

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFJ061354

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA*Sentencia 1086/2015, de 27 de octubre de 2015**Sala de lo Contencioso-Administrativo**Rec. n.º 1627/2011***SUMARIO:**

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Transferencia de tecnología. Programas de ordenador (software). *Eficacia temporal de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y de sus Observaciones.* Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE y la Observación que hizo España al Comentario al art. 12 no constituyen meros medios de interpretación de situaciones existentes y dudosas que por eso necesiten aclaración. Se trata de la introducción de nuevos criterios por los que regir determinadas situaciones, y más propiamente decisiones -en este caso la de acotar el régimen de gravamen sólo en el Estado de residencia del perceptor a una clase o modalidad de *software*, el estandarizado, que no incluye derecho de adaptación ni de reproducción. Se trata por tanto de un cambio normativo, de una reserva de soberanía fiscal, que debe aplicarse desde el momento en que se produce, no antes, pues entonces la voluntad sobre la tributación de estos productos era distinta. En definitiva, la eficacia de los Comentarios y la Observación alcanzará a los Convenios existentes -se trata de una eficacia dinámica y no estática, que exigiría, esta última, que se tuvieran que suscribir otros convenios- pero sólo a partir de la fecha de publicación, en este caso en julio de 2008.

PRECEPTOS:

Ley 29/1998 (LJCA), arts. 70 y 71.

PONENTE:*Don Ramón Foncillas Sopena.*

Magistrados:

Don NURIA CLERIES NERIN

Don RAMON FONCILLAS SOPENA

Don RAMON GOMIS MASQUE

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 1627/2011

Partes: GAMELOFT IBERICA, S.A.

C/ T.E.A.R.C.

SENTENCIA N.º 1086

Ilmos. Sres.:

MAGISTRADOS

D.ª NÚRIA CLÈRIES NERÍN

D. RAMON GOMIS MASQUÉ

D. RAMÓN FONCILLAS SOPENA

En la ciudad de Barcelona, a veintisiete de octubre de dos mil quince.

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 n.º 1627/2011, interpuesto por GAMELOFT IBERICA, S.A., representado por el/la Procurador/a D. Mª TERESA YAGÜE GOMEZ-REINO, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a D. RAMÓN FONCILLAS SOPENA, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Por el/la Procurador/a D. Mª TERESA YAGÜE GOMEZ-REINO, 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.

Recae el litigio sobre el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. La sociedad Gameloft Ibérica SA, domiciliada en España, abonaba rendimientos a la sociedad Gameloft, domiciliada en Francia por le cesión temporal de derechos de distribución sobre programas (digital software games) de juegos de vídeo para teléfonos móviles para su comercialización. Sobre esos rendimientos abonados a la sociedad no residente en los años 2001 a 2004 la empresa española no practicó retenciones a ingresar en el Tesoro. La Inspección de los Tributos consideró que los rendimientos, por ser cánones, de acuerdo con el artículo 12 del Convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre España y Francia, debían soportar una retención del 5%.

La cuestión se planteó en torno a si los rendimientos debían ser considerados cánones y sujetos, por tanto a retención, o considerados dentro de derechos derivados de obras literarias o artísticas, excluidos de ella. Se analizó desde la perspectiva del Convenio; a la situación anterior y a la introducida por la Ley 46/2002, con entrada en vigor el 1/1/2003, que distingue como categoría diferenciada de las obras literarias, artísticas y científicas, los programas informáticos, lo que abonaba la no equiparación de estos a las primeras a efectos de no retención; la postura de la DGT y de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en aplicación de la nueva normativa.

De todo ello, la Inspección y luego el TEARC dedujeron la consideración como canon o regalía y, por tanto, la sujeción a retención y la liquidación por importe de 33.018'2 euros.

Segundo.

La demandante considera que tal planteamiento, que fue el inicial y al que se adecuó el escrito de reclamación económico administrativa, no es el que debe servir para solucionar el problema pues debe resolverse

en atención a lo que expuso en escrito de alegaciones complementarias presentado el 3/12/2008 con motivo de una novedad interpretativa del Modelo de Convenio de la OCDE, acaecida en julio de ese mismo año, y que, por tanto, no había podido ser tenida en cuenta cuando se formuló la reclamación. La novedad era en los siguientes y sintéticos términos: A los comentarios del art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, España, junto con otros dos países, formula observación en el sentido de que, en principio la explotación comercial del software genera cánones, salvo la distribución comercial de copias de software estándar, que no incluya ni el derecho de adaptación ni el de reproducción. La parte sostiene que el software que distribuye se encuentra en el caso de la excepción ya que se limita a distribuirlo sin ningún tipo de adaptación ni reproducción, por lo que las cantidades que abona no tienen la consideración de canon o regalía, por lo que no quedan sujetas al régimen de retención, debiendo ser tratadas como beneficios empresariales, de conformidad con el art. 7.

