

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094610

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE GALICIA

Sentencia 363/2024, de 30 de mayo de 2024

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 15794/2022

### SUMARIO:

**IS. Base imponible. Otras cuestiones. Cesión de know-how.** En primer lugar, considera la Sala que de los contratos se desprende que la entidad recurrente está transmitiendo realmente su know-how, entendido en el sentido en que lo interpreta la jurisprudencia, por cuanto la objeción ofrecida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre la existencia de procedimientos similares ofertados en el mercado, sin que supongan innovación, no puede ser aceptado toda vez que el apartado 11 del art. 12 de los comentarios al Modelo de convenio OCDE de 2008 utiliza la expresión pagos por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas 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 tratándose, normalmente, de información de carácter industrial comercial o científico nacida de la experiencia previa y que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. Por otro lado, es indudable que todos los contratos contienen una cláusula de confidencialidad, por lo que reforzaría la tesis sostenida por la entidad recurrente en relación a que nos hallamos ante una verdadera cesión de know-how. **Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles.** Una vez acreditada la existencia de un contrato de cesión de know-how, procede analizar si concurre o no el requisito previsto en la normativa, que exige que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a qué se refiere dicha normativa. Afirma la Sala que, a falta de concreción por la Inspección de a qué se refiere por ausencia de registros contables, se entiende suficiente la aportación del libro diario en el que se registran las operaciones objeto de facturación, considerando suficientemente acreditados los ingresos por cánones o royalties derivados de las cesiones de intangibles a las filiales, aparte de ser coherente la explicación ofrecida respecto de la no activación del intangible en el año 2014 por no poder determinar con seguridad los costes del intangible. Cuestión distinta es la relativa a la deducción, como coste del activo intangible, del salario abonado por la entidad recurrente al trabajador de la empresa desplazado a México. Considera la Sala que es evidente que las retribuciones realizadas a al trabajador desplazado entrarían dentro de este capítulo. Por tanto, entiende la Sala que solo pueden computarse como costes del intangible las facturas de Honorarios Profesionales por Asesoramiento en Aplicación del Patent Box, preparación de documentación de soporte y redacción de contratos). De ahí que proceda la estimación parcial de la demanda a fin de que, en el cálculo de la reducción solo se tenga en consideración, como coste del intangible, del importe de las facturas giradas por la entidad X.

### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 23.

### PONENTE:

Don Juan Selles Ferreiro.

Magistrados:

Don JUAN SELLES FERREIRO  
Don MARIA DOLORES RIVERA FRADE  
Don FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA  
Don MARIA PEREZ PLIEGO  
Don MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

T.S.X.GALICIA CON/AD SEC.4

A CORUÑA

SENTENCIA: 00363/2024

Equipo/usuario: 005

Modelo: N11600

PLAZA GALICIA S/N

Correo electrónico: sala4.contenciosoadministrativo.tsxg@xustiza.gal

N.I.G: 15030 33 3 2022 0001777

Procedimiento: PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0015794 /2022 /

Sobre: ADMINISTRACION TRIBUTARIA Y FINANCIERA

De D./ña. VALORA CONSULTORES DE GESTION SL

ABOGADO LUIS MARIA GONZALEZ NAVARRO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>. MARIA DOLORES COBAS GONZALEZ

Contra D./D<sup>a</sup>. TRIBUNAL ECONOMICO-ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA

ABOGADO ABOGADO DEL ESTADO

PROCURADOR D./D<sup>a</sup>.

PONENTE: D. JUAN SELLES FERREIRO

La Sección 004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia ha pronunciado la siguiente

SENTENCIA

Ilmos./as. Sres./as. D./D<sup>a</sup>

D<sup>a</sup> MARIA DOLORES RIVERA FRADE - Presidenta.

D. JUAN SELLÉS FERREIRO

D. FERNANDO FERNANDEZ LEICEAGA

D<sup>a</sup> MARÍA PÉREZ PLIEGO

D<sup>a</sup> MARIA DEL CARMEN NUÑEZ FIAÑO

En A CORUÑA, a treinta de mayo de dos mil veinticuatro.

En el recurso contencioso-administrativo número 15794/2022 interpuesto por VALORA CONSULTORES DE GESTION SL, representado por la procuradora D<sup>a</sup> MARIA DOLORES COBAS GONZALEZ, bajo la dirección letrada de D. LUIS MARIA GONZALEZ NAVARRO, contra la resolución de fecha 16 de septiembre de 2022 dictada por el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, sobre impuesto de sociedades correspondientes a los años 2014, 2015 y 2016 recaída en el expediente administrativo 15/3455/2020 y acumulados.

