

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086898

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 840/2022, de 24 de junio de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5441/2020

SUMARIO:**IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Retención.**

Nintendo Ibérica, S.A. firmó un contrato con Nintendo of Europe GmbH para la cesión de datos de clientes portugueses y datos operativos (información financiera confidencial y datos relevantes para la prestación de los servicios de distribución de la entidad portuguesa). La sentencia recurrida apreció que se trataba de una compraventa de determinados datos y no una cesión de uso temporal, si bien admite que la transmisión de los datos de clientes y datos operativos pertenecientes en su momento a la empresa portuguesa constituyen un *know how*, y, por tanto, información de carácter no pública, conforme a los Comentarios al modelo de convenio de la OCDE (apartado 11), cuyo valor interpretativo sido reconocido reiteradamente por el Tribunal Supremo. [Vid., SSTs de 9 de febrero de 2016, recurso n.º 3429/2014 (NFJ078367), de 19 de marzo de 2013, recurso n.º 3732/2010 (NFJ050723) y de 7 de diciembre de 2012, recurso n.º 1139/2010 (NFJ049700), por todas]. Partiendo de la evidencia procesal de que, en el examen del contrato de transmisión de datos de clientes y datos operativos y de la interpretación de sus cláusulas a los efectos fiscales, la Sala de instancia es soberana, sin que sea posible en el recurso de casación poner en tela de juicio esa valoración o reexaminar la prueba o contradecir la calificación que, de modo inmediato y en conjunto con la valoración de las restantes pruebas, haya alcanzado la sentencia en el proceso plenario de instancia, por lo que cabe establecer la siguiente doctrina: Los pagos efectuados por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos, en los términos del contrato aquí analizado, son rendimientos de capital mobiliario, en concepto de cánones o regalías, tal como son definidos en el art. 12.3 del Convenio de Doble Imposición hispano-alemán de 1966, aplicable al caso, de suerte que los pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado -que es España- y, en concreto, dentro de las "cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas". Por ende, tales pagos no pueden constituir, conforme a nuestra jurisprudencia consolidada, el precio de una pretendida compraventa de bienes incorporeales, pese a su denominación de tal, en la medida en que no consta que la transmisión del dominio sea definitiva; ni que la denominada vendedora haya perdido todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; y tampoco que el vendedor haya garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato. Tales pagos, conforme a su consideración como cánones, están sujetos al IRNR, y a su sistema de retenciones, conforme a lo previsto en el art. 13.1.f) 3º TR Ley IRNR. [Vid., ATS de 25 de febrero de 2021, recurso n.º 5441/2020 (NFJ081228) y SAN de 5 de marzo de 2020, recurso n.º 670/2016 (NFJ078217) que se confirma].

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 5, 12 y 13.

Convenio de 5 de diciembre de 1966 (Convenio con Alemania), arts. 6, 12 y 13.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 13 y 150.

PONENTE:*Don Francisco Jose Navarro Sanchis.*

Magistrados:

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ
Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS
Don RAFAEL TOLEDANO CANTERO
Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA
Don ISAAC MERINO JARA

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 840/2022

Fecha de sentencia: 24/06/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5441/2020

Fallo/Acuerto:

Fecha de :

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5441/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 840/2022

Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 24 de junio de 2022.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación nº 5441/2020, interpuesto por el procurador don Miguel Ángel Araque Almendros, en nombre y representación de NINTENDO IBÉRICA, S.A. -NINTENDO-, contra la sentencia de 5 de marzo de 2020, dictada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional en el recurso nº 670/2016. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 5 de marzo de 2020, en que se acuerda, literalmente, lo siguiente:

"[...] 1.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por NINTENDO IBERICA S.A., representada por el Procurador Sr. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros, frente a la Administración del Estado, contra la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 6 de octubre de 2.016 impugnada en autos, la cual se confirma al igual que la liquidación que confirma.

2.- No hacer especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales [...]"

Segundo.

Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada la sentencia a las partes, el procurador Sr. Araque Almendros, en nombre de NINTENDO, presentó escrito de 4 de septiembre de 2020, de preparación de recurso de casación contra la sentencia indicada.

2. Tras justificar que concurren los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas: los artículos 12 y 13 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Reino de España y la República Federal de Alemania (BOE de 8 de abril de 1968); el epígrafe 3º de la letra f) del apartado 1 del artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR); y el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT).

3. La Sala a quo tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 16 de septiembre de 2020, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. El procurador Sr. Araque Almendros, en nombre de NINTENDO, como recurrente, ha comparecido el 29 de septiembre de 2020 y el Abogado del Estado, recurrido, lo ha hecho el 19 de octubre de 2020, ambos dentro del plazo de 30 días del artículo 89.5 LJCA.

Tercero.

Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 25 de febrero de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si a los efectos de practicar la retención por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se produce el hecho imponible como rendimientos de capital mobiliario, específicamente, como cánones o regalías- en virtud de las cantidades satisfechas por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos [...]"

2. El procurador Sr. Araque, en la representación indicada, interpuso recurso de casación por escrito de 26 de abril de 2021, en el que se mencionan como infringidas las normas arriba citadas, solicitando de este Tribunal Supremo :

i) [...] Que, declarando haber lugar al presente recurso interpuesto contra la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional de fecha 5 de marzo de 2020 (rec. 670/2016), la case y anule por infracción de los artículos 12 y 13 del CDI entre el Reino de España y la República Federal de Alemania (hecho en Bonn, el 5 de diciembre de 1966) y del epígrafe 3º de la letra f) del apartado 1 del artículo 13 de la LIRNR; ii) Que, como consecuencia de lo anterior, se ESTIME el recurso contencioso administrativo (rec. nº 670/2016) interpuesto por mi representada en el proceso de instancia, ordenándose:

a) La anulación de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 6 de octubre de 2016, (número de reclamación 00/07071/2012) por ser contraria a Derecho;

b) La anulación del Acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, de fecha 3 de octubre de 2012, con referencia A23 72125070, por ser contrario a Derecho;

c) La devolución de la cantidad indebidamente ingresada, resultante del Acuerdo de liquidación con referencia A23 72125070, por importe de 108.468,86 Euros, más los correspondientes intereses de demora.

d) Que se impongan las costas del presente recurso a la Administración demandada.

