Roj: **SAN 1918/2023 - ECLI:ES:AN:2023:1918**

Id Cendoj: **28079230022023100224**
Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**
Sede: **Madrid**
Sección: **2**
Fecha: **29/03/2023**
Nº de Recurso: **897/2019**
Nº de Resolución:
Procedimiento: **Procedimiento ordinario**
Ponente: **JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**
Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 10-09-2019,**
SAN 1918/2023

FONDO DOCUMENTAL

A U D I E N C I A N A C I O N A L

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: **0000897 /2019**

Tipo de Recurso: **PROCEDIMIENTO ORDINARIO**

Núm. Registro General: **0017342/2019**

Demandante: **HERTZ DE ESPAÑA, S.L.**

Procurador: **DOÑA ELENA PUIG TUREGANO**

Demandado: **TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: **D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA**

S E N T E N C I A Nº :

Ilmo. Sr. Presidente:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN

D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA

Madrid, a veintinueve de marzo de dos mil veintitrés.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo nº 897/2019 interpuesto por HERTZ DE ESPAÑA, SL, representada por la procuradora doña Elena Puig Turegano, impugnando el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 00-05644-2018), en resolución de la reclamación formulada contra el acuerdo de liquidación A2895018026001464, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Retenciones a cuenta, Imposición no residentes (IRNR).

Se ha personado en las actuaciones como parte demandada la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente don José Félix Martín Corredera, magistrado de la Sala.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. La representación de HERTZ DE ESPAÑA, SL interpuso recurso contencioso-administrativo impugnando el fallo del Tribunal Económico-Administrativo Central adoptado en su sesión del día 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 00- 05644-2018) en resolución de la reclamación deducida contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto de retenciones a cuenta del IRNR, ejercicios 2012 a 2014.

Admitido el recurso y previos los oportunos trámites la parte actora formalizó su demanda en la cual, tras relatar los antecedentes del caso, expone sus argumentos de impugnación y termina solicitando que se dicte sentencia estimando las pretensiones con imposición de costas a la parte demandada.

SEGUNDO. La Administración del Estado contestó a la demanda oponiéndose a los argumentos de impugnación aducidos por la recurrente y termina solicitando que se resuelva este proceso por sentencia que desestime el recurso contencioso-administrativo interpuesto con imposición de costas a la recurrente.

TERCERO. Acordado el recibimiento a prueba, se practicaron con el resultado que obra en las actuaciones, las pruebas documentales propuestas por la parte actora consistentes en tener por reproducida la documentación obrante en el expediente, así como los documentos aportados con la demanda.

CUARTO. Presentadas por las partes sus escritos de conclusiones, se declaró concluso el procedimiento y se señaló para votación y fallo el día 22 de marzo de 2023, fecha en la que ha tenido lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Hechos del litigio, antecedentes relevantes para resolver el recurso y motivos de impugnación.

La recurrente es filial de STUURGROEP HOLLAND BV y HERTZ HOLDING Netherland BV, ambas con sede en Ámsterdam, las cuales están integradas en el Grupo HERTZ, cuya sociedad dominante es la sociedad estadounidense Hertz Global Holding Inc. Su actividad fundamental es el alquiler de vehículos sin conductor a corto plazo.

Resultado del procedimiento de inspección respecto de las retenciones por IRNR correspondientes a los ejercicios 2012 a 2014, documentadas en acta de disconformidad A02-72862256, con fecha 03/10/2018 se dictó acuerdo de liquidación con una deuda tributaria a ingresar de 375.228,88 euros (311.038,93 corresponden a cuota y 64.189,95 a intereses de demora).

Los ajustes realizados son consecuencia de la apreciación de que las cantidades satisfechas por los programas informáticos cuyo uso necesita Hertz de España S.L. para llevar a cabo las reservas, alquiler y gestión de la flota de sus vehículos y que satisface a través de Hertz International Ltd., con domicilio en New Jersey, EEUU y a la entidad Thermeon Worldwide plc., con domicilio en el Reino Unido, deben ser objeto de retención por IRNR por tener la consideración de cánones de conformidad con los artículos 13.1 .f 30) del TRLIRNR y 12 de los Convenios de doble imposición suscritos por España con Estados Unidos y con el Reino Unido.

