferencia a VIBV de los intereses bancarios generados por el importe de los cánones, que no se transferían en su integridad a esta última, sino deducidos sus honorarios por la gestión de cobro y transferencia a la titular de la propiedad intelectual, que la actora considera que VELCRO CANADA se encontraba en una situación similar a la de VESA respecto de VHBV, que, por las mismas razones, debe ser considerada beneficiaria efectiva de los cánones.

Por todo ello, en la demanda se alega que, tal como se declara en la sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de enero de 2015, dictada en el recurso de casación 1379/2013, "una misma realidad no puede dar lugar, o no debería de dar, a respuestas contradictorias".

La condición de beneficiaria efectiva del canon o regalía por la cesión de los derechos de propiedad intelectual de VIBV la actora también la deduce de haber suscrito un documento de las autoridades holandesas, denominado "APA", aun reconociendo que en dicho documento no se reconoce explícitamente que lo sea, sino que "no se puede extraer conclusión distinta" de su contenido, ya que la consideran una sociedad operativa, y no una "conduit", entidad sin verdadero sustrato económico que únicamente sirve a efectos de traspasar el dinero de una titularidad a otra, beneficiaria de los royalties, y en el mismo se valora la justa retribución por los riesgos y funciones asumidos en un 9'15% de los propios royalties percibidos.

En definitiva, se admite que el APA no declara a VHBV beneficiaria efectiva, pero se defiende que, de acuerdo con la normativa de Países Bajos, procedería declararla así.

Para justificar tal presunción se remite a un informe encargado por esa parte a KPMG, Meijburg&Co Tax Lawyers, de 17 de abril de 2019, que se fija, en esencia, en el riesgo de mercado asumido por VHBV respecto de VIBV por el impago de cánones por VESA, ya que ha de responder frente a aquella hasta un millón de euros durante tres meses a partir del impago por VESA; así como en el contenido del contrato de cesión de licencias por VIBV, con arreglo al cual, según dicho informe, ésta ha de hacerse cargo de "la gestión de pago de cánones, la preparación y supervisión de contratos, el establecimiento de porcentajes de cánones, la evaluación de la solvencia y riesgos correspondientes y la gestión operativa".

El informe analiza el contrato de cesión de licencias, suscrito con fecha 1 de octubre de 2003, por VIBV y VESA, por virtud del cual ésta se obliga a satisfacer a la primera un canon o regalía del 5% de sus ventas netas de productos bajo licencia, previendo el derecho de VIBV a ceder sus derechos a un tercero, lo que hace en contrato con VHBV, a la que cede todos sus derechos, salvo la titularidad de las licencias, debiendo esta última recaudar los cánones, con obligación de transferir su importe, menos el aprobado por las autoridades holandesas para cubrir sus costes, a VIBV en el plazo de 30 días desde que VHBV reciba el pago, en la misma moneda en la que VHBV reciba los cánones, En el contrato aportado con la demanda se contempla que VESA ha de pagar al término de cada mes.

La tesis del informe es que la obligación de VHBV de pagar el importe de los cánones, deducido el importe de costes que fijen las autoridades de Países Bajos, es una obligación nueva y distinta de la de pagar el canon a VIBV, puesto que ésta ha cedido sus derechos a VHBV.

#### **Quinto.** *Examen de las cuestiones planteadas, y decisión de este Tribunal.*

Derecho aplicable.

Las cuestiones que aquí se han planteado deben ser resueltas de conformidad con la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, del Régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, traspuesta al derecho español por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, luego refundida en el Texto Refundido de la Ley de ese Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, ya que se trata del pago de cánones o regalías por una compañía domiciliada en España, la actora VESA, a otra VHBV, domiciliada en Países Bajos, que también es estado miembro de la UE, y, por consiguiente, se encuentra igualmente

sujeto al derecho de la UE, por virtud del principio de primacía del derecho europeo, en relación con el efecto directo de la Directiva, por las razones antes dichas, ya que los artículos de aplicación "están formulados en términos claros y precisos y no están sujetos a ninguna condición".

La Directiva 2003/40/CEE, de 3 de junio, dispone en su artículo 1.1, que "Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro".

En el artículo 1.4 dispone que "Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario".