Asimismo, es interés de esta parte que esa Excm. Sala fije los siguientes criterios interpretativos en relación con la calificación tributaria de la plena transmisión del "know how" a la luz de los artículos 12 y 13 del CDI entre el Reino de España y la República Federal de Alemania (hecho en Bonn el 5 de diciembre de 1966) y del epígrafe 3º de la letra f) del apartado 1 del artículo 13 de la LIRNR:

i) Que, de conformidad con el literal de los artículos 12.3 y 13.2 del CDI suscrito entre el Reino de España y la República Federal de Alemania, y del epígrafe 3º de la letra f) del apartado 1 del artículo 13 de la LIRNR, la transmisión de la plena propiedad del "know how" efectuada por una entidad con residencia fiscal en Alemania a otra entidad con residencia fiscal en España, tiene la consideración de ganancia de capital, sometida a tributación exclusivamente en Alemania.

ii) Que, por tanto, resulta contrario a Derecho el criterio de la Audiencia Nacional consistente en que la transmisión plena de "know how" tiene la calificación de canon o regalía, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 del CDI suscrito entre el Reino de España y la República Federal de Alemania, y del epígrafe 3º de la letra f) del apartado 1 del artículo 13 de la LIRNR [...].

Cuarto.

Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 9 de junio de 2021, donde solicita:

"[...] solicitamos a esa Sala, en primer lugar, que, interpretando los artículos 6.2, 12 y 13 del Convenio para evitar la Doble Imposición entre el Reino de España y la República Federal de Alemania, por un lado, y los artículos 5 y 12 y el epígrafe 3º de la letra f) del apartado 1 del artículo 13 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por otro, identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que: a los efectos de practicar la retención por el concepto de IRNR, se produce el hecho imponible -como rendimientos de capital mobiliario, específicamente como cánones o regalías-, en virtud de las cantidades satisfechas en el presente caso a una entidad no residente, en concepto de informaciones relativas a experiencias comerciales, por la cesión de datos de clientes y datos operativos.

Sobre esa base, declare que no ha lugar al recurso de casación formulado, confirmando la sentencia recurrida y con ella la resolución del TEAC, que confirmó, a su vez, la liquidación girada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes [...].

Quinto.

Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 14 de junio de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en determinar si a los efectos de practicar la retención por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes -IRNR-, se produce el hecho imponible como rendimientos de capital mobiliario -específicamente, como cánones o regalías-, en virtud de las cantidades satisfechas por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos, en los términos del pacto acordado entre las empresas vinculadas que lo celebraron.

Segundo.

Especificación de los hechos litigiosos, resumidos en el auto de admisión y acreditados en la sentencia impugnada.

Según el auto de admisión del recurso, se especifican los hechos litigiosos:

"[...] SEGUNDO.- Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

Nintendo Ibérica, S.A. suscribió un contrato con Nintendo of Europe GmbH, el 24 de marzo de 2009, para cesión de datos de clientes portugueses y datos operativos (información financiera confidencial y datos relevantes para prestar los servicios de distribución de la entidad portuguesa Concentra Produtos para Crianças, S.A.).

En virtud de dicho contrato Nintendo Ibérica SA pagó a Nintendo of Europe GmbH 1.850.000 euros sobre los que no practicó ninguna retención a cuenta del IRNR

Por acuerdo de 2 de octubre de 2012 el Jefe de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes practicó liquidación por el concepto de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No residentes, correspondiente al ejercicio de octubre de 2.008 a marzo de 2.009, interponiendo frente al mismo reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico- Administrativo Central, que la desestimó mediante resolución de 6 de octubre de 2.016.

NINTENDO IBERICA, S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, dando lugar a la sentencia objeto del presente recurso de casación, que apreció una compraventa de determinados datos (art. 3 del contrato de 24.3.2009) y no una cesión de uso temporal, si bien admite "que la transmisión de los datos de clientes y datos operativos pertenecientes en su momento a la empresa Concentra constituyen un "know how", y, por tanto, información de carácter no pública, conforme a los Comentarios al modelo de convenio de la OCDE (apartado 11), cuyo valor interpretativo sido reconocido reiteradamente por el Tribunal Supremo (STS de 9.2.2016, recurso 3429/2014, 19.3.2013, recurso 3732/2010, 7.12.2012, recurso 1139/2010, por todas)".

Tercero.

Marco jurídico.

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 12 de la TRLIRNR que define el "Hecho imponible" de este impuesto:

"1. Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente".

También será preciso interpretar el artículo 5 de la TRLIRNR, que se intitula "Contribuyentes", y determina que: "Son contribuyentes por este impuesto:

a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas".

Y, por último, en artículo 13 de la TRLIRNR, que bajo la rúbrica "Rentas obtenidas en territorio español" señala que: "1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: [...] f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario: [...]"

3.º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español.

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

[...]

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

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

Equipos industriales, comerciales o científicos.

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".

2. También será preciso tener en cuenta los artículos 6, 12 y 13 del Convenio firmado entre España y la República Federal de Alemania para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio fue firmado el 5 de diciembre de 1966.

Cuarto.

Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de

admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

"Determinar si a los efectos de practicar la retención por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes, se produce el hecho imponible como rendimientos de capital mobiliario, específicamente, como cánones o regalías- en virtud de las cantidades satisfechas por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos [...]".

