

Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 23 Oct.  
2014, Rec. 196/2012

Ponente: Cudero Blas, Jesús.

Nº de Recurso: 196/2012

Jurisdicción: CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVA

LA LEY 149051/2014

Texto

### SENTENCIA

Madrid, a veintitres de octubre de dos mil catorce.

Vistos los autos del recurso contencioso-administrativo núm. 196/2012 que ante esta Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional ha promovido el Procurador don Manuel Sánchez-Puelles González Carvajal en nombre y representación de la entidad DORNA SPORTS, S.L. frente a la Administración General del Estado (Tribunal Económico Administrativo Central), representada y defendida por el Abogado del Estado. La cuantía del recurso es de 82.427,33 euros. Es Ponente el Ilmo. Sr. Magistrado D. JESUS CUDERO BLAS , quien expresa el criterio de la Sala.

### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte indicada interpuso, con fecha 24 de mayo de 2012, el presente recurso contencioso-administrativo que, admitido a trámite y reclamado el expediente administrativo, fue entregado a la misma para que formalizara la demanda.

SEGUNDO.- En el momento procesal oportuno, la parte actora formalizó la demanda, a través del escrito presentado en fecha de 22 de febrero de 2013, en el que, después de alegar los hechos y fundamentos jurídicos que consideró aplicables, terminó suplicando la estimación del recurso, anulando la resolución recurrida y declare: 1. La anulación de la liquidación y resolución del TEAC aquí recurrida; 2. El incumplimiento del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras y la prescripción del derecho a liquidar la cuota tributaria; 3. La regularidad jurídica y tributaria total o parcial de los pagos realizados sin retención y la incompatibilidad de la resolución recurrida con el Convenio de Doble Imposición con Suiza y con las normas internas y jurisprudencia sobre las mismas invocadas en la demanda.

TERCERO.- De la demanda se dio traslado al Abogado del Estado quien, en nombre y representación de la demandada, la contestó mediante escrito de 2 de abril de 2013 en el que, tras los hechos y fundamentos jurídicos que estimó aplicables, suplicaba la inadmisión del recurso o subsidiariamente su desestimación y la confirmación de la resolución impugnada.

CUARTO.- Concluido el proceso, la Sala señaló, por medio de providencia, la audiencia del 16 de octubre de 2013 como fecha para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS JURIDICOS

PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo por la representación de la entidad DORNA SPORTS, S.L. la resolución de fecha 30 de marzo de 2012, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de fecha 15 de febrero de 2010, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el que se practica liquidación por el concepto de "Retenciones a cuenta. Imposición no residentes", correspondiente a los períodos trimestrales de 2004/2005/2006.

La entidad recurrente fundamenta su impugnación, sustancialmente, en los siguientes motivos: 1. Improcedente ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, pues la regularización objeto de liquidación se refiere tan sólo a seis facturas recibidas de la FIM en el período comprendido entre el 30 de junio de 2004 y el 30 de septiembre de 2006 y que fueron aportadas por la entidad a la Inspección con fecha 4 de marzo de 2009 junto a la certificación emitida a tal efecto por la FIM, por lo que no concurrían las circunstancias previstas por el art. 150 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) , motivadoras del acuerdo de ampliación; 2. Duración de las actuaciones inspectoras y prescripción del derecho a comprobar determinados períodos objeto de liquidación, al amparo de lo establecido en el citado art. 150, en relación con el art. 66, ambos de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) . Alega que no procede excluir del cómputo los 105 días imputados por la Inspección, por lo que el acto de liquidación debió dictarse a más tardar el 24 de enero de 2010 y no el 15 de febrero de 2010, como sucedió, produciéndose la prescripción de los períodos liquidados desde julio de 2004 hasta septiembre de 2005, sin que las diligencias levantadas por la Inspección interrumpieran la prescripción, al carecer de transcendencia tributaria (diligencias núms. 13 y 24). 3. Calificación fiscal de los pagos a la FIM por la recurrente y aceptación de la misma por la Administración Tributaria durante los períodos anteriores al primer ejercicio objeto de la liquidación recurrida (2004). Invoca las normas del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Suiza de 26 de abril de 1966, habiéndose sujetado la actora a lo contratado por las partes al hacer los pagos sin retención, al no tratarse de cánones. 4. Derechos y actividad de la FIM según sus Estatutos. Alega que la explotación por la FIM de los derechos que se reconocen en sus Estatutos constituye una actividad económica a efectos de la aplicación del CDI entre España y Suiza, facultades que se atribuyen contractualmente a INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L., es decir, la facultad de "producir, gestionar y explotar comercialmente los registros audiovisuales de los eventos del Campeonato del Mundo de Motociclismo", sin que tenga la consideración de una "cesión de uso de derechos de autor sobre obras protegidas", por lo que las cantidades abonadas no son cánones, conforme a lo establecido en el art. 12.3 del CDI. 5. Inexistencia de cesión del derecho al uso de una marca de fábrica o de comercio o de cesión del derecho al uso de un nombre comercial, como objeto exclusivo y único del contrato entre la FIM e INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L., como se desprende de lo pactado en el mismo. 6. Derechos de autor sobre los registros audiovisuales del Campeonato del Mundo de Motocross, ya que de acuerdo con la legislación española, INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L. es, como "productor", la titular exclusiva de los derechos legales de los productores de las grabaciones audiovisuales y de cualquier ingreso generado como consecuencia de la producción, gestión y explotación comercial de dicha grabación audiovisual de la que es productor, de lo que la FIM carece como consecuencia de lo pactado. 7. Conceptos incluidos como contraprestación de los pagos realizados por INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L. a la FIM, según declaración emitida por la propia FIM con fecha 26 de febrero de 2009 y aportada al expediente administrativo con fecha 4 de marzo de 2009, que viene a corroborar la naturaleza de los pagos realizados, careciendo del carácter de cánones. 8. Los pagos realizados a la FIM por INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L. no son canon en el sentido del art. 12.3 del CDI entre España y Suiza, ni contraprestación por la cesión del derecho al uso de otro derecho de propiedad intelectual o industrial y sólo podrían ser, en su caso, parcialmente, contraprestación por la cesión no

gravada de un derecho al uso de un nombre y logotipo.