La parte Administración demandada es el TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO REGIONAL DE GALICIA, representado y defendido por el ABOGADO DEL ESTADO.

Es ponente el Ilmo. Sr. D. JUAN SELLES FERREIRO, quien expresa el parecer del Tribunal.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

## Primero.

Admitido a trámite el presente recurso contencioso-administrativo, se practicaron las diligencias oportunas y, recibido el expediente, se dio traslado del mismo a la parte recurrente para deducir la oportuna demanda, lo que se hizo a medio de escrito en el que, en síntesis, tras exponer los hechos y fundamentos de Derecho que se estimaron pertinentes, se acabó suplicando que se dictase sentencia declarando no ajustada a Derecho la resolución impugnada en este procedimiento.

## Segundo.

Conferido traslado a la parte demandada, se solicitó la desestimación del recurso, de conformidad con los hechos y fundamentos de Derecho consignados en la contestación de la demanda.

## Tercero.

Recibido el asunto a prueba y tras el trámite de conclusiones, se ha declarado concluso el debate escrito, quedaron las actuaciones sobre la mesa para resolver.

## Cuarto.

En la sustanciación del recurso se han observado las prescripciones legales, siendo la cuantía del mismo 138.918,04 euros.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Se impugna en el presente procedimiento ordinario la resolución dictada en fecha 16 de septiembre de 2022 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en las reclamaciones económico - administrativas 15- 03455-2020; 15-06828-2020; 15-06829-2020; 15-01917-2021; 15-07766-2021 interpuestas por VALORA CONSULTORES DE GESTION SL contra el acuerdo de fecha 10-08-2020 dictado por la Dependencia Regional de Inspección por el que se practica liquidación definitiva en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, así como frente al acuerdo sancionador de fecha 22-03-2021; por cuantías respectivas a efectos de reclamación de 78.292,51 euros y 32.850,00 euros.

La Dependencia Regional de la Inspección de Galicia rechaza la aplicación de la reducción prevista en el artículo 23 del Real Decreto Legislativo 4/2004 ,, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), a los ingresos declarados por la actora correspondiente al ingreso del pago de royalties, derivado de la cesión del know how denominado metodología ECO REM a determinados clientes para la aplicación en establecimientos comerciales.

### Segundo.

Requisitos determinantes de la reducción de rentas por activos intangibles.

El artículo 23 de la LIS establece, en redacción aplicable al caso de autos, que: " Las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, se integrarán en la base imponible en un 40 por ciento de su importe, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que la entidad cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste.

b) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

c) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.

d) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

e) Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

Lo dispuesto en este apartado también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles referidos en el mismo, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

2. En el caso de cesión de activos intangibles, a los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, con independencia de que el activo esté o no reconocido en el balance de la entidad, se entenderá por rentas la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por aplicación de los artículos 12.2 o 13.3 de esta Ley, en su caso, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

3. Esta reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra a que se refiere el artículo 31.1.b) de esta Ley.

4. En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1.

5. A efectos de aplicar la presente reducción, con carácter previo a la realización de las operaciones, el contribuyente podrá solicitar a la Administración tributaria la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión. Dicha solicitud se acompañará de una propuesta de valoración, que se fundamentará en el valor de mercado.

El 4 de julio se publicó la Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 por la que, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, modificando el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, creó lo que se conoce como régimen de Patent Box. Esta modificación tiene su justificación, según reza en la Exposición de Motivos de la Ley de Presupuestos, en el necesario acomodo del Patent Box patrio a los acuerdos adoptados en el seno de la OCDE y la UE para evitar las distorsiones que este tipo de regímenes preferenciales pudieran producir de no observar el estándar recogido en la acción 5 del plan BEPS (plan elaborado por la OCDE para luchar contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios al extranjero). La modificación se despliega, básicamente, en tres ámbitos; una de ellas, informada por la necesidad de que el activo intangible sea digno de protección legal, elimina de la lista de activos aptos para la aplicación, el know how y los planos.

Esta es la cuarta modificación que conoce el citado régimen desde que viera la luz en 2008 siendo, la más relevante, la que se produjera en 2013 pues, con independencia de modificar el sistema de cálculo del incentivo (reducción en un 60% de las rentas procedentes de la cesión) permitiendo su aplicación indefinida mientras la cesión tenga lugar, incorporó un procedimiento de acuerdo previo de valoración y calificación que procura la adecuada seguridad jurídica en su aplicación.

