

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 7/2026 de 12 de enero de 2026****Sala de lo Contencioso-Administrativo.****Recurso n.º 6111/2023****SUMARIO:**

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Cánones. Retenciones. Beneficiario efectivo. La controversia del presente recurso de casación gira sobre el tratamiento tributario que deben recibir en el IRNR los cánones o royalties satisfechos por la entidad residente en territorio español a su matriz residente en los Países Bajos. Más concretamente, se debe determinar si tras descartarse la aplicabilidad de la exención prevista en el art. 14.1.m) TR Ley IRNR (que es transposición de la Directiva 2003/49/CE, del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros) y existiendo un CDI que prevé un régimen específico para las rentas litigiosas, el tipo de retención debe ser el previsto en dicho CDI o el contenido en la normativa interna del impuesto. El litigio plantea dos cuestiones relativas a la obligación de retener a cuenta del IRNR respecto de las rentas abonadas, en concepto de cánones o regalías, por una sociedad residente en España (la sociedad recurrente), a otra sociedad residente en Holanda. En particular, en el pleito de instancia se discutía la aplicación de la exención prevista en el art. 14.1.m) TR Ley IRNR puesto que, según la inspección tributaria, la sociedad residente en Holanda no era beneficiaria efectiva de los cánones pagados, sino otra sociedad residente en Curaçao, de modo que, de conformidad con el apartado 6º del citado precepto y del artículo 1.1 y 1.4 de la Directiva 2003/49/CE, ello impedía la aplicación de aquella exención. La mercantil hoy recurrente, por su lado, defendía que la sociedad holandesa, perceptora de los cánones controvertidos sí era la beneficiaria efectiva. La segunda cuestión litigiosa, planteada de forma subsidiaria por la mercantil, consistía en determinar si, en el caso de entender improcedente la exención, el tipo de la retención aplicable era el 24,75% previsto en la normativa del IRNR -tesis de la AEAT- o el tipo previsto en el artículo 12 del CDI Hispano-Holandés, el 6% -tesis de la sociedad recurrente-. La sentencia recurrida considera que la sociedad holandesa percibe los cánones con obligación de transferirlos prácticamente en su integridad a la entidad curazoleña, ya que, pese a ser cesionaria de los derechos de propiedad intelectual de esta última, no se encuentra facultada por el contrato de cesión a pactar con las sublicenciadas el canon que éstas deben pagarle, sino que éste viene prefijado en los contratos de cesión de derechos celebrados con la cedente, por lo tanto, la sociedad curazoleña es la beneficiaria efectiva de los cánones pagados por la obligada tributaria, que por no estar domiciliada en un territorio de la UE, no se encuentran exentos de la retención del 24,75% a cuenta del IRNR. La Sala fija como doctrina que rechazada la aplicación de la exención prevista en el art. 14.1.m) TR Ley IRNR, considera que no resultan de aplicación las previsiones contenidas en el CDI hispano neerlandés sobre el tipo de retención aplicable a dichos pagos, sino el tipo regulado en la normativa interna, por aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión, en tanto en cuanto dicho artículo refleja fielmente la Directiva 2003/49/CE que transpone.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

Síguenos en...



MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA
MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS
SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO
MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 7/2026**

Fecha de sentencia: 12/01/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6111/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/11/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: SECCION 1ª DE LA SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA CATALUÑA

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6111/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 7/2026**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.ª Sandra María González de Lara Mingo

D.ª María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 12 de enero de 2026.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 6111/2023 interpuesto por **VELCRO EUROPE, S.A.**, entidad representada por la procuradora Dña. Emma Nel-lo Jover, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2023, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el procedimiento 197/2021, sobre Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO**PRIMERO.**-Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 26 de mayo de 2023 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia, que desestimó el recurso núm. 197/2021, interpuesto por la recurrente contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 12 de noviembre de 2020.

SEGUNDO.- *Hechos relevantes.*

VELCRO EUROPE, S.A., en adelante VESA, es una sociedad constituida en España con el nombre de Velcro Española en febrero de 1959. En 1987 se cambió su razón social por Velcro Europe, S.A. Actualmente forma parte de un grupo multinacional de capital norteamericano cuya matriz es VELCRO INDUSTRIES, BV, que es una sociedad constituida según las leyes neerlandesas, pero residente de Curaçao (Antillas Neerlandesas) y que es, además, la titular de

Síguenos en...



las marcas, secretos comerciales, copyrights y otros derechos de la propiedad intelectual del GRUPO VELCRO.

Su actividad (principal) clasificada en el epígrafe de IAE (empresario) 4.822 fue Fabricación de artículos acabados de materias plásticas. Su objeto social consiste en la fabricación y venta de sistemas de cierre tipo gancho/argolla y seda en nylon y poliéster, sistema de cierre moldeados y extrusionados, así como aquellos otros cierres de tecnología avanzada similar. Asimismo, podrá realizar tantas actividades sean preparatorias, auxiliares o complementarias de dicho objeto.

VESA es la única fabricante de productos VELCRO en Europa. Sus clientes son otras empresas distribuidoras del grupo en Europa: Velcro Industries France, S.A., Velcro GMBH (Alemania), Velcro LTD (Reino Unido) y Velcro Italia SRL. Estas cuatro empresas se dedican exclusivamente a la comercialización, distribución y venta de los productos VELCRO que les suministra, principalmente, VESA. La recurrente es también responsable de la distribución en el área geográfica de España y Portugal y, además, tiene sus propios clientes que son normalmente grandes clientes conocidos como fabricantes OEM (*Original Equipment Manufacturers*) para quienes se fabrican componentes ad hoc o customizados en grandes volúmenes.

VELCRO INDUSTRIES BV (sociedad constituida en Países Bajos, pero residente en Curaçao), que es la matriz del grupo VELCRO, es la titular de las marcas, secretos comerciales, copyrights y otros derechos de la propiedad intelectual del grupo.

VELCRO HOLDING, BV, domiciliada en Países Bajos es la subholding de varias compañías del grupo, incluida VESA. Se encarga de la gestión y de la recaudación de los royalties generados por la propiedad intelectual del grupo.

VELCRO INDUSTRIES, BV y VESA suscribieron el 1 de octubre de 2003 un contrato de licencia (*License Agreement*) por el que la primera permitía a la segunda usar, a cambio de un royalty, la tecnología en la fabricación, venta y distribución de los productos y usar las marcas en la promoción, venta y distribución. En esa misma fecha VELCRO INDUSTRIES y VELCRO HOLDING suscribieron otro contrato denominado de "asignación (*Assignment, assumption and license agreement*)" por el que la primera cedía a la segunda la gestión y explotación de los cánones en Europa, razón por la cual VESA pagó directamente a la sociedad holandesa los cánones derivados del *License Agreements* suscrito con la entidad residente en Curaçao.

Durante este periodo VESA retuvo sobre los cánones pagados un porcentaje 6% que es el que viene señalado en el artículo 12 del Convenio de doble imposición suscrito entre España y Países Bajos hecho en Madrid de 16 de junio de 1971 (BOE, 16 de octubre de 1972).

A partir de 1 de marzo de 2014, VELCRO INDUSTRIES y VELCRO HOLDING sustituyen el mencionado contrato de asignación para la gestión y explotación de los cánones satisfechos por las filiales europeas, por un contrato de licencia de la propiedad intelectual que autoriza a la licenciataria (VELCRO HOLDING) a sublicenciar la propiedad que le es cedida. Lo anterior permite que en esa misma fecha VELCRO HOLDING y VESA suscriban un contrato de sublicencia. VELCRO HOLDING también suscribió contratos de sublicencia con el resto de filiales distribuidoras europeas, aunque en virtud de un acuerdo denominado *Letter of understandings* suscrito entre VESA y esas filiales distribuidoras se acuerda que sea VESA quien se haga cargo y pague a VELCRO HOLDING los cánones devengados por esas filiales, resarciéndose VESA a través de los márgenes de venta (*mark up*) que carga a esas distribuidoras.

Durante este periodo VESA no practicó retención alguna sobre los cánones pagados por considerar aplicable la exención prevista en el artículo 14.1.m) del TRIRNR.

España no tiene Convenio para evitar la doble imposición (en lo sucesivo, CDI) suscrito con Curaçao (Antillas Neerlandesas) de tal manera que cualquier pago de cánones a esa jurisdicción tributará exclusivamente de acuerdo con la normativa interna española (art. 25 TRLIRNR) al tipo del 24,75% (aplicable durante el periodo 2012 a 2014, a tenor del TRLIRNR). Sin embargo, Países Bajos sí que tiene CDI suscrito con aquella jurisdicción, en virtud del cual se permite el pago de cánones entre ambos territorios sin gravamen de ningún tipo y, a su vez, Países Bajos también tiene Convenio con España en el que se prevé un tipo reducido del 6% para tales pagos. Los cánones no fueron pagados directamente por las entidades del grupo a la entidad VELCRO INDUSTRIES (residente en Curaçao) sino a VELCRO HOLDING (residente en Ámsterdam).

El importe de los cánones satisfechos durante 2012, 2013 y 2014 fue, respectivamente, 1.625.828, 1.832.163 y 2.355.295 euros.

Las actuaciones se iniciaron en torno a VESA mediante comunicación de inicio de actuaciones de comprobación e investigación, de fecha 15 de febrero de 2016, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, periodos 2011 a 2014. En dicha comunicación de inicio se establecía que las

citadas actuaciones tendrían carácter parcial, limitándose a la comprobación de los precios aplicados en las transacciones de VESA con entidades vinculadas, así como a la comprobación de las bases imponibles negativas procedentes de los ejercicios 2009 y 2010, de acuerdo con lo establecido en el artículo 148 de la LGT. Las mencionadas actuaciones se entienden iniciadas el día 17 de febrero de 2016, fecha de la notificación de la citada comunicación de inicio.

Posteriormente, mediante comunicación de ampliación de actuaciones de fecha 5 de octubre de 2016, notificada al obligado tributario en fecha 11 de octubre de 2016, se amplió el procedimiento inspector a la comprobación de los siguientes conceptos y periodos: Retenciones a cuenta imposición de no residentes, 09/2012 a 12/2014. Las actuaciones también tenían carácter parcial y se limitaban a la comprobación de las operaciones realizadas con VELCRO HOLDING, BV.

Después, mediante comunicación de ampliación de actuaciones de fecha 8 de febrero de 2017, notificada en esa misma fecha, se amplió el alcance del procedimiento inspector, de forma que pasaban a comprobarse, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, las bases imponibles negativas procedentes del periodo impositivo comprendido entre el 1 de octubre 2008 al 30 de septiembre de 2009.

Con fecha 6 de junio de 2017 se extendió diligencia señalando al obligado tributario la finalización de las actuaciones correspondientes a los conceptos y periodos objeto del procedimiento de comprobación e investigación, así como la apertura del trámite de audiencia y la puesta de manifiesto del expediente.

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, con fecha 29 de junio de 2017, se procedió a la incoación de Acta de disconformidad, modelo A02, número 72820834, relativa al concepto Retenciones a cuenta imposición de no residentes y periodos 09/2012 a 12/2014. Dicha Acta se notificó ese mismo día al representante autorizado del obligado tributario en las oficinas de la Inspección.

La regularización practicada es consecuencia de que la Inspección considera que la sociedad neerlandesa (VELCRO HOLDING) no es el beneficiario efectivo de los cánones satisfechos por VESA, sino que lo es la entidad residente en Curaçao (VELCRO INDUSTRIES). En consecuencia, VESA debería haber practicado sobre los pagos efectuados la correspondiente retención en concepto de IRNR, pues no resultaba aplicable la exención prevista en el art. 14.1.m) TRLIRNR ni el CDI para suscrito entre España y Países Bajos.

Más concretamente, el acuerdo razona y distingue dos situaciones: Por un lado entiende que para la regularización anterior a marzo de 2014 debe partirse de la aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 12 (cánones) del CDI entre España y Países Bajos que, en principio, permite retención limitada al 6% en el país de la fuente para el caso de pagos por cánones, aunque en aplicación de la cláusula del beneficiario efectivo procede excluir tal operación de la cobertura del Convenio (en particular el artículo 12 que contempla una retención del 6%), sino que procede aplicar la norma interna que establece una retención en la fuente de 24,75% (art. 25 y Disposición Adicional 3 a) del TRLIRNR).

Para la situación posterior a marzo de 2014 el acuerdo entiende que el papel desempeñado por cada una de las entidades implicadas es el mismo que con anterioridad a marzo de 2014 y por tanto el tratamiento fiscal también debiera ser el mismo.

En la liquidación se hace referencia a que VESA, a petición de la inspección, aporta el Acuerdo previo de Valoración (APA, por sus siglas en inglés) formalizado entre VELCRO HOLDING y las autoridades fiscales de Países Bajos relativo al contrario de cesión de gestión de los cánones. Y, asimismo, adjuntó la sentencia de 24 de febrero de 2012 del Tribunal fiscal canadiense por la que se consideró a VELCRO HOLDING el beneficiario efectivo de los Cánones que VELCRO CANADA Inc satisfacía.

La liquidación de fecha 3 de agosto de 2017, por importe de 1.144.588,47 euros (998.469,81 de principal y 146.118,66 de intereses) se notifica el día 4 de agosto de 2017. El 30 de agosto de 2017 se interpone por VESA reclamación contra la liquidación practicada y el 3 de octubre de 2017 se hace lo propio contra la sanción impuesta.

El TEAR de Cataluña dicta resolución en fecha 12 de noviembre de 2020, resolviendo, acumuladamente, todas las reclamaciones.

Declara el TEAR en su fundamento de derecho cuarto que, debe hacerse referencia a la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros cuyo artículo 1.1 establece la exención de cualquier impuesto en la fuente con ocasión del pago de intereses y cánones entre sociedades de estados miembros y lo hace en los siguientes términos:

«Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses y cánones sea una sociedad de otro Estado miembro».

En el artículo 1.4 esa misma Directiva se refiere a la figura del beneficiario efectivo con las siguientes palabras:

«Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en o calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario».

La transposición de esta Directiva a nuestro ordenamiento interno se materializa en el artículo 14.1 .m) TRLIRNR donde se establece la exención para las siguientes rentas:

«Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos:

(...)

6.0 Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad.»