El Abogado del Estado alega, en primer lugar, dos motivos de inadmisión del recurso: la falta de legitimación activa de DORNA SPORTS, S.L., pues la liquidación practicada y la decisión del TEAC que la confirma se han practicado y dirigido a INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L., sin que conste que aquélla obre por sustitución de ésta, y la ausencia del acuerdo corporativo para recurrir previsto en el artículo 45.2.d) de la Ley Jurisdiccional, pues no aparece que dicho acuerdo haya sido adoptado por el órgano estatutariamente competente de INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L. Por lo demás, el representante de la Administración rechaza el argumento de la inadecuada ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras y de la prescripción asociada, defiende la existencia de interrupciones en el procedimiento inspector por causas imputables a la actora y, en cuanto al fondo, partiendo de los Estatutos que regulan la FIM, así como de lo pactado por las partes y las facultades otorgadas a la actora, considera que los pagos realizados como contraprestación a la cesión de esas facultades y derechos se han de incardinar en el concepto de cánones, conforme a lo establecido en el art. 12 del CDI entre España y Suiza, en el sentido declarado por la resolución impugnada.

**SEGUNDO.-** Las dos causas de inadmisibilidad alegadas por el Abogado del Estado deben ser tratadas de manera conjunta, por la íntima relación que existe entre las mismas, ya que, en la primera, se aduce que DORNA SPORTS, S.L. no tiene legitimación activa para impugnar una resolución que se refiere a otra sociedad (INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L.) y, en la segunda, se defiende el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 45.2.d) de la Ley Jurisdiccional, pues esta última entidad no ha aportado a los autos el correspondiente acuerdo corporativo para el ejercicio de la acción.

Ambas causas de inadmisión deben ser rechazadas. Aunque es cierto que la regularización inspectora se dirige a INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L., consta en autos que DORNA SPORTS, S.L. es el socio único de aquélla, extremo que no señaló expresamente al interponer el recurso, pero que ha aclarado de manera suficiente en el escrito de conclusiones. Solo desde una perspectiva excesivamente rigorista del concepto de interés legítimo podría negarse la legitimación de DORNA SPORTS, S.L. en este proceso.

Y en cuanto al requisito previsto en el artículo 45.2.d) de la Ley Jurisdiccional, consta en autos: a) La aportación del acuerdo corporativo para recurrir emitido por el órgano estatutariamente competente de DORNA SPORTS, S.L., a la que debe considerarse legitimada en los términos que acaban de verse; b) El poder notarial otorgado por el representante del administrador único de las dos entidades, en el que el fedatario público, tras recoger la suficiencia de la capacidad del otorgante, hace constar su expresa manifiestación de impugnar la resolución del TEAC que constituye el objeto del presente proceso. Estos extremos impiden la aplicación al caso de la causa de inadmisibilidad defendida en el escrito de contestación a la demanda.

**TERCERO.-** El primero de los motivos de impugnación es el de la improcedente ampliación del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras a 24 meses, pues la regularización objeto de liquidación se refiere tan sólo a seis facturas recibidas de la FIM en el período comprendido entre el 30 de junio de 2004 y el 30 de septiembre de 2006, y que fueron aportadas por la entidad a la Inspección con fecha 4 de marzo de 2009 junto a la certificación emitida a tal efecto por la FIM, por lo que no concurrían las circunstancias previstas por el art. 150 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), motivadoras del acuerdo de ampliación.

Frente a la tesis sostenida en la demanda, ha de señalarse que el procedimiento inspector no iba encaminado exclusivamente a regularizar el concepto impositivo que ha dado lugar a la resolución que ahora se enjuica, sino a otros tributos, iniciándose las actuaciones mediante comunicación notificada con fecha 3 de diciembre de 2007. En dicha comunicación se detallan los conceptos impositivos, objeto de comprobación según consta en la

comunicación de ampliación de actuaciones de comprobación e investigación de fecha 25 de enero de 2008: Impuesto sobre Sociedades (01/2003 a 06/2003), Impuesto sobre Sociedades (07/2003 a 12/2004), Impuesto sobre el Valor Añadido (10/2003 a 12/2006), Retenciones/Ingr. a cta. Rtos.Trabajo/Profesional (10/2003 a 12/2006), Retenciones/Ingr. a cta. Capital Mobiliario (10/2003 a 12/2006), Retenciones a cta. imposición No Residentes (10/2003 a 12/2006), Declaración Anual de Operaciones (2003 a 2006), Declar. recapit. Entrega y Adquisic. Intracomun. (2003 a 2006), Impuesto sobre Sociedades (2005-2006).

En este sentido, se trae a colación el criterio jurisprudencial que, sobre el carácter unitario del procedimiento inspector cuando afecta a varios conceptos impositivos e impuestos, declara:

*"Y, en la Sentencia de 4 de marzo de 2009 (recurso contencioso administrativo 185/2007 ) se avaló la legalidad del último inciso del artículo 184.1 del Real Decreto 106/2007, de 27 de julio , en el que se establece que el acuerdo de ampliación de actuaciones "afectará a la totalidad de las obligaciones tributarias y periodos a los que se extienda el procedimiento". En aquella ocasión, tras poner de relieve que la recurrente aducía que, tal como está redactado, el precepto puede permitir que se entienda que una ampliación del plazo que se basa en circunstancias que afectan exclusivamente a un impuesto, afecta a todos los impuestos a que se refiera la actuación inspectora, se dijo en el Fundamento de Derecho Noveno: "Sin duda alguna la recurrente acierta en la interpretación que da el inciso cuestionado, pero todo ello es consecuencia del carácter unitario del procedimiento inspector que se deduce del art. 150 de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003), aunque se refiera a más de un tributo o a distintos periodos".*

*El concepto de actuación inspectora única se desprende de la regulación de la materia, por lo que la ampliación del plazo de actuaciones determinará la ampliación del plazo en el que puedan dictarse los actos de liquidación correspondientes a todos los tributos y periodos a los que afecta la actuación, y ello aunque la causa que habilite a la ampliación de plazo únicamente pueda predicarse de alguno de los tributos y periodos a los que afecta el procedimiento.*