El artículo 14.1 m) del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que traspone la reseñada Directiva 2003/49 al derecho interno, en la redacción vigente en los ejercicios regularizados por el acuerdo de liquidación, dispone que están exentas de ese impuesto las siguientes rentas:

"m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español ... a una sociedad residente en otro Estado miembro ... cuando concurren los siguientes requisitos:

...

6º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad ..."

El concepto de "beneficiario efectivo", para el que las rentas percibidas en concepto de canon o regalía están exentas del impuesto, en los términos previstos en la expresada Directiva 2003/49/CE, es definido y caracterizado, entre otras, en la sentencia del TJUE, Gran Sala, de 26 de febrero de 2019, dictada en el caso N Luxembourg y otros, acumulados C-115/16 , C-118/16 , C-119/16 , y C-299/16 , --- aplicada por el TEARC en la resolución recurrida --- con los siguientes razonamientos y decisiones:

"88

El concepto de "beneficiario efectivo de los intereses", a los efectos de dicha Directiva, debe interpretarse, por tanto, en el sentido de que designa una entidad que disfruta realmente de los intereses que se le abonan...

89

...

La utilización de estas diferentes expresiones pone de manifiesto que el término "beneficiario" no se refiere a un beneficiario formalmente identificado sino a la entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos y que dispone, por tanto, de la facultad de determinar libremente el destino de estos...

90

...la Directiva 2003/49 , esta última se inspira en el artículo 11 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de 1996 y persigue el mismo objetivo que este, a saber, evitar la doble imposición internacional. Así pues, el concepto de "beneficiario efectivo" que figura en los convenios bilaterales que se ajustan al citado modelo, así como las sucesivas modificaciones introducidas en dicho modelo y en los correspondientes comentarios son pertinentes para la interpretación de la antedicha Directiva.

92

...el concepto de "beneficiario efectivo" excluye las sociedades instrumentales y debe entenderse no en un sentido técnico estricto, sino de modo que permita prevenir la doble imposición y el fraude y la evasión fiscal.

98

De esta manera, el referido principio implica que un Estado miembro debe denegar el amparo de las disposiciones del Derecho de la Unión cuando se invoquen no para la realización de los objetivos de las disposiciones en cuestión sino con el fin de disfrutar de una ventaja del Derecho de la Unión aunque los requisitos establecidos al respecto se cumplan solo formalmente.

122

- El artículo 1, apartado 1 , de la Directiva 2003/49 , en relación con el artículo 1, apartado 4, de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses que se establece en aquel apartado está reservada exclusivamente a los beneficiarios efectivos de tales intereses, a saber, las entidades que disfrutan realmente de los intereses en cuestión desde el punto de vista económico y que, por lo tanto, disponen de la facultad de decidir libremente el destino de estos.

- El principio general del Derecho de la Unión según el cual los justiciables no pueden invocar normas del Derecho de la Unión de manera fraudulenta o abusiva debe interpretarse en el sentido de que las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales, cuando se produzca una práctica fraudulenta o abusiva, deben denegar al contribuyente el beneficio de la exención de cualquier impuesto sobre los pagos de intereses establecida en el artículo 1,

apartado 1 , de la Directiva 2003/49 , aun cuando no exista disposición nacional o contractual alguna que contemple tal denegación..."

La sentencia hace referencia a "intereses", pero su doctrina es extensible a los "cánones", definidos en el artículo 2 b) de la reseñada Directiva como "las remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre ... cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, formula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

De conformidad con la citada sentencia, "beneficiario efectivo" no es el formalmente identificado como tal, sino la entidad que disfruta económicamente de los cánones percibidos, y que dispone, por tanto, de la facultad de determinar libremente su destino, lo que excluye a las sociedades instrumentales, y a aquéllas constituidas con fines de fraude y evasión fiscal.

En la demanda se invoca la aplicación del Modelo de Convenio de la OCDE de 1977, en el que se introdujo el concepto de "beneficiario efectivo"; pero, como se declara en la sentencia reseñada del TJUE, no es dicho Modelo el pertinente para interpretar la Directiva en relación con dicho concepto, sin los convenios bilaterales que se ajusten al citado modelo, lo que no acontece con el CDI suscrito por España y Países Bajos, que es anterior a dicho Modelo de Convenio.

Beneficiario efectivo de los cánones pagados por VESA a VHBV.