Una de las dudas que planteaba el redactado de la Directiva, era la de si el concepto de beneficiario efectivo allí previsto (y transpuesto a la normativa interna española) era distinto y más restrictivo que el que se deducía de los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

Según el TEAR, esta duda, y otras más, han sido ampliamente resueltas por la Sentencia de 26 de febrero de 2019 del TJUE recaída en los casos acumulados N Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I y Z Denmark (casos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C299/16, EU:C:2019:134), donde se resuelven cuestiones prejudiciales planteadas por tribunales daneses en relación con sociedades luxemburguesas que no fueron consideradas por las autoridades fiscales de ese país los beneficiarios efectivos de determinados pagos de intereses. El TJUE resuelve que el término beneficiario efectivo se refiere *«a la entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos y que dispone, por tanto, de la facultad de determinar libremente el destino de estos»*(apartado 89). Esto es, en palabras del TEAR comentando esa misma sentencia, el *«beneficiario efectivo es aquel a quien corresponde hacer suya la renta con plenitud de facultades; o sea, sin restricciones en su disponibilidad porque, mediante disposiciones contractuales o sin ellas, resulte que haya de hacerlas o transitara un tercero»*(RTEAC de 08 de octubre de 2019, RG 185/2017).

Por otro lado, considera el TJUE que nada impide servirse del Modelo de Convenio de la OCDE y de sus comentarios para perfilar el referido concepto en el ámbito del derecho comunitario.

Después manifiesta el TEAR, en su fundamento de derecho quinto, que de *«la lectura del acuerdo impugnado se desprende que ambas partes centran el grueso de la controversia en la aplicabilidad al caso del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio».*

Sin embargo, a juicio del TEAR, ese Convenio no ha de jugar ningún papel en la resolución de este caso, y considera evidente que la norma de referencia ha de ser la citada Directiva 2003/49/CE y su correspondiente transposición al ordenamiento doméstico, pues, por un lado, el derecho comunitario es preferente para regular las relaciones entre España y Países Bajos y, por otro lado, el objetivo declarado de tal Directiva es el de eliminar trabas y costes en el mercado interior de capitales de tal manera que los pagos por intereses y cánones sean gravados en un único estado miembro (el de residencia del beneficiario efectivo), superando de esta manera una situación previa en la que *«Las legislaciones fiscales nacionales, combinadas en su caso con convenios bilaterales o multilaterales, quizás no siempre garanticen la eliminación de la doble imposición y que su aplicación implica a menudo trámites administrativos onerosos y problemas de tesorería para las sociedades afectadas».*

Según el TEAR, podría pensarse que, en la medida en que VELCRO HOLDING sería residente en Países Bajos, pero no sería beneficiario efectivo de la renta, debería aplicarse el Convenio que solo exige residencia, pero no la Directiva que exige tanto residencia como beneficiario efectivo. No lo entiende así el TEAR, declarando que esa interpretación es contradictoria con las pretensiones del reclamante que se deducen de su escrito de interposición y de sus alegaciones donde solicita se *«anule la liquidación impugnada, reconociendo el derecho a la devolución de*

las retenciones indebidamente practicadas», esto es, solicita que se declare indebida la aplicación del Convenio y pertinente la de la Directiva, lo que equivale a sostener que VELCRO HOLDING es el beneficiario efectivo y, por tanto, a situar en ese ámbito y no en el de la mera residencia en Países Bajos la cuestión a debatir.

En cualquier caso, el TEAR añade a mayor abundamiento, *«que el carácter implícito de la cláusula del beneficiario efectivo para aquellos convenios anteriores a 1977 ha sido una cuestión aceptada por la mayoría de la doctrina científica. Es más, la OCDE ha insistido siempre en el carácter aclaratorio y no innovador de aquella reforma operada en 1977 y (lo ha hecho manteniendo, al menos desde el Modelo de convenio de 2003, el siguiente párrafo en los comentarios al artículo 12 (un texto idéntico figura en los comentarios al artículo 10 y 11):*

«La condición de beneficiario efectivo se incorporó al apartado 2 del Artículo 12 para explicar la aplicación de las palabras "pagados a un residente»

Afirma que tampoco nuestros tribunales de justicia han mostrado mayor inconveniente en aplicar la previsión del beneficiario efectivo a Convenios (antiguos) que no la contemplan expresamente, es más, justamente, para el caso del Convenio con Países Bajos pueden traerse a colación las SSAN de fechas 10/11/2013 y 13/11/2013 (recs. 174/2006 y 247/2006 respectivamente) donde se analizaron los pagos que un club de fútbol realizaba a una entidad neerlandesa por los derechos de imagen de un jugador. Se pretendía la aplicación del tipo del 6% previsto en el Convenio, pero la SAN llegó a la conclusión de que la entidad neerlandesa no era el beneficiario efectivo de los cánones recibidos, sino que lo era el propio jugador y avala la aplicación del tipo general del 24% (entonces aplicable) contenido en el TRIRNR, razonando ambas sentencias lo siguiente en relación con el Convenio con Países Bajos:

«Como se puede apreciar, el Estado de la fuente solamente tendrá la obligación de aplicar los límites contemplados por el convenio si el beneficiario efectivo de los dividendos, intereses o cánones es una persona que tiene la condición de residente en el otro Estado que forma parte del Convenio».

En contra de lo afirmado por la recurrente, existe a juicio del TEAR, prueba suficiente de que la entidad neerlandesa no es el beneficiario efectivo del activo cedido.

Llegados a este punto el TEAR, en su fundamento de derecho sexto, se extiende: (i) sobre las funciones ejercidas por VELCRO HOLDING y (ii) sobre los flujos financieros que se asocian a los cánones cobrados por VELCRO HOLDING.

Sobre las funciones ejercidas por VELCRO HOLDING en relación con la propiedad intelectual de VELCRO INDUSTRIES, señala que fueron esencialmente las mismas a lo largo de todo el periodo comprobado y que venían inicialmente descritas en el *License Agreement*. Tales funciones han de limitarse en realidad a la gestión del cobro de los cánones devengado. Bien se comprende por ello, dice, que el ejercicio de las limitadas funciones de cobro asumidas por VELCRO HOLDING no podían proporcionarle un derecho ilimitado y sin restricciones al uso y disfrute de la totalidad del canon percibido y, desde luego, tal derecho no le es reconocido por ninguno de los contratos firmados, sino más bien todo lo contrario.

Añade que lejos de otorgarse a VELCRO HOLDINGS un derecho ilimitado y sin restricciones para el disfrute del canon percibido, entiende la inspección de hacienda que se limita y restringe tal derecho al de un monto (a determinar por un tercero) que le permita cubrir costes, el resto de lo percibido deberá ser objeto de transferencia a VELCRO INDUSTRIES y así fue tal como resulta de los flujos financieros que figuran en la cuenta de resultados VELCRO HOLDING.

Según se infiere de manera continuada y antes de concluir el plazo anual de cada ejercicio social, la casi totalidad del canon ha sido transferido.

Razona que también apunta a esa ausencia de discrecionalidad en el uso y disfrute de las cantidades cobradas, el hecho de que VELCRO HOLDING, como subholding que era del grupo, tenía funciones en orden a la financiación de las filiales del grupo y en orden a la gestión de la cartera de participadas y, sin embargo, no dedicó cantidad alguna a esos menesteres, ni se destinaron fondos para conceder financiación a filiales ni se destinaron fondos a operar con la cartera de participaciones y no se hizo, porque los términos contractuales lo impedían ya que solo se permitía retener las cantidades cobradas hasta el importe de los costes de explotación.

Señala el TEAR que: (i) si estaremos ante un beneficiario efectivo cuando el perceptor del canon puede usar y disfrutar sin restricciones del ingreso que le ha sido pagado, y (ii) si el perceptor de canon no está obligado a transferir toda o la mayor parte de la cantidad recibida a otra persona. Condiciones que, en este caso, no se cumplen, advirtiendo, además, que concurrente varios de los indicios apuntados por el TJUE que permiten calificar a una sociedad como instrumental, tales como:

-Ha tenido lugar la transferencia inmediata y sistemática de los cánones recibidos a otra sociedad del grupo que, además, está excluida de la aplicación de la Directiva 2003/49 por ser residente en un territorio extracomunitario (VELCRO INDUSTRIES). El carácter tanto inmediato como sistemático de esas transferencias se deduce de las cuentas de resultados.

-VELCRO HOLDING o bien no realiza beneficio en absoluto o este es exiguo y además todo ello es consecuencia de sus funciones meramente instrumentales o canalizadoras, pues solo se le permite cubrir costes y no se le autoriza a desviar los fondos sobrantes hacia otras finalidades. Sobre este particular repárese en que el TJUE considera indicio de falta de poder de decisión tanto la existencia de una obligación a cargo de la sociedad que recibe los cánones de transmitirlos a un tercero, como, en ausencia de una obligación propiamente dicha, la circunstancia de que no se haya conferido a la perceptora el derecho de usar y disponer de tales importes.

Añade a lo dicho hasta ahora que la situación no cambió sustancialmente a partir de 1 de marzo de 2014 pese a la suscripción de nuevos contratos y así lo reconoce el propio interesado que insiste en que las funciones desarrolladas son las mismas en uno y otro periodo. Señala que el obligado tributario manifestó en su día que *«el cambio de estructura/contratos de licencia pre 2014 y post 2014 no derivó en un cambio de funciones a nivel de VELCRO HOLDING»*. Finalmente repara en que las escasas funciones desarrolladas por VELCRO HOLDING son acordes con su escasa dotación de medios materiales y humanos.

También hace referencia el TEAR a la alusión a que se incurrió en riesgo de impago, pues VELCRO HOLDING debería hacer frente a la contingencia derivada de que las filiales no pagaran sus cánones. Ahora bien, este riesgo también era asumido por VESA que en virtud del *Letter of understanding* se comprometió a ingresar en nombre propio el canon de las filiales distribuidoras y a recuperarlo vía margen de ventas, con el consiguiente riesgo de impago. También apunta a que a partir de 2014 el canon se ajustaba al beneficio esperado de las filiales lo que reduce considerablemente el riesgo de impago.

En definitiva, considera que los riesgos señalados, no refutan la escasa entidad de las funciones desempeñadas y, además, no eran asumidos en exclusiva por VELCRO HOLDING y, en cualquier caso, en nada modifican los términos contractuales de los que se deduce una muy limitada capacidad de decisión de VELCRO HOLDING sobre las cantidades cobradas.

En nombre de VESA, se interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución de 12 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC), en la que se estimaron en parte las reclamaciones económico-administrativas formuladas por la expresada. Efectivamente, se anuló la sanción, pero se desestimó la reclamación contra la liquidación en la que se regularizaron las autoliquidaciones realizadas por la recurrente por el concepto de Impuesto sobre la Renta de no Residentes (retenciones a cuenta), septiembre de 2012 a diciembre de 2014, con una cuota de 998.469,81 euros, más 146.118'66 euros de intereses moratorios, en total 1.144.588,47 euros.

TERCERO. - La sentencia de instancia.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en los fundamentos de derecho tercero y quinto, relativos, respectivamente, a la primacía del Derecho de la UE, y CDI España-Países Bajos, y al beneficiario efectivo de los cánones pagados por VESA, con el siguiente tenor literal,

"TERCERO (..) "el CDI fue celebrado por Estados miembros de la UE, para los que rige el principio de primacía, tal y como se declara en la sentencia de 17 de enero de 2022, del TJUE (Gran Sala) Caso ThelenTechnopark Berlin GmbH contra MN - apartado 25 -, entre otras, que "...consagra la preeminencia del Derecho de la Unión sobre el Derecho de los Estados miembros e impone la obligación de garantizar la plena eficacia de las distintas normas de la Unión a todos los órganos e instituciones de los Estados miembros, que el Derecho de los Estados miembros pueda menoscabar la eficacia reconocida a esas distintas normas en el territorio de dichos Estados (sentencia de 24 de junio de 2019, Poptawski, C-573/17 , apartados 53 y 54 y jurisprudencia citada)".

En este caso, los estados obligados a garantizar la eficacia del derecho de la UE son los dos estados que celebraron el CDI, que la actora pretende que debe prevalecer sobre aquél, para aplicar un 6% de retención a los cánones y regalías pagados por una sociedad domiciliada en España a otra domiciliada en Países Bajos, que por virtud del principio de primacía, de ser aplicable, no puede oponerse al derecho de la UE.

Directiva 2003/49/CEE , y trasposición al derecho interno. Primacía del derecho de la UE.

Como tiene declarado el TJUE, entre otras sentencias, en la sentencia ya citada del TJUE de 22 de febrero de 2022 , apartado 53, "A este respeto, debe recordarse, en particular, que en virtud del principio de primacía del Derecho de la Unión, cuando no resulte posible interpretar la normativa nacional conforme a los exigencias del Derecho de la Unión, el juez nacional encargado de aplicar, en el ámbito de su competencia, las disposiciones del Derecho de la Unión tendrá la obligación de garantizar la plena eficacia de las exigencias de ese Derecho en el litigio del que conoce, dejando inaplicada si fuera necesario y por su propia iniciativa, cualquier normativa o práctica nacional, aun posterior, contraria a una norma de efecto directo del Derecho de la Unión, sin que deba solicitar o esperar la previa eliminación de dicha normativa o práctica nacional por vía legislativa o mediante cualquier otro procedimiento constitucional (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de marzo de 1978, Simmenthal, 106/77, EU:C:1978:49 , apartado 24 ; de 24 de junio de 2019 , Poplawski , C-573/17 , EU:C:2019:530(TJCE 2019, 123) , apartados 61 y 62, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19 , C-379/19 , C-547/19 , C-811/19 y C-840/19 , EU:C:2021:1034 , apartado 252)".

En el apartado 54, se añade que "...el cumplimiento de la obligación de aplicar íntegramente cualquier disposición con efecto directo del Derecho de la Unión ha de considerarse indispensable para garantizar la plena aplicación del Derecho de la Unión en todos los Estados miembros, con arreglo a lo exigido por el artículo 19 del TUE , apartado 1".