Contra el acuerdo de liquidación, HERTZ DE ESPAÑA, SL interpuso reclamación económico-administrativa, resuelta por el TEAC en el fallo objeto de nuestro examen. La reclamación fue estimada parcialmente en lo relativo a la regularización respecto de las rentas satisfechas a The Hertz Corporation, residente en Oklahoma, por los servicios de gestión centralizada de la información o servicios MIS.

Por el contrario, consideró el TEAC, en armonía con el acuerdo de liquidación, que en el caso de Thermeon Worldwide plc, se trata de un "software de aplicación" en un ámbito empresarial dirigido a un Grupo multinacional con muchas sociedades corporativas y franquiciadas en multitud de países, todas dedicadas a efectuar una actividad específica - el servicio de alquiler de vehículos sin conductor-, en que Thermeon ofrece el uso de unas aplicaciones informáticas que aunque tengan módulos y componentes estándares, incluyen servicios de programación, diseño y consultoría, una estructura de datos específica para los archivos de datos del cliente, distintas adiciones y modificaciones como parte del Servicio y términos no estándares adicionales acordados dentro del contexto del contrato. Y por lo tanto, las rentas satisfechas han de calificarse como cánones.

Para los órganos tributarios, esa aplicación no es absolutamente estándar, sino que ofrece una adaptación al Grupo Hertz para su funcionamiento óptimo según los requisitos de las actividades desarrolladas por el grupo.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ

Por todo ello, el criterio expresado en los actos recurridos, contra el parecer del recurrente, es que las rentas satisfechas a Thermeon Worldwide tienen la calificación de cánones, sujetas por tanto a imposición en el Estado del que proceden, en nuestro caso a través del IRNR .

De esta forma, en lo esencial queda nuestro examen reducido a determinar si las rentas satisfechas por los servicios prestados por Thermeon Worldwide a la recurrente deben calificarse (o no) como cánones, lo que depende de la categorización bien como estándar o bien como adaptado del software proporcionado por Thermeon Worldwide.

Sobre la base de señalar que Thermeon nunca ha aceptado instrucciones de Hertz España para modificar la plataforma y que Thermeon no transfiere propiedad intelectual alguna a Hertz España y que esta no tiene acceso para copiar o modificar el código fuente ni instalar el software en sus propios servidores, siendo Thermeon quien se encarga de proporcionar toda la infraestructura necesaria para desarrollar el software, se defiende por la recurrente que las rentas satisfechas a Thermeon no deben ser calificadas como cánones.

Con carácter subsidiario, se arguye que ha sido incorrecta la determinación del importe sujeto a retención por no haberse tenido en cuenta para su cálculo el total de facturas rectificativas emitidas, cuyo impacto sería una reducción sobre la base imponible, y haber tomado en consideración algunos movimientos y correcciones internos en la contabilidad que, si bien en su totalidad son neutros, si se toman únicamente algunos da lugar al incremento en la base imponible.

SEGUNDO. El criterio de la Sala: respuesta a las cuestiones suscitadas.

Nuestro criterio al respecto de la categorización de los software como estandarizados o adaptados (customizados) ha sido expresado en la sentencia 5 de octubre de 2022 dictada en el recurso 610/2018. En ella hacíamos repaso del modelo de Convenio de la OCDE en los aspectos comprometidos en este examen.

Su artículo 12 es el concerniente a los "Cánones" o regalías, tiene el siguiente contenido:

«Artículo 12. Regalías

1/. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado».

España, junto con otros países, tiene formulada una reserva a dicho párrafo, en la que se reserva el derecho a gravar en la fuente. En el Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal respecto los impuestos sobre la renta entre España y EEUU (BOE 22/12/1990), al respecto del gravamen de los cánones o regalías, se prevé lo siguiente:

«1. Los cánones procedentes de un Estado contratante y pagados a un residente de otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

2. Sin embargo, dichos cánones pueden también someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el perceptor de los cánones es el beneficiario efectivo, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

a) 5 por 100 del importe bruto de los cánones pagados por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales o artísticas;

b) 8 por 100 del importe bruto de los cánones percibido por el uso, o el derecho al uso, de películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de transmisión o reproducción de la imagen o el sonido, y del importe bruto de los cánones por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, y por derechos de autor sobre obras científicas; y

c) Del 10 por 100 del importe bruto de los cánones en los demás casos

[...].