Hemos de anticipar que la sentencia interpreta correctamente el sistema de fuentes establecido y, por ende, procede su confirmación, entre otras, por las razones que, convincentemente, señala el Abogado del Estado. El escrito de interposición pone el acento en que la sentencia impugnada no ha respetado el sistema legal de fuentes, afirmación que, con todo respeto, consideramos errónea, porque se basa en estas consideraciones: a) que se aplica una versión del Convenio de Doble Imposición -CDI- con Alemania posterior a la que estaba vigente y era aplicable a los hechos, afirmación que no responde a la verdad, al margen de que ambas versiones del art. 12 CDI, con ligeras diferencias en su redacción, vienen a decir lo mismo en relación con el asunto debatido; b) en segundo lugar, se trata de incorporar nuestra jurisprudencia sobre la interpretación dinámica de los Convenios, que no hace al caso, porque se ha interpretado, conforme a las pautas interpretativas comunes, confiadas al juez, el derecho aplicable, sin que se haya forzado la exégesis del artículo 12 CDI en la versión de 1966; c) además, los Comentarios al Modelo de Convenio CDI son, como hemos dicho con reiteración, una fuente no jurídica, no una fuente del Derecho en el sentido del artículo 1.1 del Código Civil, pero no hay que desdeñarlos como fuente o criterio interpretativo, según apreciación del Tribunal de que, obviamente, debe dar cuenta, lo que hemos dicho reiteradamente, máxime cuando califican unos concretos rendimientos, negocios o rentas que no aparecen especificados en la Ley o en el CDI de una forma u otra (en este caso, para verificar si son o no cánones o regalías); d) finalmente, se denuncia que se ha aplicado con preferencia la LIRNR sobre el Convenio, pese a su inferioridad en la jerarquía de las fuentes jurídicas, lo que entraña una postura falaz, puesto que tal afirmación presupone, como punto de partida, una antítesis entre el CDI y la ley interna que no responde a la realidad. Esto es, dicho con otras palabras, se incurre en una petición de principio porque se parte, dialécticamente, de una calificación apriorística como ganancias patrimoniales - que es lo que está, precisamente, por dilucidar- de suerte que, negando que estemos en presencia de cánones, susceptibles de imposición en España por tanto, no entraría en aplicación la LIRNR y su sistema de retenciones.

Tercero.

Consideraciones jurídicas sobre el caso debatido.

1) La cuestión de interés casacional que se formula en este recurso consiste en determinar si las cantidades satisfechas por NINTENDO IBÉRICA, S.A. (NIB), la recurrente, con residencia en España, a una entidad no residente, su matriz NINTENDO OF EUROPE GMBH (NOE), residente en Alemania, por la cesión hecha de (i) determinados datos de clientes portugueses y (ii) datos operativos que, a su vez, esta última, había adquirido, por el mismo precio, de la portuguesa Concentra, productos para crianças, S.A. (Concentra), tienen la consideración de cánones y como tales, son rendimientos de capital mobiliario sujetos al IRNR (artículo 12.1, 5 y 13.1.3º del TRLIRNR) y a retención, de acuerdo con los artículos 30 y 31 del mismo Texto o, por el contrario, estamos ante una compraventa o transmisión de datos de la que derivaría una ganancia patrimonial sometida a tributación, exclusivamente, en Alemania.

2) La operación discutida tuvo lugar en virtud de contrato celebrado el 24 de marzo de 2009, fecha que determina el régimen jurídico de la operación tanto desde el punto de vista del texto del CDI como de la normativa reguladora del IRNR. Resulta aplicable, sin duda, el texto originario del CDI, firmado el 5 de diciembre de 1966 y no el derivado de la modificación de 3 de febrero de 2011. Hay que decir que el CDI de 1966 fue el tomado en consideración.

3) Afirma la recurrente que la sentencia es errónea, por haber tenido en cuenta los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE vigentes al realizarse el procedimiento de inspección (octubre de 2012) y, por tanto, se entiende, el nuevo artículo 12.2 del CDI, en la redacción de 2011, llegando, por tanto, a conclusiones erróneas.

Esto no es así pues, como ponen de manifiesto, el acuerdo de liquidación y la resolución del TEAC, en tesis que asume la sentencia recurrida, la Inspección tuvo en cuenta, como procedía, la redacción originaria del artículo 12.3 del CDI y los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de julio de 2008, con casi igual redacción, por lo demás, (artículo 12, apartado 11) que los precedentes Comentarios de 2005 y 2006, e incluso que los de 2010.

4) No es cierto, por tanto, que se haya planteado un problema de interpretación dinámica del Convenio por tener presentes los Comentarios al Convenio OCDE vigentes en 2012, tras la reforma del Convenio en 2011, y no los correspondientes al CDI de 1966 (los de 2008) pues la Inspección, como hemos señalado, acudió a la redacción del CDI de 1966 y a los Comentarios previos y más próximos a la operación a analizar que fueron los de 2008.

5) Además, toda la discusión sobre la aplicación del Convenio y los Comentarios aplicables resulta finalmente ociosa, porque la redacción del artículo 12.3 antiguo y el artículo 12.2 nuevo del Convenio, reproducidos

en la página 4 del escrito de interposición casacional, salvo el añadido después del punto y seguido en el texto de 2011 que comienza con "El término "cánones"" referido, especialmente, a los pagos por concesión de uso del nombre o imagen de una persona, no aplicable al caso, es en esencia la misma.

6) Sobre esa base, los Comentarios al Modelo OCDE aplicables, cuyo valor interpretativo ha sido ya reconocido por esta Sala (Sentencias de 9 de febrero de 2016 -casación nº 3429/2014-; 19 de marzo de 2013 - 3732/2010- y 7 de diciembre de 2012 - 1139/2010-, entre otras muchas) serían los de 2008, los recogidos en la resolución del TEAC y en el fallo. Comentarios que la recurrente, por cierto, ni menciona ni valora ni tampoco intenta rebatir en su escrito de interposición. Que no sean una fuente del Derecho en el sentido del artículo 1.1 C.C. no significa que no puedan ayudar al juzgador a integrar, no ya conceptos jurídicos, sino actos, contratos, hechos o negocios -máxime ante los avances tecnológicos exponenciales experimentados desde 1966- en las categorías generales que ya existían en el CDI bilateral que se ha de aplicar.