Pero, en redacción aplicable al caso de autos sí se contemplaba el know how dentro del marco de aplicación de la reducción analizada. En tal sentido la resolución de la CV de la DGT V1090-16 dice que: " Siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, sentencias de 30 de mayo de 2002 ; de 19 de diciembre de 2002 o de 25 de febrero de 2000 ) el know-how se puede definir como "el complemento de lo que un industrial no puede saber por el sólo examen del producto y el mero conocimiento de la técnica". Doctrinalmente, el "know-how" o las "informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas" ha sido definido como una información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tienen aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y, de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico. En virtud de los contratos de cesión o licencia de know-how, una de las partes se obliga a comunicar a la otra parte sus conocimientos y experiencias específicos, no revelados al público, de manera que pueda utilizarlos por su cuenta, sin que el cedente o licenciante intervenga en el uso que el cesionario o licenciario haga de la información suministrada.

Por su parte, siguiendo la jurisprudencia del TS "por asistencia técnica se entiende la ayuda especializada que el comerciante o industrial recibe de un tercero para la mejor realización de la actividad que le incumbe. La asistencia técnica puede tener lugar a través de muy diversas prestaciones; (...) puede consistir en la asunción de una fase (o de parte de una fase) del proceso por quien la presta (...)". Más particularmente se define como una modalidad atípica del contrato de arrendamiento de obra o servicios regulado en el artículo 1544 del Código Civil en virtud del cual "en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto." En efecto, en virtud de dicho contrato una de las partes se obliga, apoyada en los conocimientos usuales de su profesión, a hacer ella misma una obra o a prestar algún servicio para la otra parte, quedando por tanto sometida a una obligación de resultado.

Con arreglo a lo anterior, la cesión de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how) quedaría subsumida en el presupuesto de hecho contenido en el apartado 1 del artículo 23 de la LIS .

En el supuesto concreto planteado, en la medida en que las informaciones objeto del contrato de cesión parecen constituir informaciones empresariales y comerciales, dichas informaciones tendrían la consideración de know-how, por lo que los ingresos derivados de la cesión de su uso no exclusivo podrían acogerse a la reducción prevista en el artículo 23 de la LIS , en cuanto que, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, parecen cumplirse los requisitos exigidos para aplicar el citado incentivo fiscal .

También en el Consulta vinculante núm. V0030/15 de 9 enero. JUR 20153580 la DGT señala: " Tratándose de un contrato de naturaleza mixta, la letra d) del apartado 1 del artículo 23 del TRLIS, previamente transcrito, exige diferenciar, de forma expresa, en el citado contrato la contraprestación correspondiente a cada una de las prestaciones objeto del contrato. Así, aquella contraprestación que se corresponde con la cesión del know-how que cumpla los requisitos establecidos en el artículo 23 del TRLIS tendrá derecho a la aplicación de la reducción prevista en el mismo. Por el contrario, la contraprestación que se derive de la prestación de asistencia técnica que queda sometida a una obligación de resultado respecto de los cesionarios no quedará subsumida en el presupuesto de hecho establecido en el apartado 1 del artículo 23 del TRLIS.

### Tercero.

Aplicación al caso de autos.

Sostiene la demandante la procedencia de la reducción amparada en que entre las cláusulas de los contratos celebrados con las filiales de México y Reino Unido se revela como esencial el know how y que es tal transmisión, la esencia del mismo y a la que responde la prestación económica, siendo los restantes elementos complementarios de esta prestación principal.

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria y el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia se oponen a la aplicación de la reducción fiscal con base en el incumplimiento de dos de los requisitos establecidos en la redacción del art. 23 de la Ley del Impuesto de Sociedades aplicable *ratione temporis*, a saber:

1.- La metodología ECO REM no encuentra encaje en ningún de los supuestos enunciados en el citado art. 23 de la LIS

2.-Incumplimiento del requisito recogido en el apartado e) del citado precepto, consistente en que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

A fin de ilustrar el debate conviene traer a colación la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo 840/2022 de 24 de junio, dictada en sede del recurso de casación 5441/2020, en cuya fundamentación jurídica se recoge lo siguiente:

