Actualidad Fiscal

Octubre de 2026

¿Hablamos?

Gabriela Bergareche
Socia de Fiscalidad Corporativa de PwC Tax & Legal
gabriela.bergareche.rodriguez@pwc.com

Comprar productos a la matriz también puede ser pagar por la marca: el TSJ de Madrid exige retención del IRNR

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia 265/2026, de 4 de mayo (rec. 926/2023; ECLI:ES:TSJM:2026:5916), ha confirmado la regularización de retenciones del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) practicada a una filial española de un grupo multinacional de artículos de viaje. Según la Inspección, el precio que la filial pagaba a su matriz europea por la compra de mercancías incluía un canon implícito por el uso de las marcas y demás intangibles del grupo. Por ese canon debió practicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

Esta sentencia es especialmente relevante para los grupos que operan en España a través de distribuidores de riesgo limitado. Los contratos de estos distribuidores suelen ceder gratis el uso de la marca, aunque la filial local la explote de forma intensa.

Los hechos

- La titular de las marcas era una sociedad residente en Luxemburgo, que las licenciaba en exclusiva a la sede central europea del grupo, residente en Bélgica, a cambio de un royalty del 8% sobre las ventas netas en Bélgica más las ventas a los distribuidores de riesgo limitado.

- La entidad belga, a su vez, sublicenciaba los intangibles a otras filiales del grupo a cambio de royalties de entre el 5% y el 11%.

- La filial española, calificada por el grupo como distribuidora de riesgo limitado, adquiría toda su mercancía a la entidad belga en virtud de un contrato de venta y distribución de 2008, cuya cláusula tercera le concedía el derecho a utilizar los intangibles del grupo de forma expresamente gratuita.

La Inspección analizó las funciones de la filial y concluyó que su uso de la marca iba mucho más allá de la mera reventa. La filial operaba 6 tiendas de precio completo y 6 outlets, todas con la marca como rótulo. Elegía deliberadamente ubicaciones prime para reforzar la imagen de la marca, aunque ello le generara pérdidas en esas tiendas. Además, asumía directamente publicidad local por importe superior al millón de euros anual y suministraba a sus clientes mayoristas expositores, mobiliario, cartelería y catálogos de la marca.

Los argumentos del contribuyente

La recurrente sostenía que era un mero distribuidor con algunas funciones adicionales (y que por eso su remuneración objetivo era del 4% y no del 3%). También alegaba que el marketing para Europa lo dirigía la entidad belga y que su uso de la marca era accesorio e instrumental a la distribución, por lo que no cabía desdoblar el precio en dos contraprestaciones. Subsidiariamente, invocaba dos argumentos:

- La exclusión del concepto de canon que recoge el comentario 10.1 al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE para los pagos por la obtención de derechos exclusivos de distribución.

- Un comparable interno: un distribuidor independiente en Portugal que no pagaba canon alguno por el uso de la marca.

La posición del TSJ de Madrid

La Sala desestima íntegramente el recurso y hace suyos los razonamientos de la liquidación y de la resolución del TEAR. Los fundamentos esenciales son los siguientes.

1. Existe una sublicencia y el uso de la marca trasciende la distribución

La Sala entiende que hay "uso" de la marca, a efectos del concepto de canon, cuando se trasciende el uso inherente a toda compraventa de un producto de marca. Ese uso existe cuando el pagador asume una estrecha relación con la marca y el riesgo de su explotación. A la vista de las tiendas, del marketing local y de la asunción de pérdidas para proyectar la imagen de marca, el tribunal concluye que, tanto desde el punto de vista contractual como fáctico, existía una sublicencia de los intangibles a favor de la filial española.

2. La cesión no puede ser gratuita

Pese a la mención contractual de gratuidad, el tribunal aprecia el carácter retribuido de la cesión con base en:

- La presunción de onerosidad del artículo 12.2 del TRLIRNR, que la recurrente no logró desvirtuar, y la facultad de calificación de la Administración (artículos 13 y 115.2 LGT).