7) Partiendo del tenor del artículo 12.3 CDI, redacción de 1966, la clave está en la consideración de cánones que el Convenio atribuye no solo a las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de los derechos que menciona (derechos de autor sobre obras literarias, patentes, marcas de fábrica, etc), sino también, separándolas gramaticalmente por una coma, a "(...) las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas", siendo este inciso el aplicable al caso, como afirma la sentencia a quo. En opinión que compartimos. Dichas cantidades, por su naturaleza, al margen de que se habla de uso o concesión de uso o transmisión de la propiedad tienen, como seguidamente veremos, siempre, el carácter de cánones o regalías.

Respecto al reproche efectuado a la sentencia, a la que se imputa una supuesta vulneración del principio de jerarquía normativa del artículo 9.3 CE, por haber acudido la Administración, y posteriormente el Tribunal de instancia, al artículo 13.1.f) 3º TRLIRNR para fijar el concepto de canon, sujeto, como rendimiento de capital mobiliario, al Impuesto, lo único que hizo ese texto en 2004 -en que regía, entre otros, el texto original del CDI de 1966 entre el Reino de España y la República Federal de Alemania, en línea con los Comentarios al Modelo de Convenio vigentes-, fue incorporar al texto el concepto de canon contenida en el Modelo de Convenio y en este caso en el CDI, señalando que:

"[...] 1.- Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes: (...)

f) Los siguientes rendimientos de capital mobiliario (...)

3º Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en este, o que se utilicen en territorio español.

Tienen la consideración de cánones o regalías las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso de: (...)

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

Lo determinante, pues, para que pueda hablarse de canon es la naturaleza de la información cedida y por la que se paga una cantidad y no el hecho de que se emplee en el contrato correspondiente el término cesión de uso o concesión de uso o la expresión compraventa, como aquí ha ocurrido.

A tal efecto, el apartado 11 del artículo 12 de los Comentarios al Modelo de Convenio OCDE de 2008 que, después de eliminar la referencia a la definición del concepto de canon dada por determinado organismo, introduce el siguiente párrafo en lo relativo al concepto de "cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales, o científicas"

(...) "La expresión "pagos [...] por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" se utiliza en el contexto de la transmisión de cierta información no patentada y que, por lo general, no recae en el ámbito de otras categorías de derechos sobre la propiedad intelectual. Normalmente se trata de información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. Dado que la definición está relacionada con información relativa a experiencias previas, el Artículo no es aplicable a los pagos efectuados por información nueva obtenida como resultado de la prestación de unos servicios a instancia del pagador (...)"

El subapartado 3 del apartado 1, que mantienen los Comentarios de 2008, como en los de 2005 y 2006, señala que, a estos efectos, serían cánones los pagos por información ya existente o creada al efecto, que incluye disposiciones sobre confidencialidad de estas informaciones, mientras que existiría prestación de servicios cuando se trate de información nueva, desarrollada o creada al efecto en base a ciertos conocimientos o experiencia del prestador de servicios.

Dispone el citado apartado:

"11.3 La necesidad de distinguir entre dos tipos de pagos -los pagos de provisión de saber hacer (conocimientos teórico-prácticos) -know-how- y los pagos de provisión de servicios- a veces da lugar a dificultades prácticas. Los siguientes criterios son relevantes para establecer esta distinción:

- Los contratos de provisión de saber hacer (conocimientos teórico-prácticos) - know-how- se refieren al tipo de información descrita en el párrafo 11 que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.

En los casos de contratos de provisión de servicios, el proveedor presta los servicios que pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.

En la mayoría de los casos que impliquen la provisión de saber hacer (conocimientos teórico-prácticos) - know-how-, generalmente el proveedor habrá de hacer muy poco, de acuerdo con el contrato, además de aportar la información disponible o reproducir el material existente. Por otra parte, un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales. Como ejemplo, atendiendo a la naturaleza de los servicios que se ha de prestar, el proveedor puede incurrir en gastos de salarios de empleados asignados a la investigación, diseño, pruebas, delimitación y a otras actividades conexas o para remunerar los subcontratistas encargados de garantizar servicios similares".

En el subapartado 4, apartado 11 de los Comentarios de 2008 se introduce en la lista de los ejemplos de pagos que no se atribuyen a la provisión de saber hacer, sino a la de servicios, el supuesto de: "remuneraciones por listado de clientes potenciales", que indudablemente estaba implícito en el concepto de know-how de los apartados 11,1 y 11.2 de las redacciones anteriores a 2008.

Y así se señala:

"11.4 Los ejemplos siguientes describen pagos que, por (o tanto, no deben atribuirse a la provisión de saber hacer (conocimientos teórico-prácticos) -know-how- sino a la de servicios:

(...) las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público (sin embargo, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el receptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría una remuneración por conocimientos prácticos - know How- dado que estada relacionada con la experiencia comercial de este en sus relaciones con tales clientes)".

En consecuencia, según los Comentarios, instrumento de indudable valor interpretativo, las prestaciones (aspecto esencial) consistentes en la transmisión (es de advertir de nuevo la utilización de este término), de listado de clientes potenciales (operación muy específica), pueden ser:

- Prestaciones de servicios cuando tales listados se confeccionan específicamente para el pagador con información de carácter público;

- Remuneración por conocimientos prácticos - know how- cuando se paga por el suministro por un listado confidencial de clientes a los que el receptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto.

Los pagos por este último supuesto encajan, sin duda, en el concepto de canon del artículo 12 del Convenio Hispano-Alemán de 5 de diciembre de 1966. Por tanto, el elemento diferenciador en relación con las remuneraciones por información sobre listado de clientes potenciales se encuentra en que:

- El listado de clientes tenga carácter de confidencial o restringido, de modo que lo que se retribuye es precisamente el acceso a esa información restringida;

- Que el listado sólo contenga información pública a la que cualquiera puede acceder, de modo que en este supuesto lo que se retribuye es la elaboración específica del listado para el pagador, no la información en sí misma sobre los clientes, puesto que esta, si es pública, es de acceso no restringido.