"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, rmado 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) Arma 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 nalmente 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 arma 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 jar 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 denición 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 denición 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 condencialidad 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 reeren 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 condencialidad 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 transera 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, delineación 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 condencial de clientes a los que el perceptor 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 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 condencial de clientes a los que el perceptor 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-Alemania 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 condencial 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 condencial de clientes a los que el perceptor 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 nal 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 condencial de clientes, entendiendo, 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 condicionales 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 alemania de 1966, ha tenido oportunidad de ratificar en su FD tercero que:

"(...) el artículo 12 del Convenio atribuye al término "canon" la suciente 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 reeja el contrato, como compraventa de determinados datos, es una cesión o transmisión onerosa de datos de listados condenciales 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 nalidad 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 "COMPRAVENTA 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" signican 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 tos tres años anteriores, su historial de crédito y cualquier otra información relevante relativa a la venta de productos Nintendo a ese cliente;

"Datos Operativos" signica cualesquiera datos, distintos de los Datos de Clientes y cualquier información nanciera condencial 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 condencial; no son divulgados, no se busca o necesita su protección registral pública; de hecho, su elevado valor comercial es precisamente su carácter condencial 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 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 condencial 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 ne, 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 razione 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 nanciera condencial" 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 transmisión 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 denitiva.

En este sentido, cuando el art. 12 del Convenio hispano-alemán habla de concesión del uso, no impide que se pueda hacer de forma denitiva, 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 scales 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 condencial 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 transeran 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 denido 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 conere 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".

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 ja 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 armar que la contraprestación de la cesión y transmisión objeto del contrato celebrado entre las partes constituye, no un incremento de patrimonio, calicable 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 scal".

"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 elemento 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 arma 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 calicado, 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 incorpóreos, 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 denido 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 conere 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" (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 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 [...]."

## 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 scales, 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 denidos 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." (sic) .

En aplicación de estos criterios al caso que nos ocupa procede precisar que Valora Consultores de Gestión es una sociedad constituida el 14/03/2002, cuyo objeto social es: "...la prestación de servicios de asesoramiento, gestión y asistencia técnica y operativa sobre medioambiente, calidad, organización, producción, logística, seguridad y prevención de riesgos laborales, jurídico, compras, comercialización, recursos humanos y administración, así como estudios y planes estratégicos para todo tipo de organizaciones y entidades del ámbito público y privado.

La prestación a terceros de servicios de diseño, desarrollo, instalación y mantenimiento de programas y aplicaciones informáticas y de comunicaciones, así como los servicios de consultoría y formación sobre el uso, explotación y renovación de equipos y aplicaciones informáticas.

Así como también la organización y realización de actividades de formación en cualquiera de las materias antes enumeradas ante cualquier organismo público o privado."

El administrador y único socio de VALORA CONSULTORES DE GESTIÓN es D. Pedro Miguel.

En los ejercicios objeto de comprobación Valora Consultores de Gestión (2014, 2015 y 2016) ostenta, entre otras, bien por vía directa o indirecta a través de su socio las siguientes participaciones de sociedades:

País Denominación social Porcentaje Titular

México VALORA SOSTENIBILIDAD E INNOVACIÓN SA DE CV 45% D. Pedro Miguel

Reino Unido VALORA GLOBAL UK LTD 100% VALORA GESTIÓN CONSULTORES DE

Turquía VALORA GLOBAL

DANISMANLIK HIZMETLERI TICARET LIMITED SIRKETI 100% VALORA GESTIÓN CONSULTORES

DE

Holanda VALORA GLOBAL BENELUX B.V. 100% VALORA CONSULTORES DE GESTIÓN

Francia VALORA STRATEGY ET 100% D. Pedro Miguel

El bien por el que VALORA CONSULTORES DE GESTIÓN practica la reducción por intangibles es un procedimiento contenido en el Manual Eco Rem en el que se contendría un procedimiento para la Gestión Integral, Sostenible e Innovadora del ciclo de vida del Inmueble del Sector Retail denominado ECO-REM.

Cuestionada por la Inspección la existencia de un know how en la metodología Eco Rem , la entidad recurrente realizó las siguientes manifestaciones :

"Como primera aclaración, debemos exponer que el procedimiento ECO-REM es un todo integrado, sin partes divisibles ni separables, que estructura la totalidad del desarrollo de una actividad de ingeniería y arquitectura para la construcción y reforma de locales al Retail, con atención integral a la sostenibilidad ambiental de las obras y el seguimiento y control de costes del cliente. Es en su conjunto, la forma concreta y específica de desarrollar la actividad por parte de Valora.