Demanda.

En esencia, y como se desprende incluso de las alegaciones de la demanda y de los informes y demás documentos aportados con ésta, en ella se sostiene que VHBV es beneficiaria efectiva de los cánones y regalías pagados por VESA por las siguientes razones:

- En virtud del contrato de cesión de licencias de 1 de marzo de 2003, VESA, domiciliada en España, dentro de los treinta días siguientes al final de cada mes, ha de ingresar en la cuenta bancaria en euros de VHBV, domiciliada en Países Bajos, los cánones adeudados, por importe de un 5% de las ventas netas, y, a partir del 1 de marzo de 2014, el 5% de las ventas netas externas reales, si el beneficio de explotación de las sublicenciadas es de 0 a 10%, y de un 2'5%, si las ventas netas son superiores al 10%, mezclándose el importe de éstos con otros ingresos de VHBV, todos los cuales son utilizados, sin segregación de lo ingresado por cánones, para el pago de los gastos de esta última, y el desarrollo de otras actividades, tales como prestar a las filiales.

- VHBV, cesionaria de las licencias - salvo marcas - de VIBV, domiciliada en Curaçao, Antillas Holandesas, no transfiere inmediatamente a esta última lo percibido en concepto de cánones o regalías, sino que los mantiene su importe en sus cuentas, disponiendo de ellos con plena libertad, discrecionalmente, hasta que los transfiere a VIBV, con la deducción, en virtud del contrato de 1 de marzo de 2014, de los costes de explotación, determinados por las autoridades holandesas en un 9'5%; y, a partir de ese contrato, con deducción de 0'2% de los tipos de cánones o regalías percibidos de VESA, como previo o margen de beneficio.

VHBV asume el riesgo de cambio de tipo y de mercado por modificación de los tipos de intereses bancarios, ya que no transfiere el importe de los cánones debidos a VIBV inmediatamente después de percibir los cánones pagados por VESA.

VESA cumple con sus obligaciones contractuales, tanto con VHBV como con VIBV, cuando paga los cánones a VHBV; pero ésta únicamente se libera de las obligaciones asumidas respecto de VIBV, pagándole el precio pactado en los contratos con esta última, que, según la demanda, ya no tiene naturaleza de canon o regalía, debido a que VIBV le ha cedido los derechos de su propiedad intelectual.

Contenido obligacional de los contratos de cesión de los derechos de propiedad intelectual.

De los propios documentos e informes presentados por la actora, y en lo no aportado por ésta, de los documentos del expediente y de los transcritos o reseñados en el acuerdo de liquidación, no contradichos por los primeros, resulta que VIBV, titular de las licencias y marcas, pese a su cesión, se reservó siempre y en todo momento su titularidad, y que, hasta marzo de 2014 cedió la gestión de cobro de los cánones, y a partir del contrato de esa fecha, un derecho sobre las licencias para hacer, fabricar, utilizar, vender, ofrecer a la venta e importar productos licenciados y otorgar sublicencias.

En gestión de cobro, VHBV debía pagar a VIBV un monto igual a los cánones percibidos de VESA, que alcanzaban el 5% de las ventas netas, menos el importe de los costes de explotación de VHBV, fijados por las autoridades holandesas en un 9'5% de sus ingresos, dentro de los 30 días siguientes a la recepción del pago por VESA, que debía hacerlo en el plazo de los 30 días siguientes al final de cada mes, y en la misma moneda que ésta última le hubiera pagado.

Como cesionario de las licencias - no de las marcas -, a partir del contrato de 1 de marzo de 2014, VHBV debía pagar a VIBV, en el mes de enero de cada año - sujeto a ajuste, atendiendo a los valores en USD, al finalizar el año, en atención a los resultados realmente producidos - un pago en función del presupuesto de las ventas externas de sus sublicenciadas, que sería una regalía del 0%, caso de presupuesto de pérdidas, de una del 2'3% de las ventas externas netas a una entidad no vinculada, si el presupuesto es de un beneficio de explotación del 0 a 10%, y de un 4'8%, si el beneficio presupuestado es de más del 10% de ventas externas netas proyectadas a entidad no vinculada.

