

Referencia:NFJ052882

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

Sentencia 845/2013, de 9 de septiembre de 2013 Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 1263/2009

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Cesión de derechos de propiedad industrial. Convenio con Francia. Convenio con Italia. Tributación de las cantidades pagadas por el uso o la concesión del derecho de uso de equipos industriales, comerciales o científicos antes de la Ley 46/2002. Sin perjuicio de la certera afirmación de que el Convenio constituye fuente de Derecho, el objetivo de todo Convenio de doble imposición no es generar hechos impositivos sino eliminar el efecto de una posible duplicidad tributaria sobre el mismo hecho imponible, definido de una u otra manera en cada uno de los Estados firmantes del Convenio, como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria en cada uno de estos Estados. Por otro lado, imponer una obligación de retención (además de no estar legalmente prevista en este caso) acudiendo a una interpretación extensiva de canon podría generar un efecto disuasorio de las transacciones comerciales animadas por la libre prestación de servicios tanto de la empresa residente en España como de las residentes en otros Estados miembros. Estas y otras razones impiden patrocinar los postulados del Abogado del Estado conforme a los cuales la integración de la norma tributaria española a los efectos de configurar el hecho imponible, a partir de los Convenios firmados por España para evitar la doble imposición, en particular, con Francia e Italia, cuyos respectivos artículos 12 se refieren a que el término cánones comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, lleva a sostener que dicha definición encaja plenamente en las cantidades discutidas, que fueron abonadas por la recurrente por el arrendamiento de semirremolques, tractoras y equipos informáticos.

PRECEPTOS:

[Convenio de 10 de octubre de 1995 \(Convenio con Francia\), art. 12.](#)
[Convenio de 8 de septiembre de 1977 \(Convenio con Italia\), art. 12.](#)
[Ley 41/1998 \(Ley IRNR\), art. 12.](#)

PONENTE:

Don Dimitry Teodoro Berberoff Ayuda.

Magistrados:

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don EMILIO RODRIGO ARAGONES BELTRAN
Don JOSE LUIS GOMEZ RUIZ

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 1263/2009

Partes: FERCAM TRANSPORTES, S.A. C/ T.E.A.R.C.

S E N T E N C I A N.º 845

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. EMILIO ARAGONES BELTRAN

MAGISTRADOS

D. DIMITRY T. BERBEROFF AYUDA

D. JOSE LUIS GOMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a nueve de septiembre de dos mil trece .

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 en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº 1263/2009, interpuesto por FERCAM TRANSPORTES, S.A., representado por el/la Procuradora D. INMACULADA GUASCH SASTRE, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D DIMITRY T. BERBEROFF AYUDA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el/la Procurador/a D. INMACULADA GUASCH SASTRE, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

Segundo.

Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.

Tercero.

Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

Cuarto.

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

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Constituye el objeto del presente recurso jurisdiccional, presentado por FERCAM TRASPORTES SA, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de 9 junio de 2009 que, en síntesis, contiene los siguientes pronunciamientos:

-Desestima la reclamación económica administrativa 08/06749/2005 dirigida contra liquidación por retenciones a cuenta del impuesto sobre la renta de no residentes, ejercicios 2000, 2001 y 2002.

-Estima la reclamación económico-administrativa 08/06750/2005 contra la sanción (derivada de la expresada liquidación) por infracción tributaria grave relativa al impuesto sobre no residentes ejercicios 2000, 2001 y 2002, anulando la misma.

-Desestima la reclamación económico-administrativa 08/06751/2005 contra la sanción impuesta por infracción tributaria grave por retenciones de trabajo y actividades profesionales correspondientes a IRPF de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

Segundo.

A los efectos de ir delimitando el objeto del litigio, debe significarse que son dos los aspectos claramente diferenciados que determinaron la regularización por parte de la Administración tributaria .

Por un lado, la circunstancia de que la sociedad recurrente no procediera a realizar retenciones a cuenta por el impuesto de no residentes que desembocó en la liquidación y sanción impugnadas, respectivamente, a través de las reclamaciones económico- administrativas 08/06749/2005 y 08/06750/2005.

