

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC062179

DGT: 14-10-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V4403/2016

SUMARIO:

Grupo empresarial dedicado a la explotación de licencias de *software*, así como a labores de consultoría y formación en relación con el mismo, que responde a la siguiente estructura: titularidad de los intangibles repartida entre la matriz residente en EE.UU. y una sociedad constituida en la Isla de Man -que los explota, entre otros, en Europa-; la licenciataria en Europa es una filial de la sociedad norteamericana residente en Irlanda -sociedad operativa, que actúa en nombre propio y no como agente, con estructura y medios materiales y humanos suficientes, sometida al Corporate tax irlandés; la sublicenciataria es una entidad residente en España.

IRNR. Rentas exentas en España. Beneficios distribuidos por sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE. Cánones satisfechos a entidades o establecimientos permanentes residentes en la UE. Cláusula antiabuso. Tanto la sociedad española como la irlandesa cumplen los requisitos establecidos para la aplicación de la exención sobre los eventuales dividendos que la segunda pueda repartir a la segunda: ambas están sujetas y no exentas a alguno de los tributos señalados en la Directiva matriz-filial y revisten -o al menos revestirán antes de iniciar los pagos- alguna de las formas previstas en la misma. Y el hecho de que la titularidad última de sus participaciones la ostente una entidad residente en EE.UU. no les hace perder la exención en la medida en que la matriz irlandesa puede probar que ha sido constituida por motivos económicos válidos -la reestructuración se inicia por motivos de gestión de riesgos de los intangibles, así como para disponer de una sede europea para gestionar a las filiales de su ámbito y los intangibles, eligiéndose Irlanda, por la sintonía de su normativa y la de EE.UU., específicamente respecto a intangibles, y por ser un país de habla inglesa- y que desde la reorganización se ha producido un crecimiento real del grupo -pasando de tener 220 empleados a 650-. Finalmente, la sociedad irlandesa realiza una actividad operativa como licenciataria del *software* -venta directa, control de las ventas realizadas a través de las filiales-, siendo los cánones su principal fuente de rentas junto con los ingresos por cursos de formación, contabilidad y apoyo a las ventas. Procede asimismo y por las mismas razones la aplicación de la exención sobre los cánones que la sociedad española abone a la entidad irlandesa, al quedar probado que no se ha constituido para disfrutar del régimen de exención.

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), art. 14.1 h) y m).

Descripción sucinta de los hechos:

Sociedad española, filial al 100% de una sociedad irlandesa (SIR) (que, a su vez, es filial al 100% de otra sociedad norteamericana (SNOR)), cuya actividad consiste en la promoción, desarrollo, instalación y mantenimiento de licencias de software para sistemas abiertos de portales web, publicidad y contenido de empresas, así como en la prestación de servicios de consultoría y formación en relación con dicho software. La consultante ha suscrito un contrato de licencia con su matriz SIR ("Technology license agreement") por el que se le cede el derecho no exclusivo a comercializar y explotar el software (servicios de suscripción) durante un plazo de 5 años, renovables y en las condiciones que se indican en dicho contrato. En contraprestación, la consultante se obliga a pagar a su matriz SIR un canon fijo anual y otro variable ("los cánones"), en función de las ventas de licencia realizadas a sus clientes. El grupo se constituyó en Estados Unidos en 2004, creándose allí los intangibles inicialmente. Desde 2011 más del 50% de los intangibles se están generando por entidades del grupo localizadas fuera de EE.UU., fundamentalmente en Brasil, España, China y Hungría. La propietaria de estos derechos era la matriz norteamericana.

Por motivos de gestión de riesgo en EE.UU., en 2011 el grupo consideró que los intangibles deberían pertenecer a más de una entidad y que se debía separar la propiedad de los mismos de la actividad operativa (venta y marketing), por ello, a partir de 2012 se creó la siguiente estructura:

La titularidad de los intangibles pertenece a SNOR y a otra sociedad situada en la Isla de Man.

SNOR tiene el derecho exclusivo de comercializar y vender los intangibles en EE.UU., Canadá y México. En el resto del mundo lo tiene la sociedad de la Isla de Man. Las dos sociedades tienen un acuerdo de reparto de costes para el desarrollo de los intangibles.

La licenciataria principal, y también holding, de los territorios del "resto del mundo" es SIR. La sociedad española es entonces sublicenciataria.

SIR es titular del derecho de comercialización y explotación de los intangibles en virtud de un contrato ("technology license agreement") con la entidad residente en la Isla de Man. Por tanto, no actúa como agente o intermediaria, sino en su propio nombre y por su cuenta. Tiene además estructura y medios materiales y humanos para llevar a cabo la gestión y comercialización de los intangibles que da lugar al pago de los cánones.