3. El término "cánones" empleado en este convenio significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o el derecho al uso, de derechos de autor sobre obras literarias, de teatro, musicales, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o películas, cintas y otros medios de reproducción de la imagen y el sonido, las patentes, marcas, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos u otros derechos o bienes similares, o por el uso, o el derecho al uso, de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. También incluye los pagos por prestaciones de asistencia técnica realizadas en un Estado contratante por un residente del otro Estado, cuando dicha asistencia se preste en relación con la utilización de derechos o bienes de esa naturaleza. El término "cánones" incluye también las ganancias derivadas de la enajenación de dichos bienes o derechos, en la medida en que las ganancias se determinen en función de la productividad, uso o transmisión de los mismos».

En la séptima actualización del Modelo de Convenio de la OCDE, de17 de julio de 2008, se realizaron cambios en los comentarios del artículo 12 y como consecuencia de estos se produjo la modificación de España (y otros países) al apartado 28 al objeto de delimitar cuando los pagos referentes a aplicaciones informáticas deben calificase de utilidades o de cánones. Su contenido es así:

«España, México y Portugal no se adhieren a la interpretación que figura en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1 a 17.4. España estima que los pagos relativos a las aplicaciones informáticas (software) se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12 cuando se transfiera solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación - software- para su explotación comercial (excepto los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones informática, estandarizadas que no comporten el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción), como si los mismos corresponden a una aplicación -software- adquirido para su uso empresarial o profesional del comprador, siendo, en este último caso, aplicaciones -software- no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente».

Pues bien, a juicio de esta Sala, al igual que concluimos en la sentencia citada de 5 de octubre de 2022 dictada en el recurso 610/2018, las rentas objeto de examen deben ser consideradas cánones. Una mirada atenta a la redacción del último inciso de la observación transcrita, cuando refiere «no absolutamente estándares sino adaptadas de algún modo para el adquirente», excluye un planteamiento basado en la accesibilidad y posibilidad de modificación del código fuente. La expresión no absolutamente estándares contiene el adverbio para denotar que la estandarización ha de ser total y absoluta y a ello se suma la vaguedad e imprecisión de la locución «de algún modo», con la que continúa la frase, lo que opera ampliando la categorización de lo que haya de entenderse como un software personalizado. Una interpretación de la observación impide, a nuestro juicio, establecer una distinción o contraposición entre los software en términos de contrarios, en función de la accesibilidad al Código Fuente.

Coincidíamos en aquella sentencia con el criterio mostrado por los funcionarios del EAI. Siguiendo la norma internacional de referencia 24765:2017 ISO/IEC/IEE Systems and software engineering - Vocabulary «[l]os productos de software varían desde grandes programas de aplicación personalizados para un cliente hasta paquetes de software estándar que se venden listos para ser usados a millones de clientes». Con ello se denota una graduación (desde-hasta-) a la vez que se equipara el software estándar con los productos de consumo masivo, por millones de clientes, que la ISO anotada recoge con el término Consumer Software Package, aquel "Producto software COTS diseñado para, y vendido a, usuarios finales".

También acogíamos el criterio según el cual para deslindar la calificación de rentas como beneficios empresariales o como cánones, lo determinante es la capacidad de adaptación, cualidad del software relacionada con el grado en el que un producto o sistema puede adaptarse de manera efectiva y eficiente para hardware, software u otros entornos operativos o de uso diferentes o en evolución. Y adaptar no significa modificar el código fuente. En la nota que acompaña a la definición de adaptabilidad que hace la ISO 24765 citada se lee: "Las adaptaciones incluyen aquello que realiza el personal especializado de soporte, el personal de la empresa u operativo, y los usuarios finales".