- El párrafo 6.82 de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia: cuando el uso de una marca confiere un beneficio económico a un miembro del grupo distinto de su propietario legal, en condiciones de plena competencia se habría efectuado un pago por ese uso.

- La validez de la prueba de indicios (artículo 386 LEC y STS de 5 de mayo de 2014, rec. 1511/2013). Si no existiera royalty, la entidad belga tendría un resultado negativo de 3,6 millones de euros por la explotación de la marca en España, lo que carece de lógica empresarial. Además, en el grupo hasta 25 filiales pagaban royalties por el uso de los intangibles.

Conclusiones y recomendaciones

Se rechaza también la exclusión del comentario 10.1, ya que no constaba que la filial tuviera un derecho exclusivo de distribución en España.

3. ¿Qué parte del precio es canon?

Al tratarse de un contrato mixto, la Inspección fijó el canon tomando como referencia el porcentaje que la entidad europea satisfacía a la titular luxemburguesa por las ventas a España, de modo que el 8% del precio de compra pasó a calificarse como royalty. El tribunal da por buena esta solución porque se apoya en los propios estudios de comparabilidad del grupo y el contribuyente no propuso otro reparto alternativo. Además, el efecto en el Impuesto sobre Sociedades de la filial es neutro, ya que el importe total sigue siendo gasto deducible. La propia contabilidad de la filial corroboraba el resultado: con el precio íntegro como coste de las mercancías su margen bruto quedaba fuera del rango de mercado de sus comparables, y al separar el royalty pasaba a situarse en torno a la mediana.

4. El comparable portugués no es válido

El distribuidor portugués tenía contractualmente prohibido utilizar la marca como rótulo, nombre comercial o dominio, y cualquier uso estaba sujeto a aprobación previa. Además, no era una filial del grupo ni beneficiario de una sublicencia. Por ello no resultaba comparable.

5. Beneficiario efectivo

La entidad belga no tenía capacidad para disponer de los royalties, que debía transferir a la titular luxemburguesa. Por ello no era beneficiaria efectiva y no resultaba aplicable el límite del 5% del Convenio con Bélgica. La Inspección sí aplicó el límite del 10% del Convenio con Luxemburgo, al haber aportado el contribuyente un principio de prueba de que la sociedad luxemburguesa era la beneficiaria efectiva.

Conclusiones y recomendaciones

La sentencia, que no es firme y es susceptible de recurso de casación, se suma a una línea de pronunciamientos (la propia liquidación citaba la SAN de 30 de noviembre de 2018) que ponen el foco en la sustancia económica frente a la literalidad contractual. Algunas consideraciones prácticas:

Una cláusula de cesión gratuita de intangibles no es, por sí sola, una protección suficiente frente a la presunción de onerosidad del artículo 12.2 del TRLIRNR.

Es conveniente revisar si las funciones reales del distribuidor local (tiendas propias con la marca como rótulo, marketing local, asunción de pérdidas de imagen) se corresponden con el perfil de distribuidor de riesgo limitado que recoge la documentación de precios de transferencia.

La propia documentación del grupo (Master File, estudios de comparabilidad, esquemas de royalties con otras filiales) puede ser utilizada por la Inspección para cuantificar el canon implícito.

Los comparables internos con distribuidores independientes deben analizarse con detalle: las restricciones contractuales en el uso de la marca pueden marcar la diferencia.

Debe documentarse adecuadamente la cadena de licencias y el beneficiario efectivo de los cánones, dado su impacto directo en el tipo de retención aplicable.

Habrá que estar atentos a si el asunto llega al Tribunal Supremo, que podría fijar doctrina sobre los requisitos para apreciar un canon implícito en el precio de compraventa de productos de marca entre entidades vinculadas.

El contenido de este documento es para ofrecer información general, única y exclusivamente, y no debe sustituir a la consulta con asesores profesionales.

© 2026 PricewaterhouseCoopers, S.L. Todos los derechos reservados. PwC se refiere a la firma miembro española y, en ocasiones, puede referirse a la red de PwC. Cada firma miembro es una entidad legal separada e independiente. Consulta **www.pwc.com/structure** para obtener más detalles.