Y en el apartado 55 se declara que "El cumplimiento de esa obligación es también necesario para garantizar el respeto de la igualdad entre los Estados miembros ante los Tratados, que excluye la posibilidad de hacer prevalecer, contra el ordenamiento jurídico de la Unión, una medida unilateral, de cualquier tipo ... y constituye una manifestación del principio de cooperación legal enunciado en el artículo 4 TU, apartado 3, que exige dejar sin aplicación toda disposición de la ley nacional eventualmente contraria, ya sea anterior o posterior a la norma de efecto directo de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de septiembre de 2010, WinnerWetten, C-409/06 , EU:C:2010:503 , apartado 55, y de 21 de enero de 2021, Whiteland Importa Export, C-308/19 , EU:C:2021:47 , apartado 31)".

La misma sentencia del TJUE de 22 de febrero de 2022, asunto C-430/21 , caracteriza el efecto directo del derecho de la UE que obliga a su aplicación prevalente sobre el derecho interno, al decir en su párrafo 58, que debe predicarse de los artículos que "están formulados en términos claros y precisos y no están sujetos a ninguna condición", remitiéndose, entre otras, a las sentencias de 18 de mayo de 2021, Asociatia "Forumul Judecatorilor din România" y otros, C-83/19 , C-127/19 , C-195/19 , C-291/19 , C-355/19 y C-397/19 , EU:C:2021:393 , apartados 249 y 250, y de 21 de diciembre de 2021, Euro Box Promotion y otros, C-357/19 , C-379/19 , C-547/19 , C-811/19 y C-840/19 , EU:C:2021:1034 , apartado 253).

En el caso que nos ocupa, el artículo 1.1 de la Directiva 2003/49/CE , de 3 de junio, sobre Régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes estados miembros, produce efecto directo, y, por tanto, es de aplicación prevalente sobre el derecho interno, y, en este caso, sobre el Convenio de Doble Imposición celebrado con Países Bajos, ya que ésta no admite una interpretación conforme a dicha Directiva (...)

Sería igualmente de obligada aplicación para Países Bajos, que es Estado miembro de la UE, y la prevalente aplicación del artículo 1.1 de la Directiva 2003/49/CEE para el mismo deriva de lo dicho y de la necesidad de garantizar la igualdad de los Estados miembros ante los Tratados, tal y como se declarada por el TJUE en la sentencia citada de 22 de febrero de 2022 .

Además, en España la reseñada Directiva fue traspuesta al derecho interno por la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, luego refundida en el Texto Refundido de la Ley de ese Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que en su artículo 14 1 m), apartado 6º, aplicado por la resolución recurrida, disponía en la redacción anterior al 1 de enero de 2015, y vigente en los ejercicios regularizados de 2012 a 2014 (...)

QUINTO (...) VHBV, VELCRO HOLDING, BV, tal y como se recoge en el acuerdo de liquidación, y en la resolución recurrida del TEARC, es mandataria o intermediaria de VIBV para el cobro de los cánones o regalías por la cesión de las licencias de esta última, que es la beneficiaria efectiva, en los términos previstos en la jurisprudencia del TJUE, en relación con el artículo 1.1 y 1.4 de la Directiva 2003/49/CE .

Según esa doctrina, la beneficiaria efectiva, sea cual sea su identificación formal, es la sociedad que disfruta económicamente de los cánones o regalías, con plenas facultades para disponer sobre su destino, y, por tanto, sin obligación alguna de transferirlos a terceros.

En el caso que nos ocupa, con los contratos de 1 de marzo de 2003, VHBV asume la obligación de pagar a VIBV (VELCRO HOLDING, BV), el mismo importe del canon que aquella perciba por la cesión de esos derechos, deducido únicamente los gastos de explotación que debiera asumir para cumplir su función, a determinar por las autoridades fiscales de Países Bajos, que debía pagar dentro de los 30 días siguientes a su pago por VESA, quien, a su vez, debía pagarlos en los 30 días siguientes al vencimiento de cada mes, y en la misma moneda en la que le hubiera pagado esta última.

Por tanto, VHBV percibe el canon, no para sí y con plena libertad de disposición, sino para transferirlo a VIBV, con la única deducción de los gastos de explotación, y debiendo hacerlo en un plazo concreto, en la misma moneda que los percibe, y con la obligación de pagar intereses moratorios caso de no cumplir en plazo, y, por consiguiente, asegurando a VIBV el pago del equivalente del canon - menos gastos - y asumiendo esta última, y no VHBV, el riesgo por cambio de tipo.

Después de los contratos de 1 de marzo de 2014, VHBV tampoco percibe los cánones para su único beneficio e interés, sino con la obligación de transferirlos a VIBV, y además, anticipadamente, pues debe pagar los tipos fijados en el contrato con esta última, calculados sobre un presupuesto de beneficios de explotación de las subfiliales y sobre el valor neto de ventas de estas últimas; percibiéndolo VIBV por completo, ya que al final de año debe reajustarse el importe del canon o regalía pagado anticipadamente con el valor neto de ventas reales, y con el solo beneficio para VHBV de la diferencia entre los tipos sobre ventas pagados por las subfiliales, del 5% y del 2'5%, según los casos, y el que debe pagar esa compañía, también sobre ventas de las subfiliales, del 4'8% y el 2'3%, que, según el cuadro de las páginas 14 y 15 de la resolución recurrida, no permite a VHBV cubrir costes operativos, pues el margen bruto que le queda en 2014 - diferencia entre el canon percibido y el transferido -, de 541.030 euros, aplicado el tipo del 4'8% de ventas netas de subfiliales, no cubre sus costes operativos de 2.270.172 euros, dando un resultado negativo de 1.729.142 euros.

Además, como se ha especificado anteriormente, VHBV, hasta el contrato de 1 de marzo de 2014, debe asegurar a VIBV la percepción de un equivalente del canon cobrado por aquella, mediante el pago de intereses moratorios; y a partir del 1 de marzo de 2014, la deuda de VHBV a favor de VIBV, calculado y pagado a esta última en el mes de enero de cada año sobre la base del presupuesto de las ventas netas de las subfiliales, y, por tanto, anticipadamente, debe reajustarse a final de año, sobre la base de las ventas netas reales calculadas en USD, de tal manera que éstas y las otras condiciones del contrato de cesión de derechos de propiedad intelectual aseguran a VIBV, titular de esos derechos, la percepción íntegra del canon pagado por las subfiliales y calculado sobre la base de las ventas que éstas hagan, deducido el margen de un 0'2% sobre esas ventas, que, a falta de prueba en contrario, no llegan a cubrir los costes de explotación de VHBV.

Como es de ver, VHBV, percibe los cánones con obligación de transferirlos prácticamente en su integridad a VIBV, que, además, pese a ser cesionaria de los derechos de propiedad intelectual de esta última, no se encuentra facultada por el contrato de cesión a pactar con las sublicenciadas el canon que éstas deben pagarle, sino que éste viene prefijado en los contratos de cesión de derechos celebrados con VIBV.

En el Código Civil, artículo 1711, el mandato se presume gratuito, salvo pacto en contrario, y, en el caso que nos ocupa, se pactó el precio del importe de costes de explotación fijado por las autoridades holandesas, hasta 1 de marzo de 2014, y a partir del contrato de esta fecha, el 0'2% de las ventas netas de las subfiliales, que la cesionaria debía transferir en su integridad, salvo el precio del mandato, a la titular de los derechos de propiedad intelectual.

Con esta operativa, VIBV --- constituida por la matriz, VIVN, socia única de ésta y de VIBV --- percibe los cánones de VESA, fabricante, y distribuidora de los productos VELCRO en la península ibérica, y de los clientes y distribuidoras de esos productos en el resto de Europa, con la única deducción del precio que ha de pagar a VHBV por la gestión del cobro de los cánones a VESA, ya que ésta los recauda de las otras filiales mediante un mayor margen de beneficio en las ventas a estas últimas, y con la finalidad evidente de defraudar el pago del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, mediante la retención del 24'75%, de conformidad con la Disposición Adicional 3ª del Texto Refundido de la Ley de ese impuesto, con el único coste para esa compañía del pago del precio de la gestión de cobro o mandato a VHBV para la cobro de los cánones y transferencia a la titular, del 9'5% hasta 1 de marzo de 2014, y del 0'2% a partir del contrato de esa fecha --- además de los intereses bancarios que perciba por los saldos originados por el importe de los cánones ingresados en sus cuentas hasta su transferencia a VIBV ---, por lo que no cabe duda alguna, que VIBV es la beneficiaria efectiva de los cánones pagados por la

obligada tributaria, y aquí parte actora, VESA, y no estando aquella domiciliada en un territorio de la UE, sino en Curaçao, Antillas Holandesas, el pago de esos cánones por VESA no se encuentra exento de la retención del 24'75% a cuenta del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.»

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación. La representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 11 de julio de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: El artículo 14.1.m) 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), que transpone la Directiva 2003/49/CE, en relación con el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 Constitución Española) y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) sobre el principio de mutua confianza y reconocimiento mutuo.

El artículo 12 del Convenio entre el Gobierno del Estado español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, en relación con los artículos 4 y 31.4 TRLIRNR y 96 CE.

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 19 de julio de 2023.

2.- Admisión. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 5 de junio de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos: *« determinar, en interpretación del art. 12 CDI hispano-holandés en relación con los artículos 4 TRLIRN y 96 CE , si descartada la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR (por la que se transpone el art. 1.1 de la Directiva de intereses y cánones), resultan de aplicación las previsiones contenidas en el CDI sobre el tipo de retención aplicable a dichos pagos con prevalencia al tipo regulado en la normativa interna.»*

3.- Interposición. La representación de VESA interpuso recurso de casación mediante escrito de 26 de julio de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: *«se dicte sentencia por la que, estimando el recurso de casación, case y anule la sentencia impugnada y, resolviendo dentro de los términos en que se planteó el debate en la instancia, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto en su día y anule la resolución del TSJC recurrida los términos indicados, así como los actos administrativos de los que trae causa, por no resultar ajustados a Derecho»*

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado presentó escrito, el 28 de octubre de 2024, en el cual concluye señalando que el recurso de casación debe ser desestimado, y que la cuestión de interés casacional objetivo merece la siguiente respuesta:

« tratándose de pagos por cánones hechos por una sociedad española a otra holandesa, asociada a aquella, la cual no es verdadera beneficiaria, o beneficiaria efectiva, de los cánones satisfechos por estar obligada a transferir su importe (en su práctica totalidad) a otra sociedad no residente ni en Holanda, ni en España, ni en la Unión Europea, ni en una jurisdicción que mantenga con España un convenio para evitar la doble imposición internacional, una vez descartada la aplicación de la exención prevista en el art. 14.1.m) TRLIRNR, la interpretación del art. 12 CDI hispano-holandés conduce a que no cabe aplicar el tipo de retención aplicable a dichos pagos en esta norma convencional sino el tipo general establecido en el TRLIRNR».

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 12 de diciembre de 2024, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 19 de septiembre de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 25 de noviembre de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Objeto del recurso de casación

La controversia del presente recurso de casación gira sobre el tratamiento tributario que deben recibir en el IRNR los cánones o royalties satisfechos por VESA (entidad residente en territorio

español) a VHBV (su matriz residente en los Países Bajos). Más concretamente, se debe determinar si tras descartarse la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR (que es transposición de la Directiva 2003/49/CE, del Consejo de 3 de junio de 2003 relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros) y existiendo un CDI que prevé un régimen específico para las rentas litigiosas, el tipo de retención debe ser el previsto en dicho CDI o el contenido en la normativa interna del impuesto.

SEGUNDO.- Posición de las partes.

VESA comienza su escrito de interposición manifestando que, con carácter general, en la normativa interna española aplicable *ratione temporis* presente caso, el art. 25 TRLIRNR en relación con la DA 3ª establecía que los cánones satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en él, estaban sujetos y tributaban, con carácter general, desde el 1 de enero de 2012 hasta el 31 de diciembre de 2014, a un tipo del «24,75 por ciento».

Sin embargo, dos preceptos podían determinar una reducción en dicho porcentaje.

Por un lado, el art. 14.1.m) TRLIRNR, en la redacción anterior al 1 de enero de 2015, vigente en los ejercicios regularizados 2012 a 2014, estableció una excepción a la regla general anterior, al disponer que: «1. *Estarán exentas las siguientes rentas: [...] m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la UE a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembros*» siempre que se cumplieran una serie de requisitos, como el previsto en su ordinal 6º: «*Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.*».

Este artículo transpuso al Derecho interno español la Directiva 2003/49/CE, cuyo art. 1.1 dispuso que: «*Los pagos de intereses y cánones procedentes de un Estado Miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro*». Asimismo, el art. 1.4 de la propia Directiva fijó que: «*Una sociedad de un Estado Miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario.*»

Por tanto, en la Directiva 2003/49/CE se contempla el requisito de ser beneficiario efectivo para la aplicación de la exención, requisito que el legislador español transpuso en el art. 14.1.m) TRLIRNR. Ahora bien, como se ha adelantado, a efectos expositivos en el análisis de esta primera infracción la parte recurrente asume que dicho requisito no se cumple en el caso concreto, y por lo tanto que dicha exención que trae causa del Derecho de la UE no resulta de aplicación.

Por otro lado, el artículo 12 del CDI, cuya redacción no ha cambiado a fecha de hoy en cuanto a la tributación de los cánones se refiere, establece que:

«1- *Los cánones procedentes de un Estado pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese último estado.*

2- *Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 6% del importe bruto de los cánones.*».

Como puede verse, el precepto transcrito limita la tributación en el estado de la fuente (en nuestro caso, España) a un tipo del 6%, con el único requisito de que los royalties sean pagados a un residente del otro Estado contratante. Es decir, el CDI no exige que dicho residente sea su beneficiario efectivo y si el artículo 12 del CDI no la contempla, no puede exigirse cuando este resulte de aplicación.

VESA considera que debe examinarse, en primer lugar, si concurren los requisitos para aplicar la exención prevista en el art. 14.1.m) del TRLIRNR, que traspone la Directiva 2003/49/CE, es decir, si los cánones son pagados a una persona domiciliada en un Estado miembro de la UE que pueda considerarse su beneficiario efectivo. De concluirse que no se cumplen los requisitos

para aplicar la Directiva -que el perceptor de los cánones no es el beneficiario efectivo-, procede aplicar el tipo de retención del 6% previsto en el CDI hispano neerlandés por cuanto se cumplen todas las condiciones requeridas en su artículo 12. Lo que no procede de ningún modo, a su juicio, en el caso de que se descarte la aplicación de la exención en la retención por no cumplirse los requisitos previstos en la Directiva, es acudir al tipo de retención previsto en la normativa interna (24,75%).