A partir de marzo de 2014, los cánones mensuales a pagar por VESA a VHBV serían del 5%, en lugar del 4'8% antes indicado, y del 2'3% en lugar del 2'5% antes indicado, por lo que el precio por las funciones asumidas por VHBV es la diferencia entre el 2'5%, pagado por VESA en un caso, y el 2'3% pagado por VHBV A VIBV, y entre el 5% pagado por VESA en otro caso, y el 4'8% pagado por VHBV a VIBU, esto es, un 0'2%.

Hasta el contrato de marzo de 2014 el riesgo de marcado por variaciones en el tipo de interés bancario, o en el tipo de cambio no era asumido por VHBV por obligación contractual, ya que, según los contratos, ésta debía pagar en la misma moneda que VESA le pagaba los cánones, cuyo importe - deducido el 9'5% en que se fijaron los costes de explotación - debía transferir o ingresar en cuentas de VIBV dentro de los 30 días siguientes a recibir el pago de VESA, y con intereses moratorios en otro caso.

A partir del contrato de 1 de marzo de 2014, el reajuste del canon o regalía pagado por VHBV a VIBV en enero de cada año en función de los beneficios de explotación de las sublicenciadas, se hace a final de año con valores USD, devengando intereses moratorios, en su caso.

Beneficiario efectivo en el caso que nos ocupa.

Como resulta de todo lo anterior, VHBV, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, y en la resolución recurrida del TEARC, es mandataria o intermediaria de VIBV para el cobro de los cánones o regalías por la cesión de las licencias de esta última, que es la beneficiaria efectiva, en los términos previstos en la jurisprudencia del TJUE, en relación con el artículo 1.1 y 1.4 de la Directiva 2003/49/CE.

Según esa doctrina, la beneficiaria efectiva, sea cual sea su identificación formal, es la sociedad que disfruta económicamente de los cánones o regalías, con plenas facultades para disponer sobre su destino, y, por tanto, sin obligación alguna de transferirlos a terceros.

En el caso que nos ocupa, con los contratos de 1 de marzo de 2003, VHBV asume la obligación de pagar a VIBV el mismo importe del canon que aquella perciba por la cesión de esos derechos, deducido únicamente los gastos de explotación que debiera asumir para cumplir su función, a determinar por las autoridades fiscales de Países Bajos, que debía pagar dentro de los 30 días siguientes a su pago por VESA, quien, a su vez, debía pagarlos en los 30 días siguientes al vencimiento de cada mes, y en la misma moneda en la que le hubiera pagado esta última.

Por tanto, VHBV percibe el canon, no para sí y con plena libertad de disposición, sino para transferirlo a VIBV, con la única deducción de los gastos de explotación, y debiendo hacerlo en un plazo concreto, en la misma moneda que los percibe, y con la obligación de pagar intereses moratorios caso de no cumplir en plazo, y por consiguiente, asegurando a VIBV el pago del equivalente del canon - menos gastos - y asumiendo esta última, y no VHBV, el riesgo por cambio de tipo.

Después de los contratos de 1 de marzo de 2014, VHBV tampoco percibe los cánones para su único beneficio e interés, sino con la obligación de transferirlos a VIBV, y además, anticipadamente, pues debe pagar los tipos fijados en el contrato con esta última, calculados sobre un presupuesto de beneficios de explotación de las subfiliales y sobre el valor neto de ventas de estas últimas; percibiéndolo VIBV por completo, ya que al final de año debe reajustarse el importe del canon o regalía pagado anticipadamente con el valor neto de ventas reales, y con el solo beneficio para VHBV de la diferencia entre los tipos sobre ventas pagados por las subfiliales, del 5% y del 2'5%, según los casos, y el que debe pagar esa compañía, también sobre ventas de las subfiliales, del 4'8% y el 2'3%, que, según el cuadro de las páginas 14 y 15 de la resolución recurrida, no permite a VHBV cubrir costes operativos, pues el margen bruto que le queda en 2014 - diferencia entre el canon percibido y el transferido -, de 541.030 euros, aplicado el tipo del 4'8% de ventas netas de subfiliales, no cubre sus costes operativos de 2.270.172 euros, dando un resultado negativo de 1.729.142 euros.