Sobre esta cuestión el TEARC, se limita a exponer en el fundamento jurídico 5 lo siguiente: "Sólo resta añadir, en relación con la alegada modificación de la observación n.º 28 al comentario al segundo párrafo del art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, que en el caso analizado y sin entrar en otro orden de consideraciones, resulta irrelevante puesto que no se ha acreditado por parte de la interesada que se trate de pagos en contraprestación por el derecho a distribuir copias de software estandarizado sin incluir el derecho a adaptarlas ni el derecho a reproducirlas, más bien lo contrario, tal y como se desprende del apartado 3 del artículo 2 del contrato suscrito el 2 de enero de 2003."

La parte expone en la demanda que la resolución del TEARC solo en la última página de las quince que contiene y en el apartado 5 que se ha transcrito se refiere al punto que no puede ser admitido y que deviene el objeto de la litis (añade que sobre las catorce primeras no hace observación alguna), es decir si los pagos que realizó a Gameloft SA respondieron exclusivamente a una contraprestación por el derecho a distribuir copias de software estandarizado, sin adaptarlas ni reproducirlas, supuesto en el que, según dicha parte, se encuentran, los citados pagos, lo que les excluiría del régimen de retención.

Para justificar su postura de coincidencia del supuesto de hecho con el contemplado como exceptuado de retención a tenor de la Observación a los Comentarios del art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, la demandante alude en sus dos motivos de recurso a que tal coincidencia o inclusión resulta acreditada por admisión en el propio Acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, o que en todo caso tal coincidencia o inclusión están fuera de duda por la prueba practicada. Añade, no como motivo autónomo, sino como argumentación contenida en el primero que la aclaración interpretativa introducida a través de los Comentarios al Modelo de Convenio resultan igualmente aplicables en relación con la interpretación de tratados concluidos con anterioridad ya que reflejan el consenso de los países miembros sobre la interpretación adecuada de las disposiciones existentes y de su aplicación a situaciones específicas. Cita en apoyo de esta interpretación retroactiva, que alcanzaría a los pagos objeto de controversia, producidos en los años 2001 a 2004, la STS de 11/6/2008.

Tercero.

Invirtiendo el orden de las cuestiones hay que dar prioridad a la de la vigencia temporal de los beneficios que pudieran derivarse del régimen instaurado en julio de 2008 al supuesto de autos.

Esta cuestión, aunque no tratada por la resolución del TEARC, ha sido introducida, como se ha visto, por la parte en sus argumentaciones y de modo especial en el suplico de su escrito, en el que pide de forma subsidiaria que, de no aplicarse por razones temporales los beneficios declarando la nulidad de la liquidación, se declare al menos respecto a las rentas posteriores a julio de 2008.

No cabe apreciar la vigencia temporal. Numerosas resoluciones de la DGT, número 2117-08, de 10/11/2008; 0516-09, de 12/3/2009; 628 y 629-11, de 14/3/2011, entre otras muchas, algunas de ellas aportadas por la demandante, recogen la circunstancia de que los Comentarios y, en concreto, la Observación de España, en los que debe basarse la interpretación dinámica de los Convenios firmados por España, se han modificado y que ello trae la consecuencia de que, en la medida en que el supuesto planteado en la consulta entre dentro de la distribución definida en la Observación planteada por España en el párrafo 28 de los Comentarios al artículo 12, los pagos realizados a la sociedad con sede en otro país no tendrían consideración de canon desde el momento de la publicación de esta nueva versión del Modelo de julio de 2008. En el mismo sentido, el TEAC en resolución de 5/11/2013 establece la vigencia del régimen introducido por los Comentarios y la Observación en el 17 de julio de 2008. Y en el ámbito jurisdiccional, la SAN de 10/10/2013, recurso 407/2010, declara que " Por último, no cabe olvidar que la nueva Observación al art. 12 de los Comentarios formulada por España, por la que modifica la posición mantenida por nuestro país con anterioridad a julio de 2008, amén de no ser aplicable con efectos retroactivos. . ." Por otra parte, la STS de 11/6/2008, recurso 7710/2002, invocada por la parte, lo que hace es aplicar a una relación contractual de 1995 el Convenio y los Comentarios de 1992, que eran los vigentes en aquel momento, sin tener en cuenta ni aplicar los numerosos Convenios o modificaciones acaecidas con posterioridad hasta la fecha de la sentencia. Esa decir, que no se puede extraer de esta sentencia la pretendida e interesada conclusión de que apoya la interpretación retroactiva.