Por el contrario, la sentencia recurrida, no contempla la posibilidad de que se pueda aplicar de forma subsidiaria un CDI en defecto de la norma comunitaria cuando no se cumplen los requisitos previstos en este último instrumento normativo.

La sentencia recurrida parte de la premisa de que existe un solapamiento entre la normativa comunitaria -la Directiva 2003/49/CE [transpuesta en el mencionado art. 14.1.m) TRLIRNR]- y la convencional -el art. 12 CDI- en cuanto a la tributación aplicable a cánones satisfechos por sociedades españolas a personas residentes en otros Estados miembros de la UE, que debe ser resuelta a favor de la primera. En la sentencia de instancia el tribunal catalán señaló que se debía dirimir con carácter previo «la determinación del derecho aplicable» para así poder «decidir sobre la procedencia de la retención sobre los cánones o regalías pagados por la actora VESA a la sociedad con domicilio en Países Bajos, VELCRO HOLDING BV» (FJ 3º).

En definitiva, al ser ambos, España y Países Bajos, Estados miembros de la UE, la sentencia recurrida considera que si VHBV no es la beneficiaria efectiva de los cánones no resulta de aplicación la exención del art. 1.1 de la Directiva 2003/49/CE, pero ya no le resulta tampoco de aplicación el CDI hispano neerlandés, pues a su entender las previsiones de este se ven superadas por las de la norma comunitaria.

Por lo tanto, según el TSJC, el principio de primacía del Derecho de la Unión desplaza la aplicabilidad del CDI.

Este planteamiento de la sentencia recurrida resulta equivocado, a juicio de VESA, pues parte de una premisa errónea. La exención del art. 14.1.m) TRLIRNR y el tipo reducido del 6% del art. 12 del CDI hispano neerlandés, relevantes en el presente caso, son diferentes beneficios fiscales regulados por fuentes normativas de distinta naturaleza (la primera en la normativa interna que transpone la Directiva y el segundo en un tratado internacional).

La complementariedad de los beneficios fiscales dispuestos en el Derecho de la UE y en los CDI, el hecho de que la primacía del Derecho de la UE no conduce a la conclusión del TSJC y la prevalencia de los tratados internacionales sobre la normativa interna. La realidad es que hay dos estados soberanos (como son España y Países Bajos) que han pactado entre ellos que, en determinado supuesto de hecho y se cumplen unos requisitos, las rentas estarán sujetas a un tipo concreto de retención.

Como punto de partida no puede obviarse, según VESA, cómo los preceptos controvertidos [art. 14.1.m) TRLIRNR y art. 12 del CDI] pretenden reducir el gravamen que soporta una persona no residente en España, Estado de la fuente, como medida para evitar o paliar la doble imposición jurídica que esta sufrirá toda vez que también se encuentra sometida a gravamen en su Estado de residencia. En particular, la Directiva evita esta situación al disponer la exención del gravamen en la fuente, mientras que el CDI la limita la tributación a un tipo del 6% de los cánones satisfechos.

A su vez, cada norma supedita su tratamiento al cumplimiento de los requisitos legamente dispuestos (bien por el legislador comunitario/doméstico, bien por los Estados firmantes), y que no son coincidentes. Destaca, a título de ejemplo, cómo en línea con la Directiva 2003/49/CE, el artículo 14.1.m) TRLIRNR reserva la exención a los pagos entre «sociedades asociadas» (concepto definido en la norma en torno a una participación del 25%, bien directa o bien por una sociedad matriz común), mientras que el CDI no lo hace.

Se trata entonces de dos reacciones normativas diferentes ante el tratamiento de una misma renta y con un mismo objetivo último, pero no por ello reacciones que deban descartarse recíprocamente. De hecho, el Derecho de la UE reconoce el papel y la importancia de los Convenios fiscales como complementarios de las disposiciones comunitarias, los cuales son un mecanismo fundamental de reparto del poder tributario entre los Estados implicados. Sin ir más lejos, la Directiva 2003/49/CE contiene un reenvío explícito a los CDI [arts. 3.a) ii), 6 y 9], como también lo contienen la Directiva Fusiones [Directiva 2009/133/CE - art. 3.a)] y la Directiva matriz-filial [Directiva 2011/96/UE - artículos 2.a) ii) y 7.2].

En este ámbito, las relaciones que pueden establecerse entre la Directiva 2003/49/CE y los CDI parten precisamente de la constatación, expresada en el segundo de los considerandos de la Directiva, de que «Las legislaciones fiscales nacionales, combinadas en su caso con convenios bilaterales o multilaterales, quizás no siempre garanticen la eliminación de la doble

imposición y que su aplicación implica a menudo trámites administrativos onerosos y problemas de tesorería para las sociedades afectadas.» Pero insistimos: ningún atisbo de incompatibilidad se desprende de dicha relación. Y así lo certifica el precepto que, a juicio de VHBV, manifiesta una mayor trascendencia en el presente caso en cuanto a las relaciones entre la Directiva 2003/49/CE y el CDI hispano-holandés, y que hace incomprensible la conclusión de la sentencia recurrida. Ese artículo es el 9 de la propia Directiva, en el que se afirma que *«la presente Directiva no afectará a la aplicación de las disposiciones nacionales o contractuales que vayan más allá de las disposiciones de la presente Directiva y estén destinadas a eliminar o reducir la doble imposición sobre intereses y cánones»*.

Por tanto, entiende VESA que no solo la Directiva 2003/49/CE no desplaza la aplicación de un CDI, sino que permite acudir a las disposiciones convencionales que pudieran resultar aplicables cuando pudieran alcanzar la finalidad perseguida por la Directiva de una manera más efectiva, como sucede respecto de todas aquellas en las que el pago de intereses y cánones no se encuentran incluidas en el limitado ámbito de aplicación determinado por la Directiva.

Para VESA, siguiendo con el ejemplo precedente, los cánones satisfechos por una sociedad española a una sociedad neerlandesa que no cumpla la definición de «asociada» no son aptos para la exención del artículo 14.1.m) TRLIRNR, pero ello no implica que no lo sean para el tipo reducido del 6% dispuesto en el CDI.

Lo anterior no es sino consecuencia del hecho de que la fiscalidad directa no es una materia totalmente armonizada por el Derecho de la UE, sino que sigue siendo competencia de cada uno de los Estados miembros. Lógicamente quedan obligados a transponer la normativa de Derecho derivado o secundario (en el ámbito fiscal, esencialmente Directivas), pero fuera del ámbito cubierto por dicha normativa, los Estados son libres para ejercer, pudiendo incluso regular condiciones más favorables a las exigidas por una Directiva, y simplemente si decide hacerlo (bien en su normativa interna, bien en un tratado internacional), debe asegurar que ello no conduce a una discriminación que restrinja el ejercicio de las libertades fundamentales. (Por todas, sentencia del TJUE de 29 de abril de 1999 (C-311/97, Royal Bank of Scotland, EU:C:1999:216, apartado 19). Así lo confirma, según VESA, la jurisprudencia del TJUE relativa a la Directiva Matriz-Filial (cuyos precedentes son totalmente relevantes para el caso que nos ocupa al regular igualmente bajo ciertos requisitos una retención en fuente de las rentas satisfechas a contribuyentes no residentes con el objetivo de evitar la doble imposición) que interpretan la Directiva 90/435/CEE, pero que resultan de plena aplicación también a su sucesora, la Directiva 2011/96/UE. En ese sentido, trae a colación la sentencia de 22 de diciembre de 2008, Les Vergers du Vieux (C-48/07, EU:C:2008:758), en la que el dividendo que pretendía aplicar la exención no quedaba amparado por la Directiva (pues era percibido por el usufructuario, no por el propietario de la participación). Pese a ello, el TJUE indica en su apartado 46 que: *«sí bien, en relación con las participaciones no comprendidas en la Directiva 90/435, corresponde efectivamente a los Estados miembros determinar si debe evitarse, y en qué medida, la doble imposición de los beneficios distribuidos y establecer, a este efecto, de forma unilateral o mediante convenios celebrados con otros Estados miembros, mecanismos dirigidos a evitar o a atenuar esta doble imposición, este sólo hecho no les permite aplicar medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado CE»* En el mismo sentido que la anterior, la sentencia de 18 de junio de 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377). Y, en la sentencia de 1 de octubre de 2009, Gaz de France- Berliner Investissement (C-247/08, EU:C:2009:600) se remarcó en su apartado 36: *«como ha señalado el Abogado General en el apartado 31 de sus conclusiones, debe observarse que el objetivo de la Directiva 90/435 no es instaurar un régimen común para todas las sociedades de los Estados miembros ni para todos los tipos de participaciones»*.

Cree VESA que la jurisprudencia del TJUE confirma la aptitud de los Estados miembros para regular, también mediante tratados internacionales, el tratamiento de rentas que no cumplan los requisitos dispuestos por el legislador de la UE en el Derecho derivado.

Esta posibilidad da lugar a diferentes beneficios fiscales, tal y como confirma el propio TRLIRNR cuando presenta con diferente naturaleza las exenciones previstas en la normativa interna y en un tratado internacional. Así, el art. 31.4.a) TRLIRNR, que regula la obligación de retener e ingresar a cuenta, establece que *«4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de: a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 [donde se transponen las exenciones de las Directivas] o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo. (...)»*. Luego, el propio TRLIRNR contempla la aplicación de esta normativa por separado: puede no resultar de aplicación una exención prevista en una Directiva para el pago de royalties

entre dos entidades residentes en distintos países de la UE por no cumplirse los requisitos que aquella establece para su disfrute, sin que ello impida que no deban aplicarse las previsiones contempladas en el CDI suscrito entre dichos Estados miembros de la UE.

La Directiva y su transposición al Derecho interno tiene su ámbito de aplicación (el pago de cánones e intereses entre sociedades establecidas en la UE bajo ciertos requisitos, entre los cuales se incluye que el beneficiario efectivo esté establecido en la UE). El CDI, el suyo propio (el reparto de la potestad tributaria de los Estados signatarios sobre los cánones pagados desde uno de ellos a residentes del otro). Que el supuesto de hecho no caiga en el ámbito de la primera no descarta que proceda analizar si lo hace en el del segundo, sin que la conclusión de que no resulte aplicable la Directiva pueda conducir a la automática conclusión de que tampoco procede aplicar el CDI.

La primacía del Derecho de la UE sobre los tratados internacionales firmados entre Estados miembros no es una premisa que cuestione VESA. Únicamente pretende constatar que la aplicación del CDI hispano neerlandés en un supuesto ajeno al ámbito de la Directiva 2003/49/CE no contraviene dicha primacía.

Que la Directiva añada el requisito de que la entidad que percibe los cánones sea la beneficiaria efectiva mientras que el CDI no lo exija, no se opone *per se* al Derecho de la UE, sino que solo es un requisito que delimita los ámbitos de aplicación respectivos de cada instrumento jurídico. La fiscalidad directa sigue siendo competencia de los Estados miembros, y dice VESA que se está asumiendo (a efectos dialécticos en el análisis de esta infracción) que los cánones analizados no han sido regulados por el Derecho derivado (Directiva 2003/49/CE) por no cumplir dicho requisito de beneficiario efectivo. No puede tener primacía el Derecho de la UE en el sentido en el que lo entiende el tribunal de instancia en la sentencia recurrida si ni siquiera regula el supuesto de hecho aquí analizado.

De hecho, en el caso de los cánones, el art. 12 del CDI prevé la tributación en el país de la fuente con carácter limitado. Ni siquiera prevé una exención como la del art. 1.1 de la Directiva 2003/49/CE, transpuesta en nuestra legislación en el art. 14.1.m) TRLIRNR. En la medida en que el CDI establece la tributación de los dividendos en el Estado de la fuente solo como una posibilidad que en el caso de producirse tiene además un tipo máximo, no se produce conflicto normativo alguno, esto es, no existen problemas de compatibilidad entre las diversas normas que se deben tener en cuenta: una deja a las rentas exentas de retención en la fuente (la Directiva 2003/49/CE) mientras que la otra prevé un tipo de retención limitado (el CDI hispano neerlandés).

Además, insiste, el artículo 9 de la Directiva 2003/49/CE contempla expresamente la posibilidad de que los Estados miembros acuerden disposiciones que vayan más allá de lo regulado en la Directiva. Es esto lo que hace el artículo 12 del CDI hispano-holandés, y lo que explica que, tras la posterior entrada de España en la UE, el CDI no haya sido alterado.

Mantiene VESA que la primacía del Derecho de la UE que invoca la sentencia recurrida sí hubiera determinado la modificación de lo acordado entre Estados miembros en sus tratados internacionales recíprocos si lo recogido en ellos fuera contrario al Derecho de la UE, teniendo en cuenta que los Estados miembros incluyeron una disposición que hoy se encuentra en el artículo 351 TFUE (antiguo artículo 307 del Tratado de la Comunidad Europea), que establece que: *«En la medida en que tales convenios sean incompatibles con los Tratados, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado. En caso necesario, los Estados miembros se prestarán ayuda mutua para lograr tal finalidad y adoptarán, en su caso, una postura común»*.

El hecho de que el CDI hispano neerlandés no se haya modificado, pone de manifiesto que la retención reducida del 6% bajo los requisitos dispuestos en el art. 12 del CDI se ha considerado respetuosa con el Derecho de la UE.

Aunque no se pueda aplicar la exención prevista en la Directiva 2003/49/CE, debe reconocerse al obligado tributario el derecho a la aplicación del tipo de retención que corresponda de los previstos en el CDI suscrito entre España y los Países Bajos, sin que pueda oponerse al efecto la cláusula de beneficiario efectivo.

Un CDI sería contrario al Derecho de la UE si incorpora *«medidas contrarias a las libertades de circulación garantizadas por el Tratado»* o bien *«implica discriminaciones prohibidas por el Tratado»*. En estos casos efectivamente en virtud del principio de primacía del derecho de la UE debe dejarse inaplicado el CDI.