Por otro lado, la regularización administrativa desplegada con relación a determinadas retenciones del trabajo y actividades empresariales a cuenta del IRPF ejercicios 2000, 2001 y 2002. En particular, la recurrente: a) aplicó a determinados trabajadores un porcentaje inferior de retención del que le correspondía según las tablas; b) abonó también a determinados trabajadores un complemento salarial sin practicar retención alguna; c) pagó a determinados trabajadores unas cantidades para compensar "gastos de viaje" sin acreditar que dichos pagos tenían carácter compensatorio de los expresados viajes considerando la Administración por contra esas cantidades constituían retribuciones salariales sometidas a retención; d) declaró como "dietas" determinadas cantidades que excedían de los importes justificados por lo que la Administración consideró la diferencia como retribución salarial sometida a retención; e) abonó retribuciones en especie (utilización de vehículos) sin practicar la correspondiente retención y, finalmente, f) abonó a determinados profesionales una serie de servicios sin practicar la retención que procedía.

Por dichas circunstancias se extendió acta, firmada en conformidad por el representante autorizado de la empresa. No obstante, por los expresados hechos se impuso a la empresa una sanción, que constituyó el objeto de la reclamación económico administrativa 08/06751/2005 y que, como ha quedado expresado, resultó finalmente desestimada.

Pues bien, pese a que la sociedad demandante impugna en su conjunto la resolución del TEARC arriba expresada, el iconostasio argumental de su demanda se dedica en exclusiva a la liquidación y sanción derivadas de la no realización de retenciones a cuenta por el impuesto de no residentes, sin argumentar nada en contra de la sanción, objeto de reclamación económico-administrativa 08/06751/2005, es decir, no objeta la sanción que le fue impuesta como consecuencia de no aplicar determinadas retenciones del trabajo y de actividades empresariales a cuenta del IRPF ejercicios 2000, 2001 y 2002. Incluso, el apartado séptimo de su demanda se refiere a la prescripción del ejercicio 2000, no concurrencia de culpabilidad e infracción de la jurisprudencia citada en cuanto a la sanción por retenciones a cuenta del impuesto de no residentes.

Dado que, en consecuencia, no se combate mediante argumento alguno contenido en la demanda la sanción impuesta por las retenciones a cuenta del impuesto de IRPF (sólo, insistimos, se ofrecen argumentos contra la liquidación y sanción por la retenciones a cuenta del impuesto de no residentes), no resultará posible estimar el recurso contra la resolución impugnada en la parte que se refiere a la desestimación de la reclamación económico-administrativa 08/06751/2005, es decir, contra la sanción impuesta por infracción tributaria grave por retenciones de trabajo y actividades profesionales correspondientes a IRPF de los ejercicios 2000, 2001 y 2002.

Tercero.

Centrado el objeto de la controversia en la liquidación y sanción por no haber practicado retenciones a cuenta por el impuesto de no residentes procede abordar a continuación dicha problemática.

A estos efectos, desde la perspectiva fáctica conviene distinguir los siguientes aspectos:

-Desde agosto de 2000 a octubre de 2002 la recurrente abonó a las empresas italianas FERCAM SPA y FERCAM TRANSPORTI SRL una serie de importes en concepto de alquiler de semirremolques, sin haber practicado retenciones a cuenta por el impuesto que estas empresas como no residentes -en principio y siempre según la tesis de la Administración-, deberían abonar en España. En efecto, la AEAT ha venido manteniendo que dichas rentas estaban sometidas al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, a tenor de los artículos 11 y 12 de la Ley 41/1998 del 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, al entender que se trataba de cánones, aplicando un tipo del 8% a partir del convenio de doble imposición entre España e Italia.

-Idéntica argumentación emplea la AEAT con relación a las cantidades abonadas desde agosto de 2000 a octubre de 2002 por la empresa recurrente a la empresa francesa FERCAM FRANCE SRL, esta vez como consecuencia de alquiler de tractoras, entendiendo, no obstante, que el tipo aplicable era del 5%, atendiendo al convenio de doble imposición entre España y Francia.

-Asimismo, durante los meses de febrero de 2000 a diciembre de 2002 la recurrente abonó a la empresa italiana COLLADO AUTOTRANSPORTI SRL una serie de cantidades en concepto de alquiler de equipos informáticos. Nuevamente, la AEAT consideró que dichas rentas estaban sometidas a tributación en España en base a los artículos 11 y 12 de la Ley 41/1998 al entender que se trataba de cánones, aplicando un tipo del 8% de acuerdo con el convenio de doble imposición entre España e Italia

Cuarto.