En el presente caso, los Comentarios y la Observación no constituyen meros medios de interpretación de situaciones existentes y dudosas que por eso necesiten aclaración. Se trata de la introducción de nuevos criterios por los que regir determinadas situaciones, y más propiamente decisiones, en este caso de no gravar rentas de software más que en el Estado de residencia del receptor. Y respecto a España el criterio y decisión, instrumentada mediante la Observación, es la de acotar este régimen a una clase o modalidad de software, el estandarizado, que no incluye derecho de adaptación ni de reproducción. Se trata de cambio normativo, de una reserva de soberanía fiscal, que debe aplicarse desde el momento en que se produce, no antes pues entonces la voluntad sobre la tributación de estos productos era distinta. La eficacia de los Comentarios y la Observación alcanzará a los convenios existentes - se trata de una eficacia dinámica y no estática, que exigiría, esta última, que se tuvieran que suscribir otros convenios - pero a partir de la fecha de publicación de julio de 2008.

No procede, por tanto, estimar la petición principal del recurso.

Cuarto.

Tampoco la subsidiaria, de la que la parte no dice en qué disposición procesal fundamenta.

La sentencia a dictar ha de ser la desestimatoria del recurso, en virtud de lo dispuesto en el art. 70 LJCA . No cabe definir o reconocer la situación que puede afectar al recurrente fuera o más allá de los términos de la pretensión (en este caso anulatoria de la resolución del TEARC y de la liquidación practicada del impuesto), a través de una interpretación generosa del art. 71.1,a), pues ello solo puede producirse, como el mismo precepto dispone, cuando la sentencia estimarse el recurso contencioso administrativo.

A mayor abundamiento, para poder estimarse tal petición habría que admitir que los pagos que realizó a Gameloft SA se hallan incluidos en la excepción contenida en la Observación, es decir que respondieron exclusivamente a una contraprestación por el derecho a distribuir copias de software estandarizado, sin adaptarlas ni reproducirlas, cosa que debería acreditar a la demandante, al tratarse de la petición del reconocimiento de una exención tributaria. Y, entrando en lo que es propiamente el contenido del pronunciamiento del TEARC sobre la cuestión, debe declararse que tal acreditación no se ha producido.

En efecto, aquello a lo que la parte da tanta importancia, el supuesto reconocimiento de la Inspección en el acuerdo de liquidación, carece totalmente de ella pues, según los términos utilizados por la Inspección, se trata de la cesión temporal de derechos de distribución sobre programas informáticos para su comercialización frente a terceros. De estos términos no puede deducirse ni excluirse ninguna circunstancia sobre adaptación o reproducción. La Inspección solo se refirió genéricamente a "derechos de distribución" sin entrar ni comentar la problemática sobre las notas que caracterizan la excepción de la Observación (adaptación y reproducción) por la sencilla razón de que esta no había tenido lugar. El que no se refiriera a estas notas no quiere decir, obviamente y en una expresión hecha en términos genéricos, que no concurrieran. Por otra parte, la certificación confeccionada por la propia demandante no puede ser tenida como prueba objetiva y procesalmente eficaz. Por último, y como la resolución del TEARC, el propio contrato, en cuanto se refiere a las facultades de la distribuidora, utiliza términos que precisamente se refieren a las que llevan a la exclusión de la excepción. Hay que entender que la parte tenía a su alcance medios probatorios, incluso a utilizar en esta instancia jurisdiccional, que es cuando ha quedado centrada la cuestión sometido a debate, para probar las características de la distribución.

Así pues, la parte tendrá que acreditar en el futuro y para otros posibles pagos hechos con posterioridad a la publicación de los Comentarios y Observación de constante referencia, que se refieren a operaciones comprendidas en su ámbito, sin que pueda obtener el menor beneficio, ni presente ni futuro, de esta sentencia.

Quinto.

A pesar de desestimarse el recurso, se considera que existen dudas de derecho que permiten dejar de imponer las costas a la demandante en virtud de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, dudas que han surgido por la necesidad de abordar un giro o ampliación en la formulación de la propia pretensión, con la lógica dificultad para la demandante, y que han recaído en la interpretación de las novedades normativas sobre la cuestión.

FALLO

Se desestima el recurso 1627/11 interpuesto por Gameloft Ibérica SA contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) de fecha 19 de julio de 2011, por ser conforme a derecho. No se hace condena en 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 aquella 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 el Ilmo. Sra. Magistrado 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.