Sin embargo, a juicio de VESA, que la no incorporación de la cláusula del beneficiario efectivo de la Directiva en el CDI hispano neerlandés no supone ni un atentado contra estos principios fundamentales de la Unión ni el incumplimiento de las obligaciones de la Directiva (pues el

tratamiento de los cánones contemplados por ella sigue siendo apto para la exención de gravamen en la fuente).

En todo caso, afirma, si tenemos dudas sobre la compatibilidad del CDI hispano neerlandés con el derecho comunitario, pide que se plantee cuestión prejudicial ante el TJUE de conformidad con el artículo 267 TFUE, como la autoridad competente para interpretar el Derecho de la UE y determinar si en virtud de la primacía de este la aplicación del beneficio de un CDI debe quedar arrumbada por el hecho de no cumplirse los requisitos para aplicar el beneficio de una Directiva. Lo que sucede en el caso controvertido, según VESA, es que confluyen tres niveles normativos distintos en cuanto al gravamen aplicable a las rentas satisfechas por sociedades españolas a favor de entidades residentes en otros Estados miembros de la UE: en primer lugar, el Derecho de la UE (encontrándonos con que el art. 1.1 de la Directiva 2003/49/CE prevé una exención en determinados casos); en segundo término, las normas del CDI (cuyo art. 12 establece que la retención en el Estado de la fuente no podrá exceder del 6%) y por último la regulación doméstica (el art. 25 TRLIRNR que, en relación con la Disposición adicional tercera, fijó una retención al tipo del 24,75%).

En el ordenamiento jurídico español, los tratados y los convenios internacionales (tales como los CDI) tienen prevalencia sobre las leyes internas lo que conlleva que debe prevalecer el CDI para aplicar el tipo de retención del 6 % y no el del 24,75% recogido en el derecho interno.

En definitiva, de darse conflicto entre norma interna y CDI, este último desplaza a la primera y debe ser aplicado preferentemente.

Por todo lo expuesto, considera VESA que la respuesta que se debe dar a la cuestión con interés casacional es que, siendo respetuosos con el artículo 12 CDI hispano neerlandés, en relación con los arts. 4 y 31.4 TRLIRNR y 96 CE, así como con la jurisprudencia del TJUE, en caso de que el supuesto no quede dentro del ámbito de aplicación de la exención prevista en la Directiva 2003/49/CE [y el art. 14.1.m) TRLIRNR, que la transpone], debe aplicar el tipo máximo de retención del 6% previsto en el CDI con prevalencia sobre la norma interna española, por lo que se debe casar la sentencia de instancia que niega su aplicación.

VESA también denunciaba en el escrito de preparación del recurso de que el TSJC, al negar la aplicación de la exención prevista en el art. 14.1.m) TRLIRNR a los pagos de royalties efectuados por VESA a VHBV sobre la base de que esta última no sería la beneficiaria efectiva de los royalties, infringió el principio de seguridad jurídica previsto en el artículo 9.3 CE, así como la jurisprudencia del TJUE que interpreta el principio de mutua confianza y reconocimiento mutuo, dado que al tiempo de dictarse la sentencia las autoridades holandesas ya habían concluido que VHBV era la beneficiaria efectiva de dichos royalties.

Dice que, aunque el auto de admisión no ha apreciado expresamente interés casacional en esta cuestión, resulta evidente que esta guarda conexión lógico-jurídica con la que ha sido admitida a casación, pues es la propia Sala de instancia la que, pese a declarar la primacía del Derecho de la UE, niega la aplicación de dichos principios comunitarios al caso. La posibilidad de analizar en sentencias cuestiones no incluidas en el auto de admisión ha sido admitida por el Pleno de esta Sala de 3 de noviembre de 2021, apartado V, tal y como recuerda la reciente sentencia de 13 de junio de 2024 (rec. 8815/2022, ES:TS:2024:3325).

La sociedad neerlandesa VHBV, que recibía los cánones pagados por VESA, tramitó un procedimiento para alcanzar un APA (acuerdo previo de valoración por sus siglas en inglés) con las autoridades fiscales competentes de los Países Bajos. La Ley neerlandesa del Impuesto sobre Sociedades de 1969, a la hora de determinar el trato fiscal a las sociedades financieras o licenciantes, distingue en su artículo 8.c) entre (i) sociedades que asumen riesgos reales y, por lo tanto, pueden suscribir un APA con las autoridades holandesas y (ii) aquellas que no los asumen, para las cuales establece un tratamiento fiscal específico, más gravoso, excluyéndolas de la posibilidad de suscribir un APA y de obtener los beneficios de cualquier CDI. Los requisitos que debe reunir una sociedad para poder acceder al APA aseguran un nivel de independencia y asunción de riesgos que resulta incompatible con la consideración de que dicha entidad no es la beneficiaria efectiva de los royalties.

Las autoridades neerlandesas, examinados los contratos, la estructura de las compañías involucradas, su forma de operar y los riesgos y funciones asumidas por cada una, concluyeron, según la propia VESA, que era una sociedad operativa con verdadera sustancia ?condición exigible a las sociedades neerlandesas que se dediquen exclusivamente a la financiación o gestión de intangibles en un grupo empresarial-, de tal forma que, con efectos desde enero de 2008, se acordó la retribución que debía asignarse a VHBV.

Por tanto, al momento de analizarse la calificación de VHBV como beneficiaria efectiva de los royalties por parte de la sentencia ahora recurrida, ya existía un reconocimiento previo de que sí

lo era, expresado por las autoridades del Reino de los Países Bajos, Estado miembro de la UE al igual que el Reino de España y que, por ende, sigue iguales criterios respecto al Derecho de la Unión y utiliza los mismos conceptos de fiscalidad internacionalidad, entre los que se cuenta el concepto de «beneficiario efectivo».

Además, afirma VESA, no solo una autoridad fiscal de otro Estado miembro de la UE ha reconocido que VHBV era la beneficiaria efectiva de los royalties, sino que también lo había hecho el Tribunal Fiscal Canadiense en la sentencia de 24 de febrero de 2012 que anuló una decisión de las autoridades fiscales canadienses de 2008 en la que se cuestionaba la estructura y operativa analizada (la cesión de la explotación de las licencias por VIBV en favor de VHBV) respecto de la filial canadiense del grupo, VELCRO CANADA, Inc, poniendo en duda la condición de beneficiario efectivo de VHBV de los royalties pagados por VELCRO CANADA. Esta última emprendió acciones legales contra la exigencia de retención en los pagos de los royalties por parte de las autoridades canadienses, que fueron resueltas por la citada sentencia tras efectuar el «test del beneficiario efectivo», lo que le permitió concluir que VHBV era realmente la beneficiaria efectiva de los royalties.

Señala VESA que en la sentencia catalana se obviaron estos precedentes y, realizando su propio análisis, concluyó que VHBV no era la beneficiaria efectiva de los cánones satisfechos por VESA. Asegura que tal manera de proceder infringe el principio de seguridad jurídica, proclamado en el artículo 9.3 CE, que reclama certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable. Según la doctrina del Tribunal Constitucional, certeza exige, por un lado, que la norma no genere dudas ni confusión en sus destinatarios sobre lo que les resulta exigible y, por otro lado, que no provoque incertidumbre sobre los efectos jurídicos derivados de las conductas de los administrados [sentencia 27/1981, de 20 de julio (ES:TC:1981:27)]. En el presente caso, las sociedades implicadas podían considerar adecuada su operativa porque así lo habían reconocido las autoridades fiscales de otro Estado miembro y de un Estado tercero.

A la vista de estos principios y de la jurisprudencia que los interpreta, considera necesario que el Tribunal Supremo fije doctrina en el sentido de que, aceptado por un Estado miembro, en un ámbito armonizado por el Derecho de la Unión, que una sociedad reúne las características de beneficiario efectivo a que se refiere la Directiva 2003/49/CE ¿como sucede en el caso que nos ocupa?, el resto de los Estados miembros ¿en este caso España? han de reconocer tal condición sin necesidad de entrar a analizarlas. La consecuencia que conllevaría para el presente caso la aplicación de esta doctrina sería la anulación de la sentencia de instancia, en el sentido de reconocer que VHBV era beneficiaria efectiva de los cánones y, por ende, que procedía aplicar la exención prevista en la Directiva 2003/49/CE, por cuanto el TSJC se apartó de los precedentes dictados por otros Estados, uno de ellos miembro de la UE, que ya le habían otorgado tal calificación.

La Abogacía del Estado comienza su escrito de oposición delimitado el objeto del debate procesal, recordando que en el escrito de preparación se plantearon las dos cuestiones que VESA reproduce en la interposición, pero, señala, *«De las dos cuestiones suscitadas por la parte recurrente, se aprecia interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia en la segunda de ellas, esto es, en determinar si, tras descartar la aplicabilidad de la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR (que es transposición de la Directiva 2003/49/CE) y existiendo un CDI que prevé un tipo específico para las rentas litigiosas, el tipo de retención debe ser el previsto en dicho CDI o el contenido en la normativa interna del impuesto.»*

La única cuestión casacional identificada en el auto es precisamente la segunda de las planteadas, y con ello es congruente la identificación de las normas sujetas a interpretación.

La recurrente, ya se ha dicho, persiste en el escrito de interposición en sostener la primera cuestión que había planteado (aunque ahora la trata en segundo lugar).

Los términos del auto de admisión constituyen una expresa declaración de que esa cuestión carece de interés casacional objetivo.

El auto de admisión delimita con precisión una única cuestión de interés casacional objetivo, y no incluye la otra que había sido propuesta por la recurrente en su preparación.

En estas circunstancias, solo puede entenderse que el auto de admisión ha excluido esa otra cuestión y lo ha hecho deliberadamente, por no apreciar en ella interés casacional objetivo.

Reconoce que el acuerdo no jurisdiccional del Pleno de la Sala de 3 de noviembre de 2021 dice que *«una vez admitido el recurso de casación, el escrito de interposición puede extenderse legítimamente sobre todas las infracciones que habían sido apuntadas en la preparación, sin necesidad de limitarse únicamente a las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional»*. Pero, claro está, se trata de una posibilidad, no de una necesidad derivada del derecho a la tutela judicial efectiva. Pues el mismo acuerdo también dice lo siguiente:

«La sentencia de casación debe limitar su examen a las infracciones jurídicas planteadas en el escrito de interposición sobre las que previamente se ha apreciado el interés casacional en el auto de admisión, pero puede extenderse a otras infracciones jurídicas asimismo planteadas en el escrito de interposición (y antes anunciadas en el de preparación) siempre y cuando guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional.»

Es decir, la posibilidad de extender el enjuiciamiento a otras infracciones depende de que en efecto se constate esa "relación de conexidad lógico-jurídica" entre unas infracciones (las consideradas determinantes de una cuestión de interés casacional objetivo) y las otras (las que, al margen del auto de admisión, se alegaran por la parte recurrente).

No hay contradicción entre una y otra proposición: el auto de admisión no predetermina de manera rígida y excluyente el contenido del escrito de interposición, por lo que sí es posible que en el recurso se debata, y que la sentencia se pronuncie, sobre infracciones no identificadas en el auto de admisión, pero para ello es necesario ("siempre y cuando") que éstas *«guarden relación de conexidad lógico-jurídica con las identificadas en el auto de admisión como dotadas de interés casacional»*.

La Abogacía del Estado apela, en su favor, al criterio fijado en la sentencia 1503/2022, de 16 de noviembre (RCA núm. 89/2018) y, más recientemente, en la Sentencia 574/2023, de 9 de mayo de 2023 (RCA núm. 2696/2021).

En todo caso, con carácter subsidiario, la Abogacía del Estado, razona brevemente que no siendo factible cuestionar en casación la conclusión de naturaleza fáctica de la Sentencia, que VHBV no es beneficiaria efectiva, la recurrente reivindica que se le aplique la exención del art. 14.1, m) TRLIRPF) pues considera que las autoridades españolas (administrativas y judiciales) deben asumir lo contrario sobre la base de los dos precedentes que alega:

-Que VHBV tramitó un procedimiento para alcanzar un APA con las autoridades fiscales competentes de los Países Bajos

Sucede que la obtención de un APA no equivale a que se reconozca que fue beneficiaria efectiva de los pagos, pero en modo alguno afecta a lo decisivo: que los cánones se transferían a VIBV, residente en Curaçao, en cumplimiento de una verdadera obligación impuesta contractualmente a VHBV.

-La sentencia de un Tribunal Fiscal Canadiense respecto pagos de la filial canadiense del grupo a favor de VHBV.

Es evidente que el análisis de la tributación de una distinta entidad, residente en otro Estado, no miembro éste de la Unión Europea, que habrá suscrito otros documentos más o menos iguales o diferentes, en aplicación de normas del todo diferentes (no la Directiva, no el TRLIRNR, no el CDI), y las conclusiones obtenidas al respecto por un tribunal canadiense carecen de todo valor para vincular a las autoridades españolas en el sentido pretendido.

Dicho todo eso, se centra en las alegaciones sobre la única cuestión con interés casacional que ha sido admitida.

Señala que la decisión del tribunal de instancia consistió en confirmar que VESA debió retener con aplicación del tipo del TRLIRNR. Esta afirmación es conforme a Derecho; lo es sobre la base de dos consideraciones alternativas:

El art. 12 CDI no viene en aplicación cuando se trata del pago de cánones entre dos entidades asociadas residentes en dos distintos Estados miembros, y esto porque ese supuesto lo regula enteramente el Derecho de la Unión: la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros; concretamente, en su trasposición a nuestro Derecho interno, el art. 14.1, m) del TRLIRNR.

En caso de que, no obstante, el art. 12 CDI fuera formalmente aplicable, porque éste debe interpretarse en el sentido de que el tipo que establece se aplica en el caso de que el perceptor de los cánones sea el verdadero beneficiario de ellos y no un mero instrumento al servicio de quien -residiendo fuera de los Estados signatarios y de la Unión- va a recibirlos, defiende la preferente aplicación del TRLIRNR que traspone la Directiva

Observa que dicho art. 14.1, m) desplaza al CDI y que es lo que sostiene la recurrente en la instancia mediante su pretensión principal. Es lógico que lo haga, puesto en que la Directiva se dice en uno de sus considerandos lo siguiente:

«En un mercado único que reúne las características de un mercado interior, las transacciones entre sociedades de diferentes Estados miembros no deberían estar sujetas a condiciones fiscales menos favorables que las que se aplican a las mismas transacciones cuando éstas tienen lugar entre sociedades del mismo Estado miembro.»