Por otra parte, la consultante va a distribuir dividendos a su matriz irlandesa SIR. SIR, además de holding, es también sociedad operativa, que obtiene sus ingresos de las siguientes actividades: - Por venta y suscripción de licencias de software: 9,2 M\$ en 2015, tanto por venta directa por cinco de sus empleados como por ventas por su cuenta de otras compañías del grupo en sus territorios.

- Por cursos de formación y y servicios de consultoría: 0,5 M\$ en 2015, por el equipo ubicado en Dublín.

- Por patrocinios a empresas que quieren estar presentes en conferencias del Grupo: 0,05 M\$ en 2015.

- Por pagos realizados por asociaciones con revendedores de software que pagan por el derecho a vender al consumidor final: 0,1M\$ en 2015.

- Por los cánones por las licencias del software facturados a sus filiales sublicenciatarias: 10,9M\$ en 2015.

- Por otras ventas o servicios prestados por su cuenta por las filiales: 0,5M\$ en 2015. Desde que se produjo la reorganización el grupo ha crecido de forma significativa, pasando de 220 empleados a 650 en 2015. SIR es la beneficiaria efectiva de los royalties que facture a la consultante y se queda con un margen de todas las licencias facturadas una vez deducido los costes de desarrollo (fundamentalmente ingeniería de software) necesarios para mantener y potenciar el valor de la propiedad intelectual.

La consultante está sujeta al impuesto sobre sociedades español, mientras que SIR está sujeta al Corporate tax irlandés. La consultante es una sociedad limitada y SIR va a transformarse en una "company limited by shares" previamente a que proceda la aplicación de la exención. La participación del 100% en la consultante se ha mantenido desde agosto de 2012.

CUESTION PLANTEADA: NORMATIVA APLICABLE: CONCEPTO IMPOSITIVO:

Cuestión planteada:

a) Si a los cánones pagados por la consultante les resulta de aplicación la exención del artículo 14.1.m) del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes (TRLIRNR).

b) Si a los dividendos pagados por la consultante les resulta de aplicación la exención del artículo 14.1.h) del TRLIRNR.

Contestación:

Plantea la consultante la aplicación de las exenciones previstas en las letras m) y h) del artículo 14, apartado 1, del texto refundido de la Ley del impuesto sobre la renta de no residentes, aprobado por el Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (BOE de 12 de marzo de 2004), en adelante TRLIRNR, a los cánones y dividendos satisfechos por la entidad consultante a su matriz residente en Irlanda.

El artículo 14.1.m) del TRLIRNR establece que 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:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a).iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, 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.

2.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el anexo de la Directiva 2003/49/CE.

3.º Que ambas sociedades sean residentes fiscales en la Unión Europea y que, a efectos de un convenio para evitar la doble imposición sobre la renta concluido con un tercer Estado, no se consideren residentes de ese tercer Estado.

4.º Que ambas sociedades sean asociadas. A estos efectos, dos sociedades se considerarán asociadas cuando una posea en el capital de la otra una participación directa de, al menos, el 25 por ciento, o una tercera posea en el capital de cada una de ellas una participación directa de, al menos, el 25 por ciento.

La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que se haya satisfecho el pago del rendimiento o, en su defecto, deberá mantenerse durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

5.º Que, en su caso, tales cantidades sean deducibles para el establecimiento permanente que satisface los rendimientos en el Estado en que esté situado.

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.

Lo establecido en esta letra m) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.”.

Por su parte, la letra h) del mismo apartado 1 del artículo 14 del TRLIRNR establece la exención de los dividendos:

“ h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, mencionados en el artículo 2.c) de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados.

2.º Que la distribución del beneficio no sea consecuencia de la liquidación de la sociedad filial.

3.º Que ambas sociedades revistan alguna de las formas previstas en el Anexo de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de junio de 2011, relativa al régimen aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, modificada por la Directiva 2014/86/UE del Consejo, de 8 de julio de 2014.

Tendrá la consideración de sociedad matriz aquella entidad que posea en el capital de otra sociedad una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros. Esta última tendrá la consideración de sociedad filial. La mencionada participación deberá haberse mantenido de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. En este último caso, la cuota tributaria ingresada será devuelta una vez cumplido dicho plazo.

La residencia se determinará con arreglo a la legislación del Estado miembro que corresponda, sin perjuicio de lo establecido en los convenios para evitar la doble imposición.

No obstante lo previsto anteriormente, el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas podrá declarar, a condición de reciprocidad, que lo establecido en esta letra h) sea de aplicación a las sociedades filiales que revistan una forma jurídica diferente de las previstas en el Anexo de la Directiva y a los dividendos distribuidos a una sociedad matriz que posea en el capital de una sociedad filial residente en España una participación directa o indirecta de, al menos, el 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, siempre que se cumplan las restantes condiciones establecidas en esta letra h).