A partir de lo expresado se evidencia que la discrepancia entre las partes versa sobre la interpretación que debe darse a las cantidades abonadas por la recurrente a diversas empresas italianas y francesas como consecuencia del arrendamiento de tractoras, semirremolques y equipos informáticos. Mientras que para la Administración tributaria se trata de una operación sujeta en España al impuesto sobre no residentes, al entender que dichas contraprestaciones constituyen en realidad unos cánones que el artículo 12.e) de la ley 31/1998 sujeta a tributación y, por tanto, que se trata de rentas obtenidas en territorio español, FERCAM TRANSPORTES SA, partiendo también de la propia Ley 41/1998 defiende que se trata de rentas empresariales obtenidas por sociedades que no tienen establecimiento permanente en España y que, por tanto, deben encontrarse excluidas de tributación en nuestro país.

La demanda contiene una auténtica batería de argumentos, aunque como elemento basilar de la impugnación, embrica la circunstancia de que, a su juicio, el arrendamiento de los expresados bienes no constituye un canon a los efectos de la aplicación de la Ley 41/1998, por la indefinición que hasta el año 2004 reinaba en la legislación española en torno a considerar como cánones las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión del uso de equipos industriales comerciales o científicos.

Se esgrime también frente a la actuación administrativa una infracción del artículo 3 de los convenios de doble imposición celebrados entre España y Francia y España e Italia, así como la indebida aplicación del artículo 12 de los expresados convenios de doble imposición en cuanto a la consideración de canon de los contratos de alquiler de tractoras, semirremolques y ordenadores; asimismo mantiene que se ha vulnerado por inaplicación el artículo 7 de los referidos convenios de doble imposición en cuanto a la consideración de beneficios empresariales y que la Administración ha incurrido en incongruencia omisiva.

En el apartado sexto de su demanda se refiere a la vulneración de los principios de enriquecimiento sin causa y prohibición de doble imposición.

Quinto.

La Sala estima conveniente comenzar por el último de los argumentos impugnatorios relatados en el fundamento jurídico anterior, toda vez que con independencia de que las cantidades abonadas por el alquiler de las tractoras, semirremolques y ordenadores tuvieran o no la consideración de canon a los efectos de considerar que se trataría de rentas sometidas a tributación en España por la ley 41/1998, el acogimiento de la infracción de los principios de enriquecimiento sin causa y prohibición de la doble imposición llevaría consigo, en cualquier caso, la anulación de la liquidación y de la consiguiente sanción.

Mantiene la actora que si se hubiera grabado en España la renta obtenida sin mediación de establecimiento permanente por las expresadas empresas francesas e italianas (aplicando un tipo del 5% para el caso francés y del 8% con relación a las empresas italianas) las cantidades retenidas podrían haber sido objeto de deducción en Francia y en Italia a tenor del artículo 22 del Convenio España-Italia y del artículo 25.2.b) del Convenio España-Francia .

Se apunta que dichas empresas no han aplicado en su país deducción alguna respecto a las retenciones habiendo declarado, por el contrario, en su integridad, los importes recibidos, de lo que deduce que no ha habido perjuicio económico para ninguna parte y, por otra parte, que nadie ha resultado enriquecido. A estos efectos continúa explicando que pretender que la recurrente realice el ingreso de esas retenciones implicaría un enriquecimiento injusto por parte de las Administración tributaria española, además de un perjuicio para la propia recurrente al haber abonado la factura en su integridad más la parte correspondiente a la retención (que, además, no le correspondía abonar por no ser el obligado principal)

Conviene encuadrar dichas consideraciones partiendo de la doctrina del enriquecimiento sin causa (elaborada, entre otras, por la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de marzo de 2008 , citada por la actora), a los efectos de llegar a la conclusión de que en la medida en que la obligación de retener es accesoria de la principal, aquélla no puede permanecer cuando ha sido cumplida ésta. De este modo, abonado el tributo por el obligado principal (el retenido) no tiene ya sentido exigir la cuota correspondiente a la retención.

No obstante, el carácter autónomo de la obligación de realizar pagos a cuenta ha sido enfatizado, entre otras, por la STS de 5 de mayo de 2011 considerando que dicha obligación genera verdaderas deudas tributarias de carácter instrumental, de modo que la omisión de retener o detraer no excusa del correlativo de ingresar (STS de 27 de mayo de 1988) autonomía propia de la obligación de retener confirmada por la Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, que en su artículo 35 considera

obligados tributarios a los retenedores y a los obligados a practicar ingresos a cuenta, estableciendo en su artículo 37 la obligación autónoma de practicar la retención o el ingreso a cuenta y el ingreso en la Administración Tributaria que corresponda.