Pues bien, los pagos que se realizan por la recepción de un listado confidencial de clientes a los que el receptor ha suministrado producto o servicio concreto, encajan en el concepto de canon del artículo 12.3 del CDI, redacción de 1966, más en concreto, en el inciso final relativo a "...cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

Así lo avala, además, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V-1075, de 20 de mayo de 2010, en una cesión de datos de un listado confidencial de clientes, entendiéndose, con exégesis de un artículo idéntico del CDI España- Brasil y de los Comentarios al Modelo, que "las prestaciones (pagos) derivadas de la transmisión (de nuevo, el empleo de este término) de listados confidenciales de personas, encajan dentro del concepto de canon".

Esta Sala, ya desde una sentencia de 16 de julio de 1998 (antiguo recurso de apelación nº 4416/1992), interpretando precisamente el CDI hispano alemán de 1966, ha tenido oportunidad de ratificar en su FD tercero que:

"(...) el artículo 12 del Convenio atribuye al término "canon" la suficiente amplitud como para que no exista duda sobre que todo lo pagado por TAQSA está comprendido dentro de su ámbito objetivo. Se dice en él que tendrán ese carácter de "canon" las cantidades de cualquier clase pagadas y, al referirse al objeto del contrato, no sólo

incluye la transferencia de tecnología sino que se extiende, también, a informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

En este asunto, es palmario que la operación realizada, al margen de la denominación o nomen iuris que refleja el contrato, como compraventa de determinados datos, es una cesión o transmisión onerosa de datos de listados confidenciales de personas, por la que se satisface una prestación o pago, que tiene naturaleza de canon, al margen de la denominación contractual que se dé.

8) Lo determinante (y de tal punto de partida surgen las interpretaciones de los Comentarios al Convenio) es que nos encontremos ante un canon o ante el precio propio de una compraventa o transmisión, no es la denominación que hayan podido dar las partes al contrato, sino si, en el concreto caso, el objeto del contrato tiene o no encaje dentro de una prestación cuya finalidad sea la de facilitar una información de carácter general o pública, en cuyo caso no se puede hablar de canon; o, por el contrario, el acuerdo implica el traspaso de información en la que una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares no revelados al público a la otra parte, para que puedan ser utilizados por su cuenta, en el que ya nos encontraríamos ante un canon. Este es, cabalmente, el caso.

9) En efecto, siguiendo al Abogado del Estado, para esa conclusión hay que partir del apartado 3 del contrato de 24 de marzo de 2009, denominado "COMPRVENTA DE DETERMINADOS DATOS", donde se establece que:

"(...) Por el presente, NIB acepta pagar a NOE la cantidad de 1.850.000 euros, sin incluir el Impuesto sobre el valor añadido, en su caso, como precio de compra de:

a) los Datos de Clientes y (b) los Datos Operativos, y todos esos datos deberán ser entregados por NOE en las instalaciones de NIB en Madrid, España, bien en formato papel o bien electrónicamente, según lo acuerden las Partes, a más tardar a las 12.00 del mediodía (hora española) del 26 de marzo de 2009, y NIB emitirá un recibo por escrito al respecto, mediante correo electrónico o fax".

Por tanto, el objeto del contrato de compraventa es:

(a) Los Datos de Clientes y

(b) Los Datos Operativos,

Por tales, hay que entender, según la estipulación 1 del citado contrato:

(...) "Datos de Clientes" significan los datos, mantenidos por Concentra o en nombre de Concentra al cierre de la actividad comercial el 28 de febrero de 2009, en relación con cualesquiera clientes de Concentra para productos Nintendo en Portugal, incluyendo, para cada uno de esos clientes, su nombre, su dirección comercial principal y, si fuera distinta, su dirección de facturación, las direcciones de todas sus tiendas minoristas, su facturación correspondiente a los tres años anteriores, su historial de crédito y cualquier otra información relevante relativa a la venta de productos Nintendo a ese cliente;

"Datos Operativos" significa cualesquiera datos, distintos de los Datos de Clientes y cualquier información financiera confidencial acerca de la propia Concentra, mantenidos por Concentra o en nombre de Concentra al cierre de la actividad comercial el 28 de febrero de 2009, que eran relevantes para la prestación, por parte de Concentra, de sus servicios de distribución y envío en Portugal en relación con los productos Nintendo, incluyendo, para cada cliente, sus requisitos de entrega, transporte, EDI y personalización".

10) Como razona el TEAC, lo que se cede no es un mero listado de clientes con "su nombre, su dirección comercial principal, su dirección de facturación, las direcciones de todas sus tiendas minoristas, su facturación...", información que puede extraerse de cualquier base de datos pública, sino que lo relevante, aparte de la cesión del historial de crédito de los clientes, es que se cede además la información de los "datos operativos", que aluden a la experiencia comercial de CONCENTRA, antes distribuidor de productos Nintendo en Portugal, con sus clientes en el desarrollo de su actividad, experiencia y conocimientos comerciales potenciales que sólo ella posee y que no se pueden encontrar en ningún listado público.

En concreto, dichas informaciones, tal y como se deriva del informe inspector, son informaciones, experiencias, conocimientos, procedimientos, técnicas, etc., objeto de cesión, que además de gozar de un valor productivo o reproductivo industrial o comercial, tienen carácter confidencial; no son divulgados, no se busca o necesita su protección registral pública; de hecho, su elevado valor comercial es precisamente su carácter confidencial y no accesible a los demás, pues se trata de datos en relación con los clientes de Nintendo, y sólo la entidad portuguesa, que originariamente cede los citados datos, es conocedora de cuáles son sus clientes, habiendo podido recopilar la información relevante al efecto, como las necesidades y requisitos de entrega del producto, el transporte de la mercancía a su lugar de destino, etc., derivado de la personalización en la relación cliente-producto, debido a por la relación comercial concreta que es la que permite que se pueda hablar de cánones en este caso.

Lo esencial es, pues, que el uso, concesión de uso o transmisión onerosa (compraventa) -al margen de la denominación dada- de esos datos de clientes y de datos operativos, dados sus términos, ha pasado de ser una

mera base de datos pública para transformarse en una información cualificada confidencial surgida de experiencias comerciales previas de la entidad portuguesa, con indudables aplicaciones prácticas en la explotación de NIB, de la que se deriva un obvio beneficio económico y por la que satisface una prestación a NOE, que tiene la naturaleza de canon subsumible en el artículo 12.3, in fine, del CDI 1966 y por extensión de rendimiento de capital mobiliario sujeto a retención.