Lo establecido en esta letra h) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

(...)"

Para que resulten de aplicación las citadas exenciones deben cumplirse todos y cada uno de los requisitos mencionados en las disposiciones anteriores.

A este respecto, se indica en el escrito de consulta que se cumplen por ambas sociedades, la consultante española y la matriz irlandesa, los requisitos formales recogidos en estas letras del apartado 1 del artículo 14. En concreto se especifica que ambas sociedades están sujetas y no exentas a alguno de los tributos de la Directiva citada en el citado artículo, así como que revisten, o al menos revestirán antes de iniciar los pagos, alguna de las formas previstas en la citada Directiva.

Ambas sociedades son residentes fiscales en la Unión Europea, son asociadas, puesto que la consultante es filial al 100% de la sociedad irlandesa.

Específicamente, respecto a los cánones se especifica también en el escrito de consulta que SIR recibe los pagos en su propio beneficio, y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad. Se indica que SIR es titular del derecho de comercialización y explotación de los intangibles en virtud del contrato "Technology License Agreement" suscrito con la entidad residente en la Isla de Man, cotitular con SNOR de los intangibles. Se concluye que actúa en su propio nombre.

En cualquier caso, la determinación del cumplimiento de estos requisitos dependerá de los hechos y circunstancias concretos, no siendo el objetivo de esta contestación ni la competencia de este Centro Directivo realizar un análisis funcional o factual de las funciones y actividades realizadas por la consultante, que implicaría una comprobación que corresponderá a la Administración tributaria competente mediante la aplicación de los instrumentos jurídicos regulados, en particular en la Ley General Tributaria, Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre).

Por otro lado, es preciso destacar que en el escrito de consulta se señala expresamente que la sociedad matriz residente en Irlanda está participada al 100% por una sociedad residente en los Estados Unidos. En consecuencia, las exenciones recogidas en las citadas letras h) y m) no serían de aplicación a los cánones y dividendos distribuidos por la entidad consultante, y ello debido a que la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz se poseerían por una sociedad no residente en la Unión Europea. No obstante, y a pesar de esta circunstancia, la exención correspondiente podría resultar aplicable si la entidad matriz, además de cumplir los restantes requisitos de las letras h) y m), realizase efectivamente una actividad empresarial o tuviera por objeto la dirección y gestión de la sociedad filial mediante la adecuada organización de medios materiales y personales o probase que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en las citadas letras.

En el escrito de la consulta se especifica que la Sociedad matriz irlandesa puede probar que ha sido constituida por motivos económicos válidos. Concretamente, se indica que la reestructuración se inicia por motivos de gestión de riesgos de los intangibles así como para disponer de una sede europea para gestionar a las filiales de su ámbito y los intangibles. Por motivos de negocio también se elige Irlanda, por la sintonía de su normativa y la de EE.UU., específicamente respecto a intangibles, y por ser de habla inglesa.

Se indica también en el escrito de consulta que se ha producido crecimiento real del grupo desde que se reorganizó, pasando en 2015 a 650 empleados, desde los 220 de partida.

Por otra parte, la sociedad irlandesa también realiza efectivamente una actividad empresarial operativa ya que además de actuar como holding, es licenciataria del software en su ámbito (el denominado "resto del mundo") en el que se incluye España. Realiza la venta directa y suscripción de licencias a clientes en países en los que no existe filial y también la venta en esos mismos países a través del personal de las filiales, remunerando este servicio, revisando, firmando y controlando todas estas ventas de licencias de software. Su principal fuente de rentas, junto con la anterior, son los cánones que cobra a las filiales, como la española, en su papel de sublicenciatarias, a las que presta también servicios de formación, de contabilidad y de apoyo a las ventas.

La norma exige que sea la matriz de la sociedad española, en este caso la sociedad irlandesa, que es la sociedad que recibe los dividendos y los cánones, la que cumpla la condición de no haberse constituido para disfrutar indebidamente del régimen de exención.

Por tanto, podríamos concluir que la matriz se ha constituido por motivos económicos válidos, y no para disfrutar indebidamente del régimen de exención previsto, y sería, por tanto, de aplicación la exención por dividendos prevista en el artículo 14.1.h) y m) del TRLIRNR.

La presente contestación se realiza conforme a la información proporcionada por el escrito de la consulta, sin tener en cuenta otras circunstancias no mencionadas, que pudieran tener relevancia en la determinación del propósito principal de la operación proyectada, de tal modo que podría alterar el juicio de la misma, lo que podrá ser objeto de comprobación administrativa a la vista de la totalidad de las circunstancias previas, simultáneas y posteriores concurrentes en la operación realizada, tal como ya se ha indicado.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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