Ahora bien, no cabe olvidar que la retención consiste en un pago parcial anticipado del importe a satisfacer, en última instancia, por quien ostenta la condición de sujeto pasivo del tributo, que no es otro que el perceptor de rendimientos sujetos al Impuesto (en este caso, sobre la Renta de no residentes), por lo que, la retención posee también un carácter complementario y accesorio, al constituir, en definitiva, una garantía del cumplimiento de la obligación principal del sujeto pasivo.

Y por mucho que el obligado a retener forme parte de una relación jurídico autónoma lo cierto es que, como pone de manifiesto la recurrente en su demanda si además de la cuota exigida las sociedades francesas e italianas en su país -que, lógicamente, habrá sido mayor al no haber sido objeto de retención en España- se exige ahora el ingreso a la recurrente correspondiente a la retención que no se practicó, la Administración tributaria española resultaría beneficiada injustamente.

En definitiva, en palabras de la STS de 16 julio 2008, la defensa de la obligación de retener como autónoma, en el contexto de una regulación del sistema de retenciones que resulta imperfecta, no puede justificar una Administración que ha de servir con objetividad los intereses generales y que se limite a la exigencia del cumplimiento del deber del retenedor que, pese a ser la única poseedora de todos los datos, permanezca inactiva ante situaciones de duplicidad que le son o pueden resultar conocidas, dando lugar por vía de los hechos a la legitimación de las mismas y con ello a un manifiesto enriquecimiento injusto.

Por tanto, a la misma conclusión que llegó el Tribunal Supremo en la expresada Sentencia de 16 julio 2008 debe confluír esta Sala, de modo que no podría resultar exigible la retención no practicada en el caso de haber sido ya pagada la obligación tributaria principal.

Sin embargo, la prueba practicada no permite corroborar dicho dato.

En efecto, resulta acreditado mediante el informe del Inspector Regional de Cataluña de 25 noviembre 2010 que las empresas FERCAM SPA y FERCAM TRANSPORTI SRL, FERCAM FRANCE SRL y COLLADO AUTOTRANSPORTI SRL no han presentado solicitud de devolución alguna a los efectos de aplicar la correspondiente deducción. Asimismo, así parece inferirse de las declaraciones juradas aportadas como documentos 1 a 5 de la demanda.

Ahora bien, el planteamiento de la actora adolece de la falta de prueba de la premisa principal, es decir, que las expresadas empresas italianas y francesas hubiesen efectivamente cumplido sus obligaciones con sus respectivas administraciones tributarias a la hora de declarar las cantidades recibidas de FERCAM TRANSPORTES SA.

A estos efectos, no resulta suficiente para este Tribunal la afirmación contenida en el folio 23 de la demanda relativa que "esta parte ha solicitado de las mencionadas empresas la confirmación de que han presentado sus respectivos impuestos y, evidentemente, declarado las facturas correspondientes..." si no viene acompañada de un principio sólido probatorio que así lo demuestre.

Insistimos, ciertamente ha quedado demostrado que esas empresas no solicitaron devolución alguna ni en sus respectivos Estados ni con relación a la AEAT, lo cual, no obstante, no significa per se que hubiesen declarado las cantidades que les abonó la recurrente, por cuanto efectivamente cabe la posibilidad de que la expresada solicitud de devolución no fuera cursada ante la ausencia de retención en origen así como también por el simple hecho de no haber declarado las correspondientes cantidades al fisco en Italia o en Francia.

Finalmente, a estos efectos conviene aclarar que en opinión de la Sala la carga de demostrar que existió duplicidad, esto es, que aquellas sociedades declararon en sus respectivos Estados las cantidades percibidas de la recurrente, corresponde exclusivamente a esta última pues, al fin y al cabo, pretende enervar la obligación legal de retención y sus consecuencias jurídicas a partir de dicha consideración.

A estos efectos, por tanto, aunque no se invoque expresamente, consideramos que la mera posibilidad que tenían la Administración tributaria española de acudir a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad entre Estados de la Unión por el cauce de la Directiva 77/799/CEE (sustituida por la Directiva 2011/16/UE) no puede abrogar en ningún caso, la obligación de la recurrente de aportar ciertos indicios sobre la circunstancia de que dicha duplicidad efectivamente se hubiese producido.

Sexto.

A la vista de la conclusión obtenida en el fundamento jurídico anterior procede abordar a continuación el argumento central esgrimido en la demanda por FERCAM TRANSPORTES SA y que gira sobre la indefinición legal -y, por ende, la imposibilidad de considerar como canon sometido el impuesto de no residentes- las cantidades abonadas como consecuencia del alquiler de semirremolques, tractoras y ordenadores, en definitiva, por la cesión de bienes o equipos industriales.