Estamos ante un activo intangible que en todo caso se califica como un "Saber-Hacer o Know How" tal y como se define en la documentación de soporte relativa a la aplicación del beneficio Patent Box que fue aportada en su día al procedimiento de comprobación.

La cuestión trascendente de esta definición es que se trata de una "metodología de trabajo" transferida al cesionario y que, en un método, no es posible diferenciar los elementos novedosos de aquellos que son de conocimiento público, principalmente por la razón de que no se está inventando la ingeniería en sí, sino un método de trabajo. Ahora bien, este es el método que ha desarrollado Valora tomando conocimientos propios y conocimientos aprendidos de las actividades de ingeniería, control económico y gestión comercial, y los ha ordenado y estructurado hasta llegar a una forma de hacer que es propia, característica y definida por la empresa en sus manuales. En este sentido, la pregunta de "qué partes del procedimiento ECO-REM no son de dominio público ni de fácil acceso" es en si mismo engañosa. Porque lo que no es de conocimiento público ni de fácil acceso es el manual completo que compila la forma de hacer de Valora." (sic) .

En el contrato suscrito por la entidad recurrente con sus filiales en Méjico y Reino Unido se hace constar lo siguiente :

"El objeto de la presente Adenda I es la regulación de la cesión temporal por parte de la Cedente a la Cesionaria del know how conocido como "ECO-REM".

El Procedimiento ha sido desarrollado y perfeccionado por la Cedente a lo largo de los años en los que viene prestando servicios de arquitectura, ingeniería y consultoría en España a empresas de comercialización al retail. El procedimiento consiste en un conjunto de instrucciones técnicas, órdenes de aplicación directa a los trabajadores y protocolos de obligatoria observancia, que cuando se implementan afectan a la totalidad de la plantilla de trabajadores de la actividad de consultoría, ingeniería y arquitectura que desarrollan los proyectos de adaptación de locales de la cesionaria, y contiene, en particular, especificaciones con respecto a los siguientes aspectos:

a) Identificación de los clientes potenciales de la ingeniería y consultoría en grandes cadenas de retail, entidades financieras y organizaciones con establecimientos comerciales de venta al público que se encuentran en expansión o en procesos de modificación de su imagen o política comercial. La existencia de un tipo de cliente concreto permite la concreción de los esfuerzos comerciales y la realización de ofertas basadas en la experiencia acumulada, lo que genera una mayor tasa de éxito.

b) Modelo de tienda ecológica. La mayor parte de las grandes empresas de distribución al retail son conscientes de la preocupación existente entre la población en materia de ecologismo, emisión de gases efecto invernadero, sostenibilidad medioambiental, ahorro energético, etc.

Valora ha desarrollado a través de diversos proyectos de innovación, un importante bloque de conocimientos y procedimientos técnicos perfectamente documentados, referidos a lo que debe ser un modelo de tienda o establecimiento ecológico certificable (LEED certification de la US Green Building Council).

La propuesta de ingeniería que el negocio Valora ofrece a sus clientes incluye estos modelos de tienda, que incluyen i) la experiencia y conocimientos de integración medioambiental del local, ii) las propuestas y dotaciones para lograr el ahorro en el consumo de agua, diseño optimizado para el ahorro energético en la iluminación, climatización, escaleras mecánicas, controles centralizados, reducción de intensidad adaptada a las necesidades y control de la contaminación lumínica, iii) los criterios para la selección de materiales de construcción basados en el análisis de su cadena de producción, priorizando la utilización de materiales reciclados, de productores cercanos y con certificaciones de huella de carbono que garanticen la utilización reducida de energía en su proceso productivo y iv) el diseño de procesos operativos en los locales destinados a la formación de los futuros empleados, que garantice la eficiencia energética y el reciclaje de los deshechos del local. Todas estas propuestas quedan perfectamente definidas y validadas tanto en el proyecto como en las mediciones de final de obra, quedando plena constancia documental de la consideración "ecológica" del local.

Toda esta propuesta aplicada a los locales, permite a las empresas que contratan el producto Valora, la inclusión en sus memorias anuales corporativas de información detallada sobre los esfuerzos realizados en materia medioambiental y responsabilidad social corporativa, pudiendo presentarse a su vez al público y sus compradores como empresas que invierten en ecología y sostenibilidad dentro del proceso de distribución.