En la actualidad no se cumple esta exigencia por lo que respecta a los pagos de intereses y cánones. Las legislaciones fiscales nacionales, combinadas en su caso con convenios bilaterales o multilaterales, quizás no siempre garanticen la eliminación de la doble imposición y que su aplicación implica a menudo trámites administrativos onerosos y problemas de tesorería para las sociedades afectadas.»

El art. 4 del TRLIRNR dice que «[l]o establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española »;pero esto no significa que el art. 12 CDI haya de aplicarse con preferencia al art. 14.1, m) TRLIRNR.

Esta norma desplaza al art. 12 del CDI, y así lo reconoce la recurrente. Ahora bien, lo que también sostiene la recurrente es que si no se cumple alguno de los requisitos -en el caso examinado la sociedad que recibió los pagos no lo hizo en su propio beneficio sino como mera intermediaria o mandataria de una entidad no residente en la Unión-, entonces sí es de aplicación el beneficio que otorga el art. 12 CDI.

La cuestión es abordada en la Sentencia, en el FD Tercero, al que se remite, rechazando dicha tesis.

A mayor abundamiento, defiende la Abogacía del Estado, no solo las normas internas de un Estado miembro, tampoco los convenios o tratados entre dos o más de ellos pueden imponerse al Derecho de la Unión. Es cierto que la imposición directa no está armonizada, pero también lo es que sí hay regulación europea sobre aspectos concretos de ésta. En este caso, el legislador europeo sintió la necesidad de regular de determinada manera, por encima de las normas internas y de los convenios (que considera expresamente insuficientes), un aspecto de la tributación de cierta clase de rentas, los cánones, y lo hizo de una manera extraordinariamente precisa, y esto con el propósito de eliminar por completo su doble imposición. Es decir, idéntico propósito al de los convenios, en este caso el CDI. Lo hizo no con carácter general sino precisamente para las empresas asociadas de diferentes Estados miembros; y lo hizo imponiendo la supresión de todo gravamen en el Estado de la fuente. Este régimen es completo -su trasposición a nuestro Derecho interno está en el art. 14.1, m) del TRLIRNR- y determina en qué condiciones o bajo qué requisitos opera.

Según la Abogacía del Estado parece manifiestamente contrario a la Directiva que un convenio entre Estados disponga una ventaja muy similar a la que la Directiva establece, pero dispensando del cumplimiento de esos requisitos, en particular de uno de importancia capital.

Dos sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019, recaídas en los asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16 (ésta, en relación con la Directiva 90/435/CEE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales) y en los asuntos, también acumulados, C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134 (relativos a la Directiva de nuestro caso) versan sobre el concepto de beneficiario efectivo, con invocación del recogido en el Modelo de Convenio de la OCDE, e identifican como práctica abusiva la interposición de sociedades entre el pagador de una renta y su beneficiario efectivo. El TJUE considera que el requisito de que perceptor de las rentas sea su beneficiario efectivo constituye un requisito material de la aplicación del régimen comunitario de exención en la medida en que aplicar tal beneficio a perceptores que no revistan tal condición no se incluye entre los objetivos de las Directivas. Y declara que la falta de disposiciones nacionales o convencionales destinadas a combatir tales prácticas es irrelevante en relación con la obligación de las autoridades nacionales de denegar el amparo de los derechos establecidos por el Derecho de la Unión.

Razona que la tesis de la recurrente conduce a que en casos en los que no se da la esencial exigencia del beneficiario efectivo, sin embargo, dos Estados miembros puedan convenir un régimen sustancialmente igual (o directamente igual). Cree que tal cosa materialmente supone una infracción de la norma europea, pues ésta persigue evitar la doble imposición, pero no favorecer estructuras societarias internacionales que produzcan la elusión del gravamen que sobre la renta establece con carácter general cada Estado miembro; no ya por la afectación a los ingresos fiscales del caso -aquí, España- sino porque esa posibilidad alteraría las reglas propias de un mercado competitivo, que reclama que los competidores se hallen condiciones equiparables.

Aunque se concluya, a efectos dialecticos, que el art. 12 del CDI es aplicable -una vez descartada la exención del art. 14.1, m) del TRLIRNR-, es preciso, para dar respuesta a la cuestión de interés casacional objetivo, abordar su interpretación. Ya lo hizo la resolución económico-administrativa, a cuyo FD Cuarto se remite.

Lo que es esencial es si la eventual aplicación del dicho art. 12 favorece a un perceptor de cánones que no sea beneficiario efectivo, sino que esté sujeto a la obligación de transferirlos a una entidad no residente en la Unión Europea, que es lo que sostiene el recurso.

Ese artículo debe interpretarse en el sentido de que se refiere a una persona o entidad, residente en uno de los Estados, que es propia y verdaderamente beneficiaria de esos pagos; es decir, que es, en expresión acuñada con posterioridad a la fecha del CDI, su "beneficiario efectivo".

La finalidad del CDI se hace explícita en su propia denominación: se celebra *«para evitar la doble imposición en materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio»*.

En la Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE, tres primeros párrafos, se declara que sus "propósitos principales" son:

- *«la eliminación de los obstáculos que la doble imposición supone para la expansión de las relaciones económicas entre los países»; se define esa doble imposición como "el resultado de la aplicación de impuestos similares, en dos (o más) Estados, a un mismo contribuyente respecto de un mismo hecho y en el mismo ejercicio»*.

- *«la conveniencia de aclarar, normalizar y garantizar la situación fiscal de los contribuyentes que efectúan operaciones comerciales, industriales, financieras o de otra naturaleza en otros países mediante la aplicación, por todos ellos, de soluciones comunes en idénticos supuestos de doble imposición»*.

- *«la necesidad de mejorar la cooperación administrativa en materia tributaria, especialmente a través del intercambio de información y de la asistencia en la recaudación de impuestos, con el fin de evitar la evasión y elusión fiscales»*.

Por tanto, el art. 12, debe interpretarse a la luz de estas finalidades, que son las suyas. Entre otras consecuencias, no debe servir para "impedir" la doble imposición en casos en los que hay una única imposición; y que, desde luego, no debe usarse para facilitar "la evasión y elusión fiscales".

En nuestro caso no hubo doble imposición; no hubo más imposición que la española mediante la retención que se regularizó. En el FD Cuarto de la resolución económico-administrativa del TEAR de Cataluña de 12 de diciembre de 2020 se dice lo siguiente, sin que se haya cuestionado en ningún momento:

«Así, por ejemplo, España no tiene convenio suscrito con Curaçao (antiguas Antillas Holandesas) de tal manera que cualquier pago de cánones a esa jurisdicción tributaría exclusivamente de acuerdo con la normativa interna española (art. 25 TRLIRNR) al tipo del 24,75% (alícuota aplicable durante el periodo 2012 a 2014 ex DA3ª del TRLIRNR). Sin embargo, Países Bajos sí que tiene convenio suscrito con aquella jurisdicción, en virtud del cual se permite el pago de cánones entre ambos territorios sin gravamen de ningún tipo y, a su vez, Holanda también tiene convenio con España que prevé un tipo reducido del 6% para tales pagos. Esta situación permite contemplar, en pura hipótesis, situaciones de interposición de una sociedad en Holanda para canalizar pagos que deba hacer un residente español a un residente en Curaçao.»

La "pura hipótesis" es la realidad del presente caso, dice el Abogado del Estado. Una estructura como la que se examina no se erige sino para reducir y si es posible evitar la tributación de los cánones. No se cuestiona aquí su licitud, solo se afirma que no hay supuesto de doble imposición que haya que evitar mediante el CDI.

Todo lo anterior sirve para afirmar que el art. 12 debe ser interpretado a la luz de dichas finalidades, conforme al criterio teleológico.

Tratándose del CDI de un tratado, el mismo criterio luce en el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, adoptado en Viena el 23 de mayo de 1969 (el "Convenio de Viena"), al que está adherida España (BOE de 13 de junio de 1980) cuyo art. 31 dispone que un tratado deberá interpretarse *«teniendo en cuenta su objeto y fin»*.

Afirma el Abogado del Estado que la Directiva tiene la misma finalidad que los convenios de doble imposición, y que quiso llevarla al extremo (supresión del gravamen); pero evitando propiciar estructuras elusivas, razón por la que condicionó la ventaja a que quien percibe las rentas sea su verdadero, propio o efectivo beneficiario. Y es que, si fuera una mera correa de transmisión del pago en dirección a una jurisdicción extramuros de la Unión, entonces la supresión del gravamen no haría sino propiciar la elusión.

Aun si el Derecho de la Unión, traspuesto mediante el art. 14.1, m) del TRLIRNR, no excluye la aplicación del CDI, una norma de éste cuyo objeto y finalidad coinciden con aquel reclama una interpretación conforme con los principios declarados por las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019 arriba referidas.

La Sentencia recurrida excluye que VHBV sea beneficiario efectivo, pues tal condición corresponde a VIBV, domiciliada en Curaçao -que ni forma parte de la Unión ni del ámbito de aplicación del CDI-. España no tiene un Convenio con ese territorio.

Razona el Abogado del Estado que el art. 12 CDI debe interpretarse congruentemente: se refiere a un beneficiario real. El término "beneficiario" no se utiliza en su apartado 1, pero sí luego, repetidamente para referirse, indudablemente, al que recibe el pago. Así, en el apartado 5 ("el beneficiario de los cánones") y en el apartado 7, dos veces (nuevamente, "beneficiario de los cánones"). Se usa "beneficiario", sustantivo, sin adjetivo alguno; pero el sentido propio de beneficiario no se corresponde con quien recibe algo, aquí una suma de dinero, con obligación de transferirlo a otro.

El CDI España-Países Bajos data de 1971. Se adaptó al Modelo de la OCDE. Éste y sus Comentarios han evolucionado, introduciéndose modificaciones. El art. 12 del Modelo sigue regulando los cánones. En su versión más moderna tiene una redacción en la que se precisa que el régimen que establece se refiere al caso de que el perceptor del canon sea su beneficiario efectivo.

Por tanto, la introducción de la expresión "beneficiario efectivo" sirve para la recta interpretación del art. 12 en su anterior redacción, que es la del CDI; de modo que su entendimiento ha de hacerse considerando si el perceptor es propiamente beneficiario o si es un mero intermediario, un transmisor del pago al beneficiario, interpuesto no importa por qué motivos legítimos o ilegítimos. Pues si es un mero intermediario, entonces no va a haber tributación en el Estado contratante de su residencia (pues compensará lo que percibe con lo que entrega) y la finalidad propia del CDI no se materializa.

No hay duda de que los Comentarios al Modelo son la principal fuente de interpretación de los convenios de doble imposición, porque así lo tienen declarado los Estados que son miembros de la OCDE, entre ellos España y Países Bajos. Aquellos Comentarios se refieren entre las causas de su actualización a los cambios producidos en el modo de realizarse las operaciones transfronterizas y a la sofisticación de los métodos de elusión y de evasión fiscal.

Sostiene que la sentencia del Tribunal Supremo de 8 de junio de 2023 (RCA 6528/2021), ha hecho *«reconocimiento explícito de que son relevantes y aplicables los principios de la OCDE»*, ha afirmado la procedencia de atender *«a los futuros cambios en los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE»* y, en concreto, ha aludido a *«las consideraciones que realiza el TJUE»*.

Señala que el Convenio de Viena, art. 31, dispone que *«un tratado deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido corriente que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos»*. Y añade su apartado 3:

«3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta:

todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones; toda práctica ulteriormente seguida en la aplicación del tratado por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado; toda forma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.»

No pretende sostener que los Comentarios sean fuente del Derecho, pues no lo son; solo busca la interpretación correcta del texto convencional aplicable.

El CDI, lo conciertan dos Estados miembros de la Unión Europea, lo que atribuye a la Directiva una importancia interpretativa superior e ineludible a la hora de entender correctamente una norma cuya finalidad es, como la de la Directiva, evitar la doble imposición internacional.

TERCERO.- El criterio de la Sala.

Comenzamos haciendo referencia al marco normativo, reproduciendo algunos preceptos 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, del que nos interesan los siguientes artículos:

Artículo 1. Naturaleza y objeto.

El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.

Artículo 4. Tratados y convenios.

Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española .

Artículo 5. Contribuyentes.

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 (...).

Artículo 12. Hecho imponible.

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 (...).

Artículo 13. Rentas obtenidas en territorio español.

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:

Derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas. Patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos.

Derechos sobre programas informáticos.

Informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

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

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.

Artículo 14. Rentas exentas.

Estarán exentas las siguientes rentas:

(...)

m) Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en éste de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro cuando concurren los siguientes requisitos:

1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a). iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

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

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

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

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

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

6.º Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en esta letra m) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando

aquella pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en esta letra m).

Esta letra m) del apartado 1, fue añadida, con efectos desde el 1 de julio de 2011, por el art. 70. Dos de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011. Esta es la redacción que debe tenerse presente. La letra m). 6º recibió una nueva redacción por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias, que está en vigor desde el 1 de enero de 2015.

Artículo 15. Formas de sujeción y operaciones vinculadas.

1. Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención, de acuerdo con lo dispuesto en el capítulo III.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributarán de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas y en los términos previstos en el capítulo IV.

2. A las operaciones realizadas por contribuyentes por este Impuesto con personas o entidades vinculadas a ellos les serán de aplicación las disposiciones del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

A estos efectos, se considerarán personas o entidades vinculadas las mencionadas en el artículo 16.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. En cualquier caso, se entenderá que existe vinculación entre un establecimiento permanente situado en territorio español con su casa central, con otros establecimientos permanentes de la mencionada casa central y con otras personas o entidades vinculadas a la casa central o sus establecimientos permanentes, ya estén situados en territorio español o en el extranjero.

En todo caso, los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente podrán solicitar a la Administración tributaria que determine la valoración de los gastos de dirección y generales de administración que resulten deducibles, conforme a lo dispuesto en el artículo 16.7 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

(..)

Artículo 24. Base imponible.