*En efecto, el art. 150 de la Ley establece que las actuaciones del procedimiento de inspección deberán concluir en el plazo de 12 meses contado desde la fecha de notificación al obligado tributario del inicio del mismo, y que no obstante podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otro periodo que no podrá exceder de 12 meses, cuando en las actuaciones concurra las circunstancias que señala. Por tanto, la Ley regula un único plazo aplicable al procedimiento de inspección de 12 meses o, en el caso de ampliación, como máximo de 24 meses.*

*Siendo así las cosas, la anulación del último inciso del art. 184.1 del Reglamento impugnado, tal como presente la Cámara recurrente, implicaría computar tantos plazos como obligaciones tributarias comprobadas o periodos revisados, lo cual iría en contra de la existencia de un único procedimiento de inspección."*

*Con la misma doctrina, de la Sentencia de 4 de marzo de 2009 , las de fecha 13 de enero de 2011 (LA LEY 3732/2011) (recurso de casación número 164/2007 ) y 16 de junio de 2011 (recurso de casación número 3331/2006 " ." . (Sentencia de fecha 13 de diciembre de 2012 , dictada en el rec. casación n 987/2010; entre otras).*

El acuerdo de ampliación se adoptó por el Inspector Jefe en fecha 11 de noviembre de 2008, notificado el 12 de noviembre de 2008, exponiéndose en el Antecedente de Hecho Segundo como motivo de la ampliación lo siguiente:

*"1. Formar parte la entidad de los Grupos de Sociedades nº 170/01, 182/04 y 134/05 en calidad de sociedad dependiente, grupos en régimen de tributación consolidada.*

*2- Dificultad técnica, y jurídica en el análisis de la documentación de la empresa. En particular: a) El idioma en el*

*que están realizados la mayor parte de la documentación, redactados exclusivamente en inglés; b) En los periodos impositivos objeto de comprobación, la tributación de las empresas fue realizada en varios grupos consolidados distintos; c) Incidencia en la fiscalidad de las sociedades, en el periodo objeto de comprobación, de operaciones de fusión acogidas al Régimen Especial de Fusiones, en el Impuesto sobre Sociedades.*

Ya hemos declarado en ocasiones anteriores que la concurrencia de las circunstancias determinantes de la ampliación ha de apreciarse de manera conjunta en relación a todos los conceptos objeto de comprobación y ejercicios inspeccionados, pues aun siendo posible que en relación con un concepto o en un ejercicio concreto no existiera esa especial complejidad, la concurrencia de todos ellos en un mismo procedimiento de inspección sí permite apreciarla (en este sentido, se ha pronunciado la jurisprudencia: STS de 16 de mayo de 2013 (LA LEY 49079/2013) rec. cas. 4602/2010 -, que confirma la Sentencia dictada en fecha 12 de mayo de 2010 (LA LEY 87630/2010) rec. 28/2009 -; entre otras).

Por tanto, las actuaciones inspectoras fueron válidamente ampliadas a un plazo de 24 meses, de conformidad con el art. 150.1 LGT y art. 184.2 del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de Gestión e Inspección tributaria.

Y en cuanto a la motivación del acuerdo de ampliación, conviene recordar cuál es la jurisprudencia aplicable, expresada en la sentencia del Tribunal Supremo de fecha 19 de noviembre de 2008 (LA LEY 244050/2008), dictada en el rec. casación núm. 2224/2006 , según la cual:

*" Por lo que hace al primero de los motivos referente a la falta de justificación de la ampliación del plazo para llevar a cabo las actuaciones de comprobación es conveniente precisar el alcance del motivo.*

*En este sentido, y como el Abogado del Estado afirma la cita del artículo 31 del Real Decreto 939/1986, de 25 de Abril (LA LEY 1537/1986), es rechazable por la elemental consideración de que la redacción invocada se incluyó en ese texto legal por la Disposición Final Primera del Real Decreto 136/2000, de 4 de Febrero (LA LEY 725/2000), fecha posterior a cuando tuvo lugar el Acuerdo ampliatorio del plazo que fue el 22 de Diciembre de 1998. Es patente que en Diciembre de 1998 no estaba vigente el texto legal invocado.*

*De este modo el precepto que fundamenta la petición de la recurrente es el ya citado artículo 29 de la Ley 1/98 , que proclama: "Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice...".*

*El precepto citado no debe ser interpretado en el sentido de que basta la mera concurrencia de alguna de las circunstancias que el apartado a) menciona para que resulte procedente la ampliación del plazo. Es preciso, además, justificar, a la vista de las específicas circunstancias del caso concreto que se contempla, la necesidad de ampliación del plazo. De manera que una cita genérica del precepto con pura mención de la existencia de alguna de las circunstancias que relaciona es insuficiente. Es preciso explicar en qué medida, en el caso en que la ampliación se acuerde, se produce la complejidad derivada de las previsiones legales. Por tanto, no es justificación suficiente la mera cita sobre la concurrencia abstracta de las circunstancias que el precepto legal*

menciona. En el asunto analizado resulta patente, sin embargo, esa complejidad. Las regularizaciones propuestas tienen suficiente complejidad, como enseguida veremos, para justificar esa ampliación; además, algunas de estas regularizaciones fueron aceptadas por el sujeto pasivo. El hecho de que la recurrente considere insuficiente el ritmo a que las actuaciones se sujetaron no puede hacer olvidar las dificultades que de la comprobación efectuada y de la complejidad de las actuaciones realizadas y de los trabajos de examen y análisis de la contabilidad y comparativos que era necesario llevar a cabo.

En consecuencia, y a la vista de las circunstancias concurrentes en el caso examinado, la resolución ampliatoria adoptada estaba justificada, pese a que estuviera insuficientemente motivada, lo que obliga, a su vez, a entender que no se produjo una interrupción injustificada de las actuaciones, lo que comporta la no apreciación de la prescripción alegada, y, en definitiva, el rechazo del motivo" .