Como consecuencia de ello, el producto Valora aporta al cliente final ahorro en la gestión energética futura del local, e imagen de empresa "ecológica".

c) Los conocimientos y soluciones en materia de "zonificación".

La mayoría de los proyectos de reformas en locales para tiendas de retail implican la adaptación de un modelo de negocio concebido por el cliente al espacio físico y la distribución disponible en el local elegido. La gran experiencia acumulada en los diseños y evaluación de resultados de multitud de proyectos para clientes están documentados y son transmisibles y adaptables como soluciones que permiten un gran ahorro de tiempo en el proceso de diseño de los locales, reduciendo el tiempo de dedicación al diseño y la satisfacción en el uso final del local terminado.

Estas soluciones se adaptan en todo caso a los elementos determinantes y necesidades del tipo de clientes para los que se trabaja, siempre cumpliendo con un requisito esencial del proceso de Valora que es la celeridad en la redacción de los proyectos, lo que se consigue en plazos sustancialmente inferiores a los de la competencia.

Estos elementos se concretan principalmente en estudio de viabilidad que oferta Valora a sus clientes y que tiene definido en su sistema de gestión y control integral del ciclo de la obra.

d) Servicios de asistencia a la selección del contratista principal.

El modelo de Valora tiene determinados criterios que permiten asesorar al cliente final en la elección del contratista principal, de tal forma que se garanticen los dos elementos principales de valor, que residen en el precio de la obra y la celeridad en la ejecución. Se incorporan a este proceso diversos conceptos de "inteligencia competitiva", sobre qué y a quién subcontratar para dar cumplimiento a los requisitos técnicos exigidos por la normativa local, verificar que las subcontratas tienen los conocimientos, medios y experiencia necesarios y formas en las que se solicitan las ofertas que permitan el control de las unidades de obra finalmente ejecutadas con los precios ofertados por unidad.

e) El procedimiento de entrega de la obra.

Valora oferta un servicio único en el momento de la entrega de la obra, que consiste en la entrega documental necesaria para la propiedad y para la tienda y sobre todo de un servicio de control y firma de mediciones con subcontratas.

Toda vez que la prioridad principal en la ejecución de la obra es la celeridad en su terminación para permitir la puesta en marcha del negocio, el proceso de control de las unidades de obra durante la ejecución de las mismas, resulta caro y muy complejo. Por ello, en el momento de la finalización de la obra, se realizan mediciones de todas las unidades realizadas de forma efectiva, y se contrasta con los presupuestos recibidos de las subcontratas.

Si las unidades de obra ejecutadas resultan distintas de las presupuestadas, se informa al cliente para que ajuste el precio a pagar al subcontratista, pagándose exclusivamente por la obra ejecutada. Se trata por tanto de un servicio que produce ahorros de costes al cliente final en tanto que evita los excesos de mediciones en los modificados de proyecto realizados sobre la marcha de la obra.

Estas mediciones se acompañan de un modelo de informe en el que se especifican al cliente las desviaciones encontradas respecto de los presupuestos originales, por lo que se hace un seguimiento y optimización económica de la obra en beneficio del cliente. Se evita por tanto el engaño del proveedor en la medición, lo que supone un argumento de venta a más del modelo Valora.

Todo el modelo de Gestión y Control Integral del Ciclo de Obra se encuentra documentado en un manual operativo, existe control de la responsabilidad de la creación del conocimiento incorporado y de la compilación del mismo, y forma parte del secreto industrial de Valora." (sic)

De estos contratos se desprende que la entidad recurrente está transmitiendo realmente su know how, entendido en el sentido en que lo interpreta la jurisprudencia, por cuanto la objeción ofrecida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre la existencia de procedimientos similares ofertados en el mercado, sin que supongan innovación, no puede ser aceptado toda vez que el apartado 11 del art. 12 de los comentarios al Modelo de convenio OCDE de 2008 utiliza la expresión pagos por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas 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 tratándose, normalmente, de información de carácter industrial comercial o científico nacida de la experiencia previa y que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico.

Por el contrario, el carácter novedoso de la información daría lugar a que se incluyera dentro de la prestación de servicios que tributarían como renta y no como canon o royalty.

En los contratos celebrados con las entidades de Méjico , Reino Unido y Turquía, si bien respecto del primer país ,en un primer momento, se estableció el canon de una forma porcentual (8% de facturación) respecto a los beneficios obtenidos en un determinado ejercicio, posteriormente se fijó en una cantidad determinada por obra realizada.