1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, sin que sean de aplicación los porcentajes multiplicadores del artículo 23.1 de dicho texto refundido, ni las reducciones.

Artículo 25. Cuota tributaria.

1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

a) Con carácter general, el 24 por ciento.

(..)

Artículo 31. Obligación de retener e ingresar a cuenta.

1. Estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen:

a) Las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español.

(..)

2. Los sujetos obligados a retener deberán retener o ingresar a cuenta una cantidad equivalente a la que resulte de aplicar las disposiciones previstas en esta Ley para determinar la deuda tributaria correspondiente a los contribuyentes por este impuesto sin establecimiento permanente o las establecidas en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44.

Sin perjuicio de lo anterior, para el cálculo del ingreso a cuenta se estará a lo dispuesto reglamentariamente...

3. Los sujetos obligados a retener o a ingresar a cuenta asumirán la obligación de efectuar el ingreso en el Tesoro, sin que el incumplimiento de aquella obligación pueda excusarles de ésta.

4. No procederá practicar retención o ingreso a cuenta respecto de:

a) Las rentas que estén exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 o en un convenio para evitar la doble imposición que resulte aplicable, sin perjuicio de la obligación de declarar prevista en el apartado 5 de este artículo.

No obstante lo anterior, sí existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta respecto de las rentas a las que se refieren las letras j), k) y l) del apartado 1 del artículo 14.

No existirá obligación de presentar declaración respecto de los rendimientos a que se refiere el artículo 14.1 d).

5. El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.

6. Lo establecido en este artículo se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 25.2.

Disposición adicional tercera. Tipo de gravamen del Impuesto en los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

Desde el 1 de enero de 2012 y hasta el 31 de diciembre de 2014, ambos inclusive, los tipos de gravamen del 19 por ciento a que se refieren los artículos 19.2 y 25.1.f) de esta Ley se elevan al 21 por 100.

Asimismo, durante el período a que se refiere el párrafo anterior, el tipo de gravamen del 24 por ciento previsto en el artículo 25.1.a) de esta Ley se eleva al 24,75 por ciento.

De acuerdo con los artículos 15, 24, 25 y Disposición Adicional Tercera, VESA como pagador de rentas sujetas al IRNR se encuentra obligado a retener e ingresar una cantidad equivalente a dicho impuesto, esto es, calculado según las reglas liquidatorias del propio TRLIRNR, lo cual supone, en los periodos controvertidos 2012, 2013 y 2014, la aplicación de un tipo de retención del 24,75 % sobre las rentas satisfechas en concepto de retención, salvo, como veremos después que proceda la aplicación de una exención, particularmente, en lo que ahora importa, la prevista en la letra m) del artículo 14.1 TRLIRNR.

No está de más, al contrario, recordar que fue la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, la que introdujo en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes determinadas modificaciones como consecuencia de la aprobación de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, que debía de transponerse al derecho interno de cada Estado miembro antes del 1 de enero de 2004, si bien en el caso de España se reguló un régimen transitorio que afectó únicamente a los pagos por cánones.

De acuerdo con ello, se adapta el concepto de cánones al recogido en la Directiva y se establece un tipo especial del 10 por ciento aplicable a los cánones percibidos en España por no residentes sin establecimiento permanente que residan en la Unión Europea, cumplidos los requisitos establecidos en la Directiva y que se recogen en el nuevo párrafo que se añade al artículo 24.1 de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que es del tenor siguiente:

«i) El tipo de gravamen aplicable a los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español o por un establecimiento permanente situado en el mismo de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea a una sociedad residente en otro Estado miembro o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro será del 10 por ciento cuando concurren los siguientes requisitos:

a) Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en el artículo 3.a). iii) de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

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

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

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

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

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

f') Que la sociedad que reciba tales pagos lo haga en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad y que, tratándose de un establecimiento permanente, las cantidades que reciba estén efectivamente relacionadas con su actividad y constituyan ingreso computable a efectos de la determinación de su base imponible en el Estado en el que esté situado.

Lo establecido en este párrafo i) no será de aplicación cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad perceptora de los rendimientos se posea, directa o indirectamente, por personas físicas o jurídicas que no residan en Estados miembros de la Unión Europea, excepto cuando aquella pruebe que se ha constituido por motivos económicos válidos y no para disfrutar indebidamente del régimen previsto en este párrafo i).»

Cuando se efectúa el pago de un canon y las entidades pagadoras y perceptoras se encuentran en Estados miembros diferentes se podría perfectamente producir una doble imposición jurídica en la medida en que dichas rentas se pueden gravar tanto por la jurisdicción de la fuente como por la de la residencia. La Directiva 2003/49/CE persigue evitar esta situación sin necesidad de tener que invocar en cada caso lo que establezcan los CDI suscritos por los Estados implicados. «El ámbito de aplicación de la Directiva 2003/49, tal como está delimitado en su artículo 1, apartado 1, comprende la exención, en origen, de los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad establecida en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro perteneciente a una sociedad de un Estado miembro (sentencia de 21 de julio de 2011, Scheuten Solar Technology, C-397/09, EU:C:2011:499, apartado 25) ».

La solución que arbitra la Directiva, como se verá después es sencilla y consiste en declarar las rentas exentas en el Estado de la fuente.

España disponía de una autorización transitoria para mantener una retención en la fuente del 10% hasta el 1 de julio de 2011.

En uno de los considerandos de la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 se dispone que «por razones presupuestarias, debe facultarse a España, que ha lanzado un plan de refuerzo del potencial tecnológico español, para que, durante un período transitorio que cubra la duración de dicho plan, pueda no aplicar las disposiciones del artículo 1 con relación a los pagos de cánones». Esa declaración se concreta en una disposición transitoria, en cuya virtud: España estará autorizada, para los pagos de cánones exclusivamente, a no aplicar lo dispuesto en el artículo 1 hasta la fecha de aplicación a que se refieren los apartados 2 y 3 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE. Durante un período transitorio de seis años a partir de la fecha mencionada más arriba, el tipo del impuesto sobre los pagos de cánones a una sociedad asociada de otro Estado miembro o a un establecimiento permanente radicado en otro Estado miembro de una sociedad asociada de un Estado miembro no deberá superar el 10 %.

Nos importan ahora los apartados 1 y 4 de dicho artículo 1, cuyo tenor es el siguiente:

«Artículo 1.

«1. Los pagos de intereses o cánones procedentes de un Estado miembro estarán exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad de un Estado miembro.

4. Una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario».

Asimismo, importa tener presente su artículo 5, que establece:

«1. La presente Directiva no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos.

2. Los Estados miembros podrán denegar el amparo de la presente Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso».

La Ley 39/2010, de 22 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2011 modificó la LIRNR precisamente para ajustarse a la Directiva 2003/49/CE, disponiendo la exención de los cánones abonados a residentes de otros Estados miembros a partir del 1 de julio de 2011, como ya se ha dicho. Hemos visto que con la exención se evita la hipotética doble imposición, como aseguraba la Abogacía del Estado, en su escrito de oposición.

En particular, para poder aplicar la Directiva se requiere que el beneficiario efectivo del pago sea una sociedad de un Estado miembro (artículo 1.1) y que, además, esté vinculada con una sociedad de otro Estado miembro en los términos que enseguida expondremos. La condición de beneficiario efectivo precisa la recepción del canon en beneficio propio, no en calidad de intermediario, esto es, de agente, depositario o mandatario (artículo 1.4). Finalmente, con respecto al marco normativo nos referiremos al CDI hispano neerlandés, que se refiere, específicamente a los cánones, en las siguientes disposiciones.

«Artículo 12. Cánones.

1. Los cánones procedentes de un Estado pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del 6 por 100 del importe bruto de los cánones.

3. El término «cánones», empleado en este artículo, comprende las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de 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 cantidades procedentes de la enajenación de los derechos o bienes a que se refiere el número 3 sólo se someterán a imposición en el Estado del que el cedente es residente.

5. Las disposiciones de los números 1, 2 y 4 no se aplican si el beneficiario de los cánones o de las cantidades a que se refiere el número anterior, residente de un Estado, tiene, en el otro Estado del cual proceden los cánones o las cantidades, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por que se pagan tales sumas esté vinculado efectivamente. En este caso, se aplican las disposiciones del artículo 7.

6. Los cánones se consideran procedentes de un Estado cuando el deudor es el propio Estado, una de sus subdivisiones políticas, una de sus Entidades locales o un residente del mismo. Sin embargo, cuando el deudor de los cánones sea o no residente de un Estado, tenga en un Estado un establecimiento permanente al cual está vinculada la prestación por la que se pagan los cánones y este establecimiento soporte el pago de los mismos, los cánones se considerarán procedentes del Estado donde esté el establecimiento permanente.

7. Cuando, debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los cánones o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta de la prestación por la que se paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio.

(...)

Protocolo

En el momento de la firma del Convenio, para evitar la doble imposición relativa a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio, suscrito este día entre el Gobierno del Estado Español y el Gobierno del Reino de los Países Bajos, los firmantes, autorizados debidamente, se han puesto de acuerdo sobre las siguientes disposiciones que forman parte del Convenio.

Cuando en uno de los Estados la renta de un grupo de personas, tales como una Sociedad de personas o una herencia indivisa, se considera como renta de la Entidad, mientras en el otro Estado tal renta se considera como renta de las personas que participan en el grupo, las autoridades competentes de los Estados resolverán las dificultades de común acuerdo.

(...)

X. Ad. al artículo 12

Las disposiciones del número 4 del artículo 12 no se aplicarán si la venta de los derechos o propiedad ha tenido lugar con la condición de que el comprador se obligue a la reventa de los derechos o propiedad.

XIV. Ad. a los artículos 12 y 25

1. No obstante las disposiciones del artículo 12, número 2, y el artículo 25, número 2, apartado segundo, letra a), se aplicarán las siguientes disposiciones a los cánones procedentes de España y pagados a un residente de los Países Bajos en virtud de un contrato formalizado dentro del período de cinco años a partir de la fecha en la que el Convenio se aplique a los cánones:

a) El tipo del impuesto exigido por España no excederá del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.

(..)

Por su parte, la Orden de 31 de enero de 1975, sobre aplicación de los arts. 10, 11 y 12 y la publicación de formularios (BOE, 16-octubre-1972), dispone:

«Segundo. Rentas comprendidas en el artículo 12 del Convenio.

A) Residentes de España.

Por no existir retención en concepto de impuesto holandés sobre los cánones no es preciso regular procedimiento alguno.

B) Residentes del Reino de los Países Bajos.

Los cánones procedentes de España que perciban las personas o Entidades que: conforme al artículo 4.º del Convenio, tengan la condición de residentes de los Países Bajos, se gravarán en España por el Impuesto sobre las Rentas del Capital, mediante retención en la fuente practicada con el límite establecido en el artículo 12 de dicho texto. Esta retención limitada se aplicará por el deudor residente de España sin ser necesario que el acreedor residente de los Países Bajos formule petición alguna ante las autoridades fiscales españolas.

En la declaración-liquidación tributaria que debe presentar reglamentariamente el deudor de los cánones, se hará constar necesariamente que el beneficiario de los mismos es residente de los Países Bajos, expresando, además, las circunstancias que sobre este particular figuren en los respectivos documentos otorgados para el uso o la concesión del uso de los derechos y elementos en general contenidos en el artículo 12 del Convenio. Cuando el deudor de los cánones retuviera el impuesto español, según resultare por aplicación de las normas y tipos tributarios Contenidos en la legislación común española, como si no existiera Convenio, la persona o Entidad residente de los Países Bajos, beneficiaria de tales cánones, podrá pedir a las autoridades fiscales españolas la devolución del exceso de impuesto español retenido en la fuente. Para la solicitud de devolución no se precisará utilizar formulario especial. A la solicitud se acompañará documento acreditativo de la condición de residente de los Países Bajos, en el sentido del Convenio, expedido por las autoridades fiscales de los Países Bajos, así como la certificación a que se refiere la letra c) del apartado 1.º B) de esta Orden, comprensiva del ingreso del Impuesto de los cánones de que se trata.

Excepto en la materia específica de formularios, las devoluciones a que se refiere el párrafo precedente se regularán por las disposiciones que, con referencia e intereses, se contienen en el número acabado de indicar».

Para resolver sobre el fondo de asunto debe tenerse muy presente a la STJUE de 26/02/2019 recaída en los casos acumulados N Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I y Z Denmark (casos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C299/16, EU:C:2019:134) que interpreta la Directiva 2003/40/CE y el concepto de beneficiario efectivo. El TJUE no se limita a realizar una labor interpretativa puntual del derecho comunitario, va más allá, se propone orientar la labor aplicativa de la Directiva 2003/49, facilitando a tal fin indicios para resolver casos en los que resulta controvertida la identificación del beneficiario efectivo.

La Sentencia de 26 de febrero de 2019 del TJUE recaída en los casos acumulados N Luxembourg 1, X Denmark, C Danmark I y Z Denmark (casos C-115/16, C-118/16, C-119/16 Y C299/16) no se refiere a los cánones, pero las consideraciones que realiza, en relación con los intereses, son trasladables a los cánones, y, por ello, reproducimos algunos de sus párrafos.

86. (...) el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/49, tal como está delimitado en su apartado 1, comprende la exención, en origen, de los pagos o intereses procedentes de un Estado miembro, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad establecida en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro perteneciente a una sociedad de un Estado miembro".

88. (...) El artículo 1, apartado 4, de la misma Directiva corrobora esta referencia a la realidad económica, al precisar que una sociedad de un Estado miembro será tratada como el beneficiario

efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es, de agente, depositario o mandatario.

89 (...) El término "beneficiario" no se refiere a un beneficiario formalmente identificado sino a la «a la entidad que disfruta económicamente de los intereses percibidos y que dispone, por tanto, de la facultad de determinar libremente el destino de estos»:

90 Por otro lado, como se desprende de la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, presentada el 6 de marzo de 1998 [documento COM(1998) 67 final], que originó la Directiva 2003/49, esta última se inspira en el artículo 11 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE de 1996 y persigue el mismo objetivo que este, a saber, evitar la doble imposición internacional. Así pues, el concepto de «beneficiario efectivo» que figura en los convenios bilaterales que se ajustan al citado modelo, así como las sucesivas modificaciones introducidas en dicho modelo y en los correspondientes comentarios son pertinentes para la interpretación de la antedicha Directiva.