CUARTO.- El siguiente motivo de impugnación es el relativo a la duración de las actuaciones inspectoras y prescripción del derecho a comprobar determinados periodos objeto de liquidación, al amparo de lo establecido en el citado art. 150, en relación con el art. 66, ambos, de la Ley General Tributaria (LA LEY 1914/2003) . Alega la actora que no procede excluir del cómputo los 105 días imputados por la Inspección, por lo que el acto de liquidación debió dictarse a lo sumo el 24 de enero de 2010, siendo así que fue dictado veintidós días después, produciéndose de este modo la prescripción de los periodos liquidados desde junio de 2004 a septiembre de 2005, sin que las diligencias levantadas por la Inspección interrumpieran dicho cómputo, al carecer de trascendencia tributaria (diligencias núms. 13, de 24 de julio de 2008 -cuarenta y nueve días- y núm. 24, de 4 de agosto de 2009 -cincuenta y seis días-).

Según se desprende del expediente, la Administración imputó al contribuyente los siguientes periodos de paralización del procedimiento de su responsabilidad:

- a) Petición de suspensión solicitada por la actora el 24 de julio de 2008, reanudándose las actuaciones el 12 de septiembre de 2008.
- b) Suspensión interesada por INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L. el 4 de agosto de 2009 "por estar disfrutando los responsables de la compañía de su período vacacional".

Por lo que se refiere al primer supuesto, opone el actor que la Diligencia núm. 24, de 24 de julio de 2008, carece de trascendencia alguna para la comprobación y/o es una diligencia cuyo propósito exclusivo era el de aparentar la interrupción de la actividad inspectora, sin que la interrupción invocada impidiera o retrasara en modo alguno las actuaciones de comprobación. En esta diligencia consta que la Inspección de los Tributos requiere al obligado tributario la aportación de la documentación consistente en desglose de las diferencias de moneda extranjera durante los ejercicios objeto de comprobación, realizadas en operaciones con entidades del grupo, así como la incidencia en la posterior declaración del grupo fiscal" y en el apartado cuarto se dispone que: "*El representante del sujeto pasivo desea realizar las siguientes manifestaciones: El representante del sujeto pasivo manifiesta que por motivos organizativos de la empresa no va a poder atender a la inspección hasta el día 12 de septiembre de 2008. Por este motivo solicita aplazamiento de las actuaciones inspectoras hasta dicha fecha. La inspección advierte al compareciente que el tiempo transcurrido será considerado dilación imputable al contribuyente, en virtud de lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (LA LEY 1914/2003), General Tributaria.*"

Y en el apartado quinto de esta diligencia consta: "*En este momento se suspenden las actuaciones, las cuales se reanudarán el próximo día 12 de septiembre de 2008 a las 10 horas en las Oficinas de la inspección. Se advierte al interesado que la no aportación o aportación parcial de la documentación considerada, así como su incomparecencia, se considerará dilación imputable al contribuyente...*".

Pues bien, la Sala considera que dicha diligencia tiene por objeto la aportación de determinada documentación relevante para efectuar la liquidación, sin que la parte actora haya probado lo contrario. Por tanto, ha de rechazarse la alegación de que la misma carecía de consistencia objetiva. Y por otro lado, constando expresamente que fue el propio contribuyente quien solicitó un aplazamiento, dicho periodo ha de considerarse como dilación no imputable a la Administración, y por ello han de excluirse del cómputo de los 24 meses, pues al plazo máximo de duración del procedimiento inspector fijado por la ley, ya sea el de 12 meses o el ampliado de 24 meses, ha de añadirse el de las dilaciones imputables al interesado ( SSTS de 20 de junio de 2012 (LA LEY 110621/2012) -rec. cas. 5550/2008 - y 16 de mayo de 2013 (LA LEY 49079/2013) -rec. cas. 4602/2010 -, entre otras).

Por otra parte, en la diligencia núm. 24, de 4 de agosto de 2009, tras el requerimiento de la documentación que se realiza al representante de la entidad, se hace constar: *"El representante manifiesta que en la actualidad los responsables de la compañía se encuentran disfrutando de su período vacacional, por lo que cualquier posible actuación de la inspección en el domicilio de la compañía estaría afectada por dicha limitación durante todo el mes de agosto."* . A continuación se suspenden las actuaciones hasta que por los responsables de la entidad se comunique la "finalización del período vacacional" con el fin de reanudar las actuaciones.

Esta dilación es imputable a la actora al responder a una decisión unilateral. En este sentido, la jurisprudencia tiene declarado. *" Este Tribunal ha venido pronunciándose en ocasiones precedentes sobre la cuestión objeto de debate, valga por todas la sentencia de 13 de septiembre de 2011 , en la que se dijo: "En todo caso, la Sala considera que constituye dilación imputable al contribuyente si interesa el aplazamiento de las actuaciones inspectoras por el disfrute de las vacaciones de los trabajadores, en cuanto esta circunstancia es plenamente atribuible al contribuyente, y si se le reconoce ha de ser con la contrapartida lógica de que la Inspección vea asimismo ampliado el plazo para la resolución del procedimiento. Una doctrina similar ha sido sentada por esta Sala en relación con la ampliación del plazo de presentación de alegaciones al acta de inspección, en sentencia de 24 de Enero de 2011 ". ( sentencia de fecha 17 de enero de 2013, dictada en el rec. casación n 276/2009 ; entre otras).*

Deben, pues, rechazarse los motivos de impugnación relacionados con el procedimiento inspector, al ser procedente el acuerdo de ampliación de la duración de las actuaciones inspectoras y no haber superado el citado procedimiento el plazo legal de duración (veinticuatro meses, en el caso).

QUINTO.- En cuanto al fondo del asunto, éste se circunscribe a la calificación fiscal que ha de otorgarse a las sumas abonadas por la actora a la Federación Internacional de Motociclismo (residente en Suiza) en atención al acuerdo de 16 de febrero de 2001, de cesión de determinados derechos relativos al campeonato mundial de Supercross.