11) Según la sentencia recurrida, el objeto de la operación es una transmisión, que reúne, sin duda, los caracteres propios de los conocimientos teórico-prácticos, el know how o informaciones relativas a experiencias comerciales por las que se satisface una remuneración, que encaja de lleno en el concepto de canon del artículo 12.3 del CDI aplicable *ratione temporis*.

La naturaleza de la cesión objeto del contrato suscrito entre NIB y la entidad alemana NOE, aun no deduciéndose del nomen iuris derivado de su intitulación, se colige del título del apartado 3, denominado "compraventa de determinados datos", en armonía con el epígrafe 10 del previo contrato celebrado entre Concentra y NOE en el que se alude, en inglés, a compra y venta de ciertos datos y derechos. Por otra parte, esta misma calificación se menciona en otros apartados del acuerdo: se alude a que NOE revenderá los repetidos datos (expositivo E), o se menciona el precio de compra (apartado 3.1).

12) Sin embargo, -sigue diciendo el fallo de la sentencia de instancia, lo que constituye su *ratio decidendi*: "[...] la intención expresa de las partes de "vender" y correlativamente "comprar", "datos operativos", "información financiera confidencial" o "datos de clientes", no supone que las rentas generadas y obtenidas por NOE pierdan la naturaleza de "cánones", pasando a ser tratadas bajo los mandatos de otro precepto del Convenio hispano- alemán, en concreto como ganancias derivadas de la enajenación de cualquier otro bien distinto, lo que implicaría su no tributación en el Estado de la fuente -España- [...]".

Es de resaltar que la utilización del término compraventa para calificar la cesión de datos de clientes portugueses, recogida en el contrato de 24 de marzo de 2009, no impide per se hablar de cánones o regalías, a efectos del IRNR, teniendo en cuenta que, como se dice en el fallo, es posible admitir, en teoría, que la compraventa de know how pueda ser un medio más de cesión del uso de los datos, con tal de que la trasmisión tenga carácter permanente, y no temporal, como excepción a la regla de la cesión temporal que suele tener lugar, sin que haya precepto que la impida, y teniendo en cuenta que lo que se transmite es la titularidad de un derecho de forma definitiva.

En este sentido, cuando el art. 12 del Convenio hispano-alemán habla de concesión del uso, no impide que se pueda hacer de forma definitiva, basándose la doctrina tributarista -a la que alude la sentencia impugnada- en los criterios seguidos por la doctrina mercantil, con inspiración en el principio de autonomía de la voluntad y en la práctica de otros Estados, siendo este criterio el acogido en los Real Decretos de transferencia de tecnología, como el 2343/1973 y el 1750/1987, con el efecto de que el transmitente pierde el poder de disposición sobre la información no revelada al público, como el caso de autos, pues la información es imprescindible para que el establecimiento permanente en Portugal pueda iniciar su actividad como distribuidor de NINTENDO en Portugal.

13) En efecto, la doctrina más autorizada (según el escrito de oposición), que no se aleja de la jurisprudencia - SSTS 19, 25 y 26 de febrero, o 7 de abril de 2000 (recurso de casación nº 4649/1995) y 19 de diciembre de 2002 (recurso de casación nº 954/2007), entre otras, rechaza la validez a efectos fiscales de una transmisión "plena", en un sentido de contrato traslativo del dominio, de tales derechos o conocimientos: no cabe la transmisión de la propiedad "cuando no se puede garantizar la posesión legal y pacífica de la cosa vendida" (como aquí ocurre, con datos o fórmulas secretos, valiosos en el entorno confidencial de una determinada actividad empresarial). Y no habiendo transmisión, no hay una ganancia patrimonial, sino un canon, a tenor de la índole de lo cedido.

14) A ello se une la imposibilidad de que los bienes incorporeales, que pueden ser objeto de compraventa, se transfieran dominicalmente -a efectos de la traditio, dentro de la teoría del título y el modo-, desde la perspectiva del artículo 1464 del Código Civil, ya que no cabe una entrega física. Es entonces necesario que los referidos bienes, o estén incorporados o representados por un título que legitime el derecho de su titular, un derecho incorporado literalmente a un título, lo que no es el caso -títulos valores-; o bien que se obre según lo dispuesto en el artículo 1462, párrafo segundo, del mismo Código, que requiere el otorgamiento de escritura pública a efectos de materializar el modo instrumental de adquirir.

Pero en todo caso, en la compraventa, sea de bienes corporales o incorporeales, es de esencia que el vendedor pierda por completo la titularidad de la cosa o derecho vendido -fuera de los casos de constitución de derechos sobre la cosa o de establecimiento de condominio- en favor del vendedor, efecto jurídico de difícil apreciación, prácticamente imposible, en la transferencia de datos en soportes virtuales, a salvo situaciones, ajenas a las que nos ocupa, en que conste explícitamente la oportuna salvedad, lo que, de ser así, dificultaría notablemente la calificación como compraventa del negocio celebrado.

Cuarto.

Referencia a la jurisprudencia de la Sala en asuntos semejantes, sobre la calificación como cánones.

Siempre teniendo en cuenta las particularidades del caso concreto, es de importancia aludir a nuestra sentencia de 7 de abril de 2000, recaída en el recurso de casación nº 4649/1995, donde puede leerse:

"CUARTO: (...) B) No se está, pues, ante la presencia -como pretende la parte recurrente- de un contrato de compraventa de "know-how" en su aspecto material e inmaterial, pues:

a.- Su objeto, lo definido genéricamente, en tal contrato, como "transferencia de tecnología de componentes" de un modelo de automóvil (los conocimientos, información y "know-how" relativos al mismo -secretos y no patentados-), no es susceptible, por mor de su propia esencia y naturaleza, de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad, ya que la posesión de un conjunto de conocimientos secretos que no está amparado por una patente no confiere a su titular protección legal alguna frente a terceros que llegasen, a su vez, a poseerlo, por los más variados procedimientos, y lo utilizarasen en su propio beneficio, y no puede, así, cumplirse una de las obligaciones esenciales "ex lege" propias del contrato de compraventa (y que lo identifican como tal), como es, a tenor del artículo 1474 del Código Civil, el garantizar al adquirente o comprador la "posesión legal y pacífica de la cosa vendida".