(...)

92 Pues bien, la evolución del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE y de los correspondientes comentarios expuesta en los apartados 4 a 6 de la presente sentencia indica que el concepto de «beneficiario efectivo» excluye las sociedades instrumentales y debe entenderse no en un sentido técnico estricto, sino de modo que permita prevenir la doble imposición y el fraude y la evasión fiscal.

93 Los convenios bilaterales celebrados entre unos y otros Estados miembros sobre la base del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, como el Convenio Fiscal entre los Países Nórdicos, reflejan también esa evolución. Debe observarse, en efecto, que los referidos convenios, citados en los apartados 16 a 18 de la presente sentencia, contienen todos ellos la expresión «beneficiario efectivo» en el sentido de dicho modelo.

(...)

128 De este modo, constituye un indicio de la existencia de una estructura creada con el objeto de disfrutar indebidamente de la exención establecida en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 la circunstancia de que dichos intereses, una vez percibidos, sean retransferidos por la sociedad perceptora íntegramente o en su cuasitotalidad, y en un plazo muy breve, a entidades que no cumplen los requisitos de aplicación de la Directiva 2003/49, ya sea porque no están domiciliadas en ningún Estado miembro o bien porque no han sido constituidas revistiendo alguna de las formas que figuran en el anexo de esta Directiva, o bien porque no están sujetas a alguno de los impuestos enumerados en el artículo 3, letra a), inciso iii), de dicha Directiva sin estar acogidas a una exención, o bien incluso porque no constituyen una sociedad asociada en el sentido del artículo 3, letra b), de la misma Directiva.

130 De igual forma, el carácter artificial de un escenario puede ser corroborado por la circunstancia de que el grupo de sociedades implicado posea una estructura tal que la sociedad perceptora de los intereses pagados por la sociedad deudora deba transferir a su vez esos intereses a una tercera sociedad que no cumple los requisitos de aplicación de la Directiva 2003/49, con la consecuencia de que aquella sociedad solo realiza un beneficio gravable insignificante cuando opera como sociedad instrumental con la función de permitir que las cantidades satisfechas fluyan de la sociedad deudora a la beneficiaria efectiva de dichos importes.

131 La circunstancia de que una sociedad opera como sociedad instrumental puede probarse cuando la única actividad que realiza dicha entidad consiste en la percepción de los intereses y la transferencia de estos al beneficiario efectivo o a otras sociedades instrumentales. A este respecto, la falta de una actividad económica real deberá deducirse, teniendo en cuenta las características singulares de la actividad de que se trate, de un análisis del conjunto de los datos pertinentes relativos, en particular, a la gestión de la sociedad, a sus estados contables, a la estructura de sus costes y a los gastos reales soportados, al personal que emplea, así como a las instalaciones y los equipos de que dispone.

132 También pueden constituir indicios de un escenario artificial los diferentes contratos existentes entre las sociedades implicadas en las operaciones financieras en cuestión, que den lugar a flujos financieros intragrupo que, como se menciona en el artículo 4 de la Directiva 2003/49, pueden tener por objeto transferir los resultados positivos de una sociedad comercial beneficiaria a entidades accionistas con el fin de evitar o reducir al máximo la carga impositiva. Asimismo, pueden utilizarse como prueba indiciaria de tal escenario el tipo de financiación utilizado para las operaciones, la evaluación de los fondos propios de las sociedades intermediarias, así como el hecho de que no se haya conferido a las sociedades instrumentales

el poder de disponer económicamente de los intereses percibidos. A este respecto, pueden constituir tales indicios no solamente la existencia de una obligación legal o contractual a cargo de la sociedad que percibe los intereses de transmitirlos a un tercero, sino también el hecho de que, como señala el órgano jurisdiccional remitente en los asuntos C-115/16 , C-118/16 y C-119/16 , «básicamente» no se haya conferido a dicha sociedad el derecho de usar y disponer de tales importes, aunque tampoco esté sujeta a una obligación legal o contractual.

(...)

138 Por añadidura, si el beneficiario efectivo de un pago de intereses tiene su residencia fiscal en un Estado tercero, la denegación de la exención contemplada en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 no precisa en absoluto que se constate un fraude o un abuso de Derecho. En efecto, como se ha recordado en esencia en el apartado 86 de la presente sentencia, esta disposición va dirigida a eximir los pagos de intereses procedentes del Estado miembro de la fuente, siempre que el beneficiario efectivo sea una sociedad establecida en otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro perteneciente a una sociedad de un Estado miembro».

Estos apartados vienen a corroborar la tesis de la parte recurrida. El "beneficiario efectivo" es un concepto jurídico que necesita clarificación. Los indicios a los que se refiere el TJUE contribuyen a dicha tarea, de ahí que las concretas circunstancias del caso sean muy relevantes.

No se discute en la presente ocasión que las empresas a las que se refiere el presente recurso, son "empresas asociadas". Los cánones, una vez percibidos por VELCRO HOLDING son transferidos íntegramente o en su casi totalidad a VELCRO INDUSTRIES, que no es residente en territorio comunitario, en virtud de una obligación contractual, no habiéndose conferido a VELCRO HOLDING el derecho a usar y disponer de los importes transferidos, es decir, realmente, no recibe dichos cánones en su propio beneficio, -sino como un intermediario-, que es un requisito al que está condicionada la exención, tanto en la Directiva como en el art. 14.1.m) TRLIRNR. No tiene reconocido el derecho a disponer y tomar decisiones sobre qué hacer con los cánones que le han sido abonados. La estructura de VELCRO HOLDING está enfocada a redistribuir, necesariamente, los cánones percibidos.

En el concreto supuesto que estamos analizando no nos encontramos ante beneficios fiscales regulados en fuentes normativas diferentes. VESA sostiene que en línea con la Directiva 2003/49/CE, el artículo 14.1.m) TRLIRNR reserva la exención a los pagos entre «sociedades asociadas» (concepto definido en la norma en torno a una participación del 25%, bien directa o bien por una sociedad matriz común), mientras que el CDI no lo hace, de manera que este se aplicaría, aunque el pago de los cánones no se realizara. Ello es cierto, pero no es ese el caso. El supuesto que nos ocupa no es ajeno al ámbito de la Directiva, como señala la Abogacía del Estado, «lo regula enteramente el Derecho de la Unión: la Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros; concretamente, en su trasposición a nuestro Derecho interno, el art. 14.1, m) del TRLIRNR». Siendo así, cuando menos en este caso, el principio de primacía determina que el derecho de la Unión desplace al Convenio de Doble Imposición entre España y los Países Bajos.

Por último, en relación, específicamente, con el planteamiento de cuestión prejudicial, interesa señalar que en la sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, se señala que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, «un órgano jurisdiccional nacional cuyas resoluciones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno solo podrá quedar dispensado de tal obligación [de remisión] cuando constate que la cuestión suscitada no es pertinente, que la disposición del Derecho de la Unión controvertida ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia o que la interpretación correcta del Derecho de la Unión es tan evidente que no deja lugar a ninguna duda razonable».(apartado 33).

Son tres, pues, las situaciones que pueden darse:

«La primera de ellas difiere de las otras dos en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional de última instancia no solo está dispensado de su obligación de remisión, sino que de hecho no puede llevar a cabo la remisión cuando la respuesta a la cuestión no sea pertinente para la solución del litigio de que conoce.

En efecto, es pacífico que el Tribunal de Justicia solo puede dictar una resolución en un procedimiento prejudicial si el órgano jurisdiccional remitente puede aplicarla para resolver sobre el asunto de que conoce.

En consecuencia, si el Derecho de la Unión no resulta pertinente para resolver la controversia, el Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretarlo

Las otras dos situaciones pueden considerarse supuestos en los que el Derecho de la Unión es pertinente en un litigio que pende ante un órgano jurisdiccional nacional de última instancia, pero no existe ninguna duda razonable sobre la manera correcta de aplicar el Derecho de la Unión, de modo que no es preciso efectuar una remisión prejudicial. En el primer supuesto, es posible que el Derecho de la Unión aplicable de que se trate ya haya sido suficientemente aclarado por el Tribunal de Justicia de modo que no existan dudas sobre cómo aplicarlo a la situación de que conoce el órgano jurisdiccional de última instancia. Esa circunstancia suele denominarse situación de acto aclarado» (sentencia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 36 y jurisprudencia citada). «En el segundo supuesto, aunque el Tribunal de Justicia no haya efectuado ninguna interpretación pertinente de la norma del Derecho de la Unión, la propia norma puede ser tan clara que no deje lugar a ninguna duda razonable en cuanto a su interpretación correcta. Esa circunstancia suele denominarse como situación de acto claro» Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 39 y jurisprudencia citada). «Esta sentencia obliga a los órganos jurisdiccionales nacionales de última instancia a fundamentar su decisión cuando consideran que una de las situaciones mencionadas dispensa de su obligación de remisión («deber de motivación»))» (apartado 51). «Antes de concluir que no existe ninguna duda razonable sobre la interpretación y aplicación correctas de la norma en un caso determinado, un órgano jurisdiccional nacional de última instancia debe llegar a la convicción de que la misma evidencia se impondría igualmente a los órganos jurisdiccionales de última instancia de los otros Estados miembros, así como al Tribunal de Justicia claro» (Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19, EU:C:2021:799, apartado 40). En ese caso, no se suscita ningún problema en lo que respecta a la uniformidad del Derecho de la Unión. Ese criterio debe aplicarse tanto en situaciones de acto aclarado como de acto claro. En esta ocasión nos encontramos en la primera de esas situaciones (acto aclarado) y, efectivamente, tenemos la certeza de que los órganos jurisdiccionales de última instancia de los otros Estados miembros también aplicarían del mismo modo la jurisprudencia existente a la situación particular que nos ha ocupado en el presente recurso de casación y, por las razones expuestas a lo largo de este fundamento de derecho, no planteamos la cuestión prejudicial, puesto que consideramos que nos hallamos ante un acto aclarado.

En cuanto a la cuestión con interés casacional incluida en el escrito de preparación de VESA, pero no incluida en el auto de admisión, es suficiente con remitirse a las consideraciones realizadas por la Abogacía, tanto con respecto a la corrección de su inadmisión por dicho auto, como, en relación con las razones subsidiarias para el caso de que hubiera sido admitida.

CUARTO.- Doctrina que se fija

Atendiendo a lo hasta aquí expuesto, y conforme ordena el artículo 93.1 LJCA, procede fijar la siguiente interpretación:

Rechazada la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR, no resultan de aplicación las previsiones contenidas en el CDI hispano neerlandés sobre el tipo de retención aplicable a dichos pagos, sino el tipo regulado en la normativa interna, por aplicación del principio de primacía del Derecho de la Unión, en tanto en cuanto dicho artículo refleja fielmente la Directiva que transpone (Directiva 2003/49/CE del Consejo de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros).

QUINTO.- Pretensiones deducidas y pronunciamientos solicitados

VESA solicita que se establezca jurisprudencia en el sentido de que la interpretación del artículo 12 CDI hispano neerlandés en relación con los artículos 4 y 31.4 TRLIRNR, y 96 CE y la jurisprudencia del TJUE, conduce a la conclusión de que, descartada la aplicación de la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR (por la que se transpone el artículo 1.1 de la Directiva 2003/49/CE), resultan de aplicación las previsiones recogidas en el CDI sobre el tipo de retención aplicable a dichos pagos con prevalencia al tipo regulado en la normativa interna.

También solicita que se establezca jurisprudencia en el sentido de que vulnera el artículo 14.1.m) TRLIRNR (que transpone la Directiva 2003/49/CE), en relación con los principios de seguridad jurídica (artículo 9.3 CE), mutua confianza y reconocimiento mutuo en el ámbito del Derecho de la UE, una decisión administrativa o judicial interna que aborda el análisis de la condición de beneficiario efectivo a que se refiere la Directiva 2003/49/CE en relación con una sociedad que ya ha sido considerada beneficiaria efectiva de las mismas rentas por otro Estado miembro de la

UE, apartándose sin justificación y explicación alguna de la conclusión alcanzada por las autoridades de dicho Estado miembro.

Partiendo de lo anterior, procedería, a su juicio, casar la sentencia recurrida en casación y entrando a resolver sobre las cuestiones planteadas en la instancia, estimar el recurso contencioso administrativo planteado.

En ese sentido, solicita la recurrente se reconozca que VHBV era la beneficiaria efectiva de los cánones satisfechos por VESA, declarando, por tanto, que procede la aplicación del artículo 14.1.m) TRLIRNR, según el cual los royalties satisfechos a una compañía residente en otro Estado miembro de la Unión Europea están exentos de toda tributación si la compañía que los recibe es su beneficiaria efectiva. En consecuencia, procedería anular la liquidación impugnada y, además, reconocer el derecho a la devolución de las retenciones del 6% practicadas. De no acogerse el criterio anterior, pero si se reconociese por este Tribunal Supremo que procede la aplicación del CDI hispano neerlandés con carácter prevalente a la normativa interna, VESA solicita que se declare la procedencia de aplicar la retención en la fuente prevista en el artículo 12 de dicho Convenio, en tanto en cuanto no prevé la cláusula del beneficiario efectivo. En consecuencia, procederá anular la liquidación impugnada que exigió a VESA una retención del 23,75% para los ejercicios 2012 a 2014.

La abogacía del Estado considera que la sentencia recurrida es ajustada a derecho, y solicita su confirmación, con desestimación del recurso interpuesto por VESA.

Por todas, las razones expuestas, declaramos no haber lugar al recurso de casación, lo que comporta la confirmación de la sentencia recurrida

SEXTO. - Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse 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.

F A L L O

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

PRIMERO. -Fijar los criterios interpretativos contenidos en el fundamento de derecho cuarto de esta sentencia.

SEGUNDO. -No Haber lugar al recurso de casación núm. 6111/2023, interpuesto por **VELCRO EUROPE, S.A.**, entidad representada por la procuradora Dña. Emma Nel-lo Jover, contra la sentencia dictada el 26 de mayo de 2023, por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en el procedimiento 197/2021, sobre Impuesto sobre la Renta de no Residentes, lo que comporta su confirmación.

TERCERO. -Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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).