La cuestión ha sido resuelta por esta Sección en la sentencia de esta misma fecha recaída en el recurso núm. 460/2011 , en la que se abordan todas y cada de las cuestiones suscitadas por la recurrente para oponerse a la consideración de tales sumas como "cánones" sujetos, por tanto, a retención. Cierto es que tal sentencia se refiere a los derechos derivados de otro campeonato ( *FIM Road Racing World Championship Grand Prix* ) , pero el contenido de los derechos cedidos es sustancialmente idéntico al que ahora nos ocupa (Campeonato del Mundo de Supercros, a tenor del contrato final de 11 de mayo de 2003), pues en este caso también se ceden por la FIM las más amplias facultades para la gestión, explotación y comercialización de dicho Campeonato del Mundo, en términos prácticamente idénticos a los que aparecen en el contrato al que se refiere aquella sentencia, hasta el punto de que las demandas de ambos procedimientos son prácticamente idénticas.

Decimos en esa sentencia, y reiteramos ahora, lo siguiente:

" QUINTO .- El siguiente motivo de impugnación es el referido a la calificación fiscal de los pagos a la FIM por la recurrente y aceptación de la misma por la Administración Tributaria durante los períodos anteriores al primer ejercicio objeto de la liquidación recurrida (2004). Invoca las normas del Convenio de Doble Imposición suscrito entre España y Suiza de 26 de abril de 1966, habiéndose sujetado la actora a lo contratado por las partes al hacer los pagos sin retención, al no tratarse de cánones, sino de beneficios empresariales.

En el Fundamento Jurídico Décimo de la resolución del TEAC se declara:

" DÉCIMO .- Por otra parte, la cuestión que se discute en la reclamación número 1697/2010 es la relativa a la calificación de los pagos realizados por el obligado tributario a la FIM; la Inspección de los Tributos sostiene que se tratan de cánones sujetos a retención; mientras que la interesada considera que tienen la consideración de beneficios empresariales.

*La Federation Internationale Motocycliste (FIM) es una asociación internacional Suiza y es la autoridad deportiva para la celebración de los Grand Prix del motociclismo (Campeonato mundial de motos profesional) abarcando asimismo otros títulos (velocidad, motocross, trial, enduro, track racing...). Representa a 98 federaciones nacionales de motociclismo, entre ellas la Federación española y está también involucrada en otras actividades no competitivas para la promoción de este deporte, su seguridad y otras actividades públicas relacionadas. Según el artículo 3 de sus Estatutos es la máxima y única autoridad internacional que ostenta el poder para controlar eventos internacionales de motociclismo organizados bajo su jurisdicción.*

*Los títulos oficiales de los Campeonatos mundiales, Campeonatos Continentales y Trofeos de la FIM, entre otros, son de su propiedad exclusiva y es la única propietaria de todos los derechos de TV, radio, cintas de video, patrocinio, marketing publicidad, comercialización, licencias y cualquier otro derecho sobre los "Campeonatos Mundiales, Campeonatos Continentales y Trofeos FIM".*

*La FIM es titular del logo de la FIM y de los distintivos de los diferentes campeonatos celebrados bajo su autoridad, entre ellos, el "FIM Road Racing World Championship Grand Prix". Forma parte pues del patrimonio empresarial de la FMI el derecho de organizar el evento deportivo denominado "FIM Road Racing World Championship Grand Prix". En virtud del contrato suscrito entre el obligado tributario y la FIM, se cede a Dorna en exclusiva todos los derechos comerciales que se derivan de la celebración del evento "FIM Road Racing World Championship Grand Prix" (en adelante, Grand Prix), entre los que se engloban básicamente los derechos sobre las imágenes, derecho de utilización del nombre y de los logos de la FMI, derecho sobre los cronometrajes y datos electrónicos y derecho a contratar con promotores; en concreto, en el punto 3 del contrato fechado el 19 de diciembre de 1994, suscrito con la FIM se establece que:*

*"3.GESTIÓN, PROMOCIÓN Y ORGANIZACIÓN DE EVENTOS, DERECHOS SOBRE IMÁGENES EN MOVIMIENTO Y DERECHOS DE CRONOMETRAJE.*

*3.1. La FIM le confía a Dorna y a TWP, de forma exclusiva, la gestión comercial, promoción y organización de los FIM Grand Prix de acuerdo con las condiciones del presente contrato; asimismo, tanto Dorna como TWP se comprometen a asumir de forma solidaria dichas tareas.*

*3.2 A través del presente documento, la FIM concede a DORNA y a TWP, de forma exclusiva durante el período de duración, cualquier tipo de derecho comercial, excluyendo los derechos deportivos que no se especifican en el presente documento, independientemente de la naturaleza de éste, que la FIM posea o sobre el que tenga algún tipo de potestad de forma directa o indirecta, ya sea en el momento actual o en cualquier momento durante el período de duración con respecto a los siguientes derechos, en la medida en que éstos estén asociados a los FIM*

*Grand Prix, incluyendo todas las carreras y entrenamientos oficiales de todas las categorías existentes o futuras de los FIM Grand Prix en vigor a partir del 1 de Enero de 1995, a saber:*

*(a) El derecho a controlar, gestionar y explotar con fines comerciales y a nivel mundial los derechos sobre imágenes en movimiento.*

*(b) El derecho a controlar, gestionar y explotar con fines comerciales todos los cronometrajes y procesamientos de datos electrónicos de los resultados, así como el marketing derivado de los mismos.*

*(c) El derecho a autorizar y controlar cualquier utilización de naturaleza comercial que se efectúe sobre el nombre y logotipo oficiales de los FIM Grand Prix, como por ejemplo "Los FIM Road Racing World Championship Grand Prix", en el ejercicio de los derechos a los que se hace referencia en los puntos (a), (b) y (d) del presente apartado.*

*(d) El derecho a negociar y celebrar contratos con promotores de cara a la celebración de eventos.*

*Así como la posibilidad de obtener los beneficios derivados de estos procesos y de determinar los derechos correspondientes que deban ejercerse de la forma acordada entre DORNA y TWP, con arreglo a las condiciones establecidas entre ambos y en función de las disposiciones del presente contrato. (...)"*