Por otra parte, lo expuesto no resulta enervado por la manifestación de la recurrente relativa a que el propio Código Civil, en su artículo 1464, admite la posibilidad de que los bienes incorpóreos puedan ser objeto de compraventa, pues, aunque tal manifestación es cierta, más cierto es que, para que dicha posibilidad tenga lugar, es completamente necesario que los referidos bienes estén incorporados o representados por un título que legitime el derecho de su titular; y, en el caso de autos, es obvio que, no producida tal incorporación, al tratarse de conocimientos secretos y no patentados, el titular carece de derecho alguno transmisible dominicalmente desde el punto de vista legal.

A mayor abundamiento...aun cuando la parte recurrente aduce que se está ante la presencia de una venta de cosa presente (el "know-how" inicial ya completado) y de una venta de cosa futura (el "know-how" todavía no actualizado), lo que en realidad se dice en el contrato es que GMC continuará ocupándose del diseño y desarrollo de los componentes del automóvil para dotar a los mismos de las modificaciones que puedan ser necesarias para cumplir los requisitos legales futuros y/o las preferencias de los consumidores, y tal cláusula implica, por tanto, que no ha habido una transmisión de la íntegra propiedad de los planos, diseños, especificaciones, documentación y conocimientos integrantes del "know-how" -ni siquiera- inicial, como sería lo propio y lo lógico en caso de tratarse de un contrato de compraventa, sino que el licenciante o cedente del uso se ha reservado la posibilidad de seguir perfeccionando y completando esos elementos materiales e inmateriales conformantes del "know-how" (y, aunque esas nuevas y adicionales mejoras puedan ser cedidas después, a medida que se vayan obteniendo, a GME, parece evidente que GMC ha podido continuar disponiendo -en contra de lo que sería esencial en una compraventa- de la titularidad de los distintos elementos conformantes del "know-how" que se dice fue el objeto inicial de la venta aquí cuestionada).

b.- Como "precio de contrato" se fija el "valor de mercado" que tengan los conocimientos que se transmiten o ceden, pero dicho sistema sólo lo admite el Código Civil, en caso de compraventa, respecto de las cosas consumibles (pues, efectivamente, su artículo 1448 establece que "también se tendrá por cierto el precio en la venta de valores, granos, líquidos y demás cosas fungibles cuando se señale el que la cosa vendida tuviera en determinado día, bolsa o mercado..."), y evidente es, en el caso que nos ocupa, no sólo que el conjunto de conocimientos que integran el "know-how" no es, en puridad técnico jurídica, una cosa fungible, e, incluso, aun admitiendo que lo sea, sería necesario, en todo caso, que existiera un "mercado" o un módulo comparativo o de contraste del mismo bien que se cede o transmite, y tal circunstancia, en el supuesto que se analiza, no se produce, porque el "know-how" proporciona una información y unos conocimientos que son secretos y este hecho impide la existencia del citado "mercado" o módulo comparativo de contraste.

No hay, pues, en este caso, un precio cierto y determinado (y, por lo tanto, no hay tampoco compraventa).

QUINTO: En consecuencia, hemos de llegar a la misma conclusión sentada en las resoluciones del TEAP y del TEAC y de la sentencia de instancia (con la modulación que hemos venido efectuando de los fundamentos jurídicos de las mismas), y afirmar que la contraprestación de la cesión y transmisión objeto del contrato celebrado entre las partes constituye, no un incremento de patrimonio, calificable de "adquisición de un elemento del inmovilizado", contabilizable en el activo del balance, y sujeto, por tanto, en el país de residencia de la recurrente al Impuesto que sea el pertinentemente aplicable, sino una renta o un rendimiento susceptible de ser gravado, en España, a cargo de dicha citada entidad -GMC-, con el Impuesto de Sociedades (tipo de gravamen del 20% -extremo no cuestionado por la obligada tributaria-), en cumplimiento de lo dispuesto, para supuestos como el de autos, en los artículos 4 b) y 7 b) de la Ley 61/1978, 19 b), 113 y 333 del Real Decreto 2631/1982, 17 de la Ley 5/1983, 30 de la Ley 44/1983 y 45 de la Ley 21/1986, de 23 de diciembre".

Por su parte, la sentencia de 19 de diciembre de 2002, pronunciada en el recurso de casación nº 954/1997, con cita de la de 16 de julio de 1998, antes citada y reproducida en lo esencial, señala que:

"CUARTO: (...) "Sostiene la entidad recurrente que la sentencia ha desconocido y, por tanto, incumplido el art. 12 del Convenio Hispano-alemán de 5 de diciembre de 1966 (RCL 1968, 686) para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal".

"Dicho precepto establece que 1.- Los "cánones" procedentes de un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado. 2.- Sin embargo, estos "cánones" pueden someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5% del importe bruto de los "cánones". 3.- El término "cánones", empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, así como por el uso o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, y las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales, o científicas. 4.- Las disposiciones del párrafo 1 no se aplican si el beneficiario de los "cánones", residente de un Estado Contratante, tiene en el otro Estado Contratante, del cual proceden los "cánones", un establecimiento permanente con el cual el derecho de propiedad por el que se pagan los "cánones" está vinculado efectivamente; en este caso, se aplican las disposiciones del artículo 7. y, 5.- Los "cánones" se consideran procedentes de un Estado Contratante cuando el deudor es el propio Estado, una de sus divisiones políticas, una de sus autoridades locales o un residente del mismo; sin embargo, cuando el deudor de los "cánones", sea o no residente de un Estado Contratante, tenga en un Estado Contratante un establecimiento permanente en relación con el cual se haya contraído la obligación de pagar los "cánones" y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los "cánones" se considerarán procedentes del Estado Contratante donde esté el establecimiento permanente".