Por otro lado, es indudable que todos los contratos contienen una cláusula de confidencialidad, por lo que reforzaría la tesis sostenida por la entidad recurrente en relación a que nos hallamos ante una verdadera cesión de know how que encontraría pleno encaje en la dicción del artículo 23 de la Ley del Impuesto de Sociedades aplicable razione temporis.

En este contexto, la objeción relativa a la constancia en la firma de la adenda al contrato de una estampilla con el logo de la empresa SICASOFT entendemos que no invalida el contenido del contrato ni le priva de validez.

## Sexto.

Una vez acreditada la existencia de un contrato de cesión de know how procede analizar si concurre o no el requisito previsto en el apartado e ) del artículo 23 de la ley del Impuesto de Sociedades, que exige que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar cada uno de los ingresos y de los gastos directos a qué se refiere este artículo.

La Inspección cuestiona toda la serie de explicaciones ofrecidas por la entidad recurrente en orden a justificar la no inclusión del activo intangible dentro de la actividad de la sociedad.

En concreto la contestación de la entidad sobre esta cuestión se circunscribe a lo siguiente :

" no hubo contabilidad de costes en el proceso de creación de los procedimientos ECO REM, y por tanto, no fue posible la activación del intangible por aplicación de las normas de valoración 2. y 5. del Plan General Contable que prohíbe la activación de aquellos bienes y derechos de los que no se conozca el coste de adquisición o producción con seguridad.

Como consecuencia de ello no aparece coste de amortización de los intangibles ni se ha podido determinar cuantía alguna a los efectos de la determinación del rendimiento neto.

El Rendimiento Neto viene determinado pues por la diferencia de todos los ingresos reconocidos en las facturas emitidas menos los costes necesarios para la cesión de los intangibles que no estuviesen sufragados por algún otro concepto retributivo del contrato (gastos de Formación, Asistencia Técnica, etc.).

Los Ingresos a efectos de la determinación del Rendimiento Neto sometido a reducción en base imponible consisten en los ingresos por royalties facturados en función del nº de obras cerradas (que se explica en un apartado posterior).

Los gastos imputables al Rendimiento Neto por cesión de intangibles son principalmente las facturas de Honorarios Profesionales de LENER ASESORES LEGALES Y ECONÓMICOS,S.L. (por Asesoramiento en Aplicación del Patent Box, preparación de documentación de soporte y redacción de contratos), y que ascienden a los siguientes importes:

Año 2015: 4.000 euros más IVA. Factura nº 15-LE-2770

Año 2016: 4.500 euros más IVA. Factura nº 16-LE-0208" (sic).

A falta de concreción por la Inspección a qué se refiere por ausencia de registros contables ,entendemos suficiente la aportación del libro diario en el que se registran las operaciones objeto de facturación, considerando suficientemente acreditados los ingresos por cánones o royalties derivados de las cesiones de intangibles a las filiales, aparte de ser coherente la explicación ofrecida respecto de la no activación del intangible en el año 2014 en el subgrupo 20 del grupo 2 del PGC por no poder determinar con seguridad los costes del intangible conforme a las normas 2 y 5 del PGC.

Cuestión distinta es la relativa a la deducción, como coste del activo intangible, del salario abonado por la entidad recurrente al trabajador de la empresa desplazado a México, don Braulio, por cuanto en el contrato marco y adenda aportado se incluyen las siguientes cláusulas:

"3.1.4 El Cedente se obliga a proporcionar la asistencia técnica necesaria a la cesionaria para la adaptación e implantación de los modelos de negocio cedidos a la legislación y características del mercado otorgado a la Cesionaria en este contrato, lo que se regulará de forma más específica en cada una de las adendas de cesión de modelos de negocio que se suscriban como desarrollo del presente contrato marco.

La remuneración comprenderá los tres conceptos independientes y cuantificables de forma separada, que forman parte del objeto del presente contrato:

- Retribución por los derechos de cesión de los intangibles.
- - Retribución de la asistencia técnica recibida del Cedente para la puesta en marcha, adaptación o mantenimiento de cada modelo de negocio o proceso de prestación de servicios para los que resultan útiles los intangibles.-

Retribución por la formación otorgada por VALORA CONSULTORES DE GESTIÓN S.L. al personal clave de la cesionaria, necesaria para el correcto desarrollo de la actividad licenciada.