En este sentido, apunta que la cesión de equipos industriales se recogió originariamente en el Real Decreto de 1982, sobre el Reglamento del impuesto sobre sociedades cuyo artículo 113.1 párrafo segundo aclaraba que el término de cánones empleado en el presente artículo comprendía las cantidades de

cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística, informativa o científica, incluidas las películas cinematográficas, de un modelo, plazo, fórmula o procedimiento secreto; y por las informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Insiste que, con posterioridad, la Ley 43/1925, del impuesto sobre sociedades prescinde de cualquier tipo de definición sobre los cánones, que aparecen únicamente mencionados en su artículo 45 .

Continúa su relato cronológico poniendo de manifiesto que la Ley 41/1998, de 9 diciembre (impuesto sobre la renta no residentes) tampoco permitía considerar como canon las cantidades abonadas por la cesión de equipos industriales; no obstante, da cuenta de la modificación introducida en esta última normativa por la Ley 46/2002, de 18 diciembre, que si bien define los cánones no contiene ninguna mención con relación a la cesión de equipos industriales y que no fue sino hasta el año 2004, cuando el Real Decreto Legislativo 5/2004 entiende que tienen la consideración de canon, las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos .

Por tanto, concluye, que no existía la menor definición de cánones durante los ejercicios a los que se extiende la regularización tributaria, defendiendo, en particular, que solamente a partir del Real Decreto Legislativo 5/2004 las cantidades abonadas por la cesión de equipos industriales o comerciales podrían tener la consideración de cánones y, por tanto, de rentas sometidas a tributación en España a los efectos del impuesto sobre no residentes.

Por lo que se refiere a la consideración o no de canon de la cesión del uso de los expresados equipos industriales debemos constatar que, en efecto, la normativa española adolecía de una clara indefinición.

En este sentido, partiendo de la STS 1-2-2006 (rec. 1019/2001) cabe precisar que el concepto de canon no se definió en el ordenamiento fiscal español hasta la Ley 46/2002 , que modificó el art. 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes , para introducir una definición inspirada en las contenidas en los Convenios de Doble Imposición.

Este precepto decía que

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

Derechos sobre obras literarias, artísticas, o científicas, incluidas las películas cinematográficas.

Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen.

Cualquier derecho similar a los anteriores.

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

Posteriormente, la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, introdujo determinadas modificaciones, como consecuencia de la aprobación de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, debiendo estarse en la actualidad al art. 13 del Texto Refundido 5/2004, de 5 de marzo , que incluye entre los cánones o regalías, las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos.

Pues bien, llegados este punto la Sala debe manifestar su discrepancia con el fundamento utilizado por la Administración en el presente caso a los efectos de regularizar la situación tributaria de la recurrente.

Debe recordarse que la Administración tributaria reclama las cantidades no retenidas sobre la sola base de considerar que la contraprestación abonada por los recurrentes por el alquiler de los expresados equipos industriales constituía un canon, acudiendo, en consecuencia a la justificación que, en su opinión, dispensa el artículo 12.1.e) de la Ley 41/1998 .

Sin embargo, como ha quedado expresado, durante los ejercicios controvertidos (2000 a 2002) no existía en el ordenamiento jurídico nacional una definición de canon a los efectos de someter a tributación -ha de insistirse, por dicha vía- las cantidades abonadas a empresas no residentes.

La Abogada del Estado patrocina, en síntesis, la integración de la norma tributaria española a los efectos de configurar el hecho imponible, a partir de los Convenios firmados por España para evitar la doble imposición, en particular, con Francia e Italia, cuyos respectivos artículos 12 se refieren a que el término cánones comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, la concesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico, lo que le lleva a sostener que dicha definición encaja plenamente en las cantidades discutidas, que fueron abonadas por la recurrente por el arrendamiento de semirremolques, tractoras y equipos informáticos. Sigue expresando que la tributación por el impuesto de la renta de los no residentes está constituida no sólo por su Ley reguladora (Ley 41/1998) sino también por los convenios internacionales debidamente incorporados al ordenamiento interno, en su categoría de fuente de derecho.

La Sala no puede compartir dichas consideraciones.