Así las cosas, frente a este criterio no puede prevalecer la prueba de la recurrente consistente en las cartas del Director de Thermeon. En la una de ellas se expresa que Thermeon nunca ha aceptado instrucciones de modificación de la plataforma alojada por parte de Hertz España, que Thermeon no transfiere propiedad intelectual alguna a Hertz España, que no tiene acceso para copiar o modificar el código fuente y que solo puede configurar determinadas plantillas. En otra se lee que Thermeon Worldwide es un proveedor de software para la industria del alquiler de vehículos, trabajando para múltiples compañías alrededor del mundo, que ponen a disposición de sus clientes un conjunto de herramientas mediante un único código fuente de su producto "CARS+", no dando permiso a ninguna compañía para copiar o modificar el código fuente ni instalar el software en sus propios servidores, siendo Thermeon quien se encarga de proporcionar toda la infraestructura necesaria para desarrollar dicho software. Adicionalmente, se indica que Thermeon se encarga de desarrollar interfaces entre CARS+ y las centrales de todos sus clientes utilizando formatos de mensajería estándar (xml o ascii text, entre otros) para facilitar la gestión de información a sus clientes.

Que Thermeon nunca haya aceptado instrucciones de modificación de la plataforma alojada por parte de Hertz España, es completamente irrelevante y no impide la calificación de la renta satisfecha como canon: la adaptación ha sido realizada para para el conjunto de las entidades del Grupo, entre ellas Hertz España.

Y la conclusión, de que se trata de un software adaptado se ve refrendada por el examen del Acuerdo confidencial suscrito el 15 de julio de 2007 entre Thermeon Worldwide, plc y Hertz Corporation en el que ésta actuaba no solo en su propio nombre sino, también, en representación de sus empresas subsidiarias y afiliadas en todo el mundo. En la Sección Seis del Acuerdo - Configuración y Gestión de los Datos-, se estipula que

"Thermeon creará una estructura de datos para los archivos de datos del Cliente en su servidor central CARS + y lo configurará para que opere de conformidad con la información recibida del Cliente en respuesta a las consultas"; y la Inspección se refiere asimismo a los términos adicionales acordados que no tienen carácter de estándar .

Así pues, la Sala alcanza la conclusión de que el software no puede ser considerado estándar, sino complejo, adaptado y dirigido al grupo multinacional Hertz. Más allá de que incorpore módulos y componentes estándares, incluye servicios de programación, diseño y consultoría, una estructura de datos específica para los archivos de datos del Cliente, distintas adiciones y modificaciones como parte del Servicio y términos no estándares adicionales acordados dentro del contexto de un contrato, lo que nos aleja completamente de la concepción de software estándar.

Tampoco podemos dar la razón al recurrente respecto del motivo que plantea con carácter subsidiario.

Según Hertz España, la Inspección no ha tomado en consideración para calcular la retención algunos movimientos y correcciones internos en la contabilidad de la Sociedad que, si bien en su totalidad son neutros, cogiendo únicamente algunos de ellos, como habría ocurrido, da lugar al incremento en la base imponible.

Aunque no sea aceptable la resistencia de la abogacía del Estado a este motivo alegando que se trata de una cuestión nueva, introducida ante el TEAC sin haberla planteado ante la Inspección, pues ello contradice el artículo 56 LJCA y la STC 155/2012, a cuyos fundamentos nos remitimos, coincide esta Sala con el criterio del TEAC: De la información y documentación aportada no resultan explicadas ni probadas las consecuencias sobre la base imponible defendidas por HERTZ DE ESPAÑA, SL como resultado de estos ajustes relacionados en sus alegaciones, ajustes que no mencionó en sus alegaciones al acta ante la inspección. Tampoco esta Sala, con los datos disponibles puede tener por demostrada la reducción pretendida por HERTZ DE ESPAÑA, SL en la base imponible regularizada.

TERCERO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso y costas procesales.

Por las razones expuestas, el recurso contencioso-administrativo debe ser desestimado y no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia de conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 LJCA.

FALLO

En atención a lo expuesto, esta Sala ha decidido:

Desestimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por HERTZ DE ESPAÑA, SL, representado por la procuradora doña Elena Puig Turegano contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central, de 10 de septiembre de 2019 (R.G.: 00-05644-2018) contra el acuerdo de liquidación dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, por el concepto Retenciones a cuenta IRNR, ejercicios 2012 a 2014, con imposición de las costas a la parte recurrente.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen a los efectos legales, junto con el expediente administrativo, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. JOSE FELIX MARTIN CORREDERA, estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