*En las facturas expedidas por la FIM se indica que las mismas corresponden a la cesión de los derechos audiovisuales del Campeonato del Mundo de Motociclismo, especificándose en un certificado emitido por la FIM aportado por el obligado tributario a la Inspección de los Tributos lo siguiente:*

*Que, si bien en las facturas arriba relacionadas, por razones de espacio, se ha consignado que las mismas se refieren a "la facultad de producir, gestionar y explotar comercialmente los registros audiovisuales de los eventos del Campeonato del Mundo de Motociclismo", la contraprestación total satisfecha se refiere y comprende, sin asignación contractual separada, a las facultades b), c) y d) relacionadas en el apartado TERCERO, que son también de titularidad de DORNA como consecuencia del acuerdo contractual citado."*

Se estima por la inspección que los rendimientos obtenidos por la FIM encajan dentro del concepto de canon contemplado en el artículo 12 del Convenio de Doble Imposición Hispano-suizo y en el artículo 13.1.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LA LEY 398/2004), por lo que, sobre estas rentas, el obligado tributario debería haber practicado una retención del 5% e ingresar su importe en el Tesoro, al tratarse de rentas de capital mobiliario obtenidas en territorio español y satisfechas por una entidad obligada a practicar retención o ingreso a cuenta.

SEXTO: La calificación de los rendimientos obtenidos por la FIM penden de la interpretación de lo pactado por las partes en el referido contrato de fecha 19 de diciembre de 1994 (en nuestro caso, en el de 16 de febrero de 2001, modificado después por el de 11 de mayo de 2003).

De una primera lectura, se desprende que la finalidad primordial deseado por las partes es la concesión a la entidad DORNA SPORTS (INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L., en el caso) por parte de la FIM de la facultad para prestar un servicio, cual es, la celebración de los campeonatos mundiales de moto GP (Motocross en nuestro supuesto de hecho), que se identifica bajo una marca comercial, la de la FMI y que es, precisamente la prestación de ese servicio lo que retribuye el pago realizado a la FMI, utilizando en exclusiva la denominación de la carrera que va a organizar, " FIM Road Racing World Championship Grand Prix" ( o, *mutatis mutandis* , la de *Campeonato Mundial de Supercros*) , así como la utilización de los correspondiente logotipos.

La prestación de ese "servicio" se realiza mediante el contrato de "gestión", de forma que la gestión encomendada se asienta en la posibilidad de que por Dorna se celebren "eventos" deportivos; "eventos" de los que se derivan la

explotación de los demás derechos cedidos con carácter general. Es un contrato, en principio, de gestión como expresamente se estipula en la parte: *3.1. La FIM le confía a Dorna y a TWP, de forma exclusiva, la gestión comercial, promoción y organización de los FIM Grand Prix de acuerdo con las condiciones del presente contrato; asimismo, tanto Dorna como TWP se comprometen a asumir de forma solidaria dichas tareas.*

Sin embargo, paralelamente al ejercicio de dicha actividad económica, se ceden una serie de derechos que hacen viable esa gestión, como es el derecho al uso de un nombre y logotipo cuya titularidad corresponde y permanece en la FIM.

Desde esta perspectiva, si bien, en un principio, lo pactado por las partes aparece como un contrato complejo, al comprender la realización de una actividad económica, como es la gestión comercial, promoción y organización, así como la "utilización" de unos "derechos cedidos", como los logotipos y marcas de la FIM, de forma que la FIM, con el fin de que DORNA pueda "gestionar" los distintos eventos deportivos, le concede, de forma exclusiva y limitada, (pues se pacta un período de duración del contrato, si bien se prevén sucesivas prorrogas), cualquier tipo de derecho que aquella posee y vinculados a los *FIM Gran Prix* (Campeonato Mundial de Motociclismo, en el caso), adquiriendo los derechos vinculados a la marca, por lo que las rentas que la actora satisface como contraprestación comprende tanto el servicio de gestión como la cesión de dicha marca (o nombre comercial, añadimos ahora) y del conjunto de derechos inherentes a la misma, la conclusión a la que aboca el análisis de dicho contrato es que, lo realmente esencial es la cesión de los derechos, pues eso es, precisamente, lo que posibilita que DORNA pueda celebrar los eventos deportivos amparados por la referida marca y logotipos, pues sin esa cesión, el contrato de gestión quedaría vacío de contenido.

Así, específicamente, se recogen en el contrato (en términos muy similares a los que afectan al presente proceso) la cesión de los siguientes derechos: *a) El derecho a controlar, gestionar y explotar con fines comerciales y a nivel mundial los derechos sobre imágenes en movimiento; b) El derecho a controlar, gestionar y explotar con fines comerciales todos los cronometrajes y procesamientos de datos electrónicos de los resultados, así como el marketing derivado de los mismos; c) El derecho a autorizar y controlar cualquier utilización de naturaleza comercial que se efectúe sobre el nombre y logotipo oficiales de los FIM Grand Prix, como por ejemplo "Los FIM Road Racing World Championship Grand Prix", en el ejercicio de los derechos a los que se hace referencia en los puntos (a), (b) y (d) del presente apartado; d) El derecho a negociar y celebrar contratos con promotores de cara a la celebración de eventos.*

**SÉPTIMO:** En este sentido, se ha de traer a colación el art. 4, de la Ley 17/2001, de 7 de diciembre (LA LEY 1635/2001) , de Marcas, que establece: " 1. Se entiende por marca todo signo susceptible de representación gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras" .