4.3 Remuneración por prestación de servicios de asistencia técnica para beneficio del cesionario.

Para la facturación de los servicios de asistencia técnica, la cedente vendrá obligada a registrar los tiempos y costes dedicados por su personal a la realización de proyectos de adaptación, mejora o revisión de los intangibles objeto de cesión, así como a la realización de estudios o tareas complementarias necesarias para la puesta en producción o adaptación a las necesidades del mercado de los intangibles objeto de cesión. Estos servicios se retribuirán conforme a los tiempos efectivamente dedicados según demanda del cesionario a un criterio de coste incurrido por el cedente + margen conforme a criterios normales de mercado. Inicialmente se establece un criterio

de margen del 20% el coste como valor estándar dentro de los rangos de mercado previamente comprobados, sin perjuicio de su posible adaptación al alza o a la baja en función de la realidad y complejidad de la asistencia técnica que pueda ser necesaria en cada cesión.

Mensualmente, y de forma previa a la emisión de la correspondiente factura, el prestador del servicio remitirá un informe de las tareas, costes y tiempos dedicados en el periodo objeto de liquidación con el desglose de la liquidación que se corresponde para ese periodo.

Los honorarios devengados por estos servicios se harán efectivos en los términos que se fijen en cada adenda, y en su caso, como muy tarde, en el ejercicio económico siguiente a aquel en el que se produjeron." (sic) .

Es evidente que las retribuciones realizadas a al señor Braulio entrarían dentro de este capítulo .

Por tanto, entendemos que solo pueden computarse como costes del intangible las facturas de Honorarios Profesionales de LENER ASESORES LEGALES Y ECONÓMICOS,S.L. (por Asesoramiento en Aplicación del Patent Box, preparación de documentación de soporte y redacción de contratos), y que ascienden a los siguientes importes:

Año 2015: 4.000 eur más IVA. Factura nº 15-LE-2770

Año 2016: 4.500 eur más IVA. Factura nº 16-LE-0208

De ahí que proceda la estimación parcial de la demanda a fin de que , en el cálculo de la reducción solo se tenga en consideración , como coste del intangible, del importe de las facturas giradas por LENER ASESORES LEGALES Y ECONÓMICOS,S.L.

### **Séptimo.**

conforme a lo prevenido en el art. 139 de la LJCA no se hace expresa imposición de las costas procesales.

### **FALLO**

Que estimamos parcialmente el recurso contencioso - administrativo interpuesto por la representación procesal de VALORA CONSULTORES DE GESTION SL contra la resolución dictada en fecha 16 de septiembre de 2022 por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia en las reclamaciones económico - administrativas 15-03455-2020; 15-06828-2020; 15-06829-2020; 15-01917-2021; 15-07766-2021 interpuestas contra el acuerdo de fecha 10-08-2020 dictado por la Dependencia Regional de Inspección por el que se practica liquidación definitiva en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2014, 2015 y 2016, así como frente al acuerdo sancionador de fecha 22-03-2021; por cuantías respectivas a efectos de reclamación de 78.292,51 euros y 32.850,00 euros, la cual anulamos por ser contraria a Derecho acordando que se proceda a un nuevo cálculo de la reducción prevista en el art. 23 de la Ley del Impuesto de Sociedades considerando como coste del intangible facturas de Honorarios Profesionales de LENER ASESORES LEGALES Y ECONÓMICOS,.L. (por Asesoramiento en Aplicación del Patent Box, preparación de documentación de soporte y redacción de contratos), y que ascienden a los siguientes importes:Año 2015: 4.000 eur más IVA. Factura nº 15-LE-2770 Año 2016: 4.500 eur más IVA. Factura nº 16-LE-0208.

Sin expresa imposición de las costas procesales.

Notifíquese la presente sentencia a las partes, haciéndoles saber que contra ella puede interponerse recurso de casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo. Si el recurso de casación se fundare en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma, el recurso se interpondrá ante la Sección especial de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, prevista en el artículo 86.3 LJCA.

En ambos casos, el recurso habrá de prepararse ante la Sala de instancia en el plazo de treinta días, contados desde el siguiente al de la notificación de la resolución que se recurre, y se hará en escrito en el que, dando cumplimiento a los requisitos del artículo 89 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, se tome en consideración lo dispuesto en el punto III del Acuerdo de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo de fecha 20 de abril de 2016, sobre extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al recurso de casación (B.O.E. del 6 de julio de 2016).

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.