Además, como se ha especificado anteriormente, VHBV, hasta el contrato de 1 de marzo de 2014, debe asegurar a VIBV la percepción de un equivalente del canon cobrado por aquella, mediante el pago de intereses moratorios; y a partir del 1 de marzo de 2014, la deuda de VHBV a favor de VIBV, calculado y pagado a esta última en el mes de enero de cada año sobre la base del presupuesto de las ventas netas de las subfiliales, y, por tanto, anticipadamente, debe reajustarse a final de año, sobre la base de las ventas netas reales calculadas en USD, de tal manera que éstas y las otras condiciones del contrato de cesión de derechos de propiedad intelectual aseguran a VIBV, titular de esos derechos, la percepción íntegra del canon pagado por las subfiliales y calculado sobre la base de las ventas que éstas hagan, deducido el margen de un 0'2% sobre esas ventas, que, a falta de prueba en contrario, no llegan a cubrir los costes de explotación de VHBV.

Como es de ver, VHBV, percibe los cánones con obligación de transferirlos prácticamente en su integridad a VIBV, que, además, pese a ser cesionaria de los derechos de propiedad intelectual de esta última, no se encuentra facultada por el contrato de cesión a pactar con las sublicenciadas el canon que éstas deben pagarle, sino que éste viene prefijado en los contratos de cesión de derechos celebrados con VIBV.

En el Código Civil, artículo 1711, el mandato se presume gratuito, salvo pacto en contrario, y, en el caso que nos ocupa, se pactó el precio del importe de costes de explotación fijado por las autoridades holandesas, hasta 1 de marzo de 2014, y a partir del contrato de esta fecha, el 0'2% de las ventas netas de las subfiliales, que la cesionaria debía transferir en su integridad, salvo el precio del mandato, a la titular de los derechos de propiedad intelectual.

Con esta operativa, VIBV --- constituida por la matriz, VIVN, socia única de ésta y de VIBV --- percibe los cánones de VESA, fabricante, y distribuidora de los productos VELCRO en la península ibérica, y de los clientes y distribuidoras de esos productos en el resto de Europa, con la única deducción del precio que ha de pagar a VHBV por la gestión del cobro de los cánones a VESA, ya que ésta los recauda de las otras filiales mediante un mayor margen de beneficio en las ventas a estas últimas, y con la finalidad evidente de defraudar el pago del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, mediante la retención del 24'75%, de conformidad con la Disposición Adicional 3ª del Texto Refundido de la Ley de ese impuesto, con el único coste para esa compañía del pago del precio de la gestión de cobro o mandato a VHBV para la cobro de los cánones y transferencia a la titular, del 9'5% hasta 1 de marzo de 2014, y del 0'2% a partir del contrato de esa fecha --- además de los intereses bancarios que perciba por los saldos originados por el importe de los cánones ingresados en sus cuentas hasta su transferencia a VIBV ---, por lo que no cabe duda alguna, que VIBV es la beneficiaria efectiva de los cánones pagados por la obligada tributaria, y aquí parte actora, VESA, y no estando aquélla domiciliada en

un territorio de la UE, sino en Curaçao, Antillas Holandesa, el pago de esos cánones por VESA no se encuentra exento de la retención del 24'75% a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por todo lo expuesto, procede dictar sentencia desestimando el presente recurso en su integridad.

**Quinto. Costas.**

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, procede condenar a la actora al pago de las costas procesales causadas, con el límite máximo por todos los conceptos de 3.000.- euros.

### **FALLAMOS**

**1º)** DESESTIMAR el recurso contencioso-administrativo interpuesto por VELCRO EUROPE, S.A (VESA), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 12 de noviembre de 2020, a la que se contrae la presente litis.

**2º)** Imponer a la actora al pago de las costas causadas, con el límite, por todos los conceptos, de 3.000 euros.

Notifíquese a las partes la presente Sentencia, que no es firme. contra la misma cabe deducir, en su caso, recurso de casación ante esta Sala, de conformidad con lo dispuesto en la Sección 3ª, Capítulo III, Título IV de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA). El recurso deberá prepararse en el plazo previsto en el art. 89.1 LJCA.

Y adviértase que en el BOE nº 162, de 6 de julio de 2016, aparece publicado el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación.

Firme la presente librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevarla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

**PUBLICACIÓN.** - La Sentencia anterior ha sido leída y publicada en audiencia pública, por la Magistrada ponente. Doy fe.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.