Pues bien, la denominación *FIM Road Racing World Championship Grand Prix* ( o, en lo que a este asunto se contrae, "Campeonato Mundial de Motocross", junto con la de "Título de Campeón del Mundo de Motocross" y los logotipos y nombre de la "Federation International Motocyclisme") es la marca que permite identificar a esta concreta prueba deportiva y distinguirla de otras competiciones deportivas similares. A este respecto, resulta adecuado consignar la doctrina jurisprudencial de la Sala Tercera del Tribunal Supremo expuesta en la sentencia de 4 de octubre de 2006 (LA LEY 110344/2006) (RC 7075/2003 ) , en relación con el concepto de marca a que alude el artículo 1 de la Ley 32/1988, de 10 de noviembre (LA LEY 2063/1988) , de Marcas, y que resulta adecuado para comprender el significado del presupuesto de distintividad de las marcas referido en el artículo 4 de la Ley vigente de 7 de diciembre de 2001 cuando estipula que "se entiende por marca todo signo susceptible de reproducción gráfica que sirva para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otras":

" *La distintividad de la marca es su función esencial que va a permitir su segura identificación y reconocimiento por la generalidad de los consumidores. Por esta razón, no basta que la marca identifique al producto, sino que es preciso además que proporcione una suficiente capacidad de diferenciación entre los productos marcados y todos los demás. La distintividad de la marca se constituye así en un dato que afirma que el objeto designado por ella pertenece a la clase de objetos que llevan esa marca, operando en la mente del receptor del signo como una señal, que sin necesidad de una gran reflexión le permite discernir sobre la naturaleza y el origen del producto, es decir, que todos los productos marcados con ese signo tienen una procedencia común y son homogéneos. Esta operación que se produce por efecto reflejo en la mente del sujeto receptor le va a permitir recordar con facilidad la imagen que el signo representa. De aquí que deban rechazarse aquellos que o bien por su simplicidad no dicen nada o bien son tan complejos que su aprehensión no es posible...*" ( sentencia de fecha 30 de enero de 2014, dictada por la Sala Tercera, Sección 3, del Tribunal Supremo).

En el Nuevo Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (LA LEY 11517/2007), se incardinan en el concepto del Inmovilizado Intangible, describiendo como tales "Los activos intangibles están compuestos por derechos susceptibles de valoración económica, identificables, tienen carácter no monetario y carecen de apariencia física", suponiendo una novedad la incorporación de dicha definición la identificabilidad del activo, lo que supone la concurrencia de dos condiciones:

- Que sean separables, esto es, que puedan ser vendidos, cedidos, entregados para su explotación, arrendados o intercambiados, ya sea individualmente o junto con otros activos o pasivos con los que guarde relación. Y
- Que surjan de derechos legales o contractuales, con independencia de que sean transferibles o separables de la empresa .

**OCTAVO.-** Teniendo en cuenta lo declarado en el anterior Fundamento Jurídico, debemos acudir al concepto de canon en nuestro ordenamiento fiscal, configurado por la Ley 46/2002 (LA LEY 1743/2002), de 8 de diciembre, que entró en vigor el 1 de enero de 2003, que modificó la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 4420/1998), del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

En este sentido, el art. 12, de la Ley 41/1998 (LA LEY 4420/1998), del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, considera como rentas obtenidas en territorio español los siguientes rendimientos de capital mobiliario:

*c') Los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo, 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 Real Decreto Legislativo 1/1996 (LA LEY 1722/1996), que aprueba el Texto Refundido de la Ley*

*de Propiedad Intelectual, la Ley 11/1986, de Patentes (LA LEY 674/1986) y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre (LA LEY 1635/2001), de Marcas".*

En consecuencia, se puede afirmar que la cuestión jurisprudencialmente resuelta bajo la vigencia de otra normativa, queda aclarada y regulada por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre (LA LEY 4420/1998), del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), en redacción dada por la Ley 46/2002 (LA LEY 1743/2002), de 8 de diciembre, en la definición que recoge del concepto de cánones, al incluir los derechos sobre concesión de uso de marcas. Por otra parte, esta misma definición se ha plasmado en el Texto Refundido de esta Ley por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (LA LEY 398/2004) (TRIRNR).

En el art. 12 del Instrumento de ratificación del Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio entre el Estado Español y la Confederación Suiza. (Boletín Oficial del Estado de 3 de marzo de 1967), de rúbrica Cánones, se dispone:

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

*2. Sin embargo, estos cánones pueden someterse a imposición en el Estado contratante del que procedan, y de acuerdo con la legislación de este Estado; pero el impuesto así exigido no puede exceder del 5 por 100 del importe bruto de los cánones.*

*Las Autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán, de mutuo acuerdo, la forma de aplicar este límite.*

*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 disposiciones de los párrafos 1 y 2 no se aplican si el beneficiario de los cánones, residente de un Estado contratante, tiene, en el otro Estado contratante del cual proceden los cánones, un establecimiento permanente con el cual el derecho o propiedad por que se pagan los cánones esté vinculado efectivamente. En este caso se aplican las disposiciones del artículo 7.*

*5. Los cánones se consideran procedentes de un Estado contratante 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 contratante, tenga en un Estado contratante 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 contratante donde esté el establecimiento permanente.*

*6. 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 contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio".*

Pues bien, conjugando ambos preceptos sobre la base de lo pactado por las partes en el denominado contrato de gestión, se llega a la conclusión de que la contraprestación satisfecha por DORNA (o por INTERNATIONAL EVENTS SERVICES, S.L.) a la FIM por el uso de sus marca y logotipos se califica como canon, y, por lo tanto, está sujeta a retención.

NOVENO: Por su parte, el art. 7, de rúbrica "Beneficios de las Empresas", del citado Convenio, establece:

" 1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición de este Estado, a no ser que la empresa efectúe operaciones en el otro Estado por medio de un establecimiento permanente situado en él. En este último caso los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse al establecimiento permanente.

2. Cuando una empresa de un Estado contratante realice negocios en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, en cada Estado contratante se atribuirán al establecimiento permanente los beneficios que éste obtendría si fuese una empresa distinta y separada que realizase las mismas o similares actividades, en las mismas o similares condiciones, y tratase con total independencia con la empresa de la que es establecimiento permanente.

3. Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos para los fines del Establecimiento permanente, debidamente demostrados, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, igualmente demostrados, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentre el establecimiento permanente o en otra parte.

4. Mientras sea usual en un Estado contratante determinar los beneficios imputables a los establecimientos permanentes sobre la base de un reparto de los beneficios totales de la empresa entre sus diversas partes, lo establecido en el párrafo 2 no impedirá que este Estado contratante determine de esta manera los beneficios imponibles; sin embargo, el método de reparto adoptado habrá de ser tal que el resultado obtenido esté de acuerdo con los principios enunciados en este artículo.