En primer lugar, y sin perjuicio de la certera afirmación de que el Convenio constituye fuente de derecho -aunque también sin perjuicio de los posibles argumentos que pudieran existir en torno a la necesidad de una Ley formal sobre la base del principio de legalidad en materia tributaria-, consideramos que el objetivo de todo Convenio de doble imposición no es generar hechos imposables sino eliminar el efecto de una posible duplicidad tributaria sobre el mismo hecho imponible, definido de una u otra manera en cada uno de los Estados firmantes del Convenio, como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria en cada uno de estos Estados.

En segundo lugar, la invocación en la contestación a la demanda de la STS de 1 de febrero de 2006 no justifica la integración del hecho imponible en los términos patrocinados por la Administración, por cuanto aquélla venía referida exclusivamente a los pagos por la cesión de uso de derechos sobre programas de ordenador y no a la consideración de canon de las cantidades abonadas por la cesión de equipos industriales, que constituye el objeto de esta controversia.

En tercer lugar, la inexistencia de una armonización en materia de imposición directa no impide poner de manifiesto que en casos como el que nos ocupa, nos encontramos en presencia de un elemento transnacional, toda vez que una sociedad española, en el ejercicio de su libertad de prestación de servicios, contrata o alquila determinados bienes industriales de empresas radicadas en otros Estados miembros.

Pues bien, a estos efectos, y con relación al vínculo de Derecho de la Unión Europea que con claridad emerge en el caso enjuiciado, difícilmente podríamos acudir a interpretaciones restrictivas de la expresada libertad fundamental, lo que se produciría en el caso de seguir la tesis de la Administración pues, imponer una obligación de retención (además de no estar legalmente prevista en este caso) acudiendo a una interpretación extensiva de canon podría generar un efecto disuasorio de las transacciones comerciales animadas por la libre prestación de servicios tanto de la empresa residente en España como de las residentes en otros Estados miembros.

Ya en cuarto lugar, procede traer a colación que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, desde la perspectiva de la imposición directa, niega carácter vinculante (incluso a los solos efectos de interpretación), a lo que no deja de ser una manifestación o un exponente de soft law , como ocurre, por ejemplo, con los comentarios al modelo de convenio OCDE (Sentencias del Tribunal de Justicia FCE Bank, C-210/04; y Cobelfret NV, C-138/07, apartados 39 y 51, respectivamente).

Finalmente, y manteniéndonos en la órbita del Derecho de la Unión Europea, cabe constatar que fue la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros la que incluyó la cesión de equipos industriales en el ámbito de los cánones que nos ocupan lo que, a la postre, provocó la modificación de la Ley del impuesto de no residentes.

Por tanto, tampoco podría mantenerse con anterioridad a dicha Directiva 2003/49 la eventual integración del concepto cánones sobre la base de una interpretación basada en la norma comunitaria, a salvo, claro está, de los propios preceptos del Tratado (en particular, del artículo 56 TFUE) que, como se ha argumentado en el párrafo anterior, en opinión de la Sala jugaría en contra de la tesis de la Administración.

Recapitulando, a la vista de las anteriores consideraciones procede anular la liquidación impugnada (así como la sanción) relativa a la regularización derivada de no haberse practicado retenciones a los efectos del impuesto de no residentes por las cantidades abonadas a las empresas francesas e italianas a las que se refiere el presente recurso.

En consecuencia, procede la estimación en parte del recurso anulando la resolución impugnada en cuanto a las expresadas liquidación y sanción con relación a las retenciones no practicadas por el impuesto de no residentes, sin que dicho fallo anulatorio pueda alcanzar, conforme expusimos al principio, a la sanción impuesta como consecuencia de no practicar retenciones por IRPF

Septimo.

En virtud de lo expuesto, es obligada de conformidad con lo dispuesto en el artículo 70 de la vigente Ley 29/1998, de 13 de julio , reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, la estimación en parte del presente recurso contencioso-administrativo; sin que se aprecien méritos para una especial condena en costas, a tenor de lo previsto en el artículo 139.1 de la misma Ley 29/1998 .

Vistos los artículos citados, y demás de general y pertinente aplicación

FALLO

ESTIMAR en parte el recurso contencioso-administrativo número 1263/2009, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) a la que se contrae la presente litis, anulando dicha resolución en cuanto a la liquidación y sanción derivadas de no haberse

practicado retenciones en el impuesto de no residentes, con mantenimiento de sus efectos en cuanto al resto. Sin costas.

Notifíquese esta Sentencia a las partes, y luego que gane firmeza líbrese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquélla a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.

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

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.