"El artículo, como fielmente respeta el artículo 7, ya citado, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, no sujeta al impuesto los supuestos de transferencia de la propiedad y ha sido interpretado recientemente por la jurisprudencia de esta Sala en el sentido que ahora también se propugna".

"En efecto, la sentencia de 16-7-1998, dictada en el recurso de apelación núm. 4416/1992, aceptó el criterio de la sentencia apelada, cuyos fundamentos cita expresamente, relativos a que, conforme al artículo 12 del Convenio citado, las cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales tienen la consideración de "canon" y afirma paladinamente que "si además, se tienen en cuenta los preceptos del Impuesto sobre Sociedades, modalidad de no residentes, vigente en España en el momento del devengo de autos, reguladores del elemento objetivo del hecho imponible y del sujeto pasivo u obligado tributario, hemos de dejar sentado que son tributables los rendimientos obtenidos en territorio español en concepto de contraprestaciones por toda clase de servicios, asistencia técnica, préstamos o cualquiera otra prestación de trabajo o capital realizada o utilizada en territorio español".

Según sostiene el Abogado del Estado en su escrito de oposición:

"[...] Por las razones expuestas, no se está, cualesquiera sean sus expresiones literales, ante un contrato de compraventa, sino de un contrato atípico y complejo, susceptible de ser calificado, incluso, de negocio indirecto que, con ropaje formal de venta de patentes, modelos, elementos tecnológicos, documentación e información técnica o know-how afectantes al vehículo anteriormente mencionado, encubre la realidad de una operación mixta de cesión o transmisión, no en propiedad, de tales componentes a cambio del pago de unas cantidades que no pueden ser calificadas más que como rendimiento, renta o canon a gravar a cargo de la entidad cedente dentro de los límites del Convenio de Doble Imposición aquí considerado".

lo que se dice en la STS de 7 de abril de 2000 (casación nº 4649/1995)...- a propósito de las previsiones del Código Civil (1464, 1474 y concordantes, sobre la compraventa de bienes incorporales, dada la semejanza de este caso con el allí resuelto:

"CUARTO: (...)

B) No se está, pues, ante la presencia -como pretende la parte recurrente- de un contrato de compraventa de "know-how" en su aspecto material e inmaterial, pues:

a.- Su objeto, lo definido genéricamente, en tal contrato, como "transferencia de tecnología de componentes" de un modelo de automóvil (los conocimientos, información y "know-how" relativos al mismo -secretos y no patentados-), no es susceptible, por mor de su propia esencia y naturaleza, de integrar el objeto de un contrato traslativo del derecho de propiedad, ya que la posesión de un conjunto de conocimientos secretos que no está amparado por una patente no confiere a su titular protección legal alguna frente a terceros que llegasen, a su vez, a poseerlo, por los más variados procedimientos, y lo utilizasen en su propio beneficio, y no puede, así, cumplirse una de las obligaciones esenciales "ex lege" propias del contrato de compraventa (y que lo identifican como tal), como es, a tenor del artículo 1474 del Código Civil, el garantizar al adquirente o comprador la "posesión legal y pacífica de la cosa vendida" (acción de saneamiento por evicción).

Por otra parte, lo expuesto no resulta enervado por la manifestación de la recurrente relativa a que el propio Código Civil, en su artículo 1464, admite la posibilidad de que los bienes incorporales puedan ser objeto de compraventa, pues, aunque tal manifestación es cierta, más cierto es que, para que dicha posibilidad tenga lugar, es completamente necesario que los referidos bienes estén incorporados o representados por un título que legitime

el derecho de su titular; y, en el caso de autos, es obvio que, no producida tal incorporación, al tratarse de conocimientos secretos y no patentados, el titular carece de derecho alguno transmisible dominicalmente desde el punto de vista legal [...]"

Quinto.

Jurisprudencia que se establece.

Sobre la base de cuanto se ha razonado, y partiendo de la evidencia procesal de que, en el examen del contrato de transmisión de datos de clientes y datos operativos y de la interpretación de sus cláusulas a los efectos fiscales, la Sala de instancia es soberana, sin que sea posible en el recurso de casación poner en tela de juicio esa valoración o reexaminar la prueba o contradecir la calificación que, de modo inmediato y en conjunto con la valoración de las restantes pruebas, haya alcanzado la sentencia en el proceso plenario de instancia, por lo que cabe establecer la siguiente doctrina:

1) Los pagos efectuados por una entidad residente a una entidad no residente como consecuencia de la cesión de datos de clientes y datos operativos, en los términos del contrato aquí analizado, son rendimientos de capital mobiliario, en concepto de cánones o regalías, tal como son definidos en el artículo 12.3 del Convenio de Doble Imposición hispano-alemán de 1966, aplicable al caso, de suerte que los pagados a un residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado -que es España- y, en concreto, dentro de las "cantidades pagadas por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas".

2) Por ende, tales pagos no pueden constituir, conforme a nuestra jurisprudencia consolidada, el precio de una pretendida compraventa de bienes incorpóreos, pese a su denominación de tal, en la medida en que no consta que la transmisión del dominio sea definitiva; ni que la denominada vendedora haya perdido todo poder de disposición o uso sobre la información transferida; y tampoco que el vendedor haya garantizado el saneamiento por evicción al comprador o lo haya excluido expresamente en el contrato.

3) Tales pagos, conforme a su consideración como cánones, están sujetos al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo -IRNR- y a su sistema de retenciones, conforme a lo previsto en el artículo 13.1.f) 3º de su texto refundido.

Sexto.

Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

2º) No ha lugar al recurso de casación deducido por el procurador Sr. Araque Almendros, en representación de NINTENDO IBÉRICA, S.A., contra la sentencia de 5 de marzo de 2020, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso nº 670/2016.

3º) No hacer imposición de las costas procesales del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.