5. No se atribuirá ningún beneficio a un establecimiento permanente por el mero hecho de que éste compre bienes o mercancías para la empresa.

6. A efectos de los párrafos anteriores, los beneficios imputables al establecimiento permanente se calcularán cada año por el mismo método, a no ser que existan motivos válidos y suficientes para proceder en otra forma.

7. Cuando los beneficios comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de aquéllos no quedarán afectadas por las del presente artículo".

De la lectura de este precepto se desprende que los beneficios empresariales se predicán de los obtenidos por la entidad por medio de un establecimiento permanente. En este sentido se ha de traer a colación lo declarado por la Sala en relación con el concepto de establecimiento permanente, según el cual:

" Para entender el concepto de "establecimiento permanente", la Sala considera ilustrativo el traer a colación otras normas de la Ley del Impuesto que permiten aclarar o entender su significado. En este sentido, el art. 4.1.b), de la Ley 61/78, de 27 de diciembre (LA LEY 2494/1978), del Impuesto sobre Sociedades, dispone que: "Estarán sujetos por obligación real los sujetos pasivos cuando, sin ser residentes en territorio español, obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio en dicho territorio o perciban rendimientos satisfechos por una persona o Entidad pública o privada residente en el mismo". El art. 7.a), de la misma Ley describe esos rendimientos y las operaciones productoras de los mismos, estableciendo: "Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole, obtenidos por medio de establecimiento permanente situado en territorio español. Se

*entenderá que una Sociedad realiza operaciones en España por medio de establecimiento permanente, cuando directamente o mediante apoderado posea en territorio español una sede de dirección, sucursal, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, almacenes, tiendas u otros establecimientos; obras de construcción, instalación o montaje, cuando su duración sea superior a doce meses, agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, (...) o posea otros lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad".*

*De la interpretación conjunta de ambos preceptos, se desprende el concepto de sujetos pasivo del Impuesto sobre Sociedades por obligación real; concepto que está íntimamente ligado al de "establecimiento permanente".*

*El "establecimiento permanente", como elemento físico de radicación del sujeto pasivo no residente en territorio nacional, supone la existencia de un "local fijo", ubicado en dicho territorio, en el que la sociedad nacional realiza alguna de sus operaciones para el desarrollo de su actividad empresarial o social; lo que se deriva la necesidad de la concurrencia, también, de un elemento económico. La concurrencia de este elemento económico supone que la tenencia de ese "local fijo" puede ser productor de ingresos y/o de gastos; lo que es ínsito a toda actividad económica.*

*En este sentido, y también a título ilustrativo, la Resolución de la Dirección General de Tributos, de fecha 24 de enero de 1979, entendió que la tenencia de una oficina de información, aunque no generara ingresos para la entidad no residente, implicaba la actuación mediante "establecimiento permanente".*

*Se puede, por tanto, concluir que, el desarrollo por parte de una sociedad no residente en territorio nacional de todas o algunas de sus funciones, tendentes al ejercicio de su actividad, en un local fijado en dicho territorio supone la actuación mediante "establecimiento permanente".*

*Por el contrario, el concepto de "sucursal" está recogido en el art. 295, del Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio (LA LEY 2747/1996), por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (LA LEY 2747/1996), que establece: "A efectos de lo prevenido en este Reglamento, se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad"; concepto que es conforme a los criterios expresados en los arts. 3 y 22.3, del Código de Comercio ". ( Sentencia de fecha 10 de junio de 2008 (LA LEY 89486/2008), dictada en el rec. 382/2005 ; confirmada por Sentencia de fecha 23 de febrero de 2012 (LA LEY 34704/2012) , dictada en el rec. Casación 3798/2008, de la Sala Tercera, Secc. 2, del Tribunal Supremo).*

Pues bien, de lo expuesto en el Fundamento Jurídico anterior, podemos afirmar que la contraprestación pactada en el referido contrato de gestión, no puede calificarse como beneficios empresariales, en el sentido regulado en el art. 7, del Convenio para evitar la Doble Imposición, pues la sociedad no residente no actúa en España mediante un establecimiento permanente, sino que la gestión encomendada a DORNA se realiza por esta sociedad como consecuencia de lo pactado por las partes, que asumen la gestión con sus propios medios materiales y personales, así como organizativos de los eventos deportivos, y no como una extensión de la personalidad de la FIM.

Así las cosas, procede la desestimación de los motivos invocados por la actora en relación con la calificación de la contraprestación satisfecha a la FIM; desestimando el presente recurso".

La aplicación al caso de la fundamentación contenida en la mencionada sentencia dictada en el recurso núm. 460/2011 , plenamente trasladable al supuesto de autos, determina la desestimación del recurso, al haber sido calificados los pagos realizados a la FIM, constatados en las seis facturas mencionadas, como cánones, sujetos, por tanto a retención.

**SEXO** .- Procede entonces, y sin necesidad de otros razonamientos, desestimar el recurso contencioso

administrativo en los términos más arriba señalados con imposición a la parte demandante de las costas procesales, dada la íntegra desestimación de sus pretensiones y en los términos del artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional , en la redacción aplicable al caso.

Por lo expuesto,

#### FALLAMOS

Que rechazando las causas de inadmisibilidad alegadas por el Abogado del Estado y desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación de la entidad DORNA SPORTS, S.L. contra la resolución de fecha 30 de marzo de 2012, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, por la que se desestima la reclamación económico-administrativa interpuesta frente al acuerdo de fecha 15 de febrero de 2010, dictado por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, por el que se practica liquidación por el concepto de "Retenciones a cuenta. Imposición no residentes", correspondiente a los periodos trimestrales de 2004/2005/2006, debemos declarar y declaramos las mencionadas resoluciones ajustadas a Derecho, con imposición a la parte actora de las costas procesales.

Notifíquese la presente resolución expresando que contra la misma no cabe recurso.

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 Magistrado Ponente en la misma, Ilmo. Sr. D. JESUS CUDERO BLAS estando celebrando Audiencia Pